

# DISCLOSURE DA DEPRECIÇÃO NOS ESTADOS BRASILEIROS

**Viviane Miranda Silva do Nascimento**  
vmsmiranda@yahoo.com.br  
UERJ

**Robson Ramos Oliveira**  
roliveira@fazenda.rj.gov.br  
FABES

**Flavia Crisóstomo Bandeira**  
fbandeira@fazenda.rj.gov.br  
FABES

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

**Resumo:** A contabilidade pública no Brasil tem passado por algumas transformações devido ao processo de convergência às normas internacionais que regem a matéria, uma das exigências introduzida pelas novas regras refere-se à mensuração da depreciação, que passou a ser obrigatória em todas as esferas de governo, tanto para administração indireta, cuja prática já era comum, quanto na administração direta. Assim, o presente estudo objetiva investigar a evidenciação (disclosure) da depreciação nos estados brasileiros durante o período de 2000 a 2011. Os resultados da pesquisa revelam que 18,51% dos estados (BA, MG, PA, SE, SP) evidenciam a depreciação desde 2000, embora, o mesmo percentual, isto é, 18,51% dos estados analisados nunca contabilizaram a depreciação (TO, RR, RO, GO, PB), conforme. Em 2011 a maioria dos estados (62,96%) já evidenciava a depreciação nos seus demonstrativos contábeis.

**Palavras Chave:** Evidenciação - Depreciação - Setor Público - -

## 1. INTRODUÇÃO

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

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

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

A tentativa de harmonização às boas práticas internacionalmente aceitas não foi restrita à seara privada, sendo estendido também às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicada ao Setor Público. Com isso, em 2008, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), visando auxiliar no processo de convergência, emitiu os pronunciamentos contábeis, e dentre estes, aprovou, por intermédio da Resolução 1.136/08 a Norma Brasileira de Contabilidade aplicada ao Setor Público (NBC T SP), cujo teor contém as diretrizes a serem observadas para contabilização da depreciação, amortização e exaustão para todas as esferas do país.

Dando prosseguimento ao processo de convergência, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) publicou a portaria nº 749, de 15 de dezembro de 2009, determinando os seus efeitos de forma facultativa a partir de 2010 e obrigatória a partir de 2012 para União, Estados e Distrito Federal e 2013 para os Municípios.

Portaria STN nº 665 de 30/11/2010

Diante do exposto, o presente trabalho buscou resposta para a seguinte indagação: os estados brasileiros têm cumprido à obrigatoriedade legal de contabilizar e evidenciar a depreciação? Sendo assim, o presente estudo pretende investigar, por intermédio da análise longitudinal, qual o grau de aderência das Unidades da Federação do Brasil, mais especificamente os estados brasileiros, à obrigatoriedade de contabilização e evidenciação da depreciação durante o período de 2000 a 2011.

A presente pesquisa justifica-se pela crescente necessidade de promover a convergência às normas internacionais. Ademais, a mensuração da depreciação é essencial para a correta mensuração e *disclosure* de ativos.

O presente trabalho está assim estruturado: O presente estudo está estruturado em cinco seções: [1] Introdução, [2] Referencial Teórico, [3] Metodologia da pesquisa, [4] Análise e Resultados, e, por último [5] considerações finais.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

### 2.1 CONVERGÊNCIA ÀS NORMAS INTERNACIONAIS

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

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

Contudo, apesar de a Lei 4320/64 prever no seu art. 108, § 2º, a obrigatoriedade do cálculo da depreciação, tal exigência destinava-se apenas às autarquias e outras entidades com autonomia financeira e administrativa cujo capital pertencesse, integralmente, ao Poder Público, permanecendo isentos os órgãos da Administração Direta. Além disso, os comandos legais da Lei nº 4.320/64 apresentam explicitamente, no artigo 106, os critérios para a avaliação dos bens móveis, dos bens imóveis, dos bens de almoxarifado e dos títulos de renda. Já a LRF não trata de critérios de avaliação e nem de mensuração e depreciação.

