



XIV CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS

II Congreso Colombiano de Costos y Gestión

*Los costos y la gestión en la ruta
de la innovación y el conocimiento!*

CUSTO DE DEPRECIACÃO NO SETOR PÚBLICO COMO FONTE DE INFORMAÇÃO GERENCIAL

Autores:

Leonardo de Sá Tedros
UFES
leotedros@gmail.com

Janyluce Rezende Gama
UFES
janylucegama@gmail.com

Regeslane Candida Caitano
UFES
regeslane@yahoo.com.br

Douglas Roriz Caliman
FCSSES
dcaliman@catolica-es.edu.br

Área temática:

Costos y gestión en perspectiva sectorial (comercio, salud, público, las entidades no lucrativas, entre otras)

Metodología aplicada:

M2 – De caso /Estudio de campo

Medellín, Colombia, Septiembre 9, 10, 11 de 2015

Convocan:



FACULTAD DE
CIENCIAS ECONÓMICAS
DEPARTAMENTO DE
CIENCIAS CONTABLES



RESUMO

A tomada de decisão pelos gestores da administração pública baseada em informações fidedignas fornecidas pelo controle do sistema patrimonial é a perspectiva que se espera alcançar com a adoção do processo de convergência das normas contábeis governamentais aos padrões internacionais. O presente estudo tem como objetivo identificar os desafios e perspectivas no reconhecimento de uma dessas informações que é a depreciação do patrimônio público, como fonte de informação gerencial para apoio à tomada de decisão. Para tanto foi realizado um estudo com abordagem qualitativa numa instituição pública federal de ensino superior – IFES, por meio de entrevistas e questionários, além da análise de contas patrimoniais da entidade extraídas do Sistema Integrado de Administração Financeira – SIAFI. Os resultados evidenciam que a adoção da depreciação no setor público resultou em maior transparência sobre a situação do patrimônio da entidade e contribuiu para a mudança do enfoque orçamentário para o patrimonial. Verificou-se ainda, a redução da conta bens móveis que ao final de 2010 foi de 28,35% e chegou a 40,91% de redução ao final de 2013, demonstrando que o registro da depreciação nos bens móveis implicou em significativo impacto no valor dessa conta. Conclui que houve uma melhora no controle patrimonial pela evidenciação da real dimensão do patrimônio da entidade, porém não foram observadas contribuições advindas do registro da depreciação para fins de tomada de decisão na instituição. Os gestores que participaram dessa pesquisa concordam que as informações decorrentes da depreciação do patrimônio público possam ser futuramente consideradas para a tomada de decisão nas novas aquisições para a substituição de ativos móveis.

Palavras – Chave: Processo de Convergência; Contabilidade Governamental; Depreciação; Tomada de Decisão; Informação Gerencial.

1. INTRODUÇÃO

A adoção das normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público (*International Public Sector Accounting Standards* – IPSAS ou NICSP) pode melhorar significativamente a qualidade das informações evidenciadas pelos órgãos públicos, pois há a adoção de conceitos e avaliações mais sólidos sobre as decisões de alocação de recursos governamentais, aumentando assim a transparência e a qualidade na *accountability* (IFAC, 2012).

A melhoria das práticas contábeis advindas do processo de convergência visa, dentre outras coisas, a correta avaliação do patrimônio público como suporte ao processo de prestação de contas e de tomada de decisão por parte dos gestores públicos. Vicente, Morais e Platt Neto (2012) explicam que o movimento de convergência contábil estendeu-se ao setor público a partir de uma perspectiva em comum: possibilidade de comparabilidade dos resultados alcançados pelos governos e ampliação da qualidade da evidenciação contábil desse setor.

Um dos pontos principais dessa transição na contabilidade governamental é a mudança do enfoque contábil, eminentemente centrado no controle orçamentário, para uma contabilidade patrimonial, com a adoção do regime de competência para as receitas e despesas públicas (DARÓS e PEREIRA, 2009).

Soares e Scarpin (2010) asseveram que a Contabilidade Pública não pode ser uma área composta apenas de instrumentos gerenciais de controle orçamentários, mas também, composta de instrumentos gerenciais de controle patrimoniais que auxiliem na geração de informações para a tomada de decisões do administrador público.

Porém, para o efetivo controle patrimonial, os bens públicos devem ser devidamente reconhecidos por todas as entidades públicas, e seus valores metodicamente ajustados sempre que se fizer necessário. Nesse contexto, surgem as Instituições Federais de Ensino Superior – IFES, que como parte integrante da administração pública, devem também seguir as novas normas de contabilidade governamental e reconhecer a depreciação.

O modelo para a implantação da técnica da depreciação planejado pelo governo federal, para todas as entidades públicas federais, por meio da Secretaria do Tesouro Nacional - STN possui um cronograma que se iniciou em 2010 e teve a conclusão prevista para 2014 (BEZERRA FILHO, VIEIRA e FERREIRA, 2012).

A implementação desse novo sistema patrimonial na administração pública pode gerar alguns desafios como: falta de apoio político, dificuldades de mão de obra especializada, tecnologia e mudança na cultura organizacional; falha no compartilhamento das informações;

e problemas de interpretação, terminologias e linguagem (GAMA, DUQUE e ALMEIDA, 2014).

Diante dos obstáculos encontrados pelas instituições para pôr em prática tudo aquilo que as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público - NBCASP preconizam desde suas publicações, torna-se necessário identificar os desafios e as perspectivas que o reconhecimento da depreciação, como fonte de informação gerencial, trará para cada uma delas e para o setor público como um todo.

A tomada de decisão pelos gestores baseada em informações fidedignas fornecidas pelo controle do sistema patrimonial é a perspectiva que se espera alcançar na área pública. Falcão (2010, p.1) lembra que a contabilização da depreciação de bens móveis e imóveis no setor público é um dos requisitos para a implementação de um sistema de custos no setor público. Castro e Garcia (2004, p.86) complementa dizendo que a tomada de decisão de um administrador em relação ao gerenciamento dos gastos públicos não pode mais prescindir de informações sobre o custo dos produtos, processos, ações ou programas de governo.

A ausência da informação contábil da depreciação, no cenário atual da administração pública, pode limitar o potencial de tomada de decisão no âmbito das entidades, constituindo-se em elemento necessário para o aproveitamento desse potencial. A análise da depreciação pode ser útil para os gestores de patrimônio, assim como, para a alta administração das IFES e demais órgãos públicos, visualizarem os itens imobilizados que mais se desgastam com o tempo e os que sofrem maior obsolescência, pois esses gestores podem implementar um melhor planejamento de gestão patrimonial, aplicando uma política de substituição e leilão de inservíveis, gerenciando assim o patrimônio de forma mais eficaz, atendendo de uma melhor forma a comunidade acadêmica, assim como o população em geral.

