

**FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE FEDERAL DE RONDÔNIA – UNIR  
CÂMPUS PROF. FRANCISCO GONÇALVES QUILES  
DEPARTAMENTO ACADÊMICO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**KAREN CAMPOS**

**PROCEDIMENTOS DE DEPRECIÇÃO NO SETOR PÚBLICO: UM  
ESTUDO NO MUNICÍPIO DE CACOAL-RO**

**ARTIGO CIENTÍFICO  
Trabalho de Conclusão de Curso**

**CACOAL – RO  
2016**

**KAREN CAMPOS**

**PROCEDIMENTOS DE DEPRECIÇÃO NO SETOR PÚBLICO: UM  
ESTUDO NO MUNICÍPIO DE CACOAL-RO**

Artigo Científico apresentado à Fundação Universidade Federal de Rondônia – UNIR – Câmpus Prof. Francisco Gonçalves Quiles como requisito para a obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientadora Profa. Ma. Ellen Cristina de Matos.

**CACOAL – RO  
2016**

**FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE FEDERAL DE RONDÔNIA – UNIR**  
**CÂMPUS PROF. FRANCISCO GONÇALVES QUILES**  
**DEPARTAMENTO ACADÊMICO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

O Artigo Científico – TCC intitulado “Procedimentos de Depreciação no Setor Público: Um Estudo no Município de Cacoal- RO”, elaborado pela acadêmica Karen Campos, foi avaliado pela banca examinadora em 11 de fevereiro de 2016, tendo sido aprovado.

---

Prof.<sup>a</sup> Ma. Ellen Cristina de Matos  
Presidente

---

Prof.<sup>o</sup> Me. Geraldo da Silva Correia  
Membro

---

Prof.<sup>a</sup> Ma. Liliane Maria Nery Andrade  
Membro

**Cacoal– RO**  
**2016**

# PROCEDIMENTOS DE DEPRECIÇÃO NO SETOR PÚBLICO: UM ESTUDO NO MUNICÍPIO DE CACOAL-RO

Karen Campos<sup>1</sup>

**RESUMO:** Com a conversão às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, adequou-se as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), regulamentadas pela Secretaria de Tesouro Nacional (STN). Essa medida trouxe à Contabilidade Pública obrigações inovadoras, dentre as quais se destacam os procedimentos contábeis pertinentes à depreciação, amortização e exaustão previstos na NBCT SP 16.9, os quais até então não eram aplicados. O objetivo geral do estudo foi demonstrar os procedimentos obrigatórios à realização da depreciação de bens móveis no Setor Público e a influência de sua implantação sobre o valor do Patrimônio Público. Foi utilizada uma abordagem quantitativa e qualitativa, aplicada, descritiva e exploratória, e a pesquisa dividiu-se em dois momentos: bibliográfica e documental. A aplicação da pesquisa documental deu-se numa amostra intencional de 147 bens móveis e verificou-se um percentual de *impairment* ou redução ao valor recuperável de 39%. É um valor significativo considerando que anterior a adequação as normas internacionais, os bens do imobilizado da Prefeitura Municipal de Cacoal, tomando por base a amostragem pesquisada, tinham seus valores publicados com 39% de defasagem em comparação ao valor atualizado de mercado, portanto, os valores divulgados podem ser considerados inverídicos, que não correspondendo a real situação patrimonial do Município de Cacoal - RO.

**PALAVRAS-CHAVES:** Contabilidade Pública, Depreciação de Bens Públicos, Reavaliação do Patrimônio Público.

## 1 INTRODUÇÃO

As Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) têm passado por um processo de profundas alterações, principalmente no que tange ao controle do patrimonial público, afinal o Brasil foi obrigado realizar a convergência dos procedimentos contábeis aplicados ao setor público, adequando-se as Normas Internacionais Aplicadas ao Setor Público, publicadas pela *International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)*, convergência esta que é regulamentada pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN), objetivando a padronização das demonstrações contábeis consolidadas.

Alinhado a esse processo de conversão as Normas Internacionais, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), emitiu em 2008 as primeiras Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas Aplicadas ao Setor Público (NBCT SP), com o objetivo e estabelecer os critérios e procedimentos a serem adotados, propiciando assim a atualização dos entes públicos quanto aos seus procedimentos contábeis patrimoniais.

Dentre as NBCT SP, destaca-se a NBCT SP 16.9, publicada pela Resolução 1.136/2008, a qual trata sobre a depreciação, amortização e exaustão no setor público, fundamentada no

---

<sup>1</sup> Acadêmica concluinte do 8º período do curso de Ciências Contábeis da Fundação Universidade Federal de Rondônia – UNIR Campus Professor Francisco Gonçalves Quiles, sob a orientação da Profª. Ma. Ellen Cristina de Matos.

Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor público (MCASP, 2014), que traz as etapas e procedimentos necessários para a implantação e utilização dos procedimentos de depreciação pelo ente público.

Considerando o contexto de adequação as normas internacionais a ao processo de convergência a elas, bem como a delimitação do artigo a aplicação da NBCT SP 16.9, o estudo teve como questão: quais os procedimentos obrigatórios à realização da depreciação de bens móveis no Setor Público e qual a influência de sua implantação sobre o valor do Patrimônio Público?

Para responder ao problema da pesquisa buscou-se atingir como objetivo geral: Demonstrar os procedimentos obrigatórios à realização da depreciação de bens móveis no Setor Público e a influência de sua implantação sobre o valor do Patrimônio Público.

E as etapas que nortearam o alcance do objetivo geral desta pesquisa, delineados aqui como objetivos específicos foram: apresentar os aspectos conceituais e os fundamentos contábeis relacionados ao processo de depreciação dos bens móveis no Setor Público; descrever os procedimentos de depreciação de bens móveis no Setor Público conforme as normas vigentes; e apresentar a influência da aplicação dos procedimentos de depreciação de bens móveis no Setor Público sobre o valor de bens móveis por meio de estudo realizado na Prefeitura do Município de Cacoal – RO.

A relevância desse estudo se justifica pela inovação e importância social econômica, na implantação das novas NBCASP. Considerando a obrigatoriedade, dos entes públicos de realizarem a Depreciação de seus Ativos, além de principalmente refletir o real valor, dando a Contabilidade Pública uma equiparação a Ciências Contábeis, dando ênfase ao Patrimônio Público. A importância social remete-se a padronização, clareza e veracidade da informação disponibilizada assim de forma simples a quem dela precise/ necessite.

Considerando os procedimentos metodológicos, quanto à natureza a presente pesquisa classifica-se como aplicada, e tendo como abordagem quantitativa e qualitativa, utilizou o procedimento de coleta por meio da abordagem documental e bibliográfica, foram coletados os dados no site da prefeitura, através do link de acesso ao Portal da Transparência, a pesquisa delimitou pelo método dedutivo, cujo foco foi demonstrar os procedimentos adotados para depreciação dos bens públicos.

Foram reavaliados por meio da fórmula do Anexo B, 147 bens com valor de aquisição superior a R\$ 400,00, de uma amostra total de bens ativos de 1418 bens móveis. Bens esses, que foram adquiridos e tombados no ano de 2012 pela Prefeitura Municipal de Cacoal.

## **2 REFERENCIAL TEÓRICO**

Para atender aos objetivos da pesquisa, o artigo apresenta em seu referencial teórico os seguintes tópicos: (I) Patrimônio Público e Bens Públicos; (II) A Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP) e seu Enfoque Patrimonial; (III) A depreciação aplicada aos bens no Setor Público: Conceito e Métodos; (IV) Procedimentos de Reconhecimento, Mensuração, Reavaliação e Redução ao valor recuperável.

### **2.1 PATRIMÔNIO PÚBLICO E BENS PÚBLICOS**

#### **2.1.1 Patrimônio e Patrimônio Público**

Patrimônio é o conjunto de bens, direitos e obrigações vinculado a uma pessoa física ou jurídica. Constitui objeto de estudo da Contabilidade e é composto pelo somatório de tudo que a entidade (pública ou privada) tenha, chamados de bens e direitos (Ativo), e de obrigações (com terceiros) presentes no Passivo e Patrimônio Líquido (com aqueles que investiram para formação do capital) (KOHAMA, 2013).

O patrimônio de uma entidade pode ser classificado sobre dois aspectos: qualitativo e quantitativo. O aspecto qualitativo são os nomes, os títulos dados aos elementos patrimoniais, de acordo com sua classificação contábil, designando assim a natureza de cada elemento. Já o aspecto quantitativo, consiste em atribuir valor monetário a cada elemento do patrimônio (LUCENA, s.d.).

Presentes nas demonstrações contábeis, o aspecto qualitativo, nos permite uma noção mais precisa e detalhada do patrimônio; enquanto o aspecto quantitativo surge como uma forma de complementação da informação, o qual é representado pela atribuição de valores aos itens patrimoniais, viabilizando a conciliação de informações e análise acerca da constituição do patrimônio e dos resultados obtidos pela entidade.

Filho (2014, p.28), conceitua o aspecto qualitativo, e destaca que ele não é constituído pelo valor dos elementos e sim pela sua qualidade funcional, isto é, “as formas e composições qualitativas que podem adquirir na instituição, procurando estabelecer a composição que melhor concorra para alcançar seus fins com máxima economicidade, qualidade e produtividade”. Ou seja, o aspecto qualitativo não apresenta valores monetários do patrimônio, trata-se da separação e organização por meio das contas do patrimônio, alocando cada bem, direito obrigação em seus lugares específicos para fins de evidenciação nas Demonstrações Contábeis.

No caso da Contabilidade Aplicada ao Setor Público, esse mesmo conceito segue, adequado a realidade imposta ao setor, acrescentando-se, conforme o art. 1º, §1º, Lei 4.717/1965, em que o “Patrimônio Público é o conjunto de bens e direitos, mensurável em dinheiro, que pertence à União, a um Estado, a um Município, a uma autarquia ou empresa pública”.

A resolução CFC nº 1128/2008, que aprova a NBC T SP 16.1, traz um conceito mais amplo, estabelecendo patrimônio público como:

Conjunto de direitos e bens, tangíveis ou intangíveis, onerados ou não, adquiridos, formados, produzidos, recebidos, mantidos ou utilizados pelas entidades do setor público, que seja portadora ou represente um fluxo de benefícios, presente ou futuro, inerente à prestação de serviços públicos ou à exploração econômica por entidades do setor público e suas obrigações.

O Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP, 2014), descreve o Patrimônio Público e o divide em três grupos, conforme evidenciado na Figura 1:

<b>Grupos do Patrimônio Público</b>	<b>Composição</b>
<b>Ativo</b>	Recursos controlados pela entidade, buscando benefícios futuros ou potências de serviços, ou seja, aplicação de recursos pela entidade.
<b>Passivo</b>	Obrigações com terceiros, ou seja a saída de recursos que buscam benefícios econômicos ou potencial de serviços, uma origem de recurso de terceiros.
<b>Patrimônio Líquido</b>	Valor da diferença dos ativos deduzido todos os passivos, sendo também uma origem de recursos.

**Figura 1: Grupos do Patrimônio Público e suas respectivas composições.**

**Fonte:** Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (2014).

Numa questão mais ampla, patrimônio público, é o conjunto de bens e direitos que pertence a todos e não a um determinado indivíduo ou entidade. Sendo todos responsáveis pela conservação do patrimônio público.

### **2.1.2 Bens Públicos**

Os bens imobilizados são caracterizados por Filho (2014, p.31) como “conjunto de recursos tangíveis, mantidos para o uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços, pelos quais o ente público desenvolve suas atividades de prestação de serviço, direta ou indiretamente, à sociedade ou coletividade”.

Os bens imobilizados móveis são agrupados em dois grandes grupos: material permanente ou material de consumo. Materiais permanentes são aqueles que, em razão do seu uso corrente, não perdem a sua identidade física, e/ou tem uma durabilidade superior a dois anos. Materiais de consumo são aqueles que, em razão de seu uso corrente e conforme sua definição na Lei nº 4.320/64, tem a característica peculiar de que perde normalmente sua identidade física e/ou tem sua utilização limitada a dois anos (MARTINS, 2012).

Já os bens públicos estão definidos no Código Civil, Lei n.10.406/2002, art. 98 como: “públicos os bens do domínio nacional, pertencentes às pessoas jurídicas de direito público interno; todos os outros são particulares, seja qual for à pessoa a que pertencerem”. Enfatiza-se, portanto a distinção entre os bens pertencentes aos entes públicos dos bens particulares; afinal todos os bens pertencentes à União, Estados, Distrito Federal, Municípios, Autarquias e Fundações Públicas, são de responsabilidade do ente que o adquiriu, sendo avaliados em dinheiro e devem satisfazer as necessidades públicas.

