

A depreciação como fonte de informação gerencial em entidades

Elika Capucho Delazare (Ufes) - elikacapucho@yahoo.com.br

Janete Pontes Vieira Machado de Souza (UFES) - janete_09@yahoo.com.br

Janyluce Rezende Gama (STN) - janyluce@yahoo.com.br

Resumo:

O presente estudo tem como objetivo analisar a depreciação do ativo imobilizado pertencente ao Instituto Federal do Espírito Santo (Ifes), Campus Serra, como fonte de informação gerencial na realização de investimentos, diante da obrigatoriedade trazida pelo contexto de convergência aos padrões internacionais, estabelecidos pelas IPSAS/IFAC em consonância com as NBCASP/CFC. Para atender tal objetivo, o trabalho assume-se como pesquisa exploratória do tipo estudo de caso. Aplicou-se os métodos de depreciação linear; soma dos dígitos crescente e soma dos dígitos decrescente nos bens patrimoniais do Ifes – Campus Serra. Realizou-se também uma pesquisa junto aos órgãos fiscalizadores, Tribunal de Contas da União (TCU) e Controladoria Geral da União (CGU), buscando uma explicação sobre a falta de prática da depreciação pelo Ifes, sendo que o mesmo já estaria obrigado, conforme a lei n.º 4.320/64, por se tratar de uma autarquia. Ao fim do estudo, chega-se à conclusão que o impacto gerado pela depreciação no patrimônio do Ifes poderia ser de 40,82% pelo método de depreciação linear, 28,21% pelo método da soma dos dígitos crescentes, e 53,43% pelo método da soma dos dígitos decrescentes. Observa-se que o órgão ainda não se mobilizou quanto à obrigatoriedade da depreciação. Conclui-se que é importante a prática da depreciação, a adoção desta informação com visão gerencial possibilitará um melhor aproveitamento dos recursos financeiros pela entidade. O acompanhamento da depreciação dos ativos do Ifes poderá ajudar o gestor nas tomadas de decisão.

Palavras-chave: Informação Gerencial. Convergência. Depreciação. Contabilidade Pública. Análise de Investimentos.

Área temática: Gestão de Custos no Setor Governamental

A depreciação como fonte de informação gerencial em entidades públicas: um estudo de caso no Instituto Federal do Espírito Santo (Ifes)

Resumo

O presente estudo tem como objetivo analisar a depreciação do ativo imobilizado pertencente ao Instituto Federal do Espírito Santo (Ifes), *Campus Serra*, como fonte de informação gerencial na realização de investimentos, diante da obrigatoriedade trazida pelo contexto de convergência aos padrões internacionais, estabelecidos pelas IPSAS/IFAC em consonância com as NBCASP/CFC. Para atender tal objetivo, o trabalho assume-se como pesquisa exploratória do tipo estudo de caso. Aplicou-se os métodos de depreciação linear; soma dos dígitos crescente e soma dos dígitos decrescente nos bens patrimoniais do Ifes – *Campus Serra*. Realizou-se também uma pesquisa junto aos órgãos fiscalizadores, Tribunal de Contas da União (TCU) e Controladoria Geral da União (CGU), buscando uma explicação sobre a falta de prática da depreciação pelo Ifes, sendo que o mesmo já estaria obrigado, conforme a lei n.º 4.320/64, por se tratar de uma autarquia. Ao fim do estudo, chega-se à conclusão que o impacto gerado pela depreciação no patrimônio do Ifes poderia ser de 40,82% pelo método de depreciação linear, 28,21% pelo método da soma dos dígitos crescentes, e 53,43% pelo método da soma dos dígitos decrescentes. Observa-se que o órgão ainda não se mobilizou quanto à obrigatoriedade da depreciação. Conclui-se que é importante a prática da depreciação, a adoção desta informação com visão gerencial possibilitará um melhor aproveitamento dos recursos financeiros pela entidade. O acompanhamento da depreciação dos ativos do Ifes poderá ajudar o gestor nas tomadas de decisão.

Palavras-chave: Informação Gerencial. Convergência. Depreciação. Contabilidade Pública. Análise de Investimentos.

1 Introdução

O crescimento na demanda da sociedade por conhecimento, transparência e controle no gerenciamento dos recursos públicos, levou o Brasil ao processo de convergência com as normas contábeis internacionais aplicadas ao Setor Público.

O processo de convergência no Brasil iniciou no setor privado, tendo como marco a criação das leis 11.638/07 e 11.941/09, que alteraram a Lei 6.404/76, que teve como objetivo atender aos padrões internacionais de contabilidade emitidos pelo *International Accounting Standards Board – IASB*, que visa estabelecer modelos contábeis e financeiros que sejam utilizados e compreendidos pelos diferentes usuários em todo o mundo e facilitem a comparação e a solidez de informações (ERNST & YOUNG, 2009).

No âmbito do setor público, o Ministério da Fazenda publicou a Portaria nº 184, de 25 de agosto de 2008, que determina a necessidade de adoção de medidas para adequar às normas brasileiras de contabilidade pública às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – *Internacional Public Sector Accounting Standards* – (IPSAS).

O Conselho Federal de Contabilidade (CFC), enquanto órgão regulador das práticas contábeis no Brasil e membro da Federação Internacional de Contadores – *Internacional Federation of Accountants* – (IFAC) nomeou, em 2004, o grupo de estudos voltado para a área pública com o objetivo de examinar e propor Normas Brasileira de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) de acordo com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (IPSAS), editadas pela IFAC.

Entre as 31 normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público, que ainda estão em fase de tradução pelos órgãos reguladores, destaca-se para fins dessa pesquisa a IPSAS 17, que trata do Ativo Imobilizado e depreciação dos bens públicos.

No Brasil, dentre as 10 (dez) normas editadas pelo CFC em 2008, o presente estudo analisou a NBC T 16.9 - Depreciação, Amortização e Exaustão e a NBC T 16.10 - Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público.

Porém, a depreciação dos bens públicos, assim como as demais alterações na contabilidade do setor público ainda não estão em vigência. Segundo a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) através da Portaria 467/2009, e em conjunto com a Secretaria de Orçamento Federal (SOF) pela Portaria conjunta número 02/2009, o cronograma está discriminado como: 2010, facultativa; 2011, obrigatórias para a União; 2012, obrigatórias para os Estados; 2013, obrigatórias para os municípios.

O manual do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI) estabelece que para a administração pública direta da União, suas autarquias e fundações tais práticas já deverão ser aplicadas a partir do exercício contábil de 2010. Os registros devem espelhar de modo fidedigno a situação patrimonial.

