

# **Disclosure da depreciação: análise longitudinal de 2005 a 2012 nos municípios do Rio de Janeiro**

**Kellen Gomes de Souza Almeida Padrones** (UERJ) - kpadrones@hotmail.com

**VIVIANE MIRANDA SILVA DO NASCIMENTO** (UFMSM) - vmsmiranda@yahoo.com.br

**Marcio Romano** (UERJ) - mromano@infolink.com.br

**Elizeu Bandeira de Lima** (UERJ) - elizeunissi@hotmail.com

**Guilherme Teixeira Portugal** (Uerj) - teixteix@hotmail.com

## **Resumo:**

*A presente pesquisa tem por objetivo investigar o grau de aderência dos municípios do Estado do Rio de Janeiro à obrigatoriedade de contabilização e disclosure da depreciação, previstas nas novas normas de Contabilidade Aplicada ao Setor Público. Para atingir tal propósito foram coletados no Sistema de Coleta de Dados Contábeis dos Entes da Federação (SISTN), mantido pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN), os Balanços Patrimoniais referentes ao período de 2005 a 2012 dos 92 municípios localizados no Rio de Janeiro. Os resultados apontam que maior parte dos municípios (83,4%) ainda não aderiu às novas normas no que tange ao cálculo da depreciação. Dentre os municípios que mensuram a depreciação, verificou-se que nem todos disponibilizam a informação de forma contínua e essa oscilação geralmente ocorre quando novos normativos são publicados. Assim, os municípios fluminenses devem intensificar esforços para evidenciar a depreciação de modo que esta informação possa retratar com maior fidedignidade o patrimônio e a apuração de custos, bem como para evitarem sanções futuras por parte dos Tribunais de Contas e impedimentos para recebimento de transferências voluntárias ou contratação de operações de crédito.*

**Palavras-chave:** *Contabilidade aplicada ao setor público, Depreciação, Evidenciação.*

**Área temática:** *Custos aplicados ao setor público*

## **Disclosure da depreciação: análise longitudinal de 2005 a 2012 nos municípios do Rio de Janeiro**

### **RESUMO**

A presente pesquisa tem por objetivo investigar o grau de aderência dos municípios do Estado do Rio de Janeiro à obrigatoriedade de contabilização e disclosure da depreciação, previstas nas novas normas de Contabilidade Aplicada ao Setor Público. Para atingir tal propósito foram coletados no Sistema de Coleta de Dados Contábeis dos Entes da Federação (SISTN), mantido pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN), os Balanços Patrimoniais referentes ao período de 2005 a 2012 dos 92 municípios localizados no Rio de Janeiro. Os resultados apontam que maior parte dos municípios (83,4%) ainda não aderiu às novas normas no que tange ao cálculo da depreciação. Dentre os municípios que mensuram a depreciação, verificou-se que nem todos disponibilizam a informação de forma contínua e essa oscilação geralmente ocorre quando novos normativos são publicados. Assim, os municípios fluminenses devem intensificar esforços para evidenciar a depreciação de modo que esta informação possa retratar com maior fidedignidade o patrimônio e a apuração de custos, bem como para evitarem sanções futuras por parte dos Tribunais de Contas e impedimentos para recebimento de transferências voluntárias ou contratação de operações de crédito.

Palavras-chave: Contabilidade aplicada ao setor público, Depreciação, Evidenciação.

Área Temática: Custos Aplicados ao Setor Público

### **1. INTRODUÇÃO**

A globalização propicia a maior integração econômica, social e política entre os diversos países do mundo, impulsionando assim, o estreitamento do relacionamento entre as diversas organizações, possibilitando a interação até mesmo entre continentes, apesar das barreiras geográficas e culturais.

Contudo para que o resultado desse estreitamento seja benéfico para as partes interessadas, faz-se necessária uma comunicação eficaz, que por sua vez não prescinde o ajuste das linguagens e metodologias, em especial das informações contábeis, às boas práticas aceitas internacionalmente.

Sendo assim, o Brasil visando o crescimento nacional e sua melhor inserção no contexto mundial, sentiu a necessidade de alinhar as suas normas contábeis aos padrões internacionais e iniciou o processo de convergência da contabilidade societária a fim uniformizar os entendimentos e interpretações acerca da Contabilidade.

Todavia, a tentativa de harmonização às boas práticas internacionalmente aceitas não ficou restrita à seara privada, sendo estendido também a Contabilidade Aplicada ao Setor Público. Com isso, em 2008, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), visando auxiliar no processo de convergência aos normativos internacionais, emitiu novos pronunciamentos contábeis, e dentre estes, aprovou, por intermédio da Resolução 1.136/08 a Norma Brasileira

de Contabilidade aplicada ao Setor Público (NBC T SP) nº 16.9, cujo teor contém as diretrizes a serem observadas para contabilização da depreciação, amortização e exaustão para todas as esferas do país.