Segundo Pinheiro e Duarte (s.d) e Filho (2014) os bens públicos pertencentes aos entes públicos, classificam-se conforme a entidade política a que pertençam ou de acordo com a órbita do interesse do bem, e se dividem segundo a sua destinação, em três categorias apresentadas na Figura 2 seguinte:

<b>Classificação do Bem</b>	<b>Características do Bem</b>
Bens de uso comum do povo ou de Domínio Público.	São os bens que se destinam à utilização geral pela coletividade, apresentando as características de serem imóveis e alienáveis (como por exemplo, infraestruturas construídas pelo homem, como ruas e estradas, naturais e bens do patrimônio cultural).
Bens de uso especial ou do Patrimônio Administrativo Indisponível.	São aqueles bens que destinam-se à execução dos serviços administrativos para a prestação de serviços públicos em geral à sociedade, podendo ser alienáveis ou não (como por exemplo, um prédio onde esteja instalado um hospital público ou uma escola pública).
Bens dominicais ou do Patrimônio Disponível.	São aqueles que, apesar de constituírem o patrimônio público, não possuem uma destinação pública determinada ou um fim administrativo específico, são bens que podem ser utilizados para qualquer fim ou até mesmo alienados (por exemplo, prédios públicos desativados).

**Figura 2: Classificação e Característica dos Bens Públicos.**

**Fonte:** Adaptado de Pinheiro e Duarte (s.d) e Filho (2014).

O bem para ser classificado como público deve pertencer necessariamente a uma entidade regida pelo Direito Público, bem como algumas entidades da Administração Pública Indireta (autarquias, fundações públicas, sociedades de economia mista, dentre outras).

#### 2.1.2.1 Conceito de Tombamento e Baixa de bens Públicos

Tombamento é o processo de inclusão e entrada, e de um bem permanente no sistema de controle patrimonial na unidade gestora e deve ser realizado sempre no momento em que o bem entra fisicamente na instituição, e envolve desde o lançamento dos bens no Sistema Patrimonial até a assinatura e arquivamento dos Termos de Responsabilidade. A modalidade do tombamento é escolhida conforme a documentação referente ao bem permanente, que indica a fonte de recursos e a origem física do bem (IFAM, 2012). Ou seja, o bem que entra no acervo

da instituição, e por interferir no balanço patrimonial, essa operação é atribuição exclusiva do responsável pelo controle patrimonial da Unidade, o setor de patrimônio da instituição

O tombamento consiste na formalização da inclusão física de um bem patrimonial no acervo do órgão, com a atribuição de único número por registro patrimonial, ou agrupando-se uma sequência de registros patrimoniais quando for por lote, que é denominado “número de tombamento”. Pelo tombamento classifica-se o bem em uma conta patrimonial do Plano de Contas do órgão, de acordo com a finalidade para a qual foi adquirido. O valor do bem a ser registrado é o valor constante do respectivo documento de incorporação, ou seja valor de aquisição (BRASIL, 2013).

Sabendo-se que a inclusão do bem na administração pública é por meio do registro patrimonial com número de tombamento fixado ao bem, a baixa patrimonial do bem é a exclusão do bem do acervo patrimonial, ou seja, é a retirada definitiva de bem da carga patrimonial do órgão, deve ser formalizada mediante processo administrativo (Martins, 2012).

O desfazimento de bens consiste no processo de exclusão de um bem do acervo patrimonial da instituição, de acordo com a legislação vigente e expressamente autorizada pelo dirigente da unidade gestora. Após a conclusão do processo de desfazimento deverá ser realizada a baixa dos bens nos registros patrimoniais (IFAM, 2012).

Segundo Boente (2011) e Martins (2012) a baixa patrimonial de um bem público, dar-se por diversas maneiras, na Figura 3 apresentam-se as principais:

<b>TIPOS DE BAIXA PATRIMONIAL</b>	<b>SITUAÇÕES</b>
Alienação e Leilão	Baixa de um bem patrimonial, que foi vendido no exercício em questão, ou até mesmo no exercício anterior e não foi baixado.
Por Doação	Baixa de bens patrimoniais doados para Entidades declaradas de Utilidade Pública, Órgãos ou Entidades da Administração Pública, permitida exclusivamente para fins e uso de interesse social, sem fins lucrativos.
Comodato	Consiste na desincorporação de um bem pertencente ao acervo patrimonial da Administração que tenha sido cedido a uma entidade qualquer, sem envolvimento de transação financeira.
Por Consumo	Baixa de bens patrimoniais que foram descaracterizados da condição de permanente.
Por Obsolescência ou inservível	Quando a baixa por inservível for proveniente de bem que não justifique mais a inversão de recursos para a sua recuperação, não sendo capaz de gerar benefícios futuros para a entidade. E poderão ser vendidos ou doados pela instituição.
Permuta	É a incorporação ao acervo patrimonial de um bem que tenha sido permutado exclusivamente entre órgãos ou entidades da Administração Pública, em decorrência de troca.
Extravio	Desaparecimento de um bem provocado por roubo, furto ou perda. Procedimento adotado somente para bens em trânsito

Continuação (...)

(...) Continua

TIPOS DE BAIXA PATRIMONIAL	SITUAÇÕES
Sinistro	Processo de danificação de um bem por ação dos elementos da natureza: como raio, vendaval, granizo; por ação criminosa (vandalismo); colisão, explosão ou incêndio. O processo que acompanha a baixa pelo sinistro deverá ser instruído com todos os documentos (ofícios, portarias, comunicados etc.) relacionados com o sinistro. A baixa será efetuada após decisão final da apuração dos fatos pelos órgãos competentes, policial, bombeiros, seguros etc.
Perda	Pode ocorrer em consequência de danos, ou a própria perda do bem.
Furto ou roubo	Baixa de bens patrimoniais que foram roubados ou furtados. E que não houve recuperação por órgão competente, na maioria dos casos a polícia militar.

**Figura 3: Tipos de baixa de bens público.**

**Fonte:** Elaborado pela autora.

Assim, toda a avaliação dos bens para que possam ser baixados, deve ser seguido fases pela comissão especialmente instituída pelos responsáveis de cada entidade pública, considerando inclusive a análise de documentos comprovando cada tipo de baixa que possa ter acontecido, seguido pelo termo de baixa, ou seja, documento emitido quando da baixa de bens, no caso de qualquer tipo de baixa que fomente a instrução processual, este termo deve ser anexado ao ato processual (SILVA, 2012)

## 2.2 A CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO (CASP) E SEU ENFOQUE PATRIMONIAL

A Contabilidade Pública é o ramo das Ciências Contábeis que aplica na Administração Pública as técnicas de registro dos atos e fatos administrativos, apurando resultado e elaborando relatórios periódicos, levando em conta as normas de Direito Financeiro, os princípios gerais de Finanças Públicas e os Princípios de Contabilidade (BRASIL, 1964).

A Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP) segue essencialmente a Lei nº 4.320/64, bem como Decretos, Portarias, Instruções e outros atos normativos decorrentes da doutrina dessa lei, a qual estabelece regras norteadoras para o equilíbrio das Finanças Públicas no país, com enfoque puramente orçamentário (no orçamento público, considerando previsão de receitas e fixação de despesas e suas respectivas realizações) como o mais importante instrumento para atingir esse objetivo.

De acordo com o MCASP (2014) a partir da Lei nº 4.320/64, o orçamento público ganhou significativa importância no Brasil. Como consequência, as normas relativas a registros e demonstrações contábeis, acabaram por evidenciar os conceitos orçamentários, deixando de lado a evidenciação dos aspectos patrimoniais.

A Resolução CFC nº 1.1280/2008, que instituiu a NBCT 16.1, traz o conceito, objetivo e o campo de aplicação da CASP: “Contabilidade Aplicada ao Setor Público é o ramo da ciência contábil que aplica, no processo gerador de informações, os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as normas contábeis direcionados ao controle patrimonial de entidades do setor público” (CFC, 2008).

A CASP tem como objetivo fornecer informações sobre os resultados alcançados em todos os campos que se apliquem o “dinheiro público”, observando os aspectos de natureza orçamentária, financeira, econômica e física, além de suas mutações, em busca de um melhor gerenciamento do patrimônio e orçamento e finanças públicas para a tomada de decisão (FILHO, 2014).

A Lei Complementar nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF), na qual foram estabelecidas normas de Finanças Públicas voltadas à responsabilidade na gestão, deu forma ao Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO), definindo sua composição, aplicação e publicação das informações nele contidas. A LRF também trouxe, como inovação, o Relatório de Gestão Fiscal (RGF), o qual visa demonstrar se foram atingidas as metas e os limites de comprometimento da Receita Corrente Líquida (RCL) com as despesas previstas na LRF; por meio da LRF foi exigido que as receitas vinculadas tivessem a contabilização de onde está evidenciado o que já foi aplicado e qual é o saldo.

Para Freytag, Maliski e Machado (2012), todas as legislações aplicadas as finanças do setor público tem em comum, o enfoque estritamente orçamentário e financeiro; isto fez com que a Contabilidade Governamental no Brasil fosse durante anos um instrumento restrito a questões dessa natureza, deixando de lado o controle patrimonial. Assim o processo de convergência as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público visa contribuir principalmente para o desenvolvimento do aspecto patrimonial, podendo citar a legislação que consta na Figura 3, com suas respectivas disposições:

<b>Legislação</b>	<b>Disposições</b>
Lei 4320, 17 de março de 1964.	Estatui normas gerais de direito financeiro pela elaboração e controle do orçamento e balanços da União, dos Estados, Municípios e do Distrito Federal.
Lei Complementar nº 101, 4 de maio de 2000.	Estabelece normas de finanças públicas voltadas para responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências.
Resolução CFC 1.128 – NBC T 16, 21 de novembro 2008.	Estabelece a conceituação, o objeto e o campo de aplicação da Contabilidade aplicada ao setor público.
Resolução CFC 1.129 – NBC T 16.2, 21 de novembro de 2008.	Estabelece o conceito de patrimônio público, sua classificação sob o enfoque contábil, o conceito e a estrutura do sistema de informação.
Resolução CFC 1.136 – NBC T 16.9, 21 de novembro de 2008.	Estabelece critérios e procedimentos para o registro contábil da depreciação da amortização e da exaustão.

Continua (...)

(...) Continuação

Legislação	Disposições
Resolução CFC 1.137– NBC T 16.10, 21 de novembro de 2008.	Estabelece critérios e procedimentos para a avaliação e a mensuração de ativos e passivos integrantes do patrimônio de entidades do setor público.
Portaria conjunta STN/SOF nº 1, Portaria STN nº 700, 10 de dezembro de 2014.	Estabelece a 6º ed. Manual da Contabilidade Aplicada ao Setor Público Aplicado à União, aos estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, válido a partir do exercício de 2015.

**Figura 4: Legislação relacionada as Finanças Públicas e a CASP no Brasil.**

**Fonte:** Adaptado de Freytag; Maliski; Machado (2012).

Destaca-se que cada ente da Federação tem autonomia para criar seus regulamentos e Decretos, tendo como base a Lei de Finanças Públicas 4.320/1964, as NBCASP e o MCASP, porém alguns itens não podem ser mudados, como o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, que busca uma padronização das contas públicas.

## 2.3 DEPRECIAÇÃO APLICADA AOS BENS NO SETOR PÚBLICO: CONCEITOS E MÉTODOS

### 2.3.1. Conceito

A depreciação na esfera governamental está prevista desde 1964, por meio da Lei de Finanças Públicas, em seu art.108, § 2º, porém não estabelece sua obrigatoriedade: “As previsões para depreciação serão computadas para efeito de apuração do saldo líquido das mencionadas entidades”; sendo assim, essa facultatividade inibiu a sua aplicabilidade aos bens do setor público.

A NBCT SP 16.9, que institui a depreciação, amortização e exaustão no setor público, traz a definição de depreciação como, “a redução do valor dos bens tangíveis pelo desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência.” Não tão distante dos outros conceitos, a norma citada, vem para adequar o valor dos bens públicos, para que eles possam assim refletir ou estar próximo a sua realidade econômica (MIRANDA; *et al*, 2010).

O MCASP (2014, p.163), define depreciação como “o declínio do potencial de geração de serviços por ativos de longa duração, ocasionada pelos seguintes fatores: deterioração física, desgastes com uso e obsolescência.”. Ou seja, a perda de valor dos bens, por alguma dos fatores expostos acima.

Os ativos imobilizados sejam eles, imóveis, móveis ou maquinários sofrem com a ação do tempo e desgaste físico pelo trabalho realizado e, muitas vezes, se tornam ineficientes para o uso em suas atividades, pois perdem a capacidade produtiva. Em função desses fatores, faz-se necessário a devida apropriação desses desgastes deduzindo o valor dos bens e

principalmente atendendo ao princípio da competência, que por fim será evidenciado em uma conta retificadora do ativo chamada, depreciação acumulada e outra conta na Demonstração do Resultado do Exercício chamada depreciação (BARBOSA, 2013).

Na NBCT SP 16.9 (2008) item 3 são destacados três principais aspectos a serem observados no registro da depreciação: “a) Obrigatoriedade do seu reconhecimento; b) Valor da parcela que deve ser reconhecida no resultado como decréscimo patrimonial e, no balanço patrimonial, representada como conta redutora do respectivo ativo; c) Circunstâncias que podem influenciar seu registro.”.