A depreciação implantada no patrimônio das entidades da administração pública possibilitará que se conheça o valor real dos bens, de maneira que o gestor tenha parâmetros para a tomada de decisão. O enfoque gerencial que a informação contábil ganha valoriza o profissional da Contabilidade e torna a contabilidade patrimonial relevante para o aprimoramento e desenvolvimento das ações de governo, servindo para a instrumentalização dos sistemas de custos no âmbito do setor público e fomento ao controle social (BEZERRA FILHO, VIEIRA e FERREIRA, 2012).

Delazare, Souza e Gama (2010) afirmam que a divulgação das despesas com depreciação tornará a contabilidade pública mais transparente, proporcionando um melhor acompanhamento por parte da sociedade em relação à situação patrimonial das entidades públicas. É nesse cenário que surge o seguinte problema: Quais as perspectivas e desafios no

reconhecimento da depreciação, como fonte de informação gerencial, para uma instituição pública de ensino superior?

O estudo tem como objetivo geral identificar os impactos no reconhecimento de um desses fatos que é a depreciação no patrimônio público, como fonte de informação gerencial para apoio à tomada de decisão. Como objetivos específicos, busca-se explicar como uma instituição pública de ensino superior efetua os registros dos seus bens e devidas depreciações, explicar o impacto causado na contabilidade da instituição com o reconhecimento da depreciação e apresentar os desafios e perspectivas da instituição ao reconhecer a depreciação no seu patrimônio, de acordo com, as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

Como metodologia, este estudo adotou uma abordagem qualitativa com aplicação de questionários e entrevistas direcionados aos gestores contábeis e de patrimônio da universidade, por meio de questões fechadas e entrevistas semi estruturadas. Utilizou-se também dados do balanço patrimonial obtidos a partir do Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI), disponibilizados pela Divisão de Contabilidade do Departamento de Contabilidade e Finanças (DCF) da instituição.

2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 A TRANSPARÊNCIA NO SETOR PÚBLICO (*ACCOUNTABILITY*)

No Brasil, a transparência é considerada um princípio da gestão fiscal responsável que deriva do princípio constitucional da publicidade. Todavia, a transparência é um conceito mais amplo do que a publicidade, isso porque uma informação pode ser pública, mas não ser relevante, confiável, oportuna e compreensível (PLATT NETO; CRUZ; ENSSLIN; ENSSLIN, 2007).

As políticas de transparência encontram-se relacionadas aos mecanismos de *accountability*. Considera-se *accountability* o conjunto de mecanismos e procedimentos que levam os decisores governamentais a prestar contas dos resultados de suas ações, garantindo-se maior transparência e a exposição das políticas públicas (JARDIM, 1999, p. 57).

Barbosa (2013) destaca que as circunstâncias que possam influenciar o registro da depreciação, como aspectos contratuais e limitação no uso do bem, sejam evidenciadas em notas explicativas às demonstrações contábeis, permitindo maior visibilidade e compreensibilidade aos seus efeitos sobre o patrimônio público.

As notas explicativas podem fornecer a transparência das informações e confirmar o *Accountability* aos gestores, pois conforme destaca Barbosa (2013), podem garantir o atendimento de duas importantes características da informação contábil na área pública: a confiabilidade e a verificabilidade. Menciona ainda que com a confiabilidade o registro e a informação contábil devem fornecer requisitos de verdade e de validade possibilitando aos usuários dos relatórios segurança e credibilidade. Que com a verificabilidade os registros contábeis e as informações podem possibilitar o reconhecimento de suas respectivas validades.

2.2 A ADOÇÃO DO REGIME DE COMPETÊNCIA NO SETOR PÚBLICO E AS NOVAS INFORMAÇÕES CONTÁBEIS

A reforma na contabilidade governamental implica, entre outros fatores, na mudança do regime de escrituração contábil. O regime de caixa, adotado pela maior parte dos países, registra apenas as entradas e saídas de disponibilidades. De outro lado, o regime de competência é assim definido pelo registro das operações na ocorrência das mesmas, no seu fato gerador, confrontando-se as receitas e despesas. A incapacidade de confrontação de ativos e passivos financeiros, em termos de quantidade e tempo poderia se converter em uma crise fiscal de grandes proporções (CHAN, 2010).

O Manual de Transparência Fiscal do FMI (2007) afirma que as informações devem ser preparadas e divulgadas em conformidade com normas de alta qualidade de divulgação de dados contábeis, financeiros e não financeiros. Nesse caso, seriam preparadas conforme as *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS). Os padrões são desenvolvidos e publicados pelo chamado *Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB ou IPSAS-Board).

Essa busca por mais transparência e qualidade nas informações contábeis ocorre em nível mundial. Alguns países já mudaram o regime de escrituração contábil no setor público, para o regime de competência, como a Espanha, Nova Zelândia, Suécia, Austrália, Estados Unidos, Reino Unido, Canadá, Finlândia e França, Colômbia entre outros (WYNNE, 2004; FMI, 2009).

Existem graus desse regime de competência, variando pela competência leve, passando pela moderada até a forte (CHAN, 2010). O reconhecimento e a mensuração correta dos recursos financeiros circulantes e dos passivos circulantes seriam o ponto de partida de qualquer projeto de contabilidade sob o regime de competência. Logo após, os recursos

financeiros realizáveis e os passivos exigíveis a longo prazo poderiam ser adicionados. Sucessivamente, os ativos fixos e os passivos contingentes poderiam ser reconhecidos e evidenciados.

Segundo a IFAC (2011) no estudo intitulado “*Transition to the Accrual Basis of Accounting: Guidance for Public Sector Entities*”, a contabilidade por competência fornece informações sobre a situação financeira global da entidade e do saldo atual de ativos e passivos. As entidades do setor público precisam dessas informações para, entre outras coisas, a tomada de decisões sobre o nível de ativos e dívidas realizadas no contexto do financiamento dos serviços que desejam oferecer.

2.3 CUSTOS NO SETOR PÚBLICO

Complementando o aparato legal da contabilidade de custos no setor público através da Lei 4320/64, do Decreto Lei 200/67 e Lei Complementar 101/2000, o Conselho Federal de Contabilidade emitiu em 2011 a NBCT 16.11. Essa norma estabelece a conceituação, o objeto, os objetivos e as regras básicas para mensuração e evidenciação dos custos no setor público. A partir dessa norma de custos e da regulamentação da Secretaria do tesouro Nacional as entidades governamentais iniciarão o desenvolvimento de seus sistemas de custos.

As informações sobre custos no setor público são importantes para uma análise adequada de eficiência e qualidade do gasto. (BORGES, MÁRIO e CARNEIRO, p. 469, 2013). Os gestores públicos necessitam de um conjunto de informações gerenciais para o cumprimento com eficiência, eficácia e efetividade as políticas públicas (MACHADO e HOLANDA, 2010). O sistema de informação de custos registram os processos de compra, locação e terceirizações (MACHADO e HOLANDA, 2010), ou seja, registra, processa e evidencia os custos dos bens e serviços, produzidos e ofertados à sociedade pela entidade pública (NBC T 11, 2012).

