



UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA - UNB
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, CONTABILIDADE E CIÊNCIA DA INFORMAÇÃO
E DOCUMENTAÇÃO - FACE
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ATUARIAIS - DCAA
V CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM CONTABILIDADE PÚBLICA

**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**

PATRICIA GARONE FIGUEIRA FALCÃO

Orientadora: Prof^ª. Ducineli Régis Botelho

Brasília – DF

2010

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

RESUMO

No ramo da contabilidade pública estão sendo dados os primeiros passos no sentido de implantar no Brasil os padrões adotados internacionalmente, a fim de que a contabilidade pública, além de cumprir os aspectos legais e formais, possa refletir a essência das transações governamentais e seu impacto no patrimônio público. Nesse contexto, foram elaboradas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC T 16.9), convergentes às *International Public Sector Accountant Standards* (IPSAS) publicadas pela *International Federation of Accountants* (IFAC). A adoção dessas normas na contabilidade governamental brasileira trará inovações que refletirão no registro do patrimônio público, tais como a depreciação do imobilizado. Nesse sentido, o objetivo deste trabalho é 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. Os resultados mostraram que, apesar da Lei 4.320/1964 não prever a obrigatoriedade do registro da depreciação para bens públicos, a recente NBC T 16.9 servirá como um referencial conceitual para o assunto, trazendo inegáveis benefícios para a contabilidade pública.

Palavras-chave: Contabilidade aplicada ao setor público. Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Teoria da Contabilidade. Depreciação no setor público.

ABSTRACT

The public accountancy is beginning to deploy in Brazil the standards internationally adopted, aiming to, besides carrying out the legal and formal aspects, reflect the essence of the government transactions and his financial reporting. In this context, the Federal Council of Accountancy published the Standards of Accountancy applied to the Public Sector (NBC T 16.9), convergents to the International Public Sector Accountant Standards (IPSAS) published by the International Federation of Accountants (IFAC). The adoption of these standards in the public brazilian accountancy will bring innovations that will reflect in the financial report such as the depreciation of the immobilized. Accordingly, the present study analyses the criteria of mensuration, recognition and disclosure of the depreciation in the public accountancy comparing to the accounting theory, the brazilian laws and the IFAC's standards. The results showed that, although the Law 4.320/1964 didn't foresee the registration of depreciation of public properties, the recent NBC T 16.9 serve as a conceptual framework for the subject, bringing undeniable benefits to the public accountancy.

Key-words: Accountancy devoted to the public sector. Brazilian Standards of Accountancy Devoted to the Public Sector. Accounting Theory. Depreciation in the public sector.

A convergência da contabilidade às normas contábeis internacionais é uma necessidade imposta pela integração dos mercados e uma exigência de investidores e credores. A contabilidade governamental segue a mesma tendência, dada a necessidade de elevar a eficácia e efetividade no setor público. Além disso, a contabilidade pública, além de cumprir os aspectos legais e formais, deve refletir a essência das transações governamentais e as decorrentes alterações no patrimônio público.

No Brasil, a convergência das práticas contábeis no setor público com as normas internacionais está sendo promovida pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), que criou o Comitê Gestor da Convergência no Brasil. Esse comitê tem como objetivo desenvolver ações para promover a convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público às normas internacionais até 2012.

Nesse sentido, o CFC, em 2008, pôs em discussão e aprovou as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP).

Ainda como consequência desse processo, foi também elaborado pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN) o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público. Estão sendo elaborados o Plano de Contas Nacional e a tradução das Normas Internacionais do Setor Público. Estão sendo estudados, também, projetos de alteração da Lei nº 4.320/1964, a fim de adequar a legislação às mudanças que estão sendo implementadas na contabilidade governamental.

Com o intuito de contribuir na aproximação das normas brasileiras de contabilidade pública às regras internacionais, o Ministério da Fazenda publicou a Portaria MF nº 184, de 25 de agosto de 2008. A portaria dispõe sobre as diretrizes a serem observadas pela área pública em relação aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes às *International Public Sector Accountant Standards* (IPSAS), publicadas pela *International Federation of Accountants* (IFAC) e às Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público (NBCASP), editadas pelo CFC.