De acordo com Dáros e Pereira (2009), um dos pontos principais da transição na contabilidade pública é a mudança do enfoque contábil, centrado no controle orçamentário, para uma contabilidade pública patrimonial.

Diante desse cenário, foi realizado um estudo de caso no Instituto Federal do Espírito Santo (Ifes), uma autarquia federal vinculada ao Ministério da Educação.

Com isso, a pergunta que se coloca é a seguinte: **análise da depreciação do ativo imobilizado pertencente ao Instituto Federal do Espírito Santo (Ifes), como fonte de informação gerencial no planejamento de investimentos de capital, diante da obrigatoriedade trazida pelo contexto de convergência aos padrões internacionais?**

O objetivo geral é identificar os impactos que a obrigatoriedade da depreciação nos bens do ativo imobilizado causará no Ifes. E os objetivos específicos são: analisar o inventário de bens do ativo tangível e realizar uma pesquisa junto aos órgãos de controle para investigar por que o Ifes, sendo uma autarquia, não adota a prática da depreciação dos bens.

Neste estudo foram utilizados os inventários anuais dos bens patrimoniais tangíveis do Ifes – *Campus Serra*, do período de 2000 à 2009, disponibilizados pela Coordenadoria de Material e Patrimônio.

Por tratar de um tema atual, até o presente momento, não foram encontradas referências dos impactos que a obrigatoriedade da depreciação patrimonial dos bens do ativo imobilizado causará nas entidades públicas, nem como será a implantação dos métodos de depreciação nestas entidades, bem como seus efeitos para a sociedade. Porém é fato que a informação gerada com a depreciação pode ajudar a melhorar a gestão dos bens públicos.

Este trabalho justifica-se por verificar o impacto da implantação de normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público, ainda não institucionalizadas. E ainda, pela necessidade de um aprofundamento maior dos estudos na área pública, para assegurar o conhecimento, transparência e controle das ações e políticas públicas pela sociedade, garantindo o exercício da cidadania. Além de servir para auxiliar os contadores públicos e outros profissionais da área na aplicação dos recursos, na prestação de contas e na condução eficiente da gestão.

2 Referencial teórico

2.1 Convergência da contabilidade pública brasileira às normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público

O processo de convergência das normas contábeis iniciou no setor privado com o advento da Lei 11.638/07 e 11.941/09, que alterou a Lei 6.404/76, que dispõe sobre as

Sociedades por Ações. Tais mudanças tiveram dentre os intuitos, aproximar as normas brasileiras às internacionais.

O processo de convergência com as normas internacionais, também está presente no Setor Público. A Portaria nº 184, de 25 de agosto de 2008 do Ministério da Fazenda, estabelece as diretrizes a serem observadas pelos entes públicos em relação aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (IPSAS).

Ratificando a necessidade de adoção dos princípios contábeis no setor público, bem como a necessidade de convergência às normas internacionais, foi publicado também, o Decreto Federal nº 6.976, de 07 de outubro de 2009, que estabelece as atividades, finalidades, organização e competências do Sistema de Contabilidade Federal.

Dentre os objetivos ressalta-se o artigo 4º § II: “a busca da convergência aos padrões internacionais de contabilidade, respeitados os aspectos formais e conceituais estabelecidos na legislação vigente”.

Diante disso, observa-se a mobilização no setor público para convergir às práticas contábeis brasileira às normas internacionais de contabilidade (IPSAS) emitidas pela IFAC.

A IFAC é o principal porta-voz internacional para assuntos de questões políticas públicas, de natureza não governamental, sem fins lucrativos e não política. Assume como uma de suas principais atividades, o desenvolvimento de padrões nas áreas do setor público, ao defender a transparência e a convergência de informação, proporcionando melhor orientação prática para contabilistas profissionais. Sediada em Nova York (EUA), conta com a participação de 157 membros, dentre eles o Brasil que é representado pelo Instituto Brasileiro de Contadores (IBRACON) e pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC).

Países como Brasil, Argentina, França, Espanha, Índia, Israel, Nigéria, entre outros, estão listados na IFAC como países que adotaram ou estão em processo de adoção das IPSAS.

No Brasil, o CFC na qualidade de órgão regulamentador das práticas contábeis e membro da IFAC, incumbiu-se em elaborar as normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público (NBCASP).

Contando com a participação de outros órgãos: Secretaria do Tesouro Nacional (STN), os Tribunais de Contas dos Estados e Municípios, as Instituições de Educação Superior (IESs), algumas entidades paraestatais e muitos representantes dos governos federal, estaduais e municipais, em 25 de novembro de 2008, o CFC publicou as dez primeiras Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC T 16).

O esforço por uma harmonização dos padrões e conceitos contábeis continua em ritmo intenso, agora sob um arcabouço mais sistemático. Depois de finalizadas as NBCASP, o trabalho prossegue para a convergência das normas brasileiras aos padrões internacionais, IPSAS. Para tanto, o CFC solicitou a autorização à IFAC para tradução de 31 IPSAS. Após conclusão das traduções, inicia-se a fase de treinamento e implantação.

A Lei 4.320/1964, que estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços dos entes públicos, acabou por constituir o principal regimento legal da contabilidade pública brasileira, referenciada pela Constituição Federal.

É importante ressaltar que ainda não há alteração na referida lei. O Grupo Assessor das NBCASP nomeado pelo CFC incumbiu-se também de propor alterações na Lei nº 4.320/64. O projeto foi objeto de ampla discussão para, posteriormente, ser enviado à Coordenadoria Parlamentar do CFC para encaminhamento ao Congresso Nacional, após a incorporação das bases conceituais previstas nas NBCASP (CFC, 2009).

2.2 Custo com Depreciação como informação gerencial para investimentos de capital

A designação orçamento de capital é empregada para descrever como administradores planejam os desembolsos em projetos de longo prazo, tal como a compra de um novo equipamento ou o lançamento de novos produtos.

Segundo Frezatti (2008, p. 26) o plano de investimentos consiste na etapa em que são consolidadas as decisões de investimentos da organização através do seu orçamento de capital, também conhecido como “plano de investimentos no ativo permanente”. O orçamento de capital (*capital budget*) contempla as propostas de projetos identificados, analisados e escolhidos dentre as várias opções de propostas de investimentos do ativo permanente da entidade.

O orçamento de capital envolve investimentos. A entidade precisa comprometer seus recursos a fim de obter retorno no futuro. Os investimentos não se limitam a ações e títulos. A aquisição de estoques ou de equipamentos também é investimento. GARRISON E NOREEN (2001).