Dando prosseguimento ao processo de convergência, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) publicou algumas portarias (467/2009, 749/2009, 664/2010, 406/2011, 828/2011 e 753/2012) estabelecendo prazos e condições implementação dos procedimentos contábeis orçamentários, patrimoniais, específicos, bem como para elaboração das Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASP) e Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP).

Esse processo vem sendo feito de forma gradual, por isso, o cronograma para adoção das novas normas foi fixado com prazos diferenciados, considerando a complexidade dos procedimentos e os entes que deverão cumpri-los. Quanto aos procedimentos patrimoniais, dentre os quais se inclui a *disclosure* da depreciação, tem-se que os municípios deverão se adaptar ao novo modelo até o final do exercício de 2014<sup>1</sup>.

Uma das prioridades trazidas pelas novas normas de contabilidade pública no Brasil refere-se à ênfase dada para a apuração de custos pelos entes da federação em todos os níveis da administração pública. No entanto, segundo análise de Mauss e Souza (2008) outros países, assim como o Brasil, enfrentam diversas dificuldades de implantação do sistema de custos, apesar de entenderem que a implantação da contabilidade de custos na administração pública constitui-se uma ferramenta adequada para tomada de decisão, controle e transparência dos atos públicos.

Diante do exposto, partindo do pressuposto que a depreciação seria um componente imprescindível para a apuração de custos de forma eficiente, o presente trabalho buscou resposta para a seguinte indagação: os municípios fluminenses têm cumprido à obrigatoriedade legal de contabilizar e evidenciar a depreciação? Sendo assim, o presente estudo pretende investigar qual o grau de aderência das Unidades da Federação do Brasil, mais especificamente os municípios do Estado do Rio de Janeiro, à obrigatoriedade de contabilização e evidenciação da depreciação.

A presente pesquisa justifica-se pela crescente necessidade de promover a convergência às normas internacionais. Ademais, a mensuração da depreciação é essencial para a correta apuração de custos, na medida em que é um item que compõe o cálculo de custeamento.

O trabalho foi organizado em cinco seções. Na introdução, descreveu-se o objetivo da pesquisa. Na seção dois, levantou-se o referencial teórico. Na terceira, foi tratada a metodologia da pesquisa realizada, na quarta o desenvolvimento da pesquisa e na conclusão foi apresentado o resultado da aderência dos municípios à evidenciação da depreciação, feitas às considerações finais e sugestões para outras pesquisas.

## **2. REFERENCIAL TEÓRICO**

### **2.1 A CONTABILIDADE PÚBLICA**

No que concerne ao objeto da Contabilidade, Mota (2009) o estabelece, em sentido amplo, como sendo o patrimônio. Com relação ao objetivo da Contabilidade, Portanto,

---

constata-se que tanto o objeto, quanto o objetivo da contabilidade pública não fogem aos conceitos já consagrados pela ciência contábil. É cedo dizer a respeito desses dois conceitos que, na área pública, existem alguns aspectos peculiares que não há em nenhum outro ramo contábil, dentre eles destaca-se o orçamento. Mota (2009, p. 225) leciona que:

Dada a importância que o orçamento tem, a contabilidade pública concentra muito de sua atenção no registro do orçamento aprovado e, principalmente, no acompanhamento da execução orçamentária, o que permite então afirmarmos que o orçamento é também um objeto da contabilidade pública.

Assim, a ênfase dada ao orçamento é o que torna a contabilidade pública diferente dos demais ramos da Contabilidade, mas isso não pode ser uma justificativa para manter aquela distante desses, conforme tem sido nos últimos anos no Brasil.

No entanto, essa situação está em transformação, um dos principais motivadores é a convergência às novas normas internacionais, que conforme Mauss e Souza (2008), tem levado a Contabilidade Pública à adentrar em uma nova etapa, já que vem acompanhada de normas que auxiliarão no suprimento de uma lacuna informacional.

## 2.2 CONVERGÊNCIA ÀS NORMAS INTERNACIONAIS

Ao definir normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, a Lei nº 4.320/1964 estabeleceu as normas gerais de Contabilidade Pública. Com a promulgação da Constituição Federal do Brasil em 1988, poucas mudanças ocorreram, pois, apesar de o artigo nº 165, § 9º prever a edição de Lei complementar para normatizar o direito financeiro do setor público, dispositivo foi atendido por intermédio da recepção da Lei 4.320/24, até então já existente.

A Carta Magna também determinou, no artigo 163, a edição de Lei Complementar para fixar princípios norteadores das finanças públicas no Brasil, porém não houve pronto atendimento à nova regra. Após 12 anos, foi editada a Lei Complementar nº 101 de 04 de maio de 2000, a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), e a lacuna normativa constitucional foi preenchida.