O Sistema de Informações de Custos do Governo Federal (SIC) é um sistema de apoio à gestão, a ser utilizado tanto pelos órgãos executores das políticas públicas quanto pelos órgãos centrais de planejamento e de controle (MACHADO e HOLANDA, 2010, p. 796). O SIC pode permitir aos órgãos públicos para os gestores e para a sociedade, informações referentes aos custos de seus projetos, serviços e políticas públicas (BORGES, MÁRIO e CARNEIRO, 2013).

Machado e Holanda (2010) destacam as principais finalidades do Sistema de Informação de Custos do Governo: maior eficiência do processo alocativo; maior eficiência operacional; fixação de preços públicos e taxas; subsídio ao processo de planejamento e orçamentação; apoio as decisões sobre a produção de determinado bem, serviço ou atividade, em relação à entrega a entidades externas; possibilitar a melhoria das informações internas gerenciais para possibilitar a medição de resultados e desempenhos e proporcionar controles mais orientados a resultados.

Na área pública o recurso gasto no processo produtivo percorre um ciclo: começa como investimento, passando a custo e, posteriormente, se transformando em uma despesa no período da apuração do resultado (MACHADO e HOLANDA, 2010). No entanto, o gasto pode se transformar imediatamente em custo, despesa ou perda conforme o fato contábil específico (MACHADO e HOLANDA, 2010).

As políticas públicas é o principal determinante dos custos do setor público, derivando daí os programas e as ações, bem como a identificação dos recursos necessários para executá-los (MACHADO e HOLANDA, 2010, p. 807), pois os recursos estimados e consumidos são acumulados por projeto ou atividade que através de um processo de agregação é possível mensurar os custos das funções e dos centros de responsabilidades (MACHADO e HOLANDA, 2010).

As NBC T 11 (2012) destacam que a apropriação dos custo é o reconhecimento do gasto específico sendo apoiado sobre três elementos: Sistema de acumulação; Sistema de custeio e Método de custeio.

O sistema de acumulação refere-se à forma como os custos são acumulados e apropriados aos bens e serviços e como outros objetos de custos está relacionado ao fluxo físico e real da produção que pode ser de duas formas: por forma contínua e por ordem de serviço ou produção (NBC T 11, 2012). No caso de serviços de ensino, assistência médica, segurança pública, defesa nacional, entre outros, são prestados de forma contínua, requerendo, portanto, um sistema de acumulação de forma contínua, sendo acumulados durante um período mensal, trimestral ou semestral (MACHADO e HOLANDA, 2010). Entretanto, serviços públicos de construção de escolas, hospitais e estradas são caracterizados como uma encomenda, requerendo um sistema de acumulação de custos por ordem de serviços (MACHADO e HOLANDA, 2010).

O sistema de custeio refere-se ao modelo de mensuração que pode custear os variados agentes de acumulação de acordo com as diferentes unidades de medida conforme a necessidade dos gestores públicos (NBC T 11, 2012). O sistema de custeio adotado pelo setor

público é custo histórico e o orçado (MACHADO e HOLANDA, 2010). O custo histórico é o elo de integração entre o sistema de custos e o sistema de controle orçamentário e não há limitação legal para a utilização de qualquer método de custeio (MACHADO e HOLANDA, 2010).

Método de custeio se refere ao método de apropriação de custos e está associado ao processo de identificação e associação do custo ao objeto que está sendo custeado (NBC T 11, 2012). Os principais métodos de custeio são: direto; variável; por absorção; por atividade; pleno (NBC T 11, p. 48, 2012).

2.4 CUSTO DE DEPRECIÇÃO NO SETOR PÚBLICO COMO INFORMAÇÃO GERENCIAL

O registro da depreciação pelo sistema de contabilidade governamental, assim como o registro das demais informações patrimoniais sob o regime de competência que ganharam obrigatoriedade no processo da convergência das normas contábeis aos padrões internacionais, tem como objetivo melhorar a qualidade da informação contábil para fins de tomada de decisão por parte dos gestores e de incentivar à transparência das informações públicas para fins de controle social.

O decreto n.º 6976 de 2009 afirma que o Sistema de Contabilidade Federal visa a evidenciar, entre outras, a situação patrimonial da União, com o objetivo de “art. 7º, III - [...] gerar informações gerenciais que subsidiem o processo de tomada de decisão e supervisão ministerial”. Além disso, o sistema contábil público realiza a identificação, mensuração, avaliação, registro, controle e evidenciação dos atos e dos fatos da gestão do patrimônio público, com o objetivo de orientar e suprir o processo de decisão, a prestação de contas e a instrumentalização do controle social (DARÓS e PEREIRA, 2009).

Segundo Gama (2012) a lei n. 4.320/64 já tratava a depreciação, no Título X denominado “Das Autarquias e Outras Entidades” no art. 108, § 2º. Entretanto, diferente da lei n. 4.320/64, a norma brasileira não limitou a obrigatoriedade de aplicação apenas às autarquias e paraestatais e foi mais longe, estabelece que todas as entidades da administração direta e indireta registrassem a depreciação na contabilidade do seu patrimônio (GAMA, 2012).

Nesse contexto, a depreciação tornou-se necessária no atual cenário trazido pelo processo de convergência da contabilidade governamental às Normas Internacionais de Contabilidade. Dessa forma, aquilo que já possuía previsão legal desde a lei n. 4.320 de 1964,

agora, com as novas normas contábeis convergidas ao padrão internacional, cresce de importância por receber valorização econômica, uma vez que esta normatização contribuirá para que fatos da mesma natureza tenham tratamentos idênticos, com a utilização de parâmetros que se mostrem eficazes no reconhecimento e na divulgação do emprego dos recursos públicos, bem como no apoio aos gestores para fins de tomada de decisão (BEZERRA FILHO, VIEIRA e FERREIRA, 2012).

A depreciação, como informação patrimonial, é um custo não desembolsável, porém uma relevante informação de cunho gerencial. A informação gerada na escolha dos cálculos de depreciação pode ser considerada um dos fatores de incerteza nos investimentos de capital, pois trata-se de uma estimativa que tende a variar de acordo com o método escolhido pela entidade, podendo alterar significativamente a tomada de decisão por seus gestores (DELEZARE et. al., 2010).

A norma técnica, a NBC T SP nº 16.9, define a depreciação como “a redução do valor dos bens tangíveis pelo desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência.” Portanto, “faz-se necessário a devida apropriação do consumo desses ativos ao resultado do período, através da depreciação, atendendo o Princípio da Competência. O valor depreciado provocará uma variação patrimonial diminutiva.” (CARVALHO; CECATTO, 2011, p.821).