Para um melhor entendimento dos termos e procedimentos descritos acerca da depreciação, os mesmos são destacados na figura 4:

<b>Termos relacionados à depreciação</b>	<b>Descrição</b>
Depreciação	Redução do valor dos bens tangíveis pelo desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência.
Valor líquido contábil	Valor do bem registrado na Contabilidade, em determinada data, deduzido da correspondente depreciação, amortização ou exaustão acumulada.
Valor residual	Montante líquido que a entidade espera, com razoável segurança, obter por um ativo no fim de sua vida útil econômica, deduzidos os gastos esperados para sua alienação.
Vida útil econômica	Período de tempo definido ou estimado tecnicamente, durante o qual se espera obter fluxos de benefícios futuros de um ativo.

**Figura 5: Termos e procedimentos relacionados à Depreciação no Setor Público.**

**Fonte:** NBCT SP 16.9 (Depreciação, Exaustão e Amortização no Setor Público).

Para Mota (2015), tanto a depreciação, amortização e exaustão são procedimentos que visam reconhecer de forma gradual e diluída, através dos procedimentos contábeis, ao longo da vida útil econômica do bem o sacrifício sofrido pelos mesmos, em decorrência dos fatores citados acima. Ressalta-se que a depreciação se inicia quando o ativo estiver em condições de uso, além de serem reconhecidas pela entidade mensalmente na demonstração do resultado do exercício (FILHO, 2014).

### **2.3.2 Bens que não podem ser depreciados, amortizados ou exauridos**

A depreciação de bens do ativo imobilizado corresponde à diminuição do valor dos elementos classificáveis, resultante do desgaste pelo uso, ação da natureza ou obsolescência, há alguns bens que não estão sujeitos ao regime de depreciação. De acordo com a NBC T SP 16.9, não será admitida quota de depreciação relativamente a:

- a) Terrenos rurais e urbanos;
- b) Bens de natureza cultural, como obras de arte, documentos históricos, antiguidades, entre outros;

- c) Bens de uso comum, que absorveram ou absorvem recursos públicos, considerados tecnicamente de vida útil indeterminada, só são depreciados os bens com vida útil limitada;
- d) Animais que se destinam à exposição e a preservação;
- e) Bens de propriedade do órgão que estejam cedidos a outros órgãos.

Os terrenos que tiverem edifícios devem ser contabilizados separadamente, pois os edifícios devem ser depreciados, considerando que são bens de vida útil limitada, já os terrenos não.

## 2.4 MÉTODOS DE DEPRECIAÇÃO

Os métodos de depreciação destinam-se a alocar, utilizando-se de formulas, o valor depreciável do ativo ao longo de sua vida útil (MOTA, 2015). A NBCT SP 16.9 (2008) destaca alguns itens necessários ao início do processo de depreciação.

Primeiro: o ativo está pronto para ser depreciado a partir do momento em que estiver pronto para ser usado. Os valores que vão sendo depreciados, amortizados ou exauridos, devem ser apurados mensalmente e reconhecidos nas contas de resultado do exercício.

Até mesmo a obsolescência é uma forma de depreciar, portanto mesmo que um ativo imobilizado esteja obsoleto, não se pode parar de depreciá-lo e o mesmo deve ser reconhecido até que o seu valor líquido contábil seja igual ao valor residual, para assim fazer a baixa do bem. Sendo assim a instituição ou entidade deve escolher entre os três métodos de depreciação, disponíveis pela Resolução: método das quotas constantes, soma dos dígitos e das unidades produzidas.

### 2.4.1 Taxa de depreciação e valor estimado

Antes de tudo é necessário sabermos o que é a taxa de depreciação. A taxa de depreciação considera a estimativa de vida útil do bem. Ou seja, é a taxa de 100% dividido pelo tempo de vida útil do bem, percentual que aplicado ao valor depreciável (o valor do bem menos o valor residual), obtemos o valor do desgaste mensal, em qualquer que seja o método (BARBOSA, 2013). A Figura 5 ilustra a obtenção, por meio da simples formula a taxa de depreciação anual, normalmente expressa em forma de percentual:

VIDA UTIL EM ANOS	TAXA DE DEPRECIAÇÃO ANUAL
5	$100 / 5 = 20\%$
10	$100 / 10 = 10\%$
15	$100 / 15 = 6,67\%$
20	$100 / 20 = 5\%$

Continua (...)

Continuação (...)

VIDA ÚTIL EM ANOS	TAXA DE DEPRECIÇÃO ANUAL
25	$100 / 25 = 4\%$
50	$100 / 50 = 2\%$

**Figura 6: Como obter a taxa de depreciação.**

Fonte: Mota (2015, p. 345)

Todos os bens devem ser depreciados mensalmente, devendo ser reconhecidas como despesas e retificadoras do custo de aquisição dos ativos depreciados até que o valor líquido contábil do ativo seja igual ao seu valor residual. O MCASP (2014) considera como valor residual de um ativo:

“[...] o valor estimado que a entidade obterá com a venda do ativo, caso o ativo já tivesse a idade, a condição esperada e o tempo de uso esperados para o fim de sua vida útil. O cálculo do valor residual é feito por estimativa, sendo seu valor determinado antes do início da depreciação. Assim, o valor residual seria o valor de mercado depois de efetuada toda a depreciação. O valor residual é determinado para que a depreciação não seja incidente em cem por cento do valor do bem, e desta forma não sejam registradas variações patrimoniais diminutivas além das realmente incorridas.”

Segundo Esteves (2013), o valor estimado de um ativo pode ser interpretado como o valor estimado que a entidade obterá pela alienação desse ativo, após dedução dos custos estimados de alienação, isto é, se o ativo já tiver a idade e as condições esperadas no final da sua vida útil. Ou seja, a entidade espera com razoável segurança, que o bem ao final de sua vida útil, consiga obter o valor residual de um ativo que é o valor estimado que a entidade obterá com a venda do ativo

#### 2.4.2 Método das quotas constantes

Esse método consiste em utilizar uma taxa de depreciação constante em toda vida útil do ativo, ou seja, igual por todo período. Ao se adotar esse método o valor referente a depreciação será igual do começo ao final de sua vida útil. Exemplo, quando um ativo registrado no valor de R\$ 12000,00 tiver um valor residual de R\$2000,00, automaticamente o valor depreciável desse bem será de R\$10.000,00, além de uma vida útil de 5 anos, segue exemplo (MOTA, 2015): Taxa de depreciação:  $100\% / 5 \text{ anos} = 20\%$  ao ano; Quota anual de depreciação  $R\$ 10.000,00 \times 20\% = R\$ 2.000,00$  por ano; Quota mensal de depreciação  $R\$ 2.000,00$  quota por ano/ 12 meses = R\$ 166,66.

Método muito simples, onde o valor depreciável será de aproximadamente R\$ 166,66 mensais, que será registrado no balanço anual com o valor de R\$ 2.000,00. Na figura 5 demonstra-se o reconhecimento anual da depreciação, considerando os valores utilizados no exemplo proposto:

Depreciação pelo método de quotas constantes (linear)				
Ano	Valor Bruto Contábil (R\$)	Depreciação Anual (R\$)	Depreciação Acumulada (R\$)	Valor Líquido Contábil (R\$)
1	12.000,00	2.000,00	2.000,00	10.000,00
2	12.000,00	2.000,00	4.000,00	8.000,00
3	12.000,00	2.000,00	6.000,00	6.000,00
4	12.000,00	2.000,00	8.000,00	4.000,00
5	12.000,00	2.000,00	10.000,00	2.000,00
Valor residual (valor contábil bruto menos depreciação acumulada):				2.000,00

**Figura 7: Representação sistemática da depreciação pelo método de quotas constantes.**

Fonte: Adaptado de Mota (2015).

Falcão (2010) destaca que esse tipo de método tem como vantagem a simplicidade no método, porém como ponto fraco, resulta em uma taxa de retorno crescente, pois sua depreciação é em função do tempo e não do desgaste pelo uso, sofrido pelo bem. Não há um equilíbrio entre o crescimento dos gastos em função de manutenção, por exemplo, com a depreciação sofrida constantemente pelo bem, como no método da soma dos dígitos.

### 2.4.3 Método da Soma dos Dígitos

O método de soma dos dígitos, também chamado de método dos saldos decrescentes, pois o mesmo apresenta taxas de depreciação maiores no início e menores no final. O STN em seu MCASP (2014), destaca que esse tipo de método seria o ideal para itens do ativo imobilizado como os veículos, considerando o crescimento de desgaste ao passar dos anos, que ocasionam gastos, com manutenção e reparos, que ao passar dos anos aumentam. Sendo assim, o objetivo desse método é a busca de um equilíbrio entre esses gastos a mais e a sua depreciação que diminuiria com o passar dos anos.

Nesse método as quotas de depreciação são calculadas somando-se os números que representam os anos de vida útil do bem, o resultado obtido é a diminuição da quota a ser depreciado durante a vida útil do bem. Falcão (2010) destaca que uma de suas vantagens é o fato de que com o passar dos anos há um equilíbrio entre custos e despesas, que afetam esse bem, e como ponto fraco, o fato desse método ser de cálculos um pouco mais elaborados, em que a depreciação diminui ao longo do tempo.

Para exemplificar, considere que determinado bem tenha vida útil de 5 anos, registrado no valor de R\$ 12.000,00 tiver um valor residual de R\$ 2.000,00, automaticamente o valor depreciável desse bem será de R\$10.000,00. A princípio calcula-se um denominador comum para a fração decrescente. Sabendo que são cinco anos de vida útil, a soma desses anos resultará no denominador, ou seja,  $1+2+3+4+5=15$ . Na figura 6, apresenta-se o exemplo dos cálculos da depreciação por este método:

Depreciação pelo método da soma dos dígitos					
Ano	Ano Decrescente/ denominados	Valor Bruto Contábil (R\$)	Depreciação Anual (R\$)	Depreciação Acumulada (R\$)	Valor Líquido Contábil (R\$)
1	5/15	12.000,00	3333,33	3333,33	8666,67
2	4/15	12.000,00	2666,67	6000,00	6000,00
3	3/15	12.000,00	2000,00	8000,00	4000,00
4	2/15	12.000,00	1333,33	9333,33	2666,67
5	1/15	12.000,00	666,67	10000,00	2000,00
Valor Residual (Valor contábil bruto menos a depreciação)					2000,00

**Figura 8: Quadro de representação sistemática da depreciação pelo método da soma dos dígitos.**

**Fonte:** Adaptado de Mota (2015).

Esse método, estima que o bem perca um valor maior quando mais novo e, à medida que o tempo passa, essa perda se reduz, e é considerado uma vantagem por muitos, pois apresenta a característica marcante de depreciar um valor cada vez menor com o decorrer do tempo, pois o bem quando novo produz conforme a sua capacidade normal, sendo exigindo apenas pequenos reparos, e com o passar dos anos o número de reparos vai aumentando, podendo assim neste instante apresentar uma quota de depreciação menor, em consequência de maiores gastos (SCHULTZ, *et al*, 2006).

Se imaginarmos os métodos em forma de gráficos, o método de soma dos dígitos e o método de unidades produzidas são os que podemos observar com maior declínio, ou seja uma sazonalidade em seus valores maior. A uma coisa interessante no método de unidades produzidas, que pode ser tanto um método de sazonalidade, com um declínio maior ou menor dependendo da produção, também pode ser um método linear, ou métodos de linha reta, assim como o método de quotas constantes. Pois o método de unidades produzidas, pode ser considerado um método de linha reta ao se utilizar estimativa de produção.

#### 2.4.4 Método das Unidades Produzidas

O método de unidades produzidas considera as informações do uso ou da produção do imobilizado, e sua vida útil é também determinada pela capacidade de produção do bem. Caracterizada pela depreciação em função do uso, ou seja, é calculado a sua depreciação, considerando as unidades já produzidas no ano X, dividido pela estimativa de produção de toda sua vida útil (FILHO, 2014).

Se a entidade optar em utilizar esse método precisa inicialmente saber qual a capacidade de produção que esse bem tem durante toda sua vida útil, que normalmente podem ser oferecidas pelas fábricas que produzem ou por meio de laudo técnico específico (MOTA, 2015).

Exemplificando: um bem com vida útil de 5 anos, registrado no valor de R\$ 12.000,00, com valor residual de R\$2.000,00, logo o valor depreciável desse bem será de R\$10.000,00 e

sua capacidade de produção é de 15.000 mil unidades, ao longo de sua vida útil, considerando valores de produção anual fictícios, portanto se a produção varia, a taxa de depreciação também irá variar, conforme apresentado na figura 7:

Depreciação pelo método das unidades produzidas						
Ano	Produção (mil)	Taxa de depreciação anual (%)	Valor Bruto Contábil (R\$)	Depreciação do período (R\$)	Depreciação Acumulada (R\$)	Valor Líquido Contábil (R\$)
1	3.600	$3.600/15.000=24\%$	R\$ 12.000,00	R\$ 2.400,00	R\$ 2.400,00	R\$ 9.600,00
2	3.000	$3.000/15.000=20\%$	R\$ 12.000,00	R\$ 2.000,00	R\$ 4.400,00	R\$ 7.600,00
3	3.500	$3.500/15.000=23\%$	R\$ 12.000,00	R\$ 2.300,00	R\$ 6.700,00	R\$ 5.300,00
4	2.400	$2.400/15.000=16\%$	R\$ 12.000,00	R\$ 1.600,00	R\$ 8.300,00	R\$ 3.700,00
5	2.500	$2.500/15.000=17\%$	R\$ 12.000,00	R\$ 1.700,00	R\$ 10.000,00	R\$ 2.000,00
Valor Residual (valor contábil bruto menos depreciação acumulada)						R\$ 2.000,00

**Figura 9: Representação sistemática da depreciação pelo método das unidades produzidas.**

Fonte: Adaptado de Mota (2015).