Contudo, apesar de a Lei 4.320/64 prever no seu art. 108, § 2º, a obrigatoriedade do cálculo da depreciação, tal exigência destinava-se apenas às autarquias e outras entidades com autonomia financeira e administrativa cujo capital pertencesse, integralmente, ao Poder Público, permanecendo isentos os órgãos da Administração Direta.

Além disso, os comandos legais da Lei nº 4.320/64 apresentam explicitamente, no artigo 106, os critérios para a avaliação dos bens móveis, dos bens imóveis, dos bens de almoxarifado e dos títulos de renda. Já a LRF não trata de critérios de avaliação e nem de mensuração e depreciação, apenas ateve-se em determinar a necessidade de manutenção pela administração pública do sistema de custos, sem, no entanto, discorrer sobre maiores detalhes.

Diana, Cláudio e Marianne (2009, p.22) corroboraram tal situação, ao realizarem uma análise comparativa da legislação contábil pública brasileira confrontando-se os critérios de mensuração, reconhecimento e evidenciação contemplados na Teoria da Contabilidade e concluírem que:

os resultados mostraram que apesar de se apresentarem como marcos da legislação contábil pública brasileira, a Lei nº. 4.320/1964 e a Lei de Responsabilidade Fiscal

(LRF) não incorporaram em sua essência os fundamentos da Teoria da Contabilidade no que se refere aos itens analisados, distanciando a legislação vigente da teoria contábil.

Segundo Mauss e Souza (2008), o Brasil, em resposta ao acórdão 1078/2004 do TCU, desde 2005, quando criou por intermédio da Portaria 945 a comissão interministerial de custos, iniciou a discussões acerca das diretrizes, métodos e procedimentos para subsidiar a implantação do sistema de custos federal.

No âmbito municipal, Mauss e Souza (2008, p. 30) explanou que o Rio de Janeiro iniciou a implantação do seu sistema em 2002. Essas experiências reforçam a ideia de que os gestores governamentais tinham a necessidade da utilização da informação de custos a fim de atribuir maior qualidade ao gasto público antes que mesmo do início do grupo de trabalho formado em 2005 pelo governo federal.

O processo de convergência das normas contábeis no setor público, cuja finalidade é aumentar a qualidade e a transparência das demonstrações contábeis do setor público (IFAC, 2007), possui como principal responsável o *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB).

Em 2007, no Brasil, por iniciativa do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) foi elaborada a Resolução nº 1.103, alterada pela de nº 1.105, que instituiu o Comitê Gestor de Convergência no Brasil, cuja missão foi desenvolver ações para promoção da convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público às normas internacionais.

Em 2008, foi publicada a Portaria nº 184, de 25 de agosto de 2008 pelo Ministério da Fazenda, designando a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) como responsável por desenvolver ações que buscassem promover a convergência entre as Normas Internacionais de Contabilidade publicadas pelo *International Federation of Accountants* (IFAC) às Normas Brasileiras editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), e elegendo-o como órgão central deste processo.

Em decorrência deste processo de convergência, foram publicadas pelo CFC em 21 de novembro de 2008, por intermédio da Resolução nº 1.128/08, as 10 (dez) primeiras Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC T SP). Diana, Cláudio e Marianne (2009) explicam o papel do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) no processo de convergência:

tendo como perspectiva a modernização e o aperfeiçoamento da gestão voltada para uma adequada evidenciação do patrimônio público e para o resgate de procedimentos contábeis suportados por conceitos e princípios, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) tem empreendido esforços fundamentados em três diretrizes: a promoção do desenvolvimento conceitual, o fortalecimento institucional da Contabilidade Pública e a convergência às normas internacionais de Contabilidade.

Neste sentido, vislumbrando dar aplicabilidade às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), a STN publicou em 2009, cinco Manuais de Contabilidade Aplicados ao Setor Público (MCASP), atualizados nos anos seguintes: 2010, 2011, 2012 e 2013, sendo destacados procedimentos para a elaboração e a divulgação das demonstrações.

Sendo assim, por intermédio da Portaria algumas portarias (467/2009, 749/2009, 664/2010, 406/2011, 828/2011 e 753/2012) foi estabelecido como cronograma de implementação das normas do CFC e da STN, sendo que a última alteração prevê o seguinte com relação à adoção dos procedimentos patrimoniais pelos municípios: adoção gradual a partir de 2012, integralmente até o final do exercício de 2014.

Os municípios que não se adaptarem poderão ficar impedidos de receber transferências voluntárias e de contratar operações de crédito, além de estarem sujeitos a outras restrições por parte do seu respectivo tribunal de contas. Desta forma, a fim de evitar maiores transtornos futuros os entes governamentais devem envidar esforços para aplicarem as novas regras contábeis, e priorizar as interdependentes, pois podem atrasar o cumprimento do cronograma de outras tarefas, a exemplo da evidenciação da depreciação e da apuração de custos, já que esta última dependeria da primeira para que a mesma se dê de forma mais eficiente.