Delezare *et. al.* (2010), afirma de forma completa como o administrador deve proceder aos procedimentos de depreciação, baseando-se pelo manual do SIAFI (2010) que estabelece que o responsável pela depreciação do órgão público deve iniciar os cálculos pelos bens adquiridos a partir de 2010 e que a base monetária para a depreciação inicial seja confiável, ou seja, o valor registrado deve espelhar o valor justo. Deve-se ressaltar que o modelo para a implantação da técnica da depreciação planejado pelo governo federal, por meio da Secretaria do Tesouro Nacional - STN, possui um cronograma que se iniciou em 2010 e terá a conclusão prevista para 2014 (BEZERRA FILHO, VIEIRA e FERREIRA, 2012).

Os critérios de mensuração e reconhecimento da depreciação foram estabelecidos no setor público brasileiro pelas normas do Conselho Federal de Contabilidade (NBCT 16.9 e 16.10) e da Secretaria do Tesouro Nacional (Manual de Contabilidade aplicada ao Setor Público - MCASP e Macrofunção SIAFI 020330).

Segundo as normas NBCT 16.9 e NBCT 16.10, os critérios de mensuração e reconhecimento dos bens tangíveis devem obedecer alguns aspectos, como: 1. Orientação da revisão periódica do valor residual e vida útil: Pelo menos, no final de cada exercício; 2. Reconhecimento de depreciação, amortização e exaustão: Inicia-se quando um bem entra em

condições de uso, encerrado quando o valor líquido contábil do ativo seja igual ao valor residual; 3. Fatores da vida útil do ativo: Benefícios futuros, desgastes físicos, obsolescência tecnológica, limites legais e contratuais; 4. Métodos de apuração: Uniformes e compatíveis com a vida útil; e 5. Divulgação em notas explicativas: Métodos, vida útil, taxas, valor contábil bruto, depreciações, amortizações e exaustões acumuladas no início e no fim do período, e mudanças (VIANA *et. al.*, 2013).

No setor público, a STN por meio do Manual do SIAFI, Macrofunção 020330 (2013), padronizou os valores residuais e de vida útil. Essa definição deve-se à necessidade de padronização de critérios dos órgãos. Contudo, a entidade pode definir taxas por meios de diretrizes técnicas ou laudos, conforme informado anteriormente, descrito na norma. Carvalho e Cecatto (2011), afirmam que tabelas utilizadas de padronização de depreciação, onde informa a vida útil e os valores residuais, podem eventualmente não ser adequadas à realidade de determinado ente.

Portanto, para realizar o registro da depreciação, amortização e exaustão deve ser observada a obrigatoriedade do reconhecimento do bem; o valor da parcela que deve ser reconhecida no resultado como uma redução patrimonial e, no balanço patrimonial, deverá ser representado como uma conta redutora; e quaisquer circunstâncias que podem influenciar no momento do registro. Conforme descrito no item 3 da NBC T SP 16.9 (CFC, 2008a).

3. METODOLOGIA

Para essa pesquisa o método utilizado quanto aos procedimentos foi o estudo de caso em uma Instituição Federal de Ensino Superior (IFES), a partir de observações diretas e entrevistas. As tipologias adotadas quanto aos objetivos foram: descritiva e explicativa. Quanto à abordagem do problema da pesquisa a metodologia é do tipo qualitativa.

Para o estudo de caso a instituição escolhida foi a UFES (Universidade Federal do Espírito Santo), pois ela foi uma das universidades pioneiras para a implantação da depreciação. Os setores que serviram de objeto para esta pesquisa é o DCF – Departamento de Contabilidade e Finanças e a Divisão de Patrimônio – DIPAT do Departamento de Administração – DA.

- 1) A coleta de dados foi desenvolvida da seguinte forma: Observação direta, já que um dos autores trabalha na IFES;
- 2) Foram aplicados quatro questionários elaborados com perguntas fechadas e respostas graduadas de 1 (sim/concordo totalmente) a 5 (não/discordo totalmente),

entrevistas realizadas junto ao Gestor de Patrimônio (DIPAT), ao Gestor Financeiro e aos Contadores (DCF);

3) Utilização de relatórios fornecidos pela DIPAT e DCF;

O questionário aplicado ao Gestor de Patrimônio abordou aspectos da adoção inicial e era composto por onze itens. O questionário aplicado ao Gestor Financeiro e a dois Contadores ambos do DCF abordaram aspectos gerenciais, relacionadas com a tomada de decisão e era composto por sete questões. As entrevistas iniciais foram realizadas no mês de outubro de 2014, os questionários foram aplicados em novembro de 2014 e em um terceiro momento, novas entrevistas foram desenvolvidas em março de 2015 junto aos gestores patrimonial e financeiro.

4. ANÁLISE DE DADOS E RESULTADOS

4.1 A UFES E SEU SISTEMA DE CONTROLE PATRIMONIAL

A Universidade Federal do Espírito Santo (UFES) é uma instituição autárquica vinculada ao Ministério da Educação (MEC), com autonomia didático-científica, administrativa e de gestão financeira e patrimonial. Fundada em 5 de maio de 1954, conta com quatro campi universitários, tem uma área territorial total de 4,3 milhões de metros quadrados e sua infraestrutura física global é de 292 mil metros quadrados de área construída.

O controle patrimonial é feito na Divisão de Patrimônio do Departamento de Administração (DA), onde os dados são gerados e enviados para a contabilização na Divisão de Contabilidade do Departamento de Contabilidade e Finanças (DCF). Ambos os departamentos estão diretamente vinculados à Pró-Reitoria de Administração (Proad).

O SILAP (Sistema Integrado de Licitação, Almoxarifado e Patrimônio) é o sistema utilizado para controle patrimonial na entidade. A entidade utiliza o sistema para executar o controle de materiais, licitação, de compras, de almoxarifado, de solicitação de materiais e diárias, além de armazenar informações orçamentárias e financeiras sobre a instituição (UFES, 2014).

O SIAFI (Sistema Integrado de Administração Financeira) é o sistema utilizado para a contabilização dos dados gerados a partir do controle do patrimônio, que é o principal instrumento utilizado para registro, acompanhamento, e controle da execução orçamentária, financeira e patrimonial do governo federal (STN, 2014).

Os sistemas SILAP e SIAFI não são integrados. O SILAP não exporta dados para o SIAFI e, por isso, a inserção dos dados patrimoniais no SIAFI é feita manualmente a partir de

relatórios gerados pelo SILAP, que são impressos e entregues nas mãos do gestor contábil do DCF.

4.2 A ADOÇÃO INICIAL

A análise dos dados coletados na UFES foi realizada tendo por base cada etapa de reconhecimento, avaliação e mensuração do custo de depreciação na instituição. As etapas analisadas foram: 1.Data de corte; 2. Formação da comissão de servidores; 3. Avaliação dos bens na adoção inicial; 4. Metodologia adotada para o reconhecimento do valor justo dos bens usados; 5. Registro contábil; 6. Base para mensuração da depreciação no reconhecimento inicial; e 7. Mensuração da depreciação após o reconhecimento inicial; 8. Vida útil e valor residual; 9. Método de cálculo.