Todas as análises de investimentos de capital recaem sobre fatores incertos. As estimativas relacionadas com despesas, receitas e fluxos de caixa são incertas. A natureza de longo prazo do investimento de capital sugere que algumas estimativas provavelmente envolvem incertezas. Erros em uma ou mais estimativas podem fazer com que sejam tomadas decisões incertas. WARREN, RIVER e FESS (2003)

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

Para as entidades que não tem lucro tributável (como no caso dos entes governamentais) a opção de utilizar o método linear pode ser útil, se assim preferirem uma distribuição mais uniforme pelos períodos. GARRISON e NOREEN (2001).

Nas entidades privadas o registro da depreciação, e outros custos e despesas não-desembolsáveis, é realizado levando sempre em consideração a possibilidade da empresa pagar menos imposto devido à diminuição do lucro tributável, pois dessa forma, aumentaria o lucro líquido, dessa forma tem efeito indireto sobre o fluxo de caixa da empresa. GARRISON e NOREEN (2001). Assim, nessas entidades as parcelas com depreciação propiciam uma diminuição do imposto de renda que, efetivamente compensa de modo parcial o custo de aquisição do novo bem. HORNGREN, FOSTER e DATAR (2000). Porém as entidades governamentais não tem finalidade lucrativa, sendo assim o registro da depreciação possui apenas fins gerenciais, já que dessa forma poderão analisar o momento oportuno para novos investimentos.

Na área pública a depreciação é uma despesa exclusivamente econômica, seu impacto não atinge os sistemas orçamentário e financeiro. (ARAÚJO, 2004)

Um estudo realizado por Horngren, Foster e Datar (2000) mostra que a análise do fluxo de caixa aplica-se tanto às organizações com fins lucrativos quanto àquelas sem fins lucrativos, pois quase todas elas precisam decidir quais investimentos em ativos de longo prazo trarão mais benefícios ao menor custo. Estudos na prática de orçamento de capital dos órgãos governamentais, em diversos níveis (federal, estadual e municipal) e em diversos países, revelam que, como no setor privado, quando a forte pressão para equilibrar o orçamento ou reduzir o déficit há uma tendência de primeiramente cortar projetos de investimentos.

Portanto, a depreciação tem um cunho gerencial, com a finalidade de mostrar ao gestor as possíveis distorções de consumo e utilização dos equipamentos, possibilitando um melhor aproveitamento dos recursos financeiros. O aprimoramento constante dos modelos de apuração de custos e de acompanhamento da depreciação dos ativos pode ajudar o gestor nas

tomadas de decisão. Porém é importante lembrar que o método a ser utilizado no cálculo da depreciação é uma estimativa que pode alterar o resultado de maneira significativa, devendo assim ser alvo de preocupação.

2.3 Depreciação no Setor Público

Na Lei 4.320/64 é reservado o Título IX para tratar da Contabilidade Pública, dispostos em quatro capítulos: 1- Disposições Gerais, 2- Da Contabilidade Orçamentária e Financeira, 3- Da Contabilidade Patrimonial e Industrial e 4- Dos Balanços.

Em seu primeiro capítulo, estabelece:

Art. 85. Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitirem o acompanhamento da execução orçamentária, **o conhecimento da composição patrimonial**, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros (grifo nosso).

Entretanto, apesar da exigência, nota que a contabilidade pública brasileira se dedica mais ao âmbito orçamentário.

Dentre as alterações promovidas pelas IPSAS, sobressai a mudança da contabilidade pública sob o enfoque contábil, eminentemente centrado no controle orçamentário, para uma contabilidade pública patrimonial (DARÓS; PEREIRA, 2009).

O Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público – volume IV (2009) ratifica que a contabilidade aplicada ao setor público efetua de modo eficiente o registro dos atos e fatos relativos ao controle da execução orçamentária e financeira. No entanto, muito ainda se pode avançar no que se refere à evidenciação do patrimônio público.

No Brasil, a STN tem papel fundamental no processo de internacionalização das normas, utilizando a publicação dos manuais, que dispõe sobre as alterações na contabilidade da Administração Pública, com o objetivo de tornar-se obra de referência para a classe contábil brasileira. Estes manuais entram em vigor facultativamente em 2010 e obrigatoriamente em 2011, para a União; 2012, para os Estados e 2013, para os municípios.

O Ministério da fazenda através da STN atualizou o manual SIAFI, especificamente a norma que trata do assunto “Reavaliação, redução a valor recuperável, depreciação, amortização e exaustão na administração direta da união, autarquias e fundações” (2010) o intuito desta norma “é orientar quanto aos procedimentos para registro da reavaliação, redução a valor recuperável, depreciação, amortização e exaustão na Administração pública direta da União, suas autarquias e fundações”, e estabelece que tais práticas deverão ser aplicadas a partir do exercício contábil de 2010.

Nos bens patrimoniais abrange os ativos imobilizados. Atribui a esse grupo, todos os itens que, em razão de uso, não perdem sua identidade física e autonomia de funcionamento e tem durabilidade prevista com vida útil superior a dois anos. Esses bens devem estar sujeitos a depreciação, observando as normas técnicas aplicáveis (ARAÚJO, 2008).

A Lei 4.320/64 em seu artigo 108, §2ª, define que para as autarquias e outras entidades as previsões para depreciação serão computadas para efeito de apuração do saldo líquido das mencionadas entidades.

Machado Jr. e Reis (1993) abordam sobre o referido tema, que nos balanços das entidades de direito público de Administração direta não se costuma fazer depreciação, embora contrarie o que determina os princípios de contabilidade e as boas práticas administrativas. Contudo, as autarquias, fundações e outras entidades da administração indireta não possuem essa faculdade, pois o mandamento legal é imperativo: o valor da depreciação será computado para apuração do saldo líquido das entidades da Administração indireta.

O manual SIAFI (2010) reconhece que a administração pública federal não pratica até o momento procedimentos para preservar o valor original adequado dos ativos. E ratifica a

importância dos registros contábeis, para espelhar de modo fidedigno a situação patrimonial da instituição.

Atualmente, a NBC T 16.5 (2008, p.30) faz saber que “a entidade do setor público deve aplicar métodos de mensuração ou avaliação dos ativos e dos passivos que possibilitem o reconhecimento dos ganhos e das perdas patrimoniais”. Dentre esses métodos destaca-se a depreciação.

A NBC T 16.9 (2008, p. 41) apresenta a definição de “Depreciação como sendo a redução do valor dos bens tangíveis pelo desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência”. A IPSAS 17 define a depreciação como “a alocação sistemática do valor depreciável de um ativo ao longo da sua vida útil”.