De acordo com o CFC, entre as inovações trazidas para a contabilidade pública pelas NBCASP estão: a adoção do regime de competência para receitas e despesas, a contabilização dos bens de uso comum, a elaboração de relatórios de fluxo de caixa e a previsão de depreciação para os bens públicos.

Essas inovações contribuirão para uma mudança do enfoque contábil na área pública, da visão atual, eminentemente centrada no controle orçamentário, para uma contabilidade pública patrimonial, com a adoção do regime de competência para as receitas e despesas públicas.

Além disso, a contabilização da depreciação de bens móveis e imóveis no setor público é um dos requisitos para a implementação de um sistema de custos no setor público, conforme já preconiza o § 3º do art. 50 da Lei Complementar nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal): “A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial”.

De acordo com Castro (2004, p.86) “a tomada de decisão de um administrador em relação ao gerenciamento dos gastos públicos não pode mais prescindir de informações sobre o custo dos produtos, processos, ações ou programas de governo”.

Nesse sentido, o objetivo deste trabalho é 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.

A relevância dessa análise pode ser justificada pela necessidade de uma maior discussão acadêmica e conceitual de temas relacionados à contabilidade pública, além da atualidade do tema, uma vez que há um cronograma da STN para implementar as mudanças necessárias à harmonização da contabilidade governamental no âmbito do Governo Federal até 2012.

A pesquisa será feita com base na legislação aplicável no âmbito do Governo Federal, notadamente a Lei nº 4.320/1964, a NBC T 16.9 e o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público da Secretaria do Tesouro Nacional, comparando-os com a IPSAS 17. Isso porque as mudanças implementadas nesse âmbito servirão como base para, futuramente, estruturar as alterações na contabilidade governamental de Estados e Municípios.

2 METODOLOGIA

O objetivo geral da pesquisa é 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.

O objetivo específico da pesquisa é fazer uma comparação entre os critérios de reconhecimento, mensuração e evidenciação da depreciação no setor público estabelecidos pela norma internacional para o setor público, a IPSAS 17, e os mesmos critérios estabelecidos pela norma brasileira aplicada ao setor público, a NBC T 16.9.

O método a ser utilizado neste estudo será o método comparativo, a partir da norma internacional para o setor público, a IPSAS 17, comparando-a com a norma brasileira aplicada ao setor público, a NBC T 16.9.

Assim, a pesquisa pretende, inicialmente, relacionar os critérios de mensuração, reconhecimento e evidenciação da depreciação no setor público, fundamentados à luz da teoria contábil.

Em seguida, serão analisados os critérios estabelecidos pela legislação aplicável ao Brasil, pelas normas da IFAC e pelas NBCASP.

Finalmente, é feita uma comparação entre os critérios de reconhecimento, mensuração e evidenciação da depreciação no setor público estabelecidos pela norma internacional para o setor público, a IPSAS 17, e os mesmos critérios estabelecidos pela norma brasileira aplicada ao setor público, a NBC T 16.9.

3 ASPECTOS CONCEITUAIS E LEGAIS

3.1. Conceitos da teoria contábil

Nascimento (2007, p. 70) define a depreciação dos bens do ativo imobilizado como “a diminuição parcelada do valor dos elementos ali classificáveis, resultante do desgaste pelo uso, da ação da natureza ou de obsolescência normal”. Assim, as causas que podem provocar a depreciação podem ser: o desgaste pelo uso, quando os bens perdem a capacidade de produção; a ação do tempo, quando, por exemplo, sofrem desgaste devido à exposição ao sol, à chuva e outras intempéries; ou obsolescência, verificada quando há evolução tecnológica tornando o ativo substituível por um que melhor atenda as necessidades de seu proprietário.

O encargo de depreciação poderá ser computado como custo ou despesa operacional, conforme o caso. A depreciação dos bens utilizados no processo produtivo é considerada um custo de produção, enquanto que a depreciação dos demais bens é registrada como despesa operacional.

Silva (2009, p. 136) define o processo de depreciação como o reconhecimento e a apropriação anual ou mensal do desgaste dos ativos imobilizados em função do uso durante o tempo de vida útil. Assim, segundo o referido autor, ao invés de reconhecer o custo ou despesa apenas no exercício um bem é baixado, essa perda de valor é reconhecida mediante a distribuição do custo de aquisição pelo número de exercícios em que o bem for utilizado.