As normas internacionais relativas ao setor público, no que concerne à temática de depreciação, possuem como referência a IPSAS 17, publicada pela (IFAC) em 1998, que indica o tratamento contábil para Propriedades, Instalações e Equipamentos, os principais aspectos na contabilização, a periodicidade do reconhecimento dos ativos, a determinação de valores contábeis e os encargos de depreciação a serem reconhecidos.

Patrícia (2010) ao analisar os 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, conclui que:

a norma editada pelo CFC com o objetivo de harmonizar com a IPSAS 17, a NBC T 16.9, atende aos fundamentos da Teoria Contábil, no que concerne aos critérios de reconhecimento, mensuração e evidenciação da depreciação no setor público.

Segundo Iudícibus (2004, p. 129), a evidenciação, também chamada de *disclosure*,

[...] é um compromisso inalienável da Contabilidade com seus usuários e com os próprios objetivos. As formas de evidenciação podem variar, mas a essência é sempre a mesma: apresentar informação quantitativa e qualitativa de maneira ordenada, deixando o menos possível para ficar de fora dos demonstrativos formais, a fim de propiciar uma base adequada de informações para o usuário.

Sendo assim, o processo de convergência ao mesmo tempo em que prevê regras para a *disclosure* da depreciação dos bens públicos móveis e imóveis, também proporciona benefícios para a contabilidade pública no Brasil, tais como a melhor evidenciação do patrimônio público e apuração de custos.

### 2.3 ATIVO IMOBILIZADO E DEPRECIÇÃO

Ativo é definido pelo International Accounting Standard Board (2001) como “a resource controlled by entity as a result of past events and from which future economic benefits are expected to flow to the entity”. Para Hendriksen e Van Breda (1999, 281) “ativos são essencialmente reservas de benefícios futuros”.

Apesar de vários autores citarem que um dos fundamentos do Ativo é a geração do benefício futuro, foi constatado em pesquisa realizada por Goulart (2002) que existem

profissionais que tem um entendimento superficial acerca dos ativos, já que alguns não compreendem a noção de benefício futuro como essencial para a definição de ativo.

Hendriksen e Van Breda (2009, p.325) explicam que:

[...] depreciação refere-se ao processo de alocação do valor de entrada, geralmente o custo original ou corrigido, de instalações e equipamentos, aos vários períodos durante os quais se espera obter os benefícios decorrentes de sua aquisição e seu emprego.

Em relação à importância do estudo sobre a depreciação, Iudícibus (2009, p. 181) destaca que “o entendimento profundo do fenômeno da depreciação, em seus aspectos econômicos, financeiros e contábeis, talvez seja um dos pontos principais para quem pretenda ser um scholar [...]”.

Ao analisar as particularidades das normas nacionais e internacionais balizadoras do *impairment* no setor público, Carvalho (2010, p.872) também descreve em seu artigo a importância da contabilização da depreciação para a realização de cálculo confiável da perda por *impairment*:

Apesar da norma brasileira sobre o *impairment* no setor público já estar em vigor, muito ainda precisa ser feito em termos de reconhecimento e mensuração de ativos antes de sua aplicação, uma vez que os bens de uso comum, os especiais e a depreciação ainda não são contabilizados.

A NBC T 16.9 define depreciação como sendo “a redução do valor dos bens tangíveis pelo desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência”. Assim, por meio da contabilização da depreciação é possível conferir uma mensuração confiável aos ativos, e agregar assim maior qualidade à informação contábil.

### **3. METODOLOGIA**

A presente pesquisa classifica-se, em relação aos objetivos, como descritiva. As pesquisas descritivas têm como objetivo descrever características de determinada população ou fenômeno. (GIL, 1999; VERGARA, 2003). Quanto aos procedimentos adotados, classifica-se em bibliográfica e documental, pois, para atingir o propósito do trabalho, foram reunidas informações oriundas de pesquisas pretéritas, bem como foram coletados dados disponibilizados no site da Secretaria do Tesouro Nacional (STN).

O universo da pesquisa compreende todos os 92 municípios localizados no estado do Rio de Janeiro. A base de dados utilizada nesta pesquisa tem como fonte primária as informações disponíveis no Sistema de Coleta de Dados Contábeis dos Entes da Federação (SISTN). Após coleta dos dados no SISTN, realizada durante o mês de maio e junho de 2013, os mesmos foram tabulados e analisados com auxílio do MS Excel®.

Como limitação do presente trabalho tem-se a não publicação, até o momento em que foi finalizada a coleta de dados (junho/2013), no SISTN dos Demonstrativos Contábeis por alguns municípios investigados.