Pelo método das unidades produzidas é possível apurar a depreciação tanto pelos dados reais produzidos por determinado bem, como pela estimativa total de produção, dividido pelos anos de vida do bem, em questão.

Portanto, um bem com uma estimativa de produção para toda vida útil de 15.000 unidades, em 5 anos, terá o total de unidades dividido pelos anos de vida útil resultando em 3.000 mil unidades anuais. Nessa hipótese a depreciação, assim como a taxa seriam constantes, apresentando comportamento igual o método de depreciação linear.

Este método é utilizado com maior frequência pelas indústrias, conforme afirma Schultz *et al.* (2006), podendo ainda estimar o número de horas de vida útil do bem para suprir o número de horas trabalhadas em um período.

## 2.5 IMPLANTAÇÃO DOS PROCEDIMENTOS DE RECONHECIMENTO, MENSURAÇÃO, REAVALIAÇÃO, REDUÇÃO AO VALOR RECUPERÁVEL.

Com base nos métodos descritos pelo MCASP (2014), Parte II dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais, e o exemplo da aplicação da depreciação de bens públicos conforme Resolução 153/2014 do TCE –RO, o primeiro passo para a implantação do controle de patrimônio é o Inventário Patrimonial que tem por objetivo constituir uma base contábil confiável dos bens: imóveis, móveis, máquinas e equipamentos, etc.

Por meio da realização desse inventário, dos bens devidamente registrado e tombado, verifica-se a existência física dos mesmos observando se estão operacionalmente ativos. Se bem verificado não estiver operando normalmente, e a comissão de reavaliação julgar que o bem não oferece mais benefícios futuros, abre-se o processo administrativo e em seguida faz-se a baixa do bem. E se o bem estiver em plenas condições de uso e que ainda renderá benefícios

futuros, permanecerá alocado onde estiver e é atribuído uma nota para o estado de conservação desse bem ativo. Com o intuito de facilitar o entendimento da proposta, apresenta-se a Figura 10, com o fluxo dos procedimentos adotados para depreciação de bens públicos.

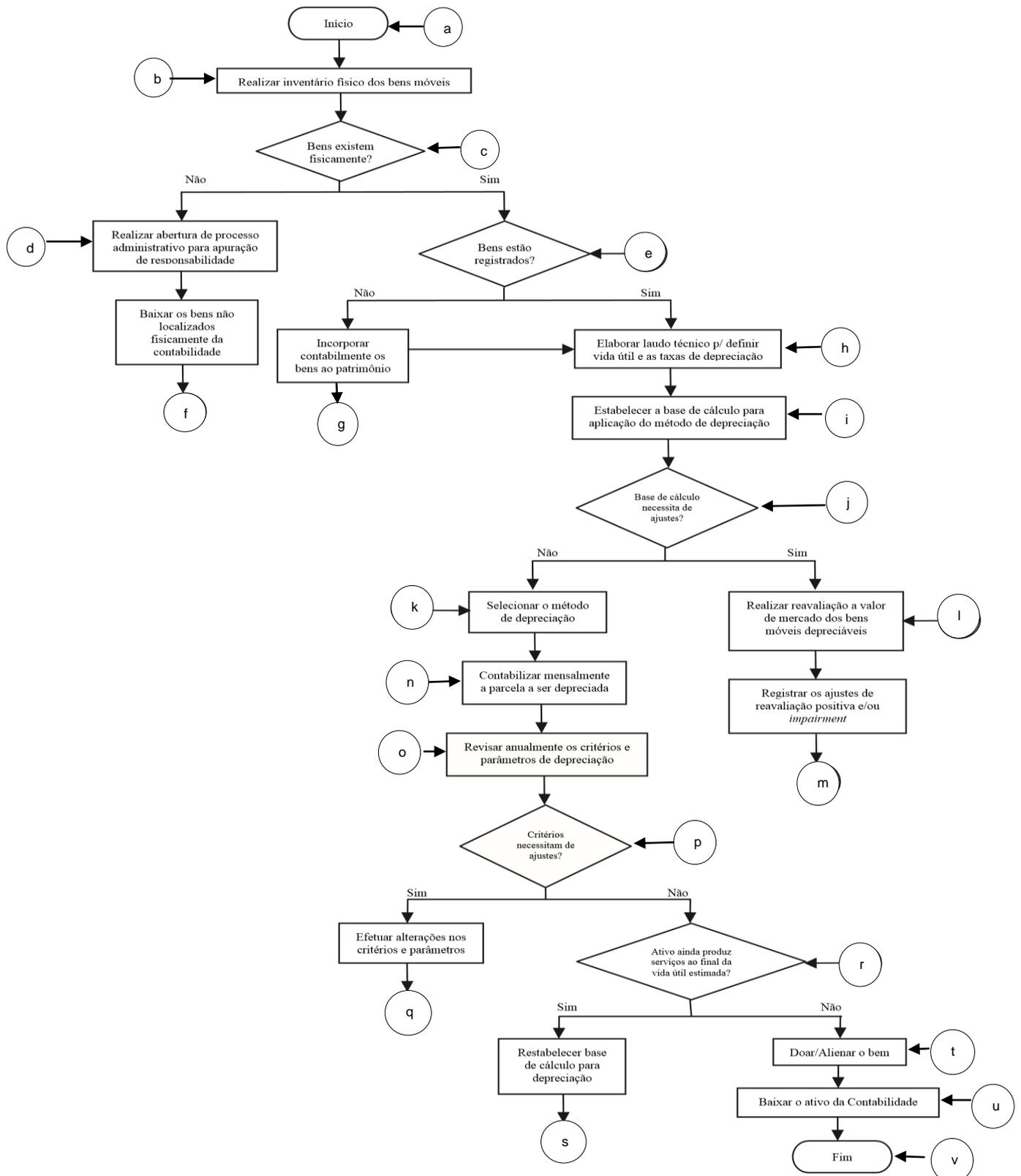
É de suma importância, que seja feito o inventário físico dos bens que segundo a STN, é um levantamento geral de todos os bens registrados em cada unidade administrativa. Barbosa (2013) destaca que essa conferência deve ser realizada no local, para onde estão alocados cada bem, pelo servidor responsável indicado pela comissão, destacando-se o estado de conservação do bem, assim como as características principais do mesmo.

A STN, por meio do MCASP (2014), destaca que os procedimentos descritos nesse tópico, tem que inicialmente passar pelo procedimento chamado reconhecimento inicial, ou seja, a mensuração inicial de cada bem, o órgão ou entidade pública deve realizar o ajuste de exercícios anteriores para que os balanços patrimoniais reflitam a realidade dos seus elementos patrimoniais, já que o ente não era obrigado inicialmente a realizar a depreciação e nem ajustar as valorizações e desvalorizações sofridas pelos bens.

Junto com o reconhecimento inicial, por meio do levantamento dos bens do Município, classifica-se, o estado físico (ruim, razoável, bom e excelente) de cada bem, conforme Anexo A da pesquisa, extraído da Resolução 153/2014 do TCE-RO. Logo após à aprovação do projeto iniciado pela comissão responsável, ou setor de patrimônio, estabelecendo, taxas de depreciação, uma data de corte, para que bens acima da data de corte sejam depreciados diretamente e bens abaixo da data de corte sejam reavaliados antes de serem depreciados.

A Implantação da depreciação dos bens públicos na Prefeitura de Cacoal, segundo o setor de patrimônio, segue como modelo o trabalho realizado no TCE-RO, que já estabelece em seus anexos o fator de influência para reavaliação, formula para o calcula do fator de reavaliação, assim como tabela de vida útil, taxa de depreciação e valor residual, presente no artigo como Anexos A, B e C, respectivamente. No Município de Cacoal ainda não foi realizado pela instituição nem um processo a partir do reconhecimento inicial, parando na fase que o responsável pela reavaliação analisa as condições do bem, ano, situação física e atribui valor ao estado de conservação.

Como já informado, a comissão responsável deve instituir uma da data de corte, e analisar o valor contábil de cada bem, verificando se está registrado acima ou abaixo do valor justo, ou valor de mercado, se acima deve-se realizar um ajuste a menor, se abaixo o ajuste a maior, como indicados na Figura 10. Esses ativos registrados acima da data de corte, poderão ser diretamente depreciados sem que haja uma avaliação do seu valor justo.



**Figura 10: Fluxograma: processo de depreciação de bens móveis no Setor Público brasileiro**

Fonte: Lima et al (2010, p. 11)

Os ativos devem ser mensurados pelo método de custo de aquisição ou pela reavaliação, de acordo com a proposta pelo MCASP (2014, p.153), “[...] o modelo de custo menos a depreciação e redução ao valor recuperável acumulados ou o modelo de reavaliação menos a

depreciação e redução ao valor recuperável acumulados subsequentes”. Ou seja, o ente público pode escolher entre utilizar o método de depreciação e a redução ao valor recuperável diretamente no custo de aquisição desses ativos ou reavalia-los primeiro e depois fazer a depreciação e a redução ao valor recuperável.

Segundo a NBC T SP 16.10, o termo mensuração pode ser caracterizado como o processo que consiste em determinar valor monetário para itens, tanto do ativo como do passivo, caracterizado como o aspecto quantitativo. Podem ser mensurados tanto pelo custo de aquisição quanto pelo valor justo, ou seja, o valor que o mercado está disposto a pagar por determinado bem.

Além dos procedimentos de mensuração destacados, a NBC T SP 16.10 institui a reavaliação e a redução ao valor recuperável, os quais constituem dois outros critérios de avaliação de ativo, que tem aplicabilidade obrigatória no setor público, e é o próximo passo após a instituição da data de corte; portanto, a NBC T SP é constituída de critérios e procedimentos para a avaliação e mensuração dos ativos e passivos integrantes do patrimônio de entidades do setor público e conceitua a reavaliação “como a adoção do valor de mercado ou de consenso entre as partes para bens do ativo, quando esse for superior ao valor líquido contábil.”

A resolução do Tribunal de Contas do Estado de Rondônia (TCE – RO) n° 153/2014, dispõe em seu art. 6º, que tanto a reavaliação quanto a redução do valor recuperável devem estimar o valor justo, ou de mercado e a vida útil do ativo avaliado, e destaca ainda parâmetros e índices que servem de base para a realização de tais procedimentos:

1. O valor de mercado do bem, pela média de valores de até três fornecedores de produtos idênticos ou similares, índice da Tabela da Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas (Tabela FIPE), ou média de valores das últimas aquisições do ente público de bens similares no período de um ano;
2. Pelo estado físico do bem, vida útil futura e o período de utilização;
3. Capacidade de geração de benefícios futuros;
4. Obsolescência;
5. Desgaste físico decorrente da utilização ou não do bem.

Destaca ainda que na impossibilidade de identificação do valor de mercado, poderá ser feita a atualização no valor do bem, por meio da utilização do Índice Nacional de Preços ao Consumidor (INPC, IBGE), ou outro índice que venha substituir.

Barbosa (2013, p. 141) aborda a reavaliação: “como um modelo contábil que poderá ser seguido para determinadas classes de ativos ou simplesmente não ser adotado, caso em que

haveria a opção pelo modelo de custo.” As reavaliações são periódicas (anual ou quadrienal), conforme prevê a NBC T SP 16.10 que considera o índice de variação significativa entre os valores de mercado registrados.

No setor público o termo reavaliação é recente, pois após a implantação obrigatória da depreciação no setor público, os bens até então registrados nos balanços das instituições não serão depreciados automaticamente. Faz-se necessário reestabelecer o valor original dos bens, mediante levantamento físico e contábil dos valores registrados. Entende-se como reavaliação a técnica de atualização dos valores dos bens de uma instituição, por meio do preço de mercado, onde a diferença entre o valor originalmente registrado e o valor reavaliado deve ser registrada no patrimônio (IFAM, 2012).

Quando necessário haverá a aplicação dos procedimentos contábeis de reavaliação para bens avaliados com valor inferior ao valor de mercado e de *impairment*, quando o bem estiver avaliado com valor superior ao valor de mercado com a finalidade de trazer esse bem ao valor real de sua capacidade de retorno econômico, devendo ser reconhecido seu valor de mercado ou de seus ativos semelhantes (MIRANDA; *et al*, 2010).

Conforme MCASP (2014), o procedimento contábil da reavaliação tem como papel preservar o conceito de uso e o Princípio da Continuidade das atividades operacionais da entidade, por isso somente os bens móveis e imóveis de uso, serão reavaliados. E deve ser contabilizada como crédito diretamente na conta de reserva de reavaliação. Em contrapartida o processo de *impairment* essa redução deverá ser reconhecida no superávit ou no déficit, a não ser que haja saldo na referida reserva de reavaliação, que nesse caso poderá ser debitada até o limite existente. Os aumentos ou reduções individuais de ativos dentro de uma classe deverão ser contrapostos uns com os outros na mesma classe.