Nascimento (2007, p. 70) esclarece que o tempo de vida útil de um bem, que será levado em consideração quando da definição do método e do cálculo de depreciação, é determinado em função do prazo durante o qual é possível a sua utilização econômica e a geração de rendimentos para o seu proprietário. A contabilização da depreciação objetiva a correta mensuração do ativo, trazendo transparência à informação contábil, mas visa, também, a preservação do capital de seu proprietário. Isso porque a contabilização da depreciação gera uma diminuição da situação patrimonial líquida, levando a uma redução do resultado e fazendo com que as futuras destinações do lucro ou superávit não levem em consideração a parcela depreciada que permanecerá integrada ao patrimônio. É esse valor que será mantido no patrimônio da empresa ou entidade e deverá ser utilizado futuramente para a reposição do próprio ativo depreciado quando ocorrer o seu desgaste total ou obsolescência.

Hendriksen e Van Breda (1999, p. 325) definem depreciação como “o 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”. Segundo os autores, a maior dificuldade em relação à depreciação está ligada ao fato que nenhum método de alocação é inteiramente defensável, sobre os demais. Além disso, há dificuldade de se fazer estimativas, tais como: o valor do ativo, a sua vida útil esperada e o seu valor residual.

Iudícibus (1998, p. 202) define depreciação para a contabilidade como um custo amortizado, sendo a amortização o processo de transformar em despesa uma parte do valor de aquisição de um ativo destinado ao uso, uma vez que ele não será recuperado pela venda do bem a que se refere. A amortização é a diferença entre o custo de aquisição e o valor residual de um ativo destinado ao uso.

Hendriksen e Van Breda (1999, p. 326) citam uma definição mais antiga de depreciação, do Comitê de Terminologia da AIA, de 1942:

A contabilidade da depreciação é um sistema de contabilidade que procura distribuir o custo ou outro valor básico de ativos reais tangíveis, menos o valor residual (se houver), pela vida útil estimada da unidade (que pode ser um grupo de ativos) de maneira sistemática e racional. É um processo de alocação, não de avaliação.

Segundo Iudícibus (1998, p.202), a limitação da vida útil dos bens decorre de dois fatores: causas físicas e causas funcionais. Como ambas atuam em conjunto, torna-se difícil separar os efeitos de cada uma delas. As causas físicas decorrem do uso, do desgaste natural e da ação dos elementos da natureza sobre o bem. Já as causas funcionais decorrem da inadequação e do obsolescência do bem, em virtude do aparecimento de substitutos mais aperfeiçoados.

De acordo com Iudícibus (1998, p.202), os problemas relacionados à estimativa da vida útil do bem decorrem do atual progresso tecnológico acentuado, uma vez que

atualmente, as causas funcionais são as que mais interferem na determinação da vida útil dos objetos. Segundo esse raciocínio, quando as causas físicas eram as únicas determinantes da vida útil dos objetos, era possível estimá-la com maior precisão, mediante um estudo estatístico. Como hoje o que mais interessa é a vida útil econômica do bem, que depende não só das causas físicas, mas também das funcionais, muitas vezes uma máquina ainda em condições de trabalho é dispensada porque já não pode ser utilizada economicamente. Os computadores são os principais exemplos desse efeito.

Iudícibus (1998, p.203) prossegue explicando que, para o cálculo da depreciação, por muito tempo a única base de cálculo utilizada era o custo histórico ou o custo residual. Esse custo é ainda utilizado como base de cálculo em países com moeda estável como os Estados Unidos e o Japão. O problema de utilizar o custo histórico como base de valor surgiu para os países com processos inflacionários acentuados, como já ocorreu no Brasil. Nesses casos, a depreciação calculada sobre bases históricas perdeu completamente seu significado.

Segundo Iudícibus (1998, p. 207), em decorrência disso, passou-se a procurar outra base de cálculo para substituir o custo histórico como base de valor. Para muitos autores é possível a utilização do custo histórico ajustado pela variação do nível geral de preços (que mede a variação do poder aquisitivo da moeda). Essa foi inclusive a solução adotada pela legislação brasileira no passado. Porém, com a redução da taxa de inflação no Brasil, essa correção passou a ser vedada no país.