Os resultados da análise de dados são apresentados no Quadro 1 a seguir:

1.Data de corte	A UFES iniciou os registros da depreciação do seu imobilizado, adotando como data de corte o exercício de 2010, de acordo com a determinação da STN, por meio do manual SIAFI, macrofunção 020330.
2.Comissão de servidores	Embora prevista pelo MCASP, não houve a composição de comissão de servidores responsável pela realização dos trabalhos de ajuste nos valores do imobilizado junto ao setor de patrimônio. O MCASP 2013, parte II, ressalta que a composição da comissão de servidores responsável pela realização dos trabalhos junto ao setor de patrimônio é um ato discricionário de cada ente, devendo o gestor responsável efetivá-las de acordo com sua realidade. Sobre isso, na UFES, foi avaliado que o dispêndio de tempo e pessoal com a formação de uma comissão e realização desse trabalho complexo seria desvantajoso para a adequação dos valores dos bens móveis, que correspondiam em 2010 a 19,09% do imobilizado, conforme destacado em seu relato: [...] seria muito demorado e oneroso a UFES a formação de uma comissão para a análise e avaliação da depreciação (Gestor do Patrimônio). A eficácia do procedimento adotado para o reconhecimento inicial pela entidade foi igualmente alcançada, no entender do gestor, com melhor eficiência. Esse foi, portanto, o motivo dado para que o procedimento citado tenha sido adotado para esse grupo do ativo, em sua totalidade.
3. Avaliação dos bens na adoção inicial	Para adoção inicial da depreciação, devido a falta de uma comissão de servidores responsável pela avaliação, o setor de patrimônio da UFES não realizou uma verificação no seu inventário, de modo a separar as perdas e não analisou se o valor contábil do bem estava registrado em seu patrimônio pelo valor justo. Deve-se ressaltar que conforme orienta o manual SIAFI, macrofunção 020330, para os bens adquiridos, distribuídos e colocados em uso em exercícios anteriores a

	<p>2010, deve-se avaliá-los individualmente, item por item, observando se o valor líquido contábil sofre modificação significativa e como metodologia para a nova mensuração pode-se utilizar o valor da depreciação que teria sido lançado até o final do exercício anterior à data de mudança de critério contábil, caso já fosse vigente o método da depreciação, alcançando, de igual maneira, base monetária confiável.</p>
<p>4. Metodologia adotada para o reconhecimento do valor justo dos bens usados</p>	<p>Para alinhar-se às novas normas contábeis, no que se refere ao processo de registro da depreciação dos bens móveis do imobilizado, o gestor de patrimônio da UFES adotou o seguinte procedimento de reconhecimento inicial: 1. Apurou a depreciação acumulada referente ao período compreendido entre a data de aquisição e a data de corte, de todos os bens móveis do imobilizados adquiridos até 2010, de forma retroativa, e deduziu do valor de aquisição do bem, como procedimento de ajuste de exercícios anteriores; 2. O valor encontrado foi registrado no ativo como o valor justo; 3. O valor da depreciação acumulada apurada foi reconhecido como efeito da adoção inicial desses ativos e, portanto, lançado devidamente a débito de ajuste de exercícios anteriores, diretamente no PL e a crédito do bem em questão, reduzindo o seu valor; e 4. Do novo valor líquido contábil, iniciou-se o procedimento da depreciação, pelo restante da vida útil do bem, em concordância com os critérios de mensuração e reconhecimento estabelecido pela NBC T 16.9.</p>
<p>5.Registro contábil</p>	<p>Os valores da depreciação acumulada foram utilizados no cálculo do valor justo do imobilizado (valor de aquisição menos depreciação encontrada até a data de corte) e reconhecidos como ajuste de exercícios anteriores, diretamente no patrimônio líquido, conforme o item 20 do manual SIAFI, macrofunção 020330. Não foram registrados no ativo como contas redutoras, ou seja, apenas serviram para o cálculo no reconhecimento inicial dos bens móveis do imobilizado.</p>
<p>6. Base para mensuração da depreciação no reconhecimento inicial</p>	<p>Para o cálculo da depreciação acumulada dos exercícios anteriores à data de corte, o setor de patrimônio fez uso do SILAP, inserindo a data e o valor de aquisição do bem e aplicando as taxas de depreciação e valores residuais que constavam no sistema e que estavam de acordo com a tabela disposta no item 27 do manual SIAFI, macrofunção 020330. O cálculo foi feito automaticamente. “Contamos com a ajuda de um programador do Núcleo de Processamento de Dados da UFES que desenvolveu um programa que fez o calculo automaticamente para todo o patrimônio da instituição” (Gestor do Patrimônio).</p>
<p>7. Mensuração da depreciação após o reconhecimento inicial</p>	<p>Após o reconhecimento inicial, a UFES utilizou o modelo de custo para mensurar seu ativo imobilizado, conforme permite a NBC T 16.10, no item 35a. No modelo de custo um item do ativo imobilizado deve ser evidenciado pelo custo menos qualquer depreciação e redução ao valor recuperável acumuladas.</p>

8. Vida útil e valor residual	Com relação às tabelas de depreciação contendo o tempo de vida útil e os valores residuais a serem aplicados, muito embora o MCASP 2013, parte II, diga que a estimativa da vida útil do ativo deva ser feita com base na experiência da entidade com ativos semelhantes e que as tabelas de depreciação contendo o tempo de vida útil e os valores residuais a serem aplicadas pelos entes deverão ser estabelecidos pelo próprio, de acordo com as características particulares da utilização desses bens. A UFES segue o critério da tabela disposta no item 27 do manual do SIAFI, estabelecida para cada conta contábil, de modo a atender a necessidade de padronização de critérios dos órgãos da Administração Pública direta, autarquias e fundações públicas pertencentes ao Orçamento Fiscal e da Seguridade Social para geração de dados consistentes e comparáveis (MANUAL SIAFI). Assim destaca o respondente: a UFES foi uma das universidades pioneiras para a implantação da depreciação e optamos por um procedimento mais prudente para não causarmos distorções contábeis no patrimônio da instituição (Gestor do Patrimônio).
9. Método de cálculo da depreciação	O método da Linha Reta ou Cotas Constantes é o método utilizado pela UFES. A escolha desse método justifica-se na simplicidade de aplicação e achamos que não poderia causar problemas para o processo de adaptação e implantação da depreciação (Gestor do Patrimônio)

Quadro 1: Apresentação dos resultados conforme fatos observados na UFES
 Fonte: Elaborado pelos autores com base nos dados da pesquisa.