A NBC T SP 16.10 apresenta o conceito de redução ao valor recuperável, também chamado de teste de recuperabilidade do inglês *impairment test*, sendo “o ajuste ao valor de mercado ou de consenso entre partes para bens do ativo, quando este for inferior ao valor líquido contábil”. Conceituada também por Barbosa (2013), como a redução de benefícios econômicos futuros refletida pelo declínio do potencial de serviços, e de sua utilidade, ou seja, adequar o ativo a sua real capacidade de retorno econômico.

Mota (2015) destaca que a redução ao valor recuperável deve ocorrer quando um ativo está registrado com um valor maior que o seu valor atual, valor de mercado. A diferença desse método para os outros é que, esse é recomendado para situações algumas vezes imprevisíveis e não comuns, que resultem em redução brusca do valor do ativo.

A entidade deve reconhecer imediatamente essa redução por meio da constituição de uma estimativa de perdas, além da diminuição pela depreciação, amortização e exaustão. Por isso é considerada um procedimento de exceção podendo ser aplicado em qualquer época, desde que a entidade perceba indícios de que o valor contábil não está compatível com o valor recuperável de um ativo.

Considerando agora os bens registrados acima da data de corte instituída pela comissão e que a base monetária do bem não precisou de ajuste, segue diretamente para depreciação, no qual será registrada mensalmente pelo sistema. Para isso, é necessário que a comissão responsável ou o setor de patrimônio da entidade selecione o método de depreciação. A entidade segue registrando mensalmente as despesas com depreciação.

O MCASP (2014) recomenda que anualmente faça-se a revisão dos critérios e parâmetros de depreciação. Se ao final de sua vida útil, o bem ainda estiver em condições de render benefícios futuros a entidade, pode-se reestabelecer nova base de cálculo, por meio de laudo técnico comprovando que o bem ainda está em condições de uso, e o bem volta a ser depreciado. Porém se ao final da vida útil do bem, esse não render mais benefícios futuros e chegar ao seu valor residual, a entidade pode escolher entre baixa-lo por alienação, doação ou até mesmo como sucata.

A baixa do valor contábil de um item do ativo imobilizado deve ocorrer por sua alienação ou quando não há expectativa de benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços com a sua utilização ou alienação. Quando o item é baixado, os ganhos ou perdas decorrentes desta baixa devem ser reconhecidos no resultado patrimonial. Os ganhos ou perdas decorrentes da baixa de um item do ativo imobilizado devem ser determinados pela diferença entre o valor líquido da alienação, se houver, e o valor contábil do item (MCASP, 2014).

### **2.5.1 Prazos para completa implantação dos procedimentos contábeis patrimoniais da reavaliação, redução ao valor recuperável e da depreciação no setor público.**

Inicialmente conforme a Portaria nº 828/2011 se instituiu que as instituições públicas seriam obrigadas, partir do ano de 2012 (90 dias depois do começo do exercício), a gradualmente divulgarem os Procedimentos Contábeis adotados, e a divulgar integralmente, tanto os procedimentos adotados pelo ente, quanto o cronograma de ações a adotar até 2014.

Em 2012, via Portaria nº 231, a STN alterou apenas o primeiro prazo para divulgação dos Procedimentos Contábeis, passando para 30 de junho de 2012, já o segundo prazo permaneceu. Em novembro de 2013 por meio da Portaria STN 634, alterou-se novamente o prazo, o qual institui que o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público – PCASP - e as

Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público – DCASP - seriam adotados por todos os entes da Federação até o término do exercício de 2014, com elaboração e publicação obrigatória a partir de 2015.

### **3 METODOLOGIA**

A metodologia é o caminho que se percorre para alcançar determinado objetivo. Em se tratando de Ciência, a pesquisa em si é a busca de solução a um problema que alguém queira saber a resposta. Pesquisa é, portanto o caminho para se chegar à ciência, ao conhecimento (KAUARK; MANHÃES; MEDEIROS, 2010).

Portanto, realizou-se um estudo com uma abordagem quali-quantitativa de natureza aplicada onde os procedimentos adotados na pesquisa foram o levantamento bibliográfico e a pesquisa documental.

Considera-se quantitativa, caracterizada por mensurar segmentos (no caso foram aplicadas fórmulas para obtenção de valores que expressem a mensuração dos bens no setor público por meio da reavaliação e da perda de recuperabilidade de valores de ativos, considerando as prescrições legais para realização da depreciação dos bens); as informações qualitativas resultam da análise e discussão dos dados coletados por meio da pesquisa bibliográfica apresentando um paralelo entre a teoria e a aplicação dos procedimentos (LAKATOS; MARCONI, 2010).

Considerando a utilização de documentos, demonstrações contábeis da Prefeitura de Cacoal - RO, destacam-se duas características da pesquisa quanto aos procedimentos: documental e bibliográfica. Para Lakatos e Marconi (2010), a pesquisa documental tem como característica principal, a coleta de dados sendo ela restrita a documentos, escritos, constituindo o que se denomina de fontes primárias.

Já a pesquisa bibliográfica caracterizou-se pela utilização de materiais já publicados como, livros artigos de periódicos, teses, monográficas, dicionários, material disponibilizado na internet de fontes confiáveis, entre outros, pois são várias as fontes bibliográficas consultáveis (KAUARK; MANHÃES; MEDEIROS, 2010).

Este estudo partiu de pressupostos e norteamentos existente em leis instituídas, de regra geral e obrigatória, emanada pelo poder público competente, se caracterizando quanto ao método como dedutivo, que considera os fatos observados baseando-se na lei geral, ou seja, fatos considerados verdades universais, partindo do todo e afinando para casos específicos. Tendo como critério a verdade e coerência, consistência e não contradição (PEREIRA, 2012).

Quanto aos objetivos a pesquisa caracteriza-se como descritiva tendo como característica a de considerar os fatos observados sem interferir neles (PRODANOV; FREITAS, 2013). Considerando os objetivos da pesquisa ela se classifica como uma pesquisa exploratória, pois buscará informações acerca dos procedimentos de implantação da depreciação na Prefeitura do Município de Cacoal.

Por meio de todos os métodos discriminados, obtivemos o escopo desse estudo, sendo os bens móveis adquiridos, tombados e registrados pela prefeitura no ano de 2012, obtidas no Portal da Transparência da Prefeitura Municipal de Cacoal. Foram usados como material de trabalho, dentre os bens adquiridos em 2012, com valor de aquisição maior que R\$400,00. Utilizou-se de informações obtida junto ao setor de Patrimônio da Prefeitura Municipal de Cacoal, considerando os bens adquiridos até o ano de 2012, os quais sofrerão a reavaliação, antes do procedimento da depreciação.

Ao passarem pelo processo de reavaliação, os bens serão depreciados normalmente, como ocorre com bens adquiridos após a data-base fixada (data de corte) pela comissão de reavaliação, no caso o setor de patrimônio da Prefeitura de Cacoal, os bens registrados a partir do ano de 2013, já são depreciados mensalmente, pelo método de quotas constantes conforme Resolução do CFC, NBCT SP 16.9. Por isso, para fins deste estudo se utilizou os bens do ano anterior (2012) pois 2013 foi instituído pelo Setor de Patrimônio da Prefeitura Municipal de Cacoal como a data de corte para depreciação dos bens da entidade.

No Portal da Transparência obtém-se a relação de todos os bens tombados pela prefeitura, e o intervalo de tombamento 59281 ao 61003, como os bens adquiridos em 2012 conforme informações obtidas do setor de Patrimônio. Levando em conta a veracidade das informações disponibilizadas tanto pelo Setor de Patrimônio quanto pelo Portal da Transparência, obteve-se um total de 1722 bens, dos quais 304 foram baixados por diversos motivos que devem ser justificados pela comissão de reavaliação na hora da baixa, e não se encontravam divulgados no Portal da Transparência, restando 1418 bens, desses foram escolhidos de forma intencional bens com valores superiores a R\$ 400,00.

Considera-se como fator limitador da pesquisa a dependência da disponibilidade de dados no Portal da Transparência Pública, no qual as informações são inseridas pelos agentes públicos, logo, se há ausência, erros ou omissão, a responsabilidade não é do pesquisador, mas sim dos responsáveis por publicá-las.

Como haviam bens repetidos de mesmo valor, optamos por escolher apenas um exemplar de cada bem, obtendo uma amostragem intencional no total de 147 bens. Conforme Oliveira (2011), os elementos para amostragem não probabilística intencional são selecionados

seguindo um critério de julgamento pessoal do pesquisador. Composta por elementos da população selecionados intencionalmente pelo investigador, porque este considera que esses elementos possuem características típicas ou representativas da população.

#### **4 TABULAÇÃO DOS DADOS**

Com as informações disponibilizadas pelo setor de patrimônio, que fez o levantamento inicial dos bens e classificou o estado de conservação conforme item 1 do Anexo A, o processo de depreciação e reavaliação em Cacoal, segue a metodologia adaptada pelo TCE –RO, segundo o setor de patrimônio e presente neste artigo.

Para facilitar o cálculo da reavaliação foi elaborada uma formula que possibilita obter um fator de reavaliação, o qual foi aplicado na média de valores de mercado de um bem novo idêntico ou similar, utilizando-se de 3 valores para a média.

Utilizou-se o programa Excel da Microsoft Office 2013. Os bens foram separados e classificados conforme apresentado no Anexo C, apresentando-se os anos de vida útil, taxa de depreciação aplicada e o valor residual de cada bem, em porcentagem.

Em sequência realizou-se o cálculo da vida útil já utilizada e futura (item 3 do Anexo A). Para o período de vida útil já utilizado, foi constante, pois todos os bens foram adquiridos no ano 2012, atribuindo o valor 4 pra todos os bens.

Para o período de vida útil futura, considerou-se o valor de vida útil total dos bens deduzindo-se o valor de vida útil já utilizado. Se os anos de vida útil futura forem menores e/ou iguais à 10 anos, mantem-se; se maior, retrocede para 10 anos. Todos os bens, que tem vida útil futura maior que 10 anos devem usar para cálculo da depreciação o valor de 10 anos no máximo, para aplicação dessa formula.

A formula, disponibiliza um “peso” fixo para cada item necessário para o cálculo. Para o estado de conservação o peso é 4, o qual é multiplicado pelo valor atribuído para o estado de conservação do bem. O peso para o valor de vida útil futura é 6, e para o período de vida útil já utilizada será o peso de -3 (três negativos).

Para cada valor de vida útil futura já utilizada e estado de conservação, multiplica-se pelo “peso” fixo, atribuído para cada item.

Depois de multiplicados todos esses itens, divide-se o valor obtido por 100, e obtém-se o fator de reavaliação, que foi aplicado na média de valores dos bens selecionados, apurando-se um novo valor contábil do bem.

## 5 ANÁLISE E DISCUSSÃO

Como forma de registro e inclusão desses bens no setor público, a entidade formaliza a integração física, por meio do tombamento dos bens patrimoniais no acervo do órgão, com a atribuição de um único número por registro patrimonial, ou agrupando-se uma sequência de registros patrimoniais quando for por lote, denominado número de tombamento (BRASIL, 2013). E foi por meio do número do tombamento que selecionou-se o intervalo de bens, 59281 ao 61003, adquiridos no ano de 2012.

Conforme intervalo de número de tombamento devidamente discriminado, apurou-se um total de 1722 bens. Conforme relatório do Portal da Transparência, apenas 1418 bens estavam ativos e em uso. Foram baixados 304 bens pelo Setor de Patrimônio da Prefeitura Municipal de Cacoal.

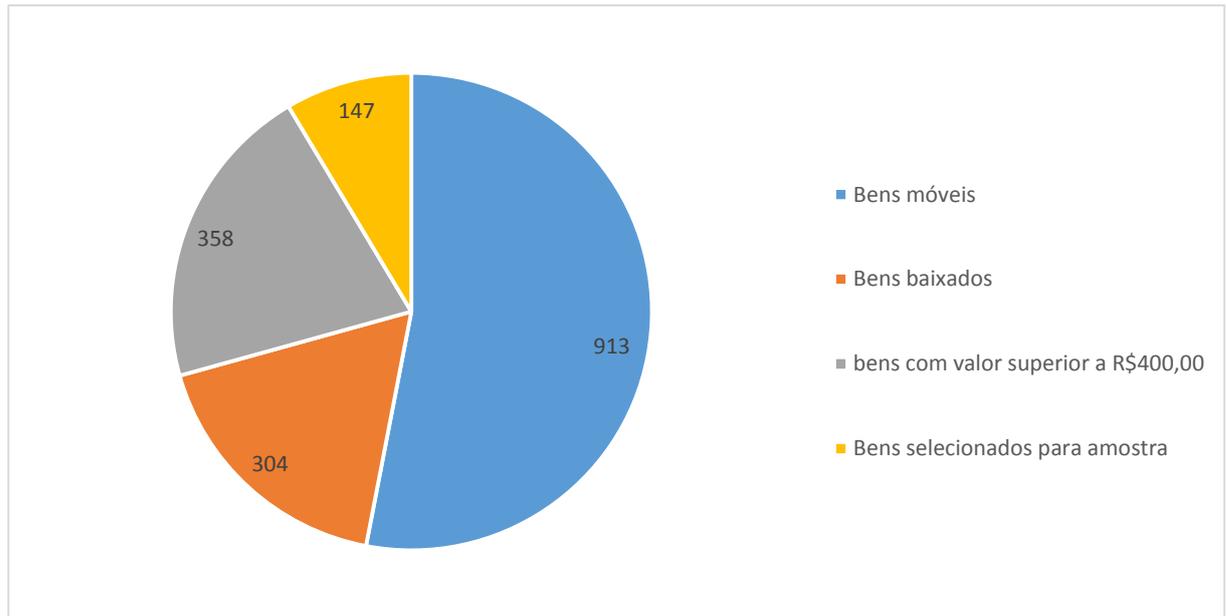
Para Boente (2011) e Martins (2012) a baixa patrimonial de um bem público, dar-se-a por diversas maneiras, considerando como principais, as por obsolescência, ser inservível a instituição, danos permanentes ao bem e o impossibilitasse de trazer benefícios à instituição, conforme detalhado na figura 3 desse artigo.