Para analisar os dados coletados utilizou-se uma abordagem quantitativa do problema, com ênfase em frequências relativas e absolutas dos resultados. Segundo, Richardson (1999) a

pesquisa quantitativa se diferencia da qualitativa, principalmente, por empregar instrumentos estatísticos no processo de análise do problema.

Quanto à dimensão do tempo, a presente pesquisa classifica-se como longitudinal, pois busca estudar as mudanças ocorridas na *disclosure* da depreciação nos demonstrativos contábeis dos estados durante o período de 2005 a 2012, de modo investigar se os normativos que determinam o cálculo da depreciação influenciaram na evidenciação contábil. (CAMPELL e STANLEY, 1963).

A escolha deste período é justificada em razão da tentativa de investigar as transformações ocorridas entre 2005, data da criação do grupo de trabalho do governo federal para estudos da convergência, passando por 2008, ano de aprovação da NBCASP, até o cenário atual, 2012.

#### 4. DESENVOLVIMENTO DA PESQUISA – ADERÊNCIA DOS MUNICÍPIOS FLUMINENSES À DISCLOSURE DA DEPRECIAÇÃO

A presente pesquisa investigou a *disclosure* da depreciação num universo de 92 municípios localizados no estado do Rio de Janeiro, no período compreendido entre 2005 e 2012, a fim de verificar quais municípios teriam condições de apurar custos considerando a depreciação no cálculo de custeamento.

Como limitação da presente pesquisa tem-se que 32 municípios ainda não haviam publicado seus balanços referentes ao exercício de 2012, o que representa 34,8% do total. Contudo, apesar da ausência de dados apresentarem uma grande distância (30,71) em relação à média de balanços não publicados em anos anteriores (1,29), optou-se por incluir esse período, pois, considerou-se que este fato não interferiria significativamente na análise dos dados, já que dentre os municípios que não publicaram seus dados em 2012 apenas 2 mensuraram a depreciação em anos anteriores, sendo que um destes apresentou-a em dois períodos seguidos, enquanto outro o fez em um único momento, não sendo relevante, quando analisada a população inteira.

Assim, foi possível observar, conforme disposto na Tabela 1, que o percentual dos municípios que realizou cálculo da depreciação, durante o período avaliado, varia entre 9% e 13%.

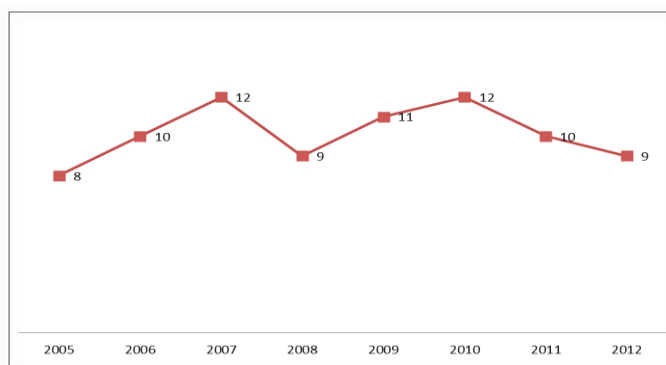
**Tabela 1:** Série histórica da evidenciação da depreciação nos municípios do Rio de Janeiro

Evidenciação	2012	2011	2010	2009	2008	2007	2006	2005
Total de Municípios analisados	92	92	92	92	92	92	92	92
Municípios que não evidenciaram a depreciação	51	77	79	80	82	80	82	83
% Municípios que não evidenciaram a depreciação	55,43%	83,7%	85,9%	87,0%	89,1%	87,0%	89,1%	90,2%
Municípios que evidenciaram a depreciação	9	10	12	11	9	12	10	8
% Municípios que evidenciaram a depreciação	9,78%	10,9%	13,0%	12,0%	9,8%	13,0%	10,9%	8,7%
Municípios que não divulgaram os dados	32	5	1	1	1	0	0	1
% Municípios que não divulgaram os dados	34,78%	11,5%	13,2%	12,1%	9,9%	13,0%	10,9%	8,8%

**Fonte:** elaborada pelos autores

Os resultados apontaram que houve um crescimento no número de municípios que evidenciavam a depreciação nos Balanços Patrimoniais referentes ao período de 2005 a 2007. Em 2008, houve uma redução. Nos dois exercícios seguintes (2009 e 2010) o número de municípios que mensuraram a depreciação voltou a aumentar, todavia, em 2011, reduziu novamente, conforme disposto na figura 1:





**Figura 1** – Gráfico da Evolução Percentual da evidenciação da depreciação.

Essa oscilação pode ser explicada em razão da edição de novos normativos que ao serem publicados influenciaram os municípios a reverem se os critérios e técnicas adotados eram compatíveis com as novas exigências, pois, em 2008, exercício em que os municípios evidenciavam a depreciação deixaram de contabilizá-la, foi publicada a portaria do Ministério da Fazenda nº 184 que designava a STN como órgão central do processo de convergência, bem como o CFC editou as NBC T SP.