Antes do advento da NBC T 16.9 (2008), os bens do ativo imobilizado tangível das entidades públicas não estavam sujeitos à depreciação, exceto o das entidades autárquicas ou paraestatais, conforme traz no artigo 108 § 2º da lei federal nº 4.320/64.

Em virtude das mudanças propostas para convergência das práticas contábeis, o manual de contabilidade aplicado ao setor público – volume II (2009, p.43) estabelece que “a entidade pública necessita apropriar ao resultado de um período, o desgaste do seu ativo imobilizado ou intangível, por meio do registro da variação patrimonial diminutiva de depreciação, amortização ou exaustão, obedecendo ao princípio da competência”.

Dessa forma, estipula que ficam sujeitos à depreciação os bens de vida útil econômica limitada (NBC T 16.9, 2009)

Assim, não estão sujeitos ao regime de depreciação:

- (a) bens móveis de natureza cultural, tais como obras de artes, antigüidades, documentos, bens com interesse histórico, bens integrados em coleções, entre outros;
 - (b) bens de uso comum que absorveram ou absorvem recursos públicos, considerados tecnicamente, de vida útil indeterminada;
 - (c) animais que se destinam à exposição e à preservação;
 - (d) terrenos rurais e urbanos.
- (NBC T 16.9, 2008, p.42)

O Manual SIAFI ainda acrescenta “prédios ou construções não alugados e não utilizados pelo proprietário na produção dos seus rendimentos ou destinados a revenda” como bens não depreciáveis.

No que diz respeito ao registro, a NBC T 16.9 (2008, p. 41) “(...) institui que o valor depreciado deve ser apurado mensalmente, com o devido registro nas contas de resultado do exercício, e deve ser reconhecido até que o valor líquido contábil (VLC) do ativo seja igual ao valor residual. Menciona ainda que o valor residual e a vida útil econômica de um ativo devem ser revisados, pelo menos, no final de cada exercício (...)”.

O Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, volume II (2008, p. 43), define o conceito de valor residual: “é o valor pelo qual se espera vender um bem no fim de sua vida útil, com razoável segurança, deduzidos os gastos esperados para sua alienação”.

Para apuração do valor mensal a ser depreciado é necessária a utilização de taxas que foram definidas pelo Ministério da Fazenda dispostas no manual SIAFI (2010).

O manual SIAFI (2010) estabelece que o administrador deverá iniciar o procedimento de depreciação pelos bens adquiridos a partir de janeiro de 2010. Após, o administrador passará a aplicar a depreciação aos bens adquiridos nos demais exercícios. Aos bens adquiridos em exercícios anteriores a 2010 estabeleceu-se um cronograma limite por conta contábil que vai do ano 2011 a 2013.

O manual SIAFI (2010) alerta que para efetuar-se a depreciação é necessário que a base monetária inicial seja confiável, ou seja, o valor registrado deve espelhar o valor justo. O cálculo da depreciação será realizado pelo sistema de controle patrimonial de cada órgão.

É estabelecido pela NBC T 16.10 (2008) que para o cálculo da reavaliação deve ser utilizado o valor justo ou o valor de mercado na data de encerramento do Balanço Patrimonial.

O Manual SIAFI (2010) estabelece que o valor justo ou valor de mercado “é o valor pelo qual pode ser intercambiado um ativo ou cancelado um passivo”.

Para se proceder a reavaliação cabe a formação de uma comissão formada de no mínimo três servidores, que deverão elaborar o laudo de avaliação. Se não houver evidências do valor justo baseado no mercado devido à natureza especializada do item do ativo imobilizado, a entidade pode precisar estimar o valor justo usando da receitas ou de custo de reposição depreciado. (MANUAL SIAFI – Assunto 020330 – 2010).

A reavaliação deverá ser feita, anualmente, para as contas ou grupo de contas cujos valores de mercado variar significativamente em relação aos valores anteriormente registrados e a cada quatro anos, para as demais contas ou grupos de contas. (NBC T 16.10, 2008)

O manual SIAFI (2010) acrescenta que, ao final do período de vida útil, se o bem ainda tiver condições de ser utilizado, caso o valor residual não reflita o valor adequado deverá ser realizado teste de recuperabilidade, atribuindo a ele um novo valor, baseado em laudo técnico. Não há novo período de depreciação após o final da vida útil.

Considera-se despesa com depreciação uma variação patrimonial diminutiva independente de autorização orçamentária para acontecer (MANUAL DE CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO - Volume II, 2009).

“A Depreciação, Amortização e Exaustão faz parte do subgrupo Uso de Bens e Serviços incluída no grupo Outras Variações Patrimoniais Diminutivas”. (MANUAL DE CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO - Volume IV, 2009, p. 51).

2.3.1 Métodos de depreciação

O Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, volume II (2009), dispõe sobre os vários métodos de depreciação: linear ou de quotas constantes, saldos decrescentes, unidades produzidas e o de horas trabalhadas. Sendo mais utilizado o método linear ou de quotas constantes.

E ainda, a NBC T 16.9 (2008), acrescenta dentre os métodos, o da soma dos dígitos.

“Método Linear ou de quotas constantes: é o método que distribui o custo do bem em função exclusiva do tempo de acordo com a seguinte fórmula de cálculo: $\text{Quota Anual de Depreciação} = \frac{\text{Custo} - \text{Valor Residual}}{\text{nº de períodos de vida útil}}$ ” (MANUAL DE DESPESA NACIONAL, 2008, p. 88).

O manual SIAFI (2010) define as taxas e ano de vida útil, além de estabelecer o valor residual de cada grupo de ativo, com o intuito de padronização de critérios para geração de dados consistentes e comparáveis. Mesmo havendo diferenças relativas às características de cada item classificado na mesma conta contábil, deverão ser aplicados os critérios padrão de vida útil e valor residual. Em caráter excepcional poderá ser utilizado vida útil e valor residual diferenciados para bens singulares.

O método do saldo decrescente, também denominado de Matheson ou exponencial, corresponde à aplicação de um percentual fixo sobre o valor contábil, em que o saldo remanescente é a base de cálculo para os anos subsequentes, ocorrendo assim um decréscimo da quota a depreciar concomitantemente aos anos restantes da vida útil do bem” (FAVERO et al., 1997).

Com relação ao método das unidades produzidas, Neves e Viceconti (2004) explica que esse é uma variante do método de linha reta em que, em vez de ser suposto que a depreciação do equipamento se opera em intensidade igual em todos os períodos da vida útil, o valor da quota respectiva é determinada proporcionalmente ao número de unidades produzidas no período em relação à produção total do equipamento ao longo de sua vida útil.