Iudícibus (1998, p.207) aponta que, como em nenhum país a inflação é zero, não havendo atualização monetária, utiliza-se o custo histórico original de muitos anos atrás, com grande chance de subavaliação. Esse fato será observado com mais vigor no caso de utilização do custo histórico no cálculo de depreciação no setor público, uma vez que os bens lá registrados também têm grande possibilidade de estarem subavaliados.

Das diversas definições de depreciação aqui apresentadas depreende-se que a depreciação é a alocação ou amortização sistemática do custo ou outro valor do bem no decorrer de toda sua vida útil. Esta amortização decorre de diversos fatores, tais como o desgaste pelo uso, a ação do tempo, ou a obsolescência.

Depreende-se também que há diferentes maneiras de se estabelecer qual será o valor do bem que será amortizado, bem como há diferentes critérios de alocação desse valor e do estabelecimento da vida útil do bem.

3.2. Legislação aplicada

Em 21 de novembro de 2008 o Conselho Federal de contabilidade aprovou NBC T 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão, que estabelece critérios e procedimentos para o registro contábil da depreciação, da amortização e da exaustão no setor público. A norma define depreciação como “a redução do valor dos bens tangíveis pelo desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência”.

A norma estabelece a obrigatoriedade do reconhecimento da depreciação no setor público e que tal reconhecimento deve ocorrer até que o valor contábil do ativo iguale-se ao seu valor residual. O valor depreciado, apurado mensalmente, deve ser reconhecido nas variações patrimoniais do exercício durante a vida útil econômica do bem.

A NBC T 16.9 também inclui dispositivo que estabelece as situações em que não há necessidade de depreciar certos tipos de bens, como a seguir:

- (a) bens móveis de natureza cultural, tais como obras de artes, antiguidades, 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.

A NBC T 16.9 define valor residual do bem depreciable como “o montante líquido que a entidade espera, com razoável segurança, obter por um ativo ao fim de sua vida útil econômica, deduzidos os gastos esperados para sua alienação.”

Segundo a NBC T 16.9, ao se estimar a vida útil econômica de um ativo, deve-se considerar a capacidade de geração de benefícios futuros, o desgaste físico decorrente de fatores operacionais ou não, a obsolescência tecnológica e os limites legais ou contratuais sobre o uso ou exploração do ativo. A definição da vida útil econômica se dará com base em parâmetros e índices admitidos em norma específica ou laudo técnico.

No caso de bens reavaliados, a depreciação deve ser calculada e registrada sobre o novo valor, considerada a vida útil econômica indicada em laudo técnico.

Finalmente, a NBC T 16.9 estabelece que as demonstrações contábeis devem divulgar, em nota explicativa, para cada classe de imobilizado, o método de cálculo de depreciação utilizado, a vida útil econômica estimada dos bens e a taxa de depreciação utilizada; o valor contábil bruto e a depreciação, a amortização e a exaustão acumuladas no início e no fim do período, bem como as mudanças nas estimativas em relação a valores residuais, vida útil econômica, método e taxa utilizados.

A Lei nº 4.320/1964, que estabelece as normas gerais de Contabilidade Pública, não prevê a obrigatoriedade do cálculo da depreciação para os ativos em poder dos órgãos da administração direta. Entretanto, há menção à depreciação no art. 108, § 2º, que estabelece que “as previsões para depreciação serão computadas para efeito de apuração do saldo líquido das autarquias e outras entidades com autonomia financeira e administrativa cujo capital pertença, integralmente, ao Poder Público”. Com isso, por força da referida Lei, o cálculo da depreciação deverá ser utilizado por parte da administração indireta, ou seja, pelas autarquias e empresas públicas com autonomia financeira e administrativa. Já as sociedades de economia mista contabilizam a depreciação por força da Lei nº 6.404/1976 e pela legislação fiscal.

Contudo, a análise de outros dispositivos da mesma Lei nos leva a concluir que o legislador tinha como objetivo que a contabilidade pública pudesse, além de evidenciar os aspectos orçamentários da contabilidade pública, refletir também os aspectos patrimoniais do patrimônio público:

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.
(...)

Art. 89. A contabilidade evidenciará os fatos ligados à administração orçamentária, financeira, patrimonial e industrial.

Além disso, a LC nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal) prevê no §3º do art. 50 que a Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial. Ora, a depreciação é uma das despesas que afetarão o cálculo do custo dos programas governamentais, sendo de fundamental importância para a correta implementação de um sistema de custos na administração pública.

O Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público da Secretaria do Tesouro Nacional (2009, p. 43) estabelece que a entidade pública deve apropriar ao resultado de um período, o desgaste do seu ativo imobilizado ou intangível, por meio de uma variação patrimonial diminutiva de depreciação, amortização ou exaustão, em obediência ao princípio da competência. Segundo o Manual, depreciação é “a redução do valor dos bens pelo desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência”.

O Manual esclarece, porém, que, como não foram definidos os percentuais e estimativas de vida útil a serem aplicados no setor público federal, fica a critério dos entes a utilização das taxas de depreciação definidas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, utilizadas pelas empresas privadas.

A relação dos bens objeto de depreciação, o prazo de vida útil e as taxas anuais estabelecidas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil constam da Instrução Normativa SRF nº162, de 31 de dezembro de 1998, alterada pela Instrução Normativa SRF nº 130, de 10 de novembro de 1999.

3.2. Métodos de cálculo da depreciação

A NBC T 16.9 sugere a utilização de três métodos de depreciação, amortização e exaustão: das quotas constantes, da soma dos dígitos e o método das unidades produzidas, sem prejuízo da utilização de outros métodos de cálculo.

Segundo Iudícibus (1998, p. 207), o método de quotas constantes, mais conhecido como alocação em linha reta, parte do princípio de que a depreciação dá-se em função do tempo, e não em função do uso do bem. Segundo este método, a eficiência do equipamento é constante durante os anos.

Ainda segundo Iudícibus (1998, p. 207), o método das quotas constantes é bastante utilizado pelos contadores devido à sua simplicidade, e, que, como todo método de depreciação, é uma forma arbitrária de alocação, todos são criticáveis, sob algum aspecto, e que o custo de sua complexidade não compensa o ganho efetivo da relevância de outra escolha.

Uma crítica ao método das quotas constantes apontada por Iudícibus (1998, p. 207) e Hendriksen (1999, p. 335) diz respeito ao fato de que o método faz supor que a perda de potencialidade de um bem depreciável dá-se de forma igual em cada período. Dessa forma, o lucro líquido resultante dá a aparência de uma taxa crescente de retorno sobre o capital investido. Ou seja, mantidas constantes as quotas de manutenção, ao se dividir o lucro pelo valor contábil do bem (valor menos a depreciação acumulada), obtém-se uma impressão de retorno crescente, não correspondente à realidade.

Para o cálculo da depreciação pelo método das quotas constantes, basta aplicar a seguinte fórmula:

$$\text{Quota de Depreciação Periódica} = \frac{\text{Custo} - \text{Valor Residual}}{\text{n}^\circ \text{ de períodos de vida útil estimada}} \\ \text{(anual ou mensal)} \qquad \qquad \qquad \text{(em anos ou meses)}$$

Iudícibus (1998, p. 204) exemplifica o cálculo da depreciação pelo método das quotas constantes da seguinte forma:

Tomando-se um bem com custo inicial de \$ 5.500, valor residual de \$ 500 e vida útil estimada de 5 anos. Aplicando-se a fórmula acima, obtém-se:

$$\text{Quota anual de depreciação} = \frac{\$ 5.500 - \$ 500}{5} = \$ 1.000$$

O segundo método de depreciação citado pela NBC T 16.9 é o da soma dos dígitos, que segundo Iudícibus (1998, p. 206) é também conhecido como método de quotas decrescentes. De acordo com esse método, as quotas de depreciação são calculadas somando-se os algarismos que representam o número de anos de vida útil do bem. O resultado do cálculo é um sistema de quotas de depreciação que diminui com o decorrer do tempo. Uma das vantagens desse método decorre do fato do custo de depreciação afetar o lucro tributável. Assim, métodos de depreciação que aplicam quotas decrescentes ao longo do tempo permitem às empresas postergar o pagamento de impostos.

Outra vantagem apontada por Iudícibus (1998, p. 206) para os métodos de depreciação cujas quotas são decrescentes com o passar do tempo reside na maior uniformidade dos custos para a empresa. A maioria dos bens depreciáveis necessita de manutenção e reparos. E esses custos são maiores com o decorrer da vida útil do bem. Assim, a redução das despesas de depreciação será compensada pelo aumento das despesas de manutenção e reparos, ficando mais uniformes os custos globais da empresa.