Em 2011 ocorreu fenômeno semelhante a 2008, isto é foram publicadas as Portarias STN nº 406/2011 e 828/2011, cujo teor continha os prazos a serem cumpridos pelos entes para implementação das novas normas de contabilidade, porém alguns municípios deixaram de mensurar a depreciação.

Assim, quando observada a evidenciação da depreciação no conjunto de anos investigados e no total de municípios pesquisados, percebeu-se 736 casos a serem analisados. Contudo, a pesquisa identificou apenas 81 depreciações mensuradas no período, o que corresponde a 11% do total, conforme municípios dispostos na Tabela 2:

**Tabela 2:** Série histórica dos municípios do Rio de Janeiro que evidenciam a depreciação

(1) Deprecia

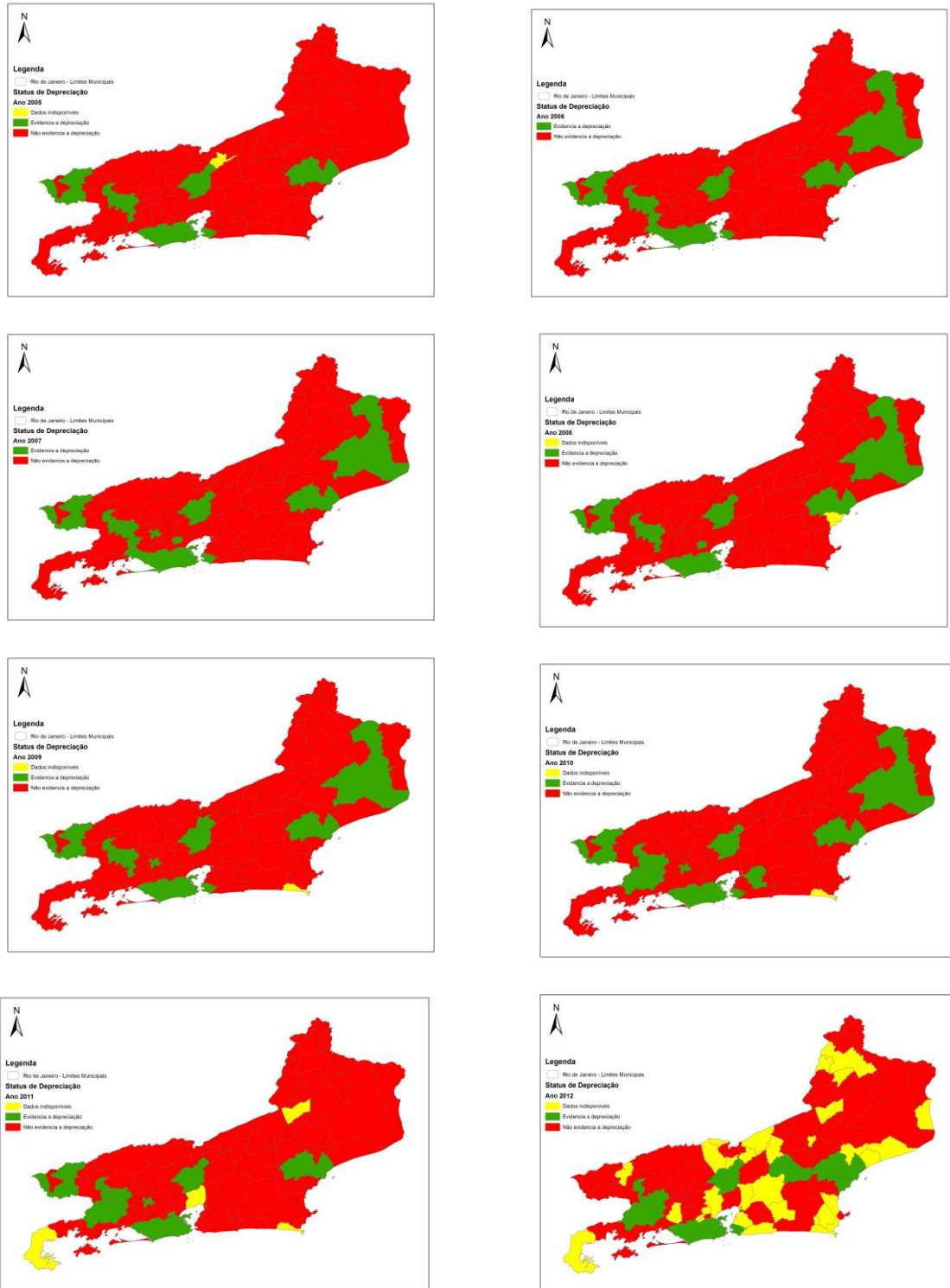
(0) Não deprecia

(99) Informação não publicada

Municípios	2012	2011	2010	2009	2008	2007	2006	2005
Macaé	1	1	1	1	1	1	1	1
Petrópolis	1	1	1	1	1	1	1	1
Piraí	1	1	1	1	1	1	1	1
Rio de Janeiro (capital)	1	1	1	1	1	1	1	1
Volta Redonda	1	1	1	1	1	1	1	1
Resende	0	1	1	1	1	1	1	1
Pinheiral	0	1	1	1	1	1	1	1
Niterói	1	0	1	1	0	1	1	1
Campos dos Goytacazes	0	0	1	1	1	1	1	0
Itaguaí	0	0	0	0	0	1	1	0
Belford Roxo	99	0	0	0	1	1	0	0
Japeri	0	1	1	1	0	1	0	0
Areal	99	0	0	1	0	0	0	0
Rio Claro	1	1	1	0	0	0	0	0
Itaboraí	0	0	1	0	0	0	0	0
São João de Meriti	0	1	0	0	0	0	0	0
Nova Friburgo	1	0	0	0	0	0	0	0
Rio das Ostras	1	0	0	0	99	0	0	0

Buscou-se caracterizar a localização geográfica dos municípios que apuravam a depreciação para investigar se há alguma correlação entre a região geográfica e a *disclosure* da depreciação. Então, verificou-se que a região que possui maior número de municípios que mensuram a depreciação, corresponde ao Médio Paraíba (34,4%), seguida da Norte Fluminense (18,1%), e, em terceiro lugar a Região Metropolitana (15,8%).

Também foi possível verificar que nenhum dos municípios das regiões Centro-Sul Fluminense, Costa Verde e Noroeste Fluminense realizaram contabilização da depreciação em nenhum dos anos observados.



**Figura 1:** Série histórica da localização geográfica dos municípios que efetuam a *disclosure* da depreciação - 2005-2012 – Rio de Janeiro

## 5. RESULTADOS E CONSIDERAÇÕES FINAIS

As informações contábeis constituem importantes ferramentas para a tomada de decisão. As novas normas contábeis introduziram regras para harmonizar às boas práticas contábeis internacionalmente e estimular a produção de informação confiável e passível de utilização para tomada de decisões. Nesse sentido, o presente estudo procurou investigar qual a aderência dos municípios localizados no estado do Rio de Janeiro à regra que determina o reconhecimento da depreciação, já que esta regra além de propiciar correta mensuração do ativo, trazendo transparência à informação contábil, também reflete na apuração de custos.