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

os resultados mostraram que apesar de se apresentarem como marcos da legislação contábil pública brasileira, a Lei nº. 4.320/1964 e a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) não incorporaram em sua essência os fundamentos da Teoria da Contabilidade no que se refere aos itens analisados, distanciando a legislação vigente da teoria contábil.

O processo de convergência das normas contábeis no setor público, cuja finalidade é aumentar a qualidade e a transparência das demonstrações contábeis do setor público (IFAC, 2007), possui como principal responsável o *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB). Em 2007, no Brasil, por iniciativa do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) foi elaborada a Resolução nº 1.103, alterada pela de nº 1.105, que instituiu o Comitê Gestor de Convergência no Brasil, cuja missão foi desenvolver ações para promoção da convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público às normas internacionais até 2012.

Em 2008, foi publicada a Portaria nº 184, de 25 de agosto de 2008 pelo Ministério da Fazenda, designando a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) para desenvolver ações que buscassem promover a convergência entre as Normas Internacionais de Contabilidade publicadas pelo *International Federation of Accountants* (IFAC) às Normas Brasileiras

editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), e elegendo-o como órgão central deste processo.

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

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

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

Sendo assim, por intermédio da 749/2009, foi estabelecido como cronograma de implementação das normas do CFC e da STN o seguinte: obrigatoriedade, de elaboração das Demonstrações Contábeis, conforme regras do MCASP, em 2012, para União, estados e Distrito Federal, e em 2013, para municípios, sendo facultativa a implementação dos normativos do CFC, a partir de 2009, e da STN, a partir 2010.

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

Patrícia (2010) ao analisar os critérios de reconhecimento, mensuração e evidenciação da depreciação no setor público à luz da Teoria da Contabilidade, da legislação brasileira e das Normas da IFAC, conclui que:

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

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

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

## 2.2 DEPRECIÇÃO NO SETOR PÚBLICO

Hendriksen e Van Breda (2009, p.325) explicam que: [...] depreciação refere-se ao processo de alocação do valor de entrada, geralmente o custo original ou corrigido, de instalações e equipamentos, aos vários períodos durante os quais se espera obter os benefícios decorrentes de sua aquisição e seu emprego.

Iudícibus (2009, p. 181) destaca que “o entendimento profundo do fenômeno da depreciação, em seus aspectos econômicos, financeiros e contábeis, talvez seja um dos pontos principais para quem pretenda ser um scholar [...]”. Assim, por meio da contabilização da depreciação é possível conferir uma mensuração confiável aos ativos, e agregar assim maior qualidade à informação contábil.

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

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

A NBC T 16.9 define depreciação como sendo “a redução do valor dos bens tangíveis pelo desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência”. Albuquerque (2010) comenta o processo de mudança das normas contábeis aplicadas ao setor público: “a convergência das normas contábeis no setor público também trouxe a implementação de procedimentos que antes eram típicos apenas do setor privado, como amortização, exaustão, depreciação, reavaliação e provisão de férias e décimo terceiro”.

## 3. METODOLOGIA

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

O universo da pesquisa compreende 27 estados brasileiros (26 estados e o Distrito Federal). A base de dados utilizada nesta pesquisa tem como fonte primária as informações disponíveis no Sistema de Coleta de Dados Contábeis dos Entes da Federação (SISTN). Após coleta dos dados no SISTN, os mesmos foram tabulados e analisados com auxílio do MS Excel®.

Quanto à dimensão do tempo, a presente pesquisa classifica-se como longitudinal, pois busca estudar as mudanças ocorridas na *disclosure* da depreciação nos demonstrativos contábeis dos estados durante o período de 1998 a 2012, de modo investigar se os normativos que determinam o cálculo da depreciação influenciaram na evidenciação contábil. (CAMPELL e STANLEY, 1963).