A amostra intencional utilizada de 147 bens reavaliados foi obtida, por meio da separação de bens com valor superior a R\$ 400,00, gerando uma amostra de 358 bens. Desse total, foram selecionados para amostragem 1 exemplar de cada bem para inibir a utilização de bens idênticos adquiridos em grandes quantidades e com mesmo valor de aquisição.

Conforme Resolução TCE-RO nº 154/2014, em caso de bens idênticos que tenham sido adquiridos juntos e estejam nas mesmas condições de uso, pode-se fazer um único teste de recuperabilidade para evidenciar o valor de todo o lote de bens, desde que, além do valor e data de aquisição idênticos, o estado de conservação atribuído ao bem, também deve ser idêntico, assim pode-se reavaliar em grupos de bens. Essa forma de reavaliação é justificada pelo ente, considerando a forma que as entidades públicas adquirem seus bens, que na maioria das vezes são adquiridos grandes quantidades em apenas um processo licitatório.

Segundo Pinheiro e Duarte (s.d), e Filho (2014), o bem para ser classificado como público deve pertencer necessariamente a uma entidade regida pelo Direito Público e como algumas entidades da Administração Pública Indireta (autarquias, fundações públicas, sociedades de economia mista, dentre outras).

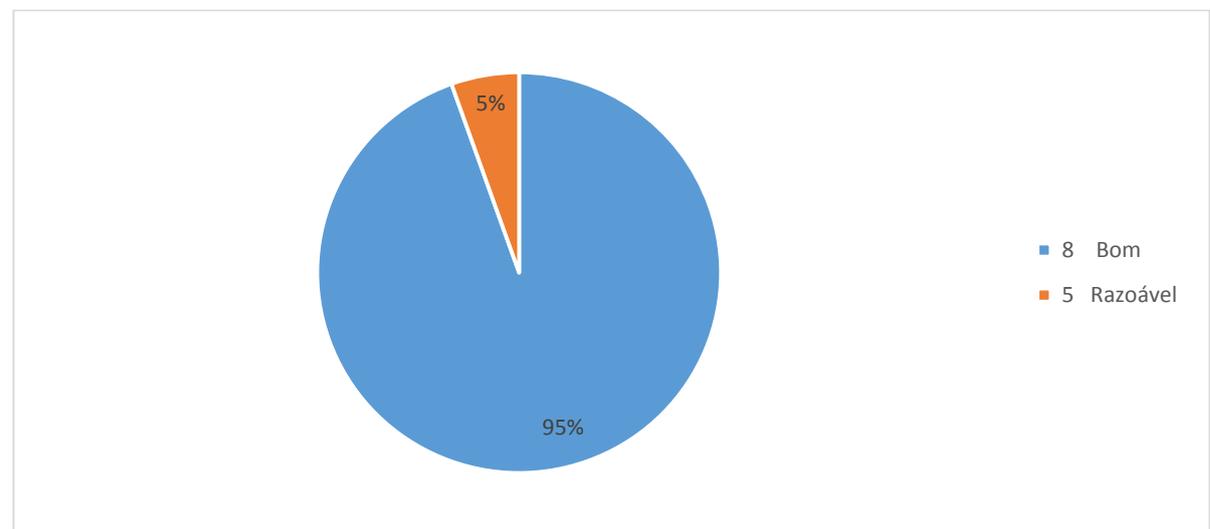
É apresentada na figura 11, a especificação dos bens públicos tombados pela Prefeitura Municipal de Cacoal no ano de 2012 e selecionados como amostra da pesquisa. Contendo 147 bens, selecionados intencionalmente para a pesquisa.



**Figura 11: Relação total dos bens tombados no ano de 2012.**

**Fonte:** Dados da pesquisa (2016).

A próxima fase utilizando-se do número de tombamento de cada bem foi possível obter por meio das informações registradas no *Software* próprio da Prefeitura Municipal de Cacoal, estado de conservação dos no Setor de Patrimônio, os quais se encontram em bom ou razoável estado, conforme evidenciado na figura 12:



**Figura 12: Estado de conservação dos bens reavaliados**

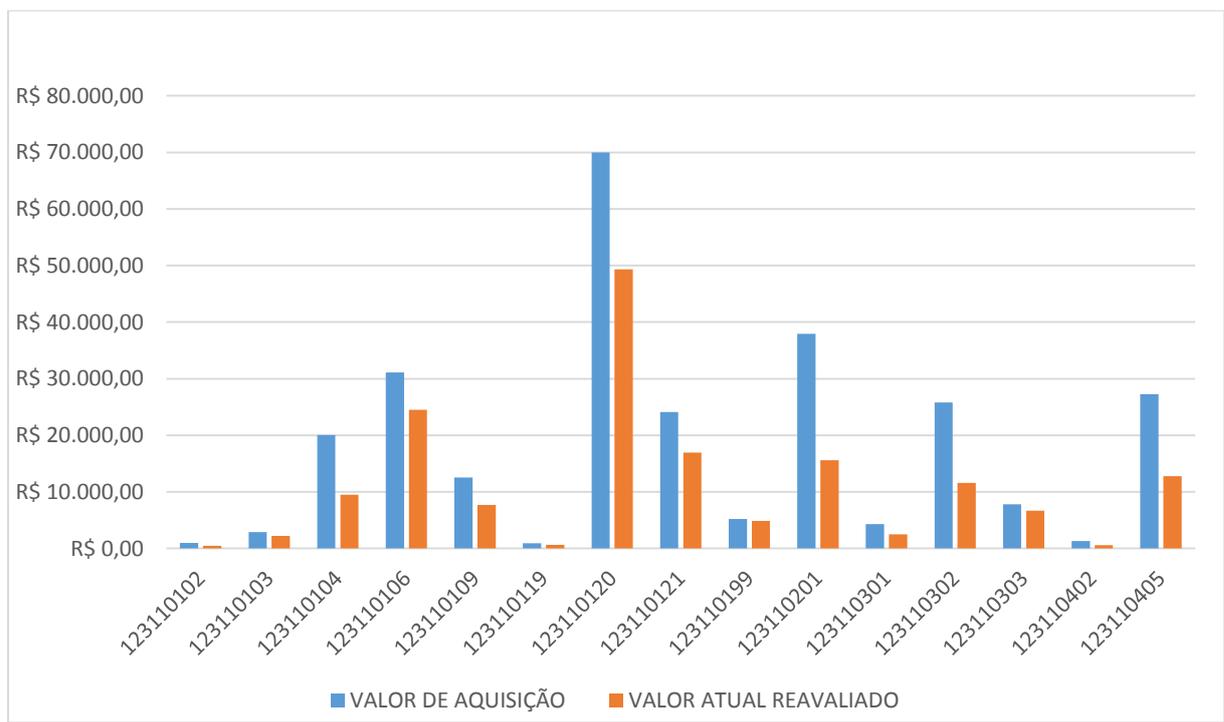
**Fonte:** Elaborado pela autora.

Conforme informações obtidas no Setor de Patrimônio da Prefeitura Municipal de Cacoal, pois este foi o setor responsável por realizar os primeiros trabalhos de identificação dos bens e classificação de estado de conservação, considerando informações contidas no Anexo A.

Para que um bem seja classificado como bom ou razoável (únicas classificações atribuídas aos bens selecionados pela comissão de reavaliação, ou seja, o setor de patrimônio responsável), observam-se as características principais dos bens, e principalmente, se ainda está servindo para sua finalidade.

Na figura 12, que 95% dos bens da amostra foram classificados em bom estado de conservação, ou seja, não apresentam defeitos ou falhas muito evidentes e, principalmente, estão servindo perfeitamente à finalidade para que foram adquiridos. Considera-se essa afirmativa, perfeitamente adequada, pois os bens selecionados para amostra são consideravelmente novos, todos os bens foram adquiridos no ano de 2012, ou seja, tem somente 4 anos de uso.

Utilizando-se das informações do Anexo C, faz-se a classificação de cada bem em sua respectiva conta contábil, que disponibiliza os anos de vida útil do bem, junto com a taxa de depreciação e o valor residual. Analisa-se cada conta contábil, que reúne todos os bens em sua respectiva conta, conforme figura 13.



**Figura 13: Variação patrimonial por tipo de conta.**

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

O valor justo ou valor reavaliado é obtido por meio do Fator de Reavaliação presente no Anexo B deste artigo, aplicado no valor de mercado ou valor justo (*fair value*), ou seja, valor pelo qual um ativo pode ser intercambiado ou um passivo pode ser liquidado entre partes interessadas que atuam em condições independentes e isentas ou conhecedoras do mercado, conforme Resolução TCE-RO nº 153/2014.

Confrontado o valor justo ou valor reavaliado ao valor pago pela administração pública com seu valor de aquisição de cada bem, alocados em seus respectivos grupos de contas, observa-se maior redução de patrimônio na conta 123110201 - equipamentos para processamento de dados -, constituído principalmente por computadores, *notebook*. Um fator relevante para ser um dos grupos com maior taxa de variação negativa patrimonial, é a alta taxa de depreciação de 20% para um período de vida útil de apenas 5 anos, para todos os bens alocados nesse grupo.

A vida útil remanescente ficará registrada como vida útil do bem (STN, 2013). Considerando a alteração quanto à vida útil do bem, a taxa de depreciação também modifica, calculando-a conforme, Barbosa (2013), a taxa de 100% dividida pelo tempo de vida útil do bem, obtendo-se percentual que aplicado ao valor depreciável (o valor do bem menos o valor residual), obtém-se o valor do desgaste mensal, em qualquer que seja o método.

Registra-se que após a reavaliação dos bens, a depreciação é calculada sobre o novo valor, considerando-se a vida útil econômica remanescente. Na figura 14, apresenta-se o exemplo de um bem de cada classe contábil, como ficará no Balanço Patrimonial, além da vida futura, taxa de depreciação e valor residual.

CLASSIFICAÇÃO	CLASSE CONTÁBIL	VIDA UTIL FUTURA/ ANOS	TAXA E VALOR DE DEPRECIÇÃO ANUAL	VALOR RESIDUAL	VALOR ATUAL DO BEM
<b>Aparelhos e equipamentos de comunicação</b>	<b>123.110.102</b>	<b>4</b>	<b>25%</b>	<b>12%</b>	
Microfone Lesson s/fio 801		4	R\$ 56,88	R\$ 31,02	R\$ 258,53
<b>Aparelhos, equipamentos e utensílios médicos, odontológicos, laboratoriais e hospitalares</b>	<b>123.110.103</b>	<b>10</b>	<b>10%</b>	<b>15%</b>	
Cadeira de rodas infantil adaptada		10	R\$ 76,22	R\$ 134,51	R\$ 896,77
<b>Aparelhos e equipamentos para esportes e diversões</b>	<b>123.110.104</b>	<b>10</b>	<b>10%</b>	<b>10%</b>	
Mesa de tênis oficial		10	R\$ 20,46	R\$ 22,73	R\$ 227,32
<b>Máquinas e equipamentos de natureza industrial</b>	<b>123.110.106</b>	<b>10</b>	<b>10%</b>	<b>20%</b>	
Compressor indústria com moto elétrico		10	R\$ 251,33	R\$ 628,31	R\$ 3.141,55
<b>Máquinas, ferramentas e utensílios de oficina</b>	<b>123.110.109</b>	<b>10</b>	<b>10%</b>	<b>15%</b>	
Motor Gerador a Diesel		10	R\$ 234,14	R\$ 413,18	R\$ 2.754,56
<b>Equipamentos e sistema de proteção e vigilância ambiental</b>	<b>123.110.119</b>	<b>10</b>	<b>10%</b>	<b>10%</b>	
Estação meteorológica		10	R\$ 28,95	R\$ 32,16	R\$ 321,62

Continua (...)