Os ativos do imobilizado adquiridos após a data de corte sofrem depreciação sem a necessidade de qualquer ajuste prévio. A apuração da depreciação é feita mensalmente pela entidade, que a reconhece pelo regime de competência.

Ressalta-se que a UFES também não utiliza parâmetros de vida útil e valor residual diferenciados para bens singulares, que possuam características peculiares e necessitem de critérios específicos para estipulação dos seus valores, conforme permite a macrofunção 020330 do MANUAL SIAFI, pois não possui bens com tais características, como pode ser observado: optamos pelas orientações do manual SIAFI 2013, pois havia necessidade de forma mais rápida e não existia um estudo detalhado anteriormente sobre a vida útil dos bens móveis da universidade (Gestor do Patrimônio)

Sobre o início dos procedimentos para os bens imóveis ainda não há previsão, visto que esses bens não estão elencados na tabela disposta no item 16 do manual do SIAFI, macrofunção 020330 e, portanto, o prazo para aplicar a depreciação referente a exercícios anteriores, após o ajuste de seus valores, ficará a critério da entidade (SIAFI, 2013), conforme destaca: [...] já estamos em 2015 e a Secretaria do Tesouro Nacional ainda não tem uma data para a implantação da depreciação dos bens imóveis das Universidades (Gestor do Patrimônio).

4.3 O IMPACTO DO RECONHECIMENTO DO CUSTO DE DEPRECIAÇÃO NA INSTITUIÇÃO

Dos dados do balanço patrimonial da UFES, extraídos do SIAFI, verifica-se que a instituição cumpriu todos os prazos para o reconhecimento da depreciação dos seus bens móveis, efetuando esse registro para praticamente todos esses bens, a partir de 2011, ou seja, não houve a necessidade de cumprimento de cronograma diferenciado por conta contábil.

Exceção feita àquelas contas em que não houve ainda o reconhecimento da depreciação, tais quais:

BENS NÃO DEPRECIADOS	SALDO EM 2013	% DOS BENS MÓVEIS
EMBARCACOES	52.201,27	0,06%
IMPORTACOES EM ANDAMENTO - BENS MOVEIS	8.009.540,82	9,30%
OBRAS DE ARTES E PECAS PARA EXPOSICAO	256,18	0,000297%
OUTROS BENS MOVEIS	48.767,12	0,06%
PECAS NÃO INCORPORAVEIS A IMOVEIS	2,53	0,000003%
TOTAL	8.110.767,92	9,42%
BENS MÓVEIS	86.137.158,10	100,00%

Quadro 2: Bens não depreciados pelo setor de patrimônio da Ufes
 Fonte: Elabora pelos autores com base nos dados da pesquisa

O quadro 2 evidencia que esses bens não depreciados não representam parcela significativa do total de bens móveis, restando apenas as importações em andamento que representavam 9,30% do total, ao final de 2013.

Foi verificada a atual situação do imobilizado e simulada a situação em um cenário no qual a depreciação não fosse adotada. Para isso foram agregados ao valor dos bens todos os efeitos da adoção inicial e a subsequente depreciação reconhecida, desde a mudança de critério contábil até o final do ano de 2013, conforme quadro 3 a seguir:

Conta	Saldo Final 2010	Saldo Final 2013	Varição
APARELHOS, EQUIPAMENTOS E MÁQUINAS	61.308.919	55.041.582	- 6.267.337
MOBILIÁRIO	6.980.330	7.814.928	834.598
VEÍCULOS	2.365.461	5.473.065	3.107.603
Total (COM adoção da DEPRECIÇÃO)	70.654.710	68.329.574	- 2.325.136
(+) Ajuste de Exercícios Anteriores	27.955.905	29.498.877	
(+) Depreciação Acumulada	-	17.807.584	
Total (SEM adoção da DEPRECIÇÃO)	98.610.615	115.636.036	17.025.421
Varição (em decorrência da adoção)	-28,35%	-40,91%	

Quadro 3: Análise do imobilizado da Ufes

Fonte: Elabora pelos autores com base nos dados da pesquisa

Constata-se que houve impacto significativo advindo da adoção da depreciação no patrimônio da UFES, reduzindo o valor da conta bens móveis em 28,35% ao final 2010, chegando a 40,91% de redução ao final de 2013. Sem considerar outras variáveis como compras, alienações, doações ou os próprios ajustes de exercícios anteriores, verifica-se que a diferença entre o valor dos bens com registro da depreciação e o valor desses mesmos bens num cenário em que não há esse registro tende a aumentar, visto que não são reconhecidas as variações patrimoniais diminutivas, resultado desse processo de reconhecimento.

4.4 TOMADA DE DECISÃO NA INSTITUIÇÃO

O setor de patrimônio da UFES não toma decisões baseada nos dados de depreciação evidenciados, ficando a cargo o controle patrimonial, aquisições e alienações de bens demandados pelos demais setores da instituição conforme destaca relato: a minha função é apenas gerenciar o patrimônio já adquirido na universidade (Gestor do Contrato).

A demanda de bens móveis na instituição é indicada pelos setores, de forma independente pelos seus gestores, que analisam a necessidade de reposição de seus bens em função do desgaste ou perda de utilidade com base na observação direta do bem. Portanto,

não fazem uso das demonstrações contábeis, em particular do registro da depreciação, para a tomada de decisão. Gestores setoriais enviam suas demandas para o ordenador de despesa que toma a decisão de autorização ou não conforme as metas estabelecidas no orçamento da instituição (Gestor Financeiro).

Da mesma forma, o DCF da instituição ainda não toma decisões baseados na informação contábil fornecida por meio do reconhecimento da depreciação de parte dos seus bens do imobilizado. O DCF apenas gerencia os registros das informações passadas pela Divisão de Patrimônio (Gestor Financeiro).

Foi verificado que o registro da depreciação ainda não contribui na tomada de decisões dos gestores centrais da universidade e também não contribui para melhorar o gerenciamento dos fluxos orçamentário futuros, ou seja, decisões orçamentárias ainda não levam em consideração o reconhecimento da depreciação evidenciada nas demonstrações contábeis da UFES. Porém, os gestores reconhecem que a obrigatoriedade do reconhecimento da depreciação trará benefícios futuros para a instituição nesse sentido. Ainda não utilizam de informações gerenciais da depreciação para a tomada de decisão.

O desafio encontrado reside na complexidade dos trabalhos de ajuste no valor dos bens adquiridos antes da data de corte a fim de trazê-los a uma base monetária confiável, da maneira como orienta o MANUAL SIAFI, macrofunção 020330. A formação de comissão para esse fim demandaria custo com treinamento e capacitação de pessoal ou até custos com a contratação de pessoal ou serviço para a atividade.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

As informações sobre custos no setor público são importantes para a melhoria da tomada de decisão por parte dos gestores públicos. O processo de convergência aos padrões internacionais das normas contábeis governamentais compartilha do mesmo objetivo de melhorar a qualidade da informação contábil para tomada de decisão, principalmente as informações patrimoniais que, em muitos casos, não eram objetos de registro contábil pelas entidades públicas.