Já o método de horas trabalhadas “baseia-se na estimativa de vida útil do bem, representada em horas trabalhada e é expresso pela seguinte fórmula: Quota de depreciação = nº de horas de trabalho no período y / nº de horas de trabalho estimadas durante a vida útil do bem” (IUDÍCIBUS; MARTINS; GELBCKE, 2007, p. 224).

E finalmente, a utilização do método da soma dos dígitos, também conhecido como método da soma dos anos da vida útil, consiste em aplicar quotas de depreciação em função da vida útil do bem. O denominador é a soma dos algarismos dos anos da vida útil do bem e o numerador é o número de anos da vida útil do bem multiplicado pelo custo do bem, subtraído o valor residual quando estimado: número de anos de vida útil / soma de anos de vida útil (FAVERO, 1997).

O manual SIAFI (2010) vem a estabelecer que o método de cálculo da depreciação a ser utilizado por toda a administração pública direta, autarquia e fundações será o de quotas constantes, devendo constar em nota explicativa.

2.3.2 Evidenciação da Depreciação

As demonstrações contábeis devem ser acompanhadas por anexos, notas explicativas ou por outros demonstrativos exigidos por lei (MANUAL DE CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO – VOLUME II, 2009).

As notas explicativas têm por objetivo evidenciar informações que não estão apresentadas nos demonstrativos contábeis, entretanto são necessárias para um bom entendimento das informações contábeis.

Segundo o Manual de Despesa Nacional (2008, p.88), “a depreciação deve ser divulgada em Notas Explicativas para cada classe do Imobilizado nas Demonstrações Contábeis, esclarecendo o método utilizado, a vida útil e a taxa utilizada”.

A NBC T 16.9 acrescenta que devem ser divulgados também: o valor contábil bruto e a depreciação acumuladas no início e no fim do período e as mudanças nas estimativas em relação a valores residuais, vida útil econômica, método e taxa utilizados.

O manual SIAFI (2010) ainda acrescenta que deve ser divulgado “os critérios de mensuração utilizados para determinar o valor contábil bruto”.

3 Metodologia

O presente artigo trata-se de uma pesquisa exploratória do tipo estudo de caso. Um dos pontos relevantes no trabalho foi a pesquisa junto aos órgãos fiscalizadores Tribunal de Contas da União (TCU) e a Controladoria Geral da União (CGU), com o intuito de esclarecer o motivo pelo qual o Ifes, sendo uma autarquia, não pratica a depreciação de seus bens; além da análise do inventário dos bens do Ifes – *Campus Serra*.

Para levantamento de informações e referências textuais, utilizou da pesquisa bibliográfica e pesquisa documental. Buscou-se através da pesquisa bibliográfica, compreender os conceitos relacionados à avaliação patrimonial, além do estudo das orientações propostas pelo CFC e pela STN, que resultará em possíveis mudanças na lei.

Na pesquisa documental foi utilizado o inventário anual dos bens patrimoniais do Ifes – *Campus Serra*, disponibilizado pela Coordenadoria de Material e Patrimônio. Esta foi a terceira unidade fundada no estado do Espírito Santo, inaugurada em 2001. Os dados coletados compreendem o período de 01/01/2000 a 31/12/2009. Apesar do *Campus* ter sido inaugurado em 2001, constam em seu inventário bens com data de aquisição inferior a esta, que foram transferidos do atual *Campus Vitória*.

Para viabilizar a análise dos dados do inventário foi necessário exportar as informações registradas no sistema patrimonial da instituição para um arquivo em (.pdf), e, após, converter para arquivo de Excel (.xls). Com todos os dados presentes na planilha de excel, foi possível utilizar fórmulas para cálculo sistemático da depreciação.

Para isso, foram utilizadas as seguintes informações: descrição do bem, data de aquisição e valor de entrada (valor bruto contábil). Tais informações serviram de base para aplicação dos métodos de depreciação linear e da soma dos dígitos decrescente e crescente. Os três métodos utilizados nessa pesquisa foram escolhidos conforme a NBCT 16.9 e o Manual de Despesa Pública da STN. Além desses, os referidos materiais ainda citam: o método do saldo decrescente, das unidades produzidas e das horas trabalhadas, contudo, estes não foram viabilizados ao presente estudo devido à insuficiência de dados.

A pesquisa nos órgãos fiscalizadores – TCU e CGU foi protocolada no dia 13 de maio de 2010, sob número 445.795431 e 117, indagando o porquê do Ifes, sendo uma autarquia federal, já obrigada à prática da depreciação, segundo o artigo 108, §2ª, da lei 4.320/64, ainda não realiza tal procedimento.

4 Estudo de caso - Instituto Federal do Espírito Santo (Ifes)

O Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia é uma autarquia federal vinculada ao Ministério da Educação, que foi instituído pela Lei nº 11.892 de 29 de dezembro de 2008. No Espírito Santo, as Unidades do Cefet (Vitória, Colatina, Serra, Cachoeiro de Itapemirim, São Mateus, Cariacica, Aracruz, Linhares e Nova Venécia) e as Agrotécnicas (Alegre, Colatina e Santa Tereza) integraram-se em uma estrutura única formando o Instituto Federal do Espírito Santo – Ifes.

A referida instituição teve sua gênese em 23 de setembro de 1909, com o propósito de formar profissionais artesãos. Em 1937 a instituição com o nome de Liceu Industrial de Vitória passa a formar profissionais voltados para a produção em série, porém, mantendo a característica artesanal. Em fevereiro de 1942, o Liceu Industrial transforma-se em Escola Técnica de Vitória. Em 03 de setembro de 1965, muda-se a denominação para Escola Técnica Federal do Estado do Espírito Santo. No ano de 1993 inaugura-se a primeira Unidade de Ensino Descentralizada, situada em Colatina, norte do Estado.

Em março de 1999, a então Escola Técnica passou a ser um Centro Federal de Educação Tecnológica – Cefet.

Em 12 de março de 2001 iniciam-se as atividades letivas na Unidade de Ensino Descentralizada de Serra. Em 2004, o Cefetes torna-se uma Instituição de Ensino Superior.

Em 2005, entra em funcionamento a Unidade de Ensino Descentralizada de Cachoeiro de Itapemirim. Em 2006, duas novas Unidades foram inauguradas, nos municípios de São Mateus e Cariacica. Em 2008, criam-se mais três unidades, localizadas em: Aracruz, Linhares e Nova Venécia.

Com a publicação da Lei nº 11.892, criam-se os Institutos Federais de Educação, Ciência e Tecnologia, totalizando-se 38 no país.