Iudícibus (1998, p. 204) exemplifica o cálculo da depreciação pelo método da soma dos dígitos. Tomando-se o mesmo bem do exemplo anterior, obtém-se:

$$1 + 2 + 3 + 4 + 5 = 15$$

As quotas de depreciação, seguindo esse exemplo, serão calculadas pela multiplicação de uma fração cujo denominador é 15 e o numerador é último número da série acima, pelo valor a ser depreciado, e assim sucessivamente:

$$\text{Quota do 1º ano} = \frac{5}{15} \times \$ 5.000 = \$ 1.667$$

$$\text{Quota do 2º ano} = \frac{4}{15} \times \$ 5.000 = \$ 1.333$$

$$\text{Quota do 3º ano} = \frac{3}{15} \times \$ 5.000 = \$ 1.000$$

$$\text{Quota do 4º ano} = \frac{2}{15} \times \$ 5.000 = \$ 667$$

$$\text{Quota do 5º ano} = \frac{1}{15} \times \$ 5.000 = \$ 333$$

$$\text{Soma} = \$ 5.000$$

O terceiro método de depreciação citado pela NBC T 16.9 é o método das unidades produzidas. De acordo com Silva (2009, p. 139), esse método é bastante útil para o cálculo da depreciação dos ativos em que seja possível estimar o total de unidades que serão produzidas.

Seguindo o mesmo exemplo, se o ativo tiver capacidade para produzir 10.000 unidades ao longo dos 5 anos, teríamos o seguinte cálculo do valor da depreciação por unidade:

$$\text{Valor da depreciação por hora} = \frac{\$ 5.500 - \$ 500}{10.000 \text{ unidades}} = \$ 0,50$$

Assim, de acordo com o exemplo acima, obtém-se quotas de depreciação de acordo com o Quadro 1 a seguir:

Quadro 1: Cálculo da depreciação de acordo com o método das unidades produzidas

Período	Unidades Produzidas	Depreciação Anual	Depreciação Acumulada	Valor Contábil do Bem
1	1.000	500	500	5.000
2	1.500	750	1.250	4.250
3	2.000	1.000	2.250	3.250
4	2.500	1.250	3.500	2.000
5	3.000	1.500	5.000	500 (Valor residual)
Total	10.000	5.000		

Analisando-se o Quadro 1 verifica-se que o cálculo da depreciação segundo o método das unidades produzidas resulta em cotas de depreciação anuais proporcionais à utilização da máquina, ou seja, quanto maior a produção, maior a depreciação do bem no período.

Concluindo, comparando-se os três métodos de cálculo da depreciação aqui apresentados, obtém-se o seguinte quadro resumo, de acordo com o Quadro 2:

Quadro 2: Quadro resumo comparando os três métodos de depreciação apresentados

Método de Depreciação	Características	Vantagens	Desvantagens
- Quotas constantes	- Depreciação em função do tempo, não do uso do bem; - Quotas de depreciação constantes.	- Simplicidade do método.	- Resulta numa taxa de retorno crescente do bem.
- Soma dos dígitos	- Depreciação diminui ao longo do tempo.	- Permite postergar o pagamento de impostos; - Uniformidade dos custos.	- Método de cálculo mais elaborado.
- Unidades produzidas	- Depreciação em função do uso do bem.	- Para calcular depreciação de bens utilizados na produção de outros bens.	- Método de cálculo mais elaborado.

Da comparação entre os três métodos conclui-se que o método das cotas constantes é o mais utilizado dada a simplicidade do método. O método da soma dos dígitos, por sua vez, permite postergar o pagamento de impostos, sendo portanto mais indicado para empresas, não para as entidades do setor público, uma vez que estas não recolhem tributos. Já o método das unidades produzidas, por calcular a cota de depreciação em função do uso do bem, é mais recomendado para a depreciação de bens utilizados em processos de produção.

3.3. A norma internacional sobre depreciação no setor público

A IPSAS 17 – Propriedades, Instalações e Equipamentos, publicada pela *International Federation of Accountants* (IFAC) em 1998, indica o tratamento contábil para Propriedades, Instalações e Equipamentos, os principais aspectos a serem observados na contabilização destes, a periodicidade do reconhecimento dos ativos, a determinação de seus valores contábeis e os encargos de depreciação a serem reconhecidos e a eles relacionados.