(...) Continuação

CLASSIFICAÇÃO	CLASSE CONTÁBIL	VIDA UTIL FUTURA/ ANOS	TAXA E VALOR DE DEPRECIAÇÃO ANUAL	VALOR RESIDUAL	VALOR ATUAL DO BEM
<b>Maquinas e equipamentos agrícolas/agropecuários e rodoviários</b>	<b>123.110.120</b>	<b>10</b>	<b>10%</b>	<b>10%</b>	
Grade aradora intermediaria 18 D.		10	R\$ 1.023,12	R\$ 1.136,80	R\$ 11.368,00
<b>Equipamentos e utensílios hidráulicos e elétricos</b>	<b>123.110.121</b>	<b>10</b>	<b>10%</b>	<b>10%</b>	
Ar Condicionado 12.000 btus York		10	R\$ 58,84	R\$ 65,38	R\$ 653,79
<b>Outras máquinas, aparelhos, equipamentos e ferramentas</b>	<b>123.110.199</b>	<b>10</b>	<b>10%</b>	<b>10%</b>	
Maquina zig zag industrial		10	R\$ 155,20	R\$ 172,45	R\$ 1.724,53
<b>Equipamentos para processamento de dados</b>	<b>123.110.201</b>	<b>4</b>	<b>25%</b>	<b>10%</b>	
Computados c/ processador 3.06 GHZ		4	R\$ 141,63	R\$ 62,95	R\$ 629,48
<b>Aparelhos e utensílios domésticos</b>	<b>123.110.301</b>	<b>6</b>	<b>16,67%</b>	<b>10%</b>	
Fogão com 6 bocas industrial com forno		6	R\$ 120,98	R\$ 80,64	R\$ 806,40
<b>Máquinas, instalações e equipamentos para escritório</b>	<b>123.110.302</b>	<b>4</b>	<b>25%</b>	<b>10%</b>	
Switch gigabit ethernet 48 portas		4	R\$ 377,16	R\$ 167,96	R\$ 1.679,61
<b>Mobiliário em geral</b>	<b>123.110.303</b>	<b>10</b>	<b>10%</b>	<b>15%</b>	
Estante para biblioteca com 10 prateleiras		10	R\$ 80,03	R\$ 141,22	R\$ 941,49
<b>Coleções e materiais bibliográficos</b>	<b>123.110.402</b>	<b>10</b>	<b>10%</b>	<b>10%</b>	
KIT de literatura infantil contendo 44 livros		10	R\$ 50,76	R\$ 56,40	R\$ 564,04
<b>Equipamentos para áudio, vídeo e foto</b>	<b>123.110.405</b>	<b>10</b>	<b>10%</b>	<b>0%</b>	
Projeter multimidia com bilho 2600 ansi lumes		10	R\$ 93,85	R\$ 0,00	R\$ 938,55

**Figura 14: Exemplo de como fica o valor atual do bem e sua depreciação anual.**

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

Os decréscimos do valor do ativo são considerados como redução ao valor recuperável ou *impairment* e devem ser registrados em contas de resultado. A essa variação dá-se o nome de variação patrimonial, quais sejam, todos os aumentos ou diminuições, ocorridos no patrimônio, originados ou não de execução orçamentária, por incorporação ou desincorporação ou baixa (MARTINS, 2012).

Os bens móveis serão reavaliados a cada quatro anos, após o exercício de implantação dos procedimentos de depreciação, ocorrendo em prazo distinto. Anualmente, para os bens móveis cujos valores de mercado variarem significativamente em relação aos valores líquidos contábeis registrados e ao final do período da vida útil, para os bens móveis que ainda estão em condições de uso (ARRAES; *et al*, 2013).

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

A Contabilidade Pública no Brasil vem adequando-se as Normas Internacionais Aplicadas ao Setor Público, publicadas pela *International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)*. Esse processo de convergência é regulamentado pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN), objetivando a padronização das demonstrações contábeis consolidadas no Setor Público.

Alinhadas a essa convergência, estão as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), destacando-se a NBCT SP 16.9 dispõe sobre as normas relativas à depreciação, amortização e exaustão no Setor Público, relacionando-se com os objetivos desta pesquisa.

A depreciação de bens existentes no patrimônio público surge como um procedimento contábil inovador, o qual compreenderá alterações na conduta de tratamento desses bens e modificará montantes registrados e evidenciados no patrimônio público, e que se encontram defasados por não existir até então a obrigatoriedade de registro de perdas de valores ocasionadas pela redução na vida útil do bem, na sua capacidade produtiva ou capacidade de geração de benefícios futuros, redução de valor justo (valor de mercado), dentre outras.

A pesquisa realizada utilizou-se de amostra intencional de bens da Prefeitura Municipal de Cacoal - RO, evidenciando o processo de reavaliação dos bens móveis, como forma de atualização dos valores desatualizados dos bens, para que sejam depreciados mensalmente pela entidade pública.

A resposta ao problema de pesquisa é apresentada por meio da abordagem dos procedimentos necessários para realização da depreciação de bens moveis no setor público; os quais compreendem desde o reconhecimento físico inicial, realizado pelo Setor de Patrimônio da Prefeitura do Município de Cacoal, seguidos pela alocação de cada bem em sua respectiva conta contábil, e finalizada com a reavaliação dos bens por meio da formula apresentada no Anexo B.

Os objetivos propostos foram alcançados com realização de pesquisa documental e bibliográfica, utilizando como marco teórico inicial o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP, 2014), 6<sup>a</sup> Edição, a Resolução TCE-RO nº 154, dentre autores, destacados no referencial teórico da pesquisa.

A influência da aplicação dos procedimentos para obter a base contábil confiável para a realização da depreciação no setor público, é notável se considerado os dados expostos na figura

13, a qual destaca o valor atual do bem, classificado na respectiva conta contábil e o valor de aquisição do mesmo.

Os bens selecionados para amostra, antes de serem reavaliados, estavam registrados com o valor de R\$ 272.265,63 e após a reavaliação possuem um valor real total de R\$ 165.985,56. Obteve-se, portanto, uma redução no valor patrimonial dos bens da Prefeitura Municipal de Cacoal – RO de 39%, a qual deverá ser registrada como *impairment* ou redução ao valor recuperável.

O valor apurado pode ser considerado como significativo, considerando que se não fosse a obrigatoriedade dessa adequação as normas internacionais, os valores dos bens do patrimônio público continuariam a serem mensurados, evidenciados, publicados e analisados tomando por base valores inverídicos, que não correspondem a real situação patrimonial da entidade pública.

O estudo realizado não teve caráter exaustivo e foram verificados alguns fatores limitadores dentre os quais destacam-se: a ausência de informações no Portal da Transparência Pública e a inexistência de parâmetros comparativos uma vez que os procedimentos contábeis da depreciação no Setor Público no Município de Cacoal começam a serem publicados no ano de 2016. Diante dessas limitações sugere-se futuras pesquisas que considerem informações cronológicas quanto a evidenciação da depreciação no Setor Público tanto no Município de Cacoal, como em outros municípios.

## REFERÊNCIAS

ABNT 6023, Associação Brasileira de Normas Técnicas. **Norma 6023 - Informação e documentação – referências – Elaboração.** Disponível em: <[http://unicentroagronomia.com/destino\\_arquivo/nbr\\_6023\\_referencias.pdf](http://unicentroagronomia.com/destino_arquivo/nbr_6023_referencias.pdf)>. Acesso em: 12 de dez. 2015.

AMARAL, Edair do; et al. **Adoção do enfoque patrimonial previsto nas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, em municípios de Santa Catarina.** Gestão Contemporânea, Porto Alegre, ano 10, nº 13, p. 181-202, jan/jun.2013. Disponível em: <<http://seer2.fapa.com.br/index.php/arquivo>>.

ARRAES, Cleber Barros; *et al.* **Implantação Dos Procedimentos De Depreciação E Reavaliação De Bens Móveis: A Experiência Do Poder Executivo Do Estado Do Tocantins.** Centro de Convenções Ulysses Guimarães Brasília, Distrito Federal, 2013.

BARBOSA, Diogo Duarte. **Manual de Controle Patrimonial nas Entidades Públicas.** 1º. Ed. Brasília: Gestão Pública ed., 2013.

BOENTE, Diego Rodrigues; *et al.* **Depreciação no Setor Público: análises de procedimentos em uma Unidade Gestora.** Publicado no Boletim de Orçamento e Finanças – Governnet, nº 73 p. 418 – 432. ISSN 1809-6670. Maio de 2011.

BRASIL, Lei nº4320, de 17 de março de 1964. **Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.** Presidência da República casa civil: Subchefia dos assuntos jurídicos. 17 de março 1964.

\_\_\_\_\_, Código Civil de 2002. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002: Dos Bens Públicos.** Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/110406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm)>. Acesso em: 11 març. 2015.

\_\_\_\_\_, Instrução Normativa CGM – rj, nº 004 de 2013. **Manual Técnico de Gestão de Patrimônio da Prefeitura Municipal de Santa Maria Madalena.** Rio de Janeiro, 2013. Disponível em: < <https://www.simplesinformatica.com/site/wp-content/uploads/2015/08/PM-RJ-Manual-Controle-Patrimonial.pdf>>. Acesso em: 12 de dez. 2015.

\_\_\_\_\_, Lei 101 04 de maio de 2000. **Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências.** Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm)>. Acesso em: 11 de març. 2015.

\_\_\_\_\_, Presidência da República. **Lei nº 4.717 de 29 de Junho de 1965.** Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l4717.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4717.htm)>. Acesso em 11 de març. 2015.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, CFC. **Normas brasileiras de contabilidade: contabilidade aplicada ao setor público: NBCs T 16.1 a 16.11.** Brasília, 2012. Disponível em: <[http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Setor\\_P%C3%BAblico.pdf](http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Setor_P%C3%BAblico.pdf)>. Acesso em: 11 de març. 2015

ESTEVEZ, Márcio Lucas Gonçalves. **Determinação Da Vida Útil Total E Valor Residual De Um Bem Móvel Utilizando A Regressão Linear.** XVII COBREAP – Congresso Brasileiro De Avaliações E Perícias – Ibape, Santa Catarina, 2013. Disponível em: <<http://www.cobreap.com.br/2013/trabalhos-aprovados/2875.pdf>>. Acesso em 01 de dez. 2015.

FALCÃO, Patrícia Garone Figueira. **Crítérios de reconhecimento, mensuração e evidenciação da depreciação no setor público à luz da teoria da Contabilidade, da Legislação Brasileira e das Normas da IFAC.** Universidade de Brasília. V Curso de Especialização em Contabilidade Pública. Brasília, 2010.

FILHO, João Eudes Bezerra . **Contabilidade Aplicada ao Setor Público: abordagem simples e objetiva.** São Paulo. Atlas, 2014.

FREYTAG, Daniele; MALISKI, Karla Renata; MACHADO, Rosaly. **Estudo dos Procedimentos Realizados por uma instituição pública para adotar a depreciação de acordo com a Resolução CFC nº 1.136/2008.** Congresso internacional de Administração, 2012.

GERHARDT, Tatiana Engel; SILVEIRA, Denise Tolfo, (org). **Métodos de pesquisa.** Coord. pela Universidade Aberta do Brasil – UAB/UFRGS e pelo Curso de Graduação Tecnológica – Planejamento e Gestão para o Desenvolvimento Rural da SEAD/UFRGS. – Porto Alegre: Editora da UFRGS, 2009.

GIL, Antônio Carlos. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa.** 3º ed. São Paulo, Editora Atlas, 1991.

IFAM, Instituto Federal do Amazonas, Secretaria de Educação Profissional e Tecnológica, Instituto Federal de Educação, Ciências e Tecnologia do Amazonas. **Manual de administração patrimonial de bens móveis do ativo permanente**. 1º ed. Manaus, 2012.

KAUARK, Fabiana; MANHÃES Fernanda Castro; MEDEIROS Carlos Henrique. **Metodologia da pesquisa: guia prático**. Itabuna, Bahia, Via Litterarum, 2010.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade Pública: Teoria e Prática**. 13º ed. São Paulo. Atlas, 2013.

LIMA, Diana Vaz de; et al. **Modelo de processo de depreciação de bens móveis no setor público: um estudo de caso no Tribunal Regional do Trabalho da 10ª região**. XXXIV Encontro da ANPAD. Rio de Janeiro, 25 a 29 de set. 2010.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de metodologia científica**. 7. ed. - São Paulo: Atlas, 2010.

LUCENA, Humberto Fernandes. **Curso de Contabilidade Introdutória: Patrimônio**.

Disponível em:

<[https://www.editoraferreira.com.br/Medias/1/Media/Professores/ToqueDeMestre/HumbertoLucena/HumbertoLucena\\_toque\\_03.pdf](https://www.editoraferreira.com.br/Medias/1/Media/Professores/ToqueDeMestre/HumbertoLucena/HumbertoLucena_toque_03.pdf)>. Editora Ferreira. Acesso em 11 març. 2015.

MARTINS, Patrícia Vieira. **Administração E Controle Patrimonial**. Curso: EGEM – Escola de Gestão Municipal, 2012. Disponível em:

<[http://eventos.fecam.org.br/arquivosbd/paginas/1/0.751859001352226984\\_apostila\\_egem.pdf](http://eventos.fecam.org.br/arquivosbd/paginas/1/0.751859001352226984_apostila_egem.pdf)>. Acesso em: 12 de dez. 2015.