Os resultados do presente trabalho revelam que a maioria dos municípios fluminenses não tem cumprido à obrigatoriedade legal de contabilizar e evidenciar a depreciação, o que merece atenção, pois os entes que não cumprirem as novas normas introduzidas, dentre elas a obrigatoriedade da *disclosure* da depreciação e a apuração de custos, poderão deixar de receber transferências voluntárias, sofrer restrições impostas pelos Tribunais de Contas e até mesmo serem impedidos de contratar operações de crédito.

Ademais, a baixa ocorrência do cálculo da depreciação observada nos resultados desta pesquisa, interfere, de forma negativa, na elaboração de informações de custos confiáveis e de boa qualidade. Evidenciar de maneira frequente e eficiente o cálculo da depreciação representa um desafio futuro pelas entidades governamentais e serve de estímulo para que novas pesquisas sobre o assunto sejam produzidas na esfera pública.

Pesquisas anteriores já revelaram essa situação preocupante em relação aos municípios. Dantas et al (2012) investigaram 5.050 municípios brasileiros referente ao período de 1998 a 2008 e concluíram que 98,4% não evidenciaram a depreciação. Para os autores, o resultado econômico-patrimonial apresentado nas demonstrações contábeis desses entes públicos não reflete adequadamente a real situação do desempenho institucional.

Segundo Mauss e Souza (2008), outros países também possuem dificuldade de implantação do sistema de custos na administração pública, tais como: EUA, Portugal, Inglaterra, Austrália, Uruguai, Nova Zelândia, Canadá, Reino Unido, Itália, Alemanha e Holanda.

Também foi possível identificar que a edição de normas não é suficiente, pois, quando da divulgação de novos normativos alguns municípios que reconheciam a depreciação não o fez mais. Então, para que seja disponibilizada à sociedade e gestores uma melhor qualidade na evidenciação das informações contábeis do setor público, os entes devem envidar esforços para sistematizarem as melhorias propostas pelas novas normas. Acessar o conteúdo disponibilizado no sítio do STN, participar de treinamentos e seminários sobre a temática são algumas soluções que podem facilitar a implantação dos novos procedimentos contábeis pelos entes da Federação.