A IPSAS 17, em seu parágrafo 12, define depreciação como a alocação sistemática do valor depreciável de um bem durante sua vida útil (tradução nossa). O valor depreciável, por sua vez, é definido como o custo de um bem, ou outro valor substituto do custo nas demonstrações contábeis, menos seu valor residual (tradução nossa). As propriedades, instalações e equipamentos, por sua vez, são bens tangíveis que são possuídos pela entidade para uso na produção ou fornecimento de bens e serviços, para arrendamento a outros ou para fins administrativos e que tem a expectativa de serem utilizados por mais de um período financeiro (tradução nossa).

A norma da IFAC estabelece, em seu parágrafo primeiro, qual o escopo da norma: deve ser aplicada por entidades que preparam e apresentam demonstrativos contábeis pelo regime de competência, exceto quando houver outro tratamento contábil estabelecido em outra IPSAS, ou quando se tratar de bens do patrimônio histórico ou cultural (*heritage assets*). Aplica-se a todas as entidades do setor público, exceto às empresas públicas (tradução nossa).

A norma estabelece, em seu parágrafo terceiro, que sua aplicação abrange propriedades, instalações e equipamentos utilizados para fins militares e os ativos de infraestrutura. Não se aplica a florestas e recursos naturais renováveis semelhantes. Não se aplica ainda a recursos minerais, à exploração e extração de minérios, petróleo, gás natural e outros recursos não renováveis (tradução nossa).

De acordo com a IPSAS 17, 13º parágrafo, uma propriedade, instalação ou equipamento deve ser reconhecido quando é provável que benefícios econômicos ou serviços potenciais futuros associada ao ativo fluirão para a entidade e o custo ou o valor do ativo para a entidade pode ser medido de forma confiável (tradução nossa).

A norma da IFAC prossegue estabelecendo como deve ser feita a mensuração inicial de ativos pertencentes ao imobilizado, quais os componentes do custo de um ativo imobilizado, como deve ser feita a reavaliação de itens do ativo imobilizado, etc.

Segundo a IPSAS 17, o valor depreciável de um bem deve ser alocado de forma sistemática durante a sua vida útil. O método de depreciação usado deve refletir o padrão no qual os benefícios econômicos do ativo ou potencial de serviço são consumidos pela entidade (tradução nossa).

O custo de depreciação para cada período deve ser reconhecido como uma despesa, a menos que seja incluído no valor contábil de outro ativo (tradução nossa).

Como os benefícios econômicos incorporados num ativo são consumidos pela entidade, o valor contábil do ativo é reduzido para refletir esse consumo, normalmente através da cobrança de uma despesa de depreciação (tradução nossa).

Os benefícios econômicos incorporados num ativo são consumidos pela entidade, principalmente através do uso desse ativo. No entanto, outros fatores tais como obsolescência técnica e desgaste, mesmo que o ativo permaneça ocioso, muitas vezes resultam na diminuição dos benefícios econômicos que se esperava obter do bem. Assim, todos os seguintes fatores devem ser considerados na determinação da vida útil de um bem:

- a) O uso esperado do ativo pela entidade. O uso é avaliado com relação à capacidade esperada do ativo ou sua saída física (tradução nossa);
- b) O desgaste físico esperado, que depende de fatores operacionais como o número de turnos durante os quais o ativo deve ser usado e o programa de reparação e manutenção da entidade, e os cuidados de manutenção do ativo enquanto ocioso (tradução nossa);
- c) A obsolescência técnica proveniente de alterações ou melhoramentos na produção, ou de uma mudança na demanda do mercado para o produto ou saída do serviço ativo (tradução nossa), e;
- d) Limites legais ou semelhantes sobre o uso do ativo, tais como data de validade (tradução nossa).

Segundo a IPSAS 17, A vida útil de um ativo é definida em termos da sua utilidade esperada para a entidade. A política de gestão de ativos de uma entidade pode envolver a alienação de ativos após um período especificado ou após consumo de uma determinada proporção dos benefícios econômicos envolvidos no ativo. Portanto, a vida útil de um ativo pode ser mais curta do que a sua vida econômica. A estimativa da vida útil de um item do ativo imobilizado é uma questão de julgamento baseado na experiência da entidade com ativos semelhantes (tradução nossa).