Para analisar os dados coletados utilizou-se uma abordagem quantitativa do problema, com ênfase em frequências relativas e absolutas dos resultados. Segundo, Richardson (1999) a pesquisa quantitativa se diferencia da qualitativa, principalmente, por empregar instrumentos estatísticos no processo de análise do problema.

#### 4. RESULTADOS E ANÁLISE

Os resultados apontaram que de 2000 a 2011 houve um aumento da *disclosure* da depreciação nos estados. Todavia em 2012 houve uma queda no número de unidades federativas que apresentavam em seus balanços a depreciação. No exercício de 2002, o número de estados que evidenciavam a depreciação passou a superar aqueles que não contabilizavam-na, conforme demonstrado no gráfico 1 a seguir:

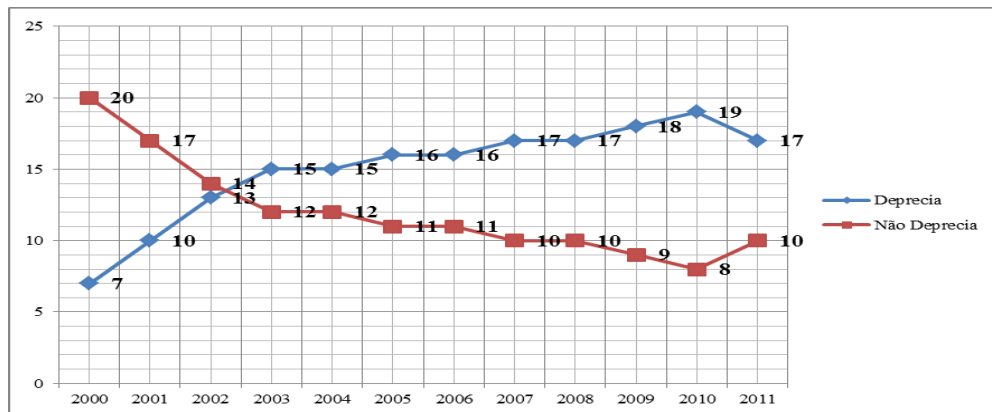


Gráfico 1: Série histórica *disclosure* da depreciação nos estados brasileiros

Ademais, foi possível constatar que 18,51% dos estados (BA, MG, PA, SE, SP) evidenciam a depreciação desde 2000, embora, o mesmo percentual, isto é, 18,51% dos estados analisados nunca contabilizaram a depreciação (TO, RR, RO, GO, PB), conforme ilustrado na no gráfico e tabela a seguir:

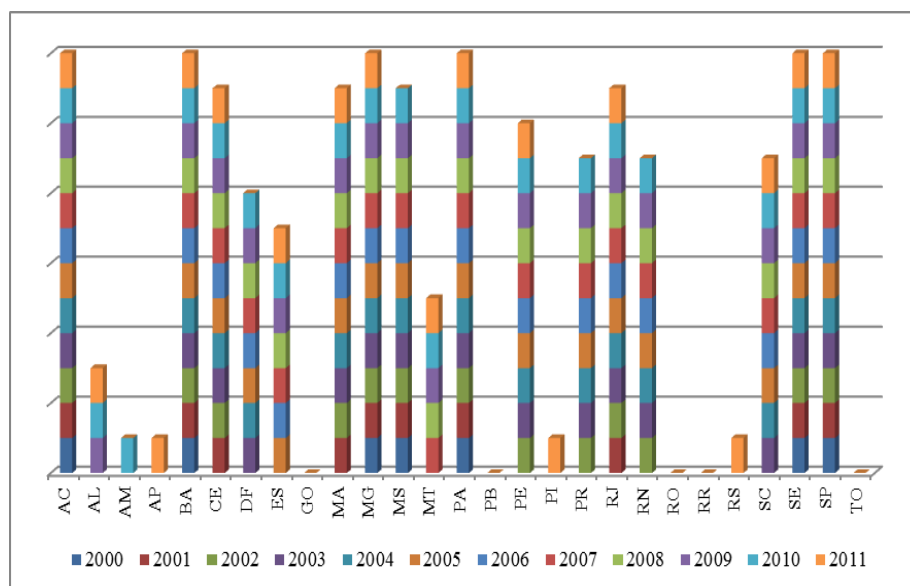


Gráfico 2: *Disclosure* da depreciação nos estados brasileiros

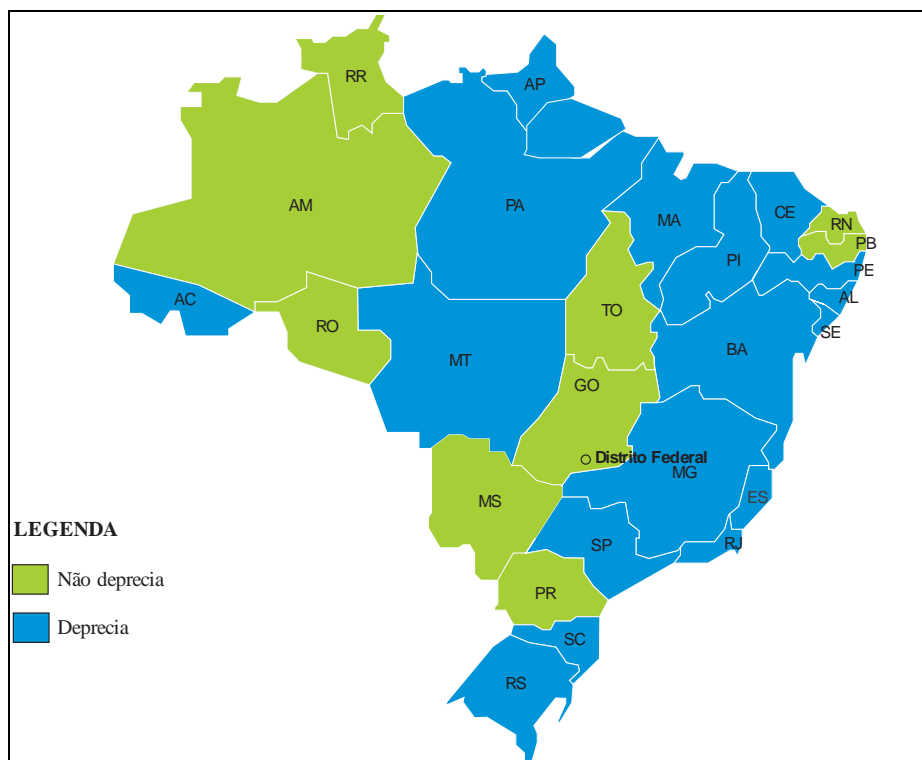
Tabela 1: Série histórica *disclosure* da depreciação nos estados brasileiros

Unidade Federativa	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
AC	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
AL	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1	1
AM	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0
AP	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1
BA	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
CE	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
DF	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1
ES	0	0	0	0	0	1	1	1	1	1	1	0
GO	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
MA	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
MG	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
MS	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0
MT	0	0	0	0	0	0	0	1	1	1	1	1
PA	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
PB	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
PE	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
PI	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1
PR	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0
RJ	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
RN	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0
RO	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
RR	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
RS	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1
SC	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1
SE	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
SP	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
TO	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0

(0) Não deprecia

(1) Deprecia

Em relação ao último ano analisado (2011) pode-se perceber que a maioria dos estados (62,96%) já evidenciavam a depreciação nos seus demonstrativos contábeis, conforme ilustrado na figura abaixo:



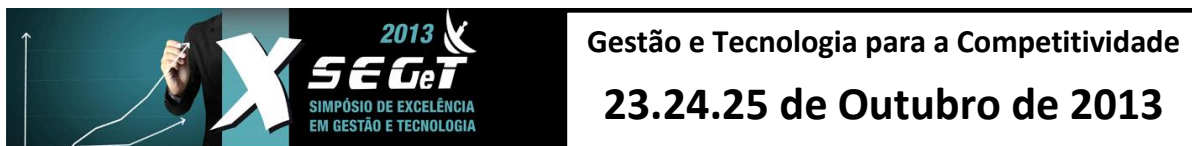


Figura 1: Disclosure da depreciação nos estados brasileiros em 2011

## 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo do trabalho foi investigar a *disclosure* da depreciação nos demonstrativos contábeis dos estados brasileiros referente ao período de 2000 a 2011, e, constatou-se que 18,51% dos estados (BA, MG, PA, SE, SP) evidenciam a depreciação desde 2000, embora, o mesmo percentual, isto é, 18,51% dos estados analisados nunca contabilizaram a depreciação (TO, RR, RO, GO, PB). Em 2011, a maioria dos estados (62,96%) já evidenciava a depreciação nos seus demonstrativos contábeis.

Apresenta-se como limitação do presente estudo o fato de não sido considerados os dados anteriores à 2000. Ademais, a pesquisa não se ocupou em verificar quais os motivos da não evidenciação. Assim, pesquisas futuras poderão verificar outros objetos de estudos, a exemplo dos municípios.

## 6. REFERÊNCIAS

- BRASIL.** Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília: Senado, 1988. Brasília, DF, 05. out. 1988.
- ALBUQUERQUE, C. M .VILLAGELIM, A L.** Convergência Contábil na Administração Pública Federal: o caso das Instituições Federais de Ensino do Estado do Rio de Janeiro. XII Encontro do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ, XI Prêmio Contador Geraldo de La Rocque, III Congresso Latino Americano de Contabilidade de Gestão. Rio de Janeiro, 2010.
- CAMPBELL, D. T; & STANLEY, J. C,** Experimental and quasi-experimental designs for research on teaching. In N. L. Gage (Ed.), Handbook of research on teaching. Chicago: Rand McNally, 1963.
- CARVALHO, Luiz Nelson Guedes de; COSTA, Patrícia de Souza; OLIVEIRA, Alan Teixeira de.** Impairment no setor público: particularidades das normas nacionais e internacionais. Revista de Administração Pública, 2010
- GIL, A. C.** Como elaborar projetos de pesquisa. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- HENDRIKSEN, E.S.; VAN BREDA, M.F.** Teoria da Contabilidade. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de.** Teoria da contabilidade. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2004.
- INTERNATIONAL PUBLIC SECTOR ACCOUNTING STANDARDS.** IPSAS 17.
- IUDÍCIBUS, S.; MARTINS, E.; GELBCKE, E.R.; SANTOS, A.** Manual de Contabilidade Societária. São Paulo: Atlas, 2010
- LEANDRO, Luís Darós; ADRIANO, de Souza Pereira.** ANÁLISE DAS NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO – NBCASP: MUDANÇAS E DESAFIOS PARA A CONTABILIDADE PÚBLICA. São Paulo, 2009. Congresso USP Fipecafi.
- LIMA, Diana Vaz de; GUEDES, Marianne Antunes; SANTANA, Cláudio Moreira.** As Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao setor público ea legislação contábil pública brasileira: uma análise comparativa à luz da teoria contábil. Contabilidade, Gestão e Governança, 2009, 12.2.
- MAUSS, César Volnei; SOUZA, Marcos Antônio de.** Gestão de custos aplicada ao setor público: Modelo para mensuração e análise da eficiência e eficácia governamental. São Paulo: Atlas, 2008.
- NASCIMENTO, Leonardo Silveira do.** A reforma da contabilidade governamental brasileira: a necessária revisão dos preceitos vigentes em face das demandas de informações e do esforço de harmonização nacional e internacional. Brasília: Esaf, 2007.
- VERGARA, Sylvia Constant.** Projetos e Relatórios de Pesquisa em Administração. São Paulo: Atlas, 2003.