As informações patrimoniais ajudarão nas informações de custos sem a necessidade de ajustes como, os realizados atualmente no modelo desenvolvido pela Secretaria do Tesouro Nacional, que tem como base informações orçamentárias e não patrimoniais.

Com a edição da NBCT 16.11 em 2011, pelo Conselho Federal de Contabilidade, e as orientações da Secretaria do Tesouro Nacional sobre os sistemas de custos no setor público,

espera-se que as entidades governamentais iniciem o desenvolvimento de seus sistemas de custos, bem como motivem os gestores públicos a utilizarem as informações geradas por estes sistemas para fins de tomada de decisão.

Com o reconhecimento do custo de depreciação e as demais informações patrimoniais, o enfoque gerencial da informação contábil valoriza o profissional da Contabilidade e torna a contabilidade patrimonial relevante para o aprimoramento dos sistemas de informação da administração pública e para o fomento do controle social.

Esse estudo teve como objetivo identificar os impactos no reconhecimento de um desses fatos que é a depreciação no patrimônio público, como fonte de informação gerencial para apoio à tomada de decisão.

Os resultados mostram que a universidade não reconhecia e, portanto, não evidenciava em suas demonstrações a depreciação dos bens pertencentes à conta do imobilizado, estando os mesmos registrados pelos custos históricos sem as devidas variações até o exercício de 2010. Foi necessária, portanto, a realização de procedimentos para o reconhecimento inicial desses ativos a fim de trazê-los a uma base monetária confiável que permitisse a alocação sistemática do valor depreciável dos bens.

Para tanto, embora o manual SIAFI, macrofunção 020330, recomende a formação de comissão para avaliação de item a item do imobilizado, afim de, trazê-lo a valor justo, a UFES apurou, para os bens móveis, a depreciação sofrida pelo bem até a data de mudança de critério contábil, creditou o valor do bem pelo valor encontrado, reduzindo-o a seu valor justo, e debitou a conta Ajuste de Exercícios Anteriores diretamente no Patrimônio Líquido, respeitando o regime de competência. Tal procedimento é permitido, mas somente em casos excepcionais, conforme indicado no manual SIAFI, macrofunção 020330, p.48. A motivação da UFES para adotá-lo como regra se deu sobre a alegação de que os custos gerados com a formação de uma comissão para a realização dos trabalhos com os ajustes de todo seu imobilizado não compensariam os benefícios que foram gerados da mesma forma. Alcançada a base monetária confiável, a instituição passa a registrar a depreciação dos bens móveis do seu ativo imobilizado, não havendo previsão do reconhecimento para os bens imóveis.

Pode-se perceber ainda que a UFES utiliza as tabelas com tempo de vida útil e valor residual, conforme determinado pela STN, via manual SIAFI, macrofunção 020330, bem como cumpriu todos os prazos determinados para o registro gradual da depreciação por categoria de bens. Na verdade, a adoção se deu praticamente de forma única, fato esse devido ao método de avaliação utilizado para reconhecer os referidos bens a valor justo, sendo esse o fator contribuinte determinante.

O valor da conta bens móveis foi reduzido em 28,35% ao final de 2010, chegando a 40,91% de redução ao final de 2013, demonstrando que o reconhecimento da depreciação nos bens móveis da UFES implicou em significativo impacto no valor dessa conta. Constatou-se, portanto, a perspectiva de melhora no controle patrimonial pela evidenciação da real dimensão do patrimônio da entidade, no que se refere a seus bens móveis, contribuindo no processo de transparência, em respeito ao Princípio da Entidade.

Entretanto, a perspectiva de melhora na tomada de decisão por parte dos gestores não foram confirmadas, ou seja, não foram observadas contribuições advindas do registro da depreciação para a tomada de decisão no âmbito da universidade, que continua utilizando antigas práticas para tal, pois a depreciação ainda não é utilizada como informação gerencial no processo decisório da UFES.

Os gestores concordam que a adoção da depreciação no setor público decorrente da convergência das normas nacionais às internacionais resultou em maior transparência sobre a situação do patrimônio da entidade e contribuiu para a mudança do enfoque orçamentário para o patrimonial. Mas, ainda há a necessidade de que as informações sejam consideradas para a tomada de decisão nas novas aquisições para a substituição de ativos móveis.

É fato que o processo de internacionalização das normas contábeis governamentais é recente, e que os resultados podem exigir dos profissionais contábeis do setor público mais dedicação e treinamento para melhor compreensão das novas normas. A prática da depreciação e o uso desta informação com uma visão gerencial possibilitará um melhor aproveitamento dos recursos públicos pela entidade. Futuramente, o reconhecimento da depreciação dos ativos públicos poderá ajudar os gestores nas tomadas de decisão quando do planejamento para aquisição de novos investimentos.

Cabe destacar, que por se tratar de um estudo de caso único, há limitações como a generalização de seus resultados. Porém, espera-se que este estudo possa motivar outras pesquisas acadêmicas nessa área com o objetivo de facilitar os profissionais que atuam no setor público, contribuindo em termos práticos e teóricos do procedimento de registro e evidenciação do custo de depreciação no setor público.

6. REFERÊNCIAS

- BARBOSA, D. D. *Manual de Controle Patrimonial nas Entidades Públicas*. Brasília: Gestão Pública, 1ª Ed, 2013.
- BEUREN, I.M. (Org.). *Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática*. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2006.
- BRASIL. Instruções de Procedimentos Contábeis nº 00, de 2013. *Plano de Transição Para Implantação da Nova Contabilidade*. Brasília, DF.

BRASIL. *Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP)*, Procedimentos Contábeis Patrimoniais – Parte II, 5 ed. Brasília: Ministério da Fazenda/Secretaria do Tesouro Nacional, 2013.

BRASIL. *Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP)*. Brasília: Ministério da Fazenda/Secretaria do Tesouro Nacional, 6ª ed, 2014.

BRASIL. *Manual do Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI)*, Macrofunção 02.03.30, Brasília: Ministério da Fazenda/Secretaria do Tesouro Nacional, 2013. Disponível em: <<http://manuaisiafi.tesouro.fazenda.gov.br/020000/020300/020330/>>. Acesso em: 05 jul. 2014.

BEZERRA FILHO, J. E.; VIEIRA, R. S.; MATIAS, R. A. A implantação da Depreciação Gerencial no Setor Público brasileiro: rumo à convergência com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (IPSAS). *Revista Brasileira de Contabilidade*, n. 196, p. 27, 2012.

CARVALHO, D.; CECCATO, M. *Manual completo de contabilidade pública*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011. 952 p.

CASTRO, D. P. de.; GARCIA, L. M. *Contabilidade Pública no Governo Federal: guia para a reformulação do ensino e implantação da lógica do SIAFI nos governos municipais e estaduais com utilização do Excel*. São Paulo: Ed. Atlas, 2004.