Hoje, 14 *campi* estão em funcionamento no estado do Espírito Santo. Estima-se que até 2011 o Ifes contará com 19 *campi*.

A lei que criou os Institutos impôs uma nova concepção administrativa. O atual modelo administrativo em processo de implantação, legalmente definido como multicampi, está fundamentado na concepção descentralizada de gestão. Ou seja, a partir de 2010 os campi que compõe o sistema Ifes terão autonomia gerencial. Cada *Campus* terá o seu próprio orçamento anual, exceto no que diz respeito a gastos com pessoal. Apesar da independência financeira dos *Campi*, caberá a Reitora, administrar, gerir e coordenar as atividades da Instituição.

5 Análise de resultados

5.1 - Análise dos cálculos de depreciação no patrimônio do Ifes – Campus Serra

Para avaliar o impacto que a despesa com depreciação causaria no resultado patrimonial do Ifes – *Campus* Serra, foi realizado um estudo no inventário dos bens patrimoniais do ativo imobilizado da instituição.

Até o dia 30 de abril de 2010 o patrimônio do referido *Campus* era composto por 4.816 bens. Nesse estudo foram utilizados os bens patrimoniais adquiridos entre os anos de 2000 a 2009, reduzindo-se assim para 3.392 bens. Tal processo deve-se ao fato dos bens retirados da análise já estarem completamente depreciados. Isso porque o *Campus* Serra teve sua criação em 2001, e os bens anteriores a essa data tiveram sua inclusão no patrimônio por processo de transferência vindos do *Campus* Vitória que já utilizavam os mesmos.

Dentre os bens selecionados, foram analisados os bens intitulados como “software”. Estes apresentam uma particularidade quanto à classificação, a IPSAS 31 (Ativo Intangível) esclarece que: Alguns ativos intangíveis podem estar contidos em elementos que possuem substância física. Para determinar se um ativo que contém elementos intangíveis e tangíveis deve ser tratado como ativo imobilizado, nos termos da IPSAS 17, ou como um ativo intangível segundo a IPSAS 31, a entidade avalia qual elemento é mais significativo. No caso do sistema operacional de um computador, quando o software não é parte integrante do respectivo hardware, ele deve ser tratado como ativo intangível.

Desse modo 21 itens foram reclassificados para o grupo - ativo intangível, atendendo ao exposto na IPSAS 31, sendo assim retirados da amostra.

Após a delimitação do período (2000 – 2009) e a reclassificação de alguns bens para a conta do intangível, chegou-se a 3.371 bens, ou seja, 70,0% do total do inventário.

Sobre esses bens foram aplicados 03 (três) métodos de depreciação, retirados da NBCASP: método linear ou de quotas constantes, método das somas dos dígitos crescente e decrescente.

Do inventário foram extraídas as seguintes informações: classificação contábil, descrição do bem, valor e data de aquisição.

Os itens foram incorporados em 03 (três) grupos: Aparelhos, máquinas e equipamentos; Mobiliário; e Veículos.

O gráfico abaixo apresenta o valor total de cada grupo, e a representatividade do grupo em relação ao valor global da amostra, que é totalizado em R\$ 5.484.142,54 (cinco milhões, quatrocentos e oitenta e quatro mil, cento e quarenta e dois reais e cinquenta e quatro centavos).

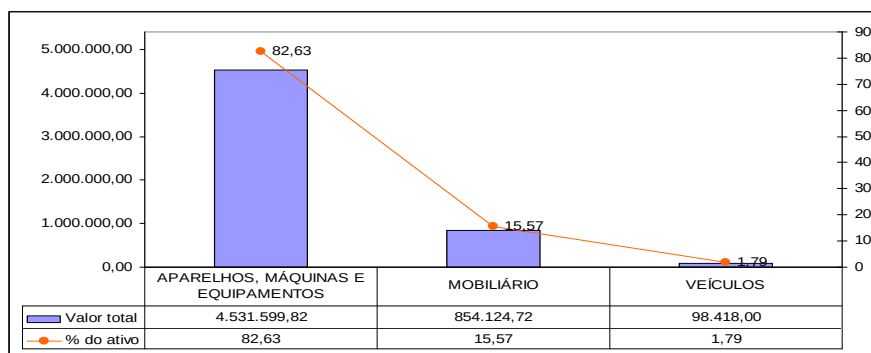


Gráfico 01: Valor do ativo imobilizado – Inventário Patrimonial Ifes *Campus* Serra

Fonte: Própria

O valor do imóvel do *Campus* Serra não foi disponibilizado pelo setor contábil. Houve dificuldade de dispor de tal dado, em virtude do sistema não apresentar as informações segregadas por *Campi*, estando em fase de mudança para adequar-se ao processo de descentralização, ocasionado pela criação dos Institutos.

Dentre o grupo Aparelhos, máquinas e equipamentos, destacam-se com maior relevância os seguintes subgrupos:

- Equipamentos de Processamento de Dados, 60,88% / - Aparelhos e equipamentos de Laboratório, 11,84% / - Equipamentos de Áudio e Vídeo e Foto, 10,08%

O próximo gráfico mostra a porcentagem de bens adquiridos em determinado ano e traça o percentual médio que já estaria depreciado ao longo desses anos, utilizando-se dos métodos de depreciação: linha reta, ou quotas constantes e soma dos dígitos crescentes e decrescentes.

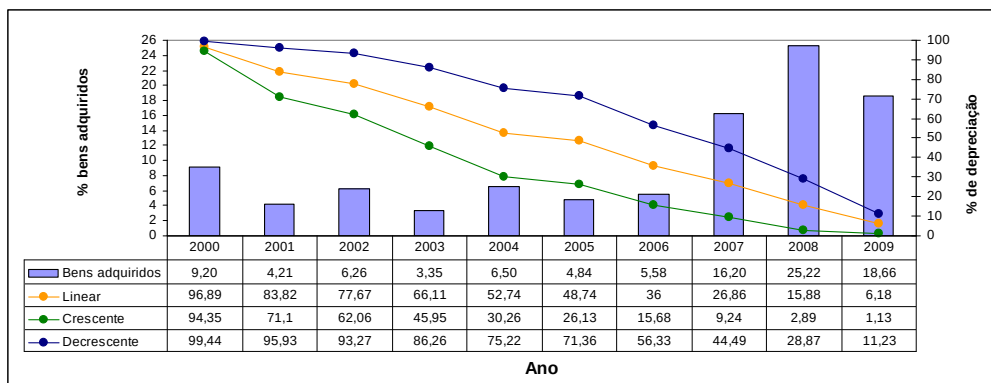


Gráfico 02: Aquisição de bens e % depreciado por ano - Inventário Patrimonial – Ifes Campus Serra
Fonte: Própria

O bem mais novo foi adquirido em 22/12/2009 e o bem mais antigo foi adquirido em 31/01/2000. A média de vida útil está em torno de 3,46 anos, o que se justifica devido à maioria dos bens terem sido adquiridos entre os anos de 2007 a 2009, correspondendo a 60,07%.