MIRANDA, Guilherme Cardoso; *et al.* **Modelo de processo de depreciação de bens móveis no setor público: um estudo de caso no Tribunal Regional do Trabalho da 10ª Região**. XXXIV Encontro de ANPAD. Rio de Janeiro, 2010.

MOTA, Francisco Glauber Lima. **Contabilidade Aplicada ao Setor Público - Aspectos Patrimoniais: Identificação, Reconhecimento, Mensuração e Evidenciação**. 1º. Ed. Brasília, 2015.

OLIVEIRA, Maxwell Ferreira. **Metodologia Científica: um manual para a realização de pesquisas em administração**. Universidade Federal de Goiás. Catalão, 2011.

PEREIRA, Matias José. **Manual de Metodologia da Pesquisa Científica**. Livro digital. 3º ed. São Paulo. Editora Atlas, 2012.

PINHEIRO, Ana Cláudia Sales; DUARTE, Francisco Paulo. **Avaliação e mensuração de ativos imobilizados sob o enfoque das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – NBCASP**. Fundação Universidade Federal de Rondônia.

PRODANOV, Cleber Cristiano; FREITAS, Ernani Cesar de **Metodologia do trabalho científico: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico**. 2º ed. Novo Hamburgo: Feevale, 2013.

SANTOS, Elisangela dos; SANTO, Sérgio Pereira do Espírito. **Registro e controle da depreciação no governo do estado de Santa Catarina após a implantação das Normas**

**Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.** Revista Borges, ISSN 2179-4308, vol. 03, n. 02. Santa Catarina, dez. 2013.

SILVA, Lucineide Alves da, Cood, e Elaboração. **Manual De Gestão De Patrimônio Móvel.** Secretaria de administração do município de Fortaleza. 2º ed. Fortaleza, 2012.

SILVEIRA, Danieli Jaci. **Estudo dos impactos da Resolução CFC Nº 1.136/2008 nos entes Públicos Estatais:** Depreciação. 68 p. Curso de Ciências Contábeis. Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis, 2010.

SOUZA, Dalva Inês de; *et al.* **Manual de orientações para projetos de pesquisa.** Novo Hamburgo: FESLSVC, 2013.

STN, Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual da Contabilidade Aplicada ao Setor Público.** Portaria conjunta STN/SOF nº 1, 10 de dezembro de 2014, Portaria STN nº 700, 10 de dezembro de 2014. Ed. 6º, Secretaria do Tesouro Nacional, 2014.

\_\_\_\_\_, Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional. **Portaria com regra de transição para DCASP: Conheça mais sobre Processo de Mudança Conceitual da Contabilidade Aplicada ao Setor Público, 2014.** Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/carrossel-contabilidade-02>>. Acesso em: 19 de fev. 2015.

\_\_\_\_\_, Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional. **Portaria nº 828, de 14 de dezembro de 2011 Altera o prazo de implementação do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público e dá outras providências.** Disponível em: <[http://www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/PortSTN\\_828\\_20111214.pdf](http://www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/PortSTN_828_20111214.pdf)>. Acesso em: 19 de fev. 2015.

\_\_\_\_\_, Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional. **Portaria nº 231, de 29 de março de 2012, altera o prazo de divulgação do cronograma de ações para adequação aos procedimentos contábeis apresentados na Portaria STN nº 828/2011 e dá outras providências.** Disponível em: <[http://www.atibaia.sp.gov.br/transparencia/novacontabilidade/Port\\_STN\\_634\\_2013.pdf](http://www.atibaia.sp.gov.br/transparencia/novacontabilidade/Port_STN_634_2013.pdf)>. Acesso em 19 de fev.2015.

\_\_\_\_\_, Ministério da Fazenda Secretaria do Tesouro Nacional. **Portaria nº 634 19 de novembro de 2013 que dispõe sobre regras gerais acerca das diretrizes, normas e procedimentos contábeis aplicáveis aos entes da Federação, com vistas à consolidação das contas públicas da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, sob a mesma base conceitual.** Disponível em: <[http://www.atibaia.sp.gov.br/transparencia/novacontabilidade/Port\\_STN\\_634\\_2013.pdf](http://www.atibaia.sp.gov.br/transparencia/novacontabilidade/Port_STN_634_2013.pdf)>. Acesso em: 26 de maio de 2015.

\_\_\_\_\_, Ministério da Fazenda Secretaria do Tesouro Nacional. **Adoção inicial e Mensuração após o reconhecimento de ativo imobilizado e intangível.** Coordenação Geral de Normas de Contabilidade Aplicadas à Federação STN/CCONF. Disponível em: <[http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/contabilidade\\_governamental/download/Adocao\\_Inicial\\_%20Mensuracao\\_apos\\_Reconhecimento\\_Imobilizado\\_Intangivel.pdf](http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/contabilidade_governamental/download/Adocao_Inicial_%20Mensuracao_apos_Reconhecimento_Imobilizado_Intangivel.pdf)>. Acesso em: 26 de maio de 2015.

SCHULTZ, Charles Albino; *et al.* **Crítérios De Depreciação: Uma Revisão Da Literatura.** XIII Congresso Brasileiro de Custos – Belo Horizonte, Minas Gerais, 30 de outubro a 01 de

novembro de 2006. Disponível em: <  
<http://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/viewFile/1706/1706>>. Acesso em: 12 de dez.  
2015.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE RONDÔNIA, TCE-RO. **Dispõe sobre a realização de procedimentos de reavaliação, redução ao valor recuperável de ativos, depreciação, amortização e exaustão dos bens do Tribunal de Contas do Estado de Rondônia.** Resolução N. 153/2014/TCE-RO. Disponível em: <  
<http://www.tce.ro.gov.br/tribunal/legislacao/arquivos/Res-153-2014.pdf>>. Acesso em 25 de fev. 2015.

## **ANEXOS**

**FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE FEDERAL DE RONDÔNIA  
CÂMPUS PROFESSOR FRANCISCO GONÇALVES QUILES  
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**ANEXO A – FATORES DE INFLUENCIA PARA REAVALIAÇÃO**

**1. CLASSIFICAÇÃO DO ESTADO FÍSICO DO BEM**

<b>ESTADO DE CONSERVAÇÃO</b>	<b>CARACTERÍSTICAS</b>	<b>VALORAÇÃO</b>
RUIM	Apresenta defeitos, falhas ou desgaste acentuados, todavia, podendo ainda servir à sua finalidade, mediante recuperação economicamente vantajosa	2
RAZOÁVEL	Apresenta pequenos defeitos, falhas ou leve desgaste, ainda servindo à sua finalidade, podendo ser facilmente recuperado.	5
BOM	Não apresenta defeitos ou falhas evidentes, apenas pequeno desgaste, servindo plenamente à finalidade para qual foi adquirido.	8
EXCELENTE	Bem novo ou em perfeitas condições de uso, não apresentando quaisquer falhas, defeitos ou desgaste	10

**2. PERÍODO DE VIDA ÚTIL FUTURA OU REMANESCENTE (Vf)**

<b>VIDA ÚTIL FUTURA</b>	<b>VALORIZAÇÃO</b>
10 anos ou mais	10
9 anos	9
8 anos	8
7 anos	7
6 anos	6
5 anos	5
4 anos	4
3 anos	
2 anos	
1 ano	
Menos de 1 ano	

### 3. PERÍODO DE UTILIZAÇÃO DE BEM (Vp)

<b>PERÍODO DE VIDA UTIL JÁ UTILIZADA</b>	<b>VALORIZAÇÃO</b>
10 anos ou mais	10
9 anos	9
8 anos	8
7 anos	7
6 anos	6
5 anos	5
4 anos	4
3 anos	
2 anos	
1 ano	
Menos de 1 ano	

**FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE FEDERAL DE RONDÔNIA  
CÂMPUS PROFESSOR FRANCISCO GONÇALVES QUILES  
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**ANEXO B – FÓRMULAS PARA O CALCULO DO FATOR DE REAVALIAÇÃO**

**1. PESOS APLICÁVEIS AOS FATORES DE INFLUÊNCIA**

1.1 Aplicam-se os seguintes pesos aos fatores de influência para reavaliação, definidos no Anexo B:

<b>FATORES DE INFLUÊNCIA</b>	<b>PESO APLICAVEL</b>
Estado de conservação (Anexo A, item 1)	4
Período de vida útil futura ou remanescente (Anexo A, item 2)	6
Período de utilização do bem(vida útil já utilizada) (Anexo A, item 3)	-3

**2. EQUAÇÃO PARA CALCULO DO FATOR DE REAVALIAÇÃO (Fr)**

2.1. A fórmula para obtenção do Fator de Reavaliação (FR) consiste na soma da valoração de cada um dos fatores de influência, multiplicados cada qual por seu peso respectivo, dividindo-se o total por 100.

Assim, considerando:

- FR = Fator de reavaliação;
- EC = Estado de conservação;
- Vf = Período de vida útil futura ou remanescente
- Vp = Período de utilização do bem (vida útil já exaurida).

Tem-se que:

$$Fr = \frac{(EC \times 4) + (Vf \times 6) + [Vp \times (-3)]}{100} \quad (\text{Eq.1})$$

### **3. APLICAÇÃO DO FATOR DE REAVALIAÇÃO NA OBTENÇÃO DO VALOR JUSTO**

3.1. Uma vez determinado o valor de Fr, aplica-se o índice percentual obtido ao valor de referência de mercado 2 do item do ativo sob análise, do que resultará seu valor justo (fair value). Ou seja, o valor de reavaliação ou redução ao valor recuperável do item do ativo em análise será um percentual do valor de referência.

Assim, considerando:

- VBR = Valor de reavaliação ou redução ao valor recuperável;
- VBN = Valor de referência de mercado do bem sob reavaliação;
- FR = Fator de reavaliação (obtido com a Eq. 1).

Tem-se que:

$$V_{br} = V_{bn} \times Fr \quad (\text{Eq.2})$$

Em que o valor de reavaliação ou redução ao valor recuperável (o novo valor contábil do bem) será o produto entre seu valor de referência de mercado (média de valores de mercado de um bem novo idêntico ou similar) e o Fator de Reavaliação, calculado na Eq. 1.

**FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE FEDERAL DE RONDÔNIA  
CÂMPUS PROFESSOR FRANCISCO GONÇALVES QUILES  
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**ANEXO C – TABELA DE VIDA ÚTIL, TAXA DE DEPRECIAÇÃO E VALOR RESIDUAL**

**1 BENS MÓVEIS**

<b>CLASSE</b>	<b>CONTA CONTÁBIL</b>	<b>VIDA ÚTIL (anos)</b>	<b>TAXA DE DEPRECIAÇÃO</b>	<b>VALOR RESIDUAL</b>
Aparelhos de medição e orientação	123.110.101	10	10%	10%
Aparelhos e equipamentos de comunicação	123.110.102	8	12,5%	12%
Aparelhos, equipamentos e utensílios médicos, odontológicos, laboratoriais e hospitalares	123.110.103	16	6,25%	15%
Aparelhos e equipamentos para esportes e diversões	123.110.104	10	10%	10%
Equipamentos de proteção, segurança e socorro	123.110.105	10	10%	10%
Máquinas e equipamentos de natureza industrial	123.110.106	16	6,25%	20%
Máquinas e equipamentos energéticos	123.110.107	16	6,25%	20%
Máquinas e equipamentos gráficos	123.110.108	16	6,25%	20%
Máquinas, ferramentas e utensílios de oficina	123.110.109	10	10%	15%
Semoventes e equipamentos de montaria	123.110.110	10	10%	10%
Equipamento de mergulho e salvamento	123.110.116	16	6,25%	10%
Equipamentos de manobras e patrulhamento	123.110.118	20	5%	5%

Equipamentos e sistema de proteção e vigilância ambiental	123.110.119	10	10%	10%
Maquinas e equipamentos agrícolas/agropecuários e rodoviários	123.110.120	10	10%	10%
Equipamentos e utensílios hidráulicos e elétricos	123.110.121	10	10%	10%
Outras máquinas, aparelhos, equipamentos e ferramentas	123.110.199	20	5%	10%
Equipamentos para processamento de dados	123.110.201	5	20%	10%
Aparelhos e utensílios domésticos	123.110.301	10	10%	10%
Máquinas, instalações e equipamentos para escritório	123.110.302	8	12,5%	10%
Mobiliário em geral	123.110.303	16		10%
Máquinas, utensílios e equipamentos diversos	123.110.301	10	6,25%	15%
Coleções e materiais bibliográficos	123.110.402	10	10%	10%
Discotecas e filmotecas	123.110.403	5	10%	0%
Instrumentos musicais	123.110.404	20	20%	10%
Equipamentos para áudio, vídeo e foto	123.110.405	10	10%	0%
Veículos diversos	123.110.501	16	6,25%	10%
Veículos de tração mecânica	123.110.503	8	12,5%	60%
Acessórios para automóveis	123.110.600	8	12,5%	20%
Armamentos	123.110.900	20	5%	15%