Citação com autor incluído no texto: Giacomo (2005) HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BREDA, Michael F. *Teoria da contabilidade*. 5 ed. São Paulo: Atlas, 1999.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Normas Brasileiras de Contabilidade: contabilidade aplicada ao setor público: NBCs T 16.1 a 16.11. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2012.

CHAN, James L. Government Accounting: An Assessment of Theory, Purposes and Standards. *Public Money and Management*, Vol. 23, pp. 15-19, 2003. Disponível em <http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=381674>. Acesso em 10 de janeiro de 2012.

CHAN, James L. As NICSPS e a contabilidade governamental de países em desenvolvimento. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, v. 4, n. 1, p. 1-17, jan/abr. 2010.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). *Resolução 1136/2008*, aprova a NBC T 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão. Brasília, DF, 2008.

_____. *Resolução 1137/2008*, Aprovar a NBC T 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público. Brasília, DF, 2008.

_____. *Resolução 1366/2011*, Aprovar a NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público. Brasília, DF, 2011.

DARÓS, L. L.; PEREIRA, A. S. Análise das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público – NBCASP: mudanças e desafios para a contabilidade pública. Congresso USP. São Paulo, 2009. Disponível em: <<http://www.congressousp.fipecafi.org/web/artigos92009/467.pdf>>. Acesso em: 10 de março de 2015.

DELARE, E. C.; SOUZA, J. P. V. M.; GAMA, J. R. A depreciação como fonte de informação gerencial em entidades públicas: um estudo de caso no Instituto Federal do Espírito Santo (Ifes). *XVII Congresso Brasileiro de Custos*, Belo Horizonte, 2010.

FALCÃO, P. G. F. Critérios de reconhecimento, mensuração e evidenciação da depreciação no setor público à luz da teoria da contabilidade, da legislação brasileira e das normas da IFAC. *Tribunal de Contas da União – Trabalhos Acadêmicos*. Brasília, 2010. Disponível em: <http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/trabalhos_academicos_TCU/documentos_temas?tema=501538>. Acesso em: 20 jun. 2014.

GAMA, J. R. *Contabilidade Pública 2. Núcleo de Educação Aberta e à Distância*. Vitória: 2012.

GAMA, J. R.; DUQUE, C. G.; ALMEIDA, J. E. Convergência brasileira aos padrões internacionais de contabilidade pública vis-à-vis as estratégias top-down e bottom-up. *Revista de Administração Pública* 01/2014; 48(1):183-206.

GIACOMO, W. Álvaro di. O New Public Management no Canadá e a gestão pública contemporânea. *Interfaces Brasil/Canadá*, Canoas, v. 5, n. 5, p.155-170, 2005. Disponível em: <<http://www.revistas.unilasalle.edu.br/index.php/interfaces/article/view/772/598>>. Acesso em: 08 dez. 2014.

HERBEST, Fabrício Gustavo. Regime de Competência no Setor Público: A Experiência de Implementação de Diversos Países. IV Congresso ANPCONT. Natal/RN. Junho, 2010.

IFAC - INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTING. Public Sector Financial Management Transparency and Accountability: The Use of International Public Sector Accounting Standards. IFAC Policy Position 4. March 2012. Disponível em <www.ifac.org>. Acesso em: 21 de julho de 2014.

LÖFFLER, E. Governance: Die neue Generation von Staats- und Verwaltungs- modernisierung. *Verwaltung + Management*, v. 7, n. 4, p. 212-215, 2001.

MACEDO, M. A. da S.; ARAÚJO, M. B. V. de; BRAGA, J. P. Impacto do Processo de Convergência às Normas Internacionais de Contabilidade na Relevância das Informações Contábeis. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, Brasília, v. 6, n. 6, p.367-382, 30 nov. 2012. Trimestral. Disponível em: <www.repec.org.br>. Acesso em: 04 dez. 2014.

N. MACHADO. V. B. HOLANDA. Diretrizes e Modelo Conceitual de Custos para o Setor Público a Partir da Experiência no Governo Federal do Brasil. *RAP - Rio de Janeiro* 44(4):791-820, jul./ago. 2010.

PIERANTI, O. P.; RODRIGUES, S.; PECCI, A. *Governança e New Public Management: Convergências e Contradições no Contexto Brasileiro*. In: Encontro ANPAD, Rio de Janeiro, n. 31, 2007.

SILVA, M. C. da. *et al. Depreciação no setor público: análises de procedimentos em uma unidade gestora*. Boletim de Orçamento e Fianças – Governnet, Rio Grande do Norte, n.73, p.418-432, mai. 2011. Disponível em: <<http://www.sigaa.ufrn.br/sigaa/verProducao?idProducao=714336&key=9a9ed0247194422de6023877328db732>>. Acesso em: 20 jun. 2014.

SILVA, V. L. da. *A nova contabilidade aplicada ao setor público: uma abordagem prática*. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2013.

SOARES, Maurélio; SCARPIN, Jorge Eduardo. A convergência da contabilidade pública nacional às normas internacionais e os impactos na aplicação da DRE na administração direta. *Revista Catarinense da Ciência Contábil*, Santa Catarina, v. 9, n. 27, p.25-42, 2010. Quadrimestral. Disponível em: <<http://www.bibliotekevirtual.org/index.php/2013-02-07-03-02-35/2013-02-07-03-03-11/394-cccc/v09n27/3233-a-convergencia-da-contabilidade-publica-nacional-as-normas-internacionais-e-os-impactos-na-aplicacao-da-dre-na-administracao-direta.html>>. Acesso em: 05 dez. 2014.

BORGES, T. B. MARIO, P. C. CARNEIRO, R. A Implementação do Sistema de Custos Proposto pelo Governo Federal: uma análise sob a ótica institucional. *Revista de Administração Pública - Rio de Janeiro* 47(2):469-491, mar./abr. 2013.

VIANA, C.C. *et al.* Implantação da depreciação no setor público e procedimentos contábeis: um estudo em uma instituição pública de ensino superior. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, Florianópolis, v.10, n. 20, p. 113-138, mai./ago. 2013. Disponível em: <<https://periodicos.ufsc.br/index.php/contabilidade/article/view/27937>>. Acesso em: 20 jun. 2014.

VICENTE, E. F. R.; MORAIS, L. M. de; PLATT NETO, O. A. A Reforma na Contabilidade Pública Brasileira e o processo de convergência: Implicações e Perspectivas. *RIC - Revista de Informação Contábil*, Recife, v. 6, n. 2, p.01-20, 31 maio 2012. Trimestral.

WYNNE, Andy. Is The Move To Accrual Based Accounting A Real Priority For Public Sector Accounting? A century of innovation and responsibility in accounting 1904 – 200. ACCA, September 2004.