Para definir a vida útil e taxa de depreciação dos bens, foi utilizada a Instrução Normativa nº 162/1998 da Secretária de Receita Federal.

Quanto ao método linear, em regra geral, foi aplicada a taxa de depreciação de 10% ao ano, com vida útil de dez anos, as exceções foram apenas quanto à: veículos automotores (capacidade de até 05 pessoas), leitores magnéticos e ópticos, ferramenta de motor elétrico incorporado de uso manual, aplicou-se, nesses casos, a taxa de depreciação de 20% ao ano; e para tratores, a taxa de 25% ao ano. Essas exceções conglomeraram apenas 17 itens.

Os métodos da soma dos dígitos crescente e decrescente utilizam outra sistemática para cálculo da taxa de depreciação.

Segue o quadro abaixo, com o valor total de cada grupo, os valores depreciados em cada método e seus respectivos valores líquidos contábeis (VLC).

Grupos	Valor Total dos Bens	Depreciação					
		Método Linear	VLC	S. dos Dig. - Cresc	VLC	S. dos Dig. - Decres	VLC
APARELHOS, MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS	4.531.598,82	2.024.313,42	2.507.286,40	1.458.768,35	3.072.831,47	2.589.404,60	1.942.195,22
MOBILIÁRIO	854.124,72	170.953,97	683.170,75	57.607,47	796.517,25	284.300,47	569.824,25
VEÍCULOS	98.418,00	43.343,16	55.074,84	30.455,82	67.962,18	56.230,49	42.187,51

Quadro 01: Valor depreciado e valor líquido contábil - Inventário Patrimonial – Ifes Campus Serra
Fonte: Própria

E complementando, o próximo quadro traz o valor total da depreciação acumulada, o valor líquido contábil e os percentuais de representatividade sobre o valor total da amostra. Ou seja, se o Ifes optar pelo método de depreciação linear, até 31/12/2009, em média, 40,82% do total de seus bens já estariam depreciados. Se adotar o método da soma dos dígitos crescentes, estariam depreciados 28,21% do valor total e se preferir o método da soma dos dígitos decrescentes, a depreciação acumulada seria de 53,43%.

	Método Linear	%	S. dos Díg. - Cresc	%	S. dos Díg. - Decres	%
Depreciação Acumulada	R\$ 2.238.610,55	40,82%	1.546.831,65	28,21%	2.929.935,56	53,43%
Valor Líquido Contábil	R\$ 3.245.531,99	59,18%	3.937.310,89	71,79%	2.554.206,98	46,57%

Quadro 02: Valor da depreciação acumulada - Inventário Patrimonial – Ifes *Campus* Serra**Fonte:** Própria

5.2 – Análise dos cálculos de depreciação no patrimônio do Ifes – *Campus* Serra conforme Manual SIAFI (2010)

A última versão do manual Siafi, que trata do assunto – Reavaliação, Redução a valor recuperável, depreciação, amortização e exaustão, disponibilizado em 19/07/2010, dispõe de informações quanto aos procedimentos para registro a serem utilizados pela administração pública direta, autarquias e fundações.

Assim, aplicou-se aos bens do inventário a sistemática de cálculo apresentado no manual SIAFI.

O manual determina que seja calculado o valor residual de cada bem, aplicando ao valor bruto do bem as taxas pré-determinadas. O cômputo da depreciação será mensal, não devendo haver depreciação em fração menor que 01 (um) mês. O valor a ser depreciável será obtido com a subtração do valor bruto do bem com o valor residual. A vida útil dos bens foi estabelecida por classificação contábil, tendo bens com vida útil de 05, 10, 15 e 20 anos.

A depreciação é reconhecida pela contabilidade, até que esse ativo atinja o valor residual.

Não foi aplicado aos bens em questão o teste de recuperabilidade – reavaliação ou *impairmet*, o próprio Ministério da Fazenda reconhece que o trabalho para adequação de valor dos ativos é complexo demandando tempo e recursos humanos, por isso, estabeleceu prazos para que as adequações sejam realizadas gradativamente.

Assim, adotando os procedimentos dispostos no manual, apresenta-se o valor depreciado dos principais grupos.

Grupos	Valor Total dos Bens	Depreciação	
		Quotas Constantes	VLC
APARELHOS, MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS	4.531.599,82	2.085.301,19	2.446.298,63
MOBILIÁRIO	854.124,72	153.226,00	700.898,72
VEÍCULOS	98.418,00	12.908,53	85.509,48

Quadro 03: Valor depreciado e valor líquido contábil - Inventário Patrimonial – Ifes *Campus* Serra**Fonte:** Própria

Apresenta-se o valor total da depreciação sendo de R\$ 2.251.435,72 e o valor líquido contábil de R\$ 3.232.706,82. Com tais valores obteve-se que 41,05% dos bens da entidade já estariam depreciados.

6 Conclusão

O intuito dessa análise foi verificar as contribuições que a obrigatoriedade da depreciação nos bens do ativo imobilizado poderá proporcionar aos gestores do Ifes.

Em referência aos ofícios protocolados nos órgãos fiscalizadores – TCU e CGU –foi obtida resposta apenas do segundo órgão. No ofício-resposta, a CGU justificou a não realização da depreciação afirmando que seguiam o manual SIAFI, que na versão anterior não discorria detalhadamente sobre o assunto.

Após aplicação dos métodos de depreciação nos dados extraídos do inventário patrimonial, observou que o impacto gerado no patrimônio vai depender do método utilizado, assim, se o Ifes optar pelo método de depreciação linear, 40,82% do total de seus bens já estariam depreciados. Se adotar o método da soma dos dígitos crescentes, estariam depreciados 28,21% e se preferir o método da soma dos dígitos decrescentes, a depreciação

acumulada seria de 53,43%. Levando-se em conta as orientações do manual SIAFI, 41,05% dos bens já estariam depreciados.

Julga-se que a divulgação das despesas com depreciação tornará a contabilidade pública mais transparente, proporcionando um melhor acompanhamento por parte da sociedade em relação à situação patrimonial das entidades, bem como poderia auxiliar na tomada de decisões gerenciais pelos gestores do patrimônio, servindo como fonte de informação para o planejamento de novos investimentos.