A presente pesquisa não se ocupou de explicar os motivos pelos quais os entes não reconhecem a depreciação, nem verificou se dentre aqueles que já calculam a depreciação a consideram na apuração de custos, se é que o fazem. Portanto, sugere-se que futuras pesquisas investiguem os principais obstáculos para a *disclosure* da depreciação e apuração de custos.

## 6. REFERÊNCIAS

ALBUQUERQUE, C. M. VILLAGELIM, A L. **Convergência Contábil na Administração Pública Federal: o caso das Instituições Federais de Ensino do Estado do Rio de Janeiro.** XII Encontro do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ, XI Prêmio Contador Geraldo de La Rocque, III Congresso Latino Americano de Contabilidade de Gestão. Rio de Janeiro, 2010.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil.** Brasília: Senado, 1988. Brasília, DF, 05. out. 1988.

\_\_\_\_\_. **Lei complementar n. 101, de 04 de maio de 2000.** Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal.

\_\_\_\_\_. **Lei n. 4.320 de 17 de março de 1964.**

BEUREN, Ilse Maria (org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em Contabilidade.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

CARVALHO, Luiz Nelson Guedes de; COSTA, Patrícia de Souza; OLIVEIRA, Alan Teixeira de, **Impairment no setor público: particularidades das normas nacionais e internacionais.** *Revista de Administração Pública*, 2010.

CAMPBELL, D. T; & STANLEY, J. C, **Experimental and quasi-experimental designs for research on teaching.** In N. L. Gage (Ed.), *Handbook of research on teaching.* Chicago: Rand McNally, 1963.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução 1136/2008.** Aprova a NBC T 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão. Brasília, 2008.

Dantas, C. B., Paiva, A. C. N., Arruda, M. P. D., & Paulo, E. (2012). **Depreciação no Serviço Público: Reconhecimento e Evidenciação nas Demonstrações Contábeis dos Estados e Municípios Brasileiros.** *Revista de Contabilidade da UFBA*, 6(2), 56-65.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa.** 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002

HENDRIKSEN, E.S.; VAN BREDA, M.F. **Teoria da Contabilidade.** 5 ed. São Paulo: Atlas, 2009.

INTERNATIONAL PUBLIC SECTOR ACCOUNTING STANDARDS. **IPSAS 17: Property, plant and equipment.**

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da contabilidade.** 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2004.

LEANDRO, Luís Darós; ADRIANO, de Souza Pereira; **Análise das Normas Brasileiras De Contabilidade Aplicadas Ao Setor Público – NBCASP: mudanças e desafios para a contabilidade pública.** São Paulo, 2009. Congresso USP Fipecafi.

LIMA, Diana Vaz de; GUEDES, Marianne Antunes; SANTANA, Cláudio Moreira. **As Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao setor público ea legislação contábil pública brasileira: uma análise comparativa à luz da teoria contábil.** *Contabilidade, Gestão e Governança*, 2009, 12.2.

MAUSS, César Volnei; SOUZA, Marcos Antônio de; **Gestão de custos aplicada ao setor público: Modelo para mensuração e análise da eficiência e eficácia governamental**. São Paulo: Atlas, 2008.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Portaria nº 184, de 25 de agosto de 2008**.

\_\_\_\_\_. **Portaria nº 467, de 06 de agosto de 2009**.

\_\_\_\_\_. **Portaria nº 749, de 15 de abril de 2009**.

\_\_\_\_\_. **Portaria nº 664, de 30 de novembro de 2010**.

\_\_\_\_\_. **Portaria nº 406, de 20 de junho de 2011**.

\_\_\_\_\_. **Portaria nº 828, de 14 de dezembro de 2011**.

\_\_\_\_\_. **Portaria nº 753, de 21 de dezembro de 2012**.

NASCIMENTO, Leonardo Silveira do. *A reforma da contabilidade governamental brasileira: a necessária revisão dos preceitos vigentes em face das demandas de informações e do esforço de harmonização nacional e internacional*. Brasília: Esaf, 2007.

MOTA, Francisco Glauber Lima. **Contabilidade aplicada ao setor público**. Brasília: [s.n.], 2009.

RICHARDSON, Robert Jarry et al. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

SECRETARIA DO TESOUREO NACIONAL. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público aplicado à União, aos Estados, aos Municípios e ao Distrito Federal**.

\_\_\_\_\_. **Sistema de Coleta de Dados Contábeis de Estados e Municípios – SISTN**.

SILVA, César Augusto Tibúrcio (org.). **Custos no setor público**. Brasília: UnB, 2007.

SILVA, Lino Martins da; **Contabilidade governamental: Um enfoque administrativo da nova Contabilidade Pública**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de contabilidade pública**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e Relatórios de Pesquisa em Administração**. São Paulo: Atlas, 2003.