A depreciação pode ser considerada uma informação relevante para auxiliar os gestores em decisões referentes aos orçamentos de capital das entidades públicas. No caso do IFES *Campus Serra*, se o gestor tivesse a informação de que seu patrimônio está em média 40% depreciado, ele poderia formar uma reserva para repor os bens no momento em que os mesmos tivessem sua vida útil terminada.

O presente estudo apresenta uma limitação: não aplicou a reavaliação nos bens patrimoniais apresentados, tendo em vista que a instituição em questão ainda não realizou tal procedimento em seus bens, e devido à complexidade de tal evento, tornou-se inviável a realização do procedimento.

Posteriormente, o trabalho poderá ser complementado com a utilização dos bens já reavaliados.

Embora o estudo não possa ser generalizado no que se referem às suas conclusões, estas poderão ser aproveitadas ou comparadas com outras instituições públicas, podendo ainda servir de referencial para estudos ou aplicações de resultados.

7 Referências

ARAÚJO, Inaldo da Paixão Santos. **Redescobrimo a contabilidade Governamental uma mudança de paradigmas para uma melhor transparência**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

BEUREN, I. M; LONGARAY, A. A; RAUPP, F. M; SOUSA; M. A. B de; COLAUTO, R. D; PORTON, R. A. de B. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2008.

BRASIL. **Decreto nº 6.976, de 07 de outubro de 2009**. Dispõe sobre o sistema de contabilidade federal e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.jusbrasil.com.br/legislacao/819534/decreto-6976-09>>. Acesso em 02/11/09.

BRASIL. **Lei Federal nº 4.320, 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. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/Leis/L4320.htm>>. Acesso em 02/11/09.

BRASIL. **Lei Federal nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007**. Dispõe sobre o sistema de contabilidade federal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/Lei/L11638.htm>. Acesso em 02/11/09.

BRASIL. **Lei Federal nº 11.941, de 27 de maio de 2009**. Altera a lei 11.638/2007. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil/_Ato2007-2010/2009/Lei/L11941.htm>. Acesso em 02/11/09.

BRASIL. **Portaria-Conjunta Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda e Secretaria de Orçamento Federal do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão**

nº 02, de 06 de agosto de 2009. Aprova o Volume I - Procedimentos contábeis orçamentários da 2ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público - MCASP, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Portaria_STN_467_2009_PCP_PCE_PCASP.pdf>. Acesso em 09/11/09.

BRASIL. Portaria Ministério da Fazenda nº 184, de 26 de agosto de 2008. Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/PortMF_184_2008.pdf>. Acesso em 02/11/09.

BRASIL. Portaria Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda nº 467, de 06 de agosto de 2009. Aprova os volumes II - Procedimentos contábeis patrimoniais, III - Procedimentos contábeis específicos e IV - Plano de contas aplicado ao setor público, da 2ª edição do Manual de contabilidade aplicada ao setor público, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Portaria_STN_467_2009_PCP_PCE_PCASP.pdf>. Acesso em 09/11/09.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda. Manual de contabilidade aplicada ao setor público – volume I. Brasília, 2009. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/leg_contabilidade.asp>. Acesso em 25/10/09.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda. Manual de contabilidade aplicada ao setor público – volume II. Brasília, 2009. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/leg_contabilidade.asp>. Acesso em 02/04/10.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda. Manual de contabilidade aplicada ao setor público – volume IV. Brasília, 2009. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/leg_contabilidade.asp>. Acesso em 02/04/10.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda e Secretaria de Orçamento Federal do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Manual de despesa nacional. Brasília, 2008. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/ManualDespesaNacional.pdf>>. Acesso em 02/04/10.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda. Sistema integrado de administração financeira do governo federal. Brasília, 2009. Disponível em: <<http://manualsiafi.tesouro.fazenda.gov.br/pdf/020000/020300/020308>>. Acesso em 20/07/10.

CFC. CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em 08/10/2009.

CFC. CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público. Brasília, 2008.

CHARLES, T. Horngren; GARY, L. Sundem; STRATTON, Willian O. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Prentice Hall, 12º ed. 2004.

COOPER Donald R; Schindler, Pámela S. **Métodos de Pesquisa em Administração**. 7º ed. Porto Alegre, Bookman: 2003.

DARÓS, L. L; PEREIRA, A. de S. **Análise das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público – NBCASP: Mudanças e desafios para a contabilidade pública**. Santa Catarina, 2009.

ERNST & YOUNG. **Manual de normas internacionais de contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2009.

FAVERO, Hamilton; LONARDONI, Mário,; SOUZA, Clóvis de.; TAKAKURA, Massakazu. **Contabilidade: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 1997.

FREZATTI, Fábio. **Gestão da viabilidade econômico-financeira dos projetos de investimento**. 1ª ed. São Paulo: Atlas, 2008.

FUNDAÇÃO INSTITUTO DE PESQUISAS CONTÁBEIS, ATUARIAIS E FINANCEIRAS. GELBCKE, E. R; IUDÍCIBUS, S. de; MARTINS, E. **Manual de contabilidade das sociedades por ações: (aplicável às demais sociedades)**. São Paulo: Atlas, 2007.

GARRISON, R. H. NOREEN, E. W. **Contabilidade gerencial**. 9ª ed. Rio de Janeiro: LTC, 2001.

GUEDES, M. A; LIMA, D. V de; SANTANA, C. M. As Normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público e a legislação contábil pública brasileira: uma análise comparativa à luz da teoria contábil. **Contabilidade, gestão e governança**, Brasília, v. 12, n. 2, p. 15-23, mai/ago. 2009.

HORNGREN, C. T.; FOSTER, G.; DATAR, S. M. **Contabilidade de Custos**. 9º ed. Rio de Janeiro: LTC, 2000.

IFAC. Disponível em <<http://www.ifac.org>> Acesso em 05/05/2010.

IFES. Disponível em < <http://www.ifes.edu.br/institucional/32-historia>>. Acesso em 27/10/2009.

MACHADO JR, J.T; REIS, H.C. A Lei 4.320 Comentada e a Lei de Responsabilidade **Fiscal**. 31ª ed. Rio de Janeiro: IBAM, 2002/2003.

NEVES, Silvério das; VICECONTI, Paulo Eduardo V. **Contabilidade avançada e análise das demonstrações financeiras**. 13. ed., rev. e atual. - São Paulo

NIYAMA, J. K. **Contabilidade internacional**. São Paulo: Atlas, 2008.

WARREN, Carl S., REEVE, James M, FESS, Philip E. **Contabilidade Gerencial**. São Paulo: Thompson Learning, 2003.