Um exemplo disso seria a política de troca de veículos de uma entidade. Considerando que a vida útil econômica de um veículo seja de 10 anos, uma entidade pública pode optar por trocar seus veículos a cada 5 anos. Assim, esse tipo de política interferirá na determinação da vida útil dos veículos para aquela entidade, que será de 5 anos.

De acordo com a IPSAS 17, terrenos e edifícios são ativos separáveis e são tratados separadamente para fins contábeis, mesmo quando sejam adquiridos conjuntamente. Terrenos normalmente têm uma vida ilimitada e, portanto, não são depreciados. Os edifícios têm vida útil limitada e, portanto, são ativos depreciáveis. Um aumento no valor do terreno sobre o qual um edifício esteja construído não afeta a determinação da vida útil do edifício (tradução nossa).

A IPSAS 17 definiu que a quantia depreciável de um ativo é determinada após a dedução do valor residual do ativo. A norma define valor residual como o montante líquido que a entidade espera obter por um ativo no fim da sua vida útil após dedução dos custos esperados de eliminação (tradução nossa). Na prática, o valor residual de um ativo é muitas vezes insignificante e, portanto, é irrelevante para o cálculo do valor depreciável. Quando o tratamento de referência for aprovado e o valor residual é provável que seja significativo, o valor residual é estimado em a data de aquisição e não é subsequentemente aumentado pelas alterações nos preços. No entanto, quando o tratamento alternativo permitido seja adotado, uma nova estimativa é feita com a data de qualquer revalorização subsequente do ativo. A estimativa é baseada no valor residual prevalecente à data da estimativa para ativos semelhantes que atingiram o fim de suas vidas úteis e que operaram em condições semelhantes àquelas em que o ativo será utilizado (tradução nossa).

A IPSAS 17, assim como a NBC T 16.9, permitiu a utilização de vários métodos de cálculo da depreciação, incluindo o método das quotas constantes, o método do saldo decrescente e o método das unidades produzidas. A utilização do método das quotas constantes, como o próprio nome sugere, resulta em uma carga de depreciação constante ao longo da vida útil do ativo. O método do saldo decrescente resulta em uma taxa decrescente durante a vida útil do bem. O método das unidades produzidas resulta em uma taxa baseada no uso ou produção esperados do ativo. O método de cálculo de depreciação usado para um ativo é selecionado com base no padrão de benefícios econômicos ou potencial de serviços previsto e é aplicado consistentemente de período para período a menos que haja uma mudança no padrão esperado de benefícios econômicos ou do potencial de serviço daquele ativo (tradução nossa).

De acordo com a IPSAS 17, a taxa de depreciação para um período é geralmente reconhecida como um gasto. No entanto, em algumas circunstâncias, os benefícios econômicos potenciais incorporados num ativo são absorvidos pela entidade na produção de outros ativos em vez de dar origem a um gasto. Neste caso, a taxa de depreciação compreende parte do custo do outro ativo e está incluído no seu montante. Por exemplo, a depreciação de uma fábrica e de seus equipamentos está incluída nos custos de conversão de inventários (ver IPSAS 12). Da mesma forma, a depreciação de bens, instalações e equipamentos utilizados para atividades de desenvolvimento pode ser incluída no custo de um ativo intangível que é reconhecido em conformidade com as disposições nacionais ou internacionais padrão contábil lidar com ativos intangíveis (tradução nossa).

Segundo a IPSAS 17, a vida útil de um item do ativo imobilizado, o equipamento deve ser revistos periodicamente e, se as expectativas forem significativamente diferentes das estimativas anteriores, a taxa de depreciação para os períodos atuais e futuros deve ser ajustada (tradução nossa).

De acordo com a IPSAS 17, o método de depreciação aplicado a bens, instalações e equipamentos deve ser revisto periodicamente e, se houver uma significativa mudança no padrão esperado de benefícios econômicos ou serviços potenciais desses bens, o método deve ser alterado para refletir a alteração padrão. Quando tal mudança no método de depreciação é necessária, essa deve ser contabilizada como uma alteração na estimativa contábil e a taxa de depreciação para os períodos corrente e futuros deve ser ajustada.

Dessa forma, a IPSAS 17 estabeleceu critérios de reconhecimento, mensuração e evidenciação da depreciação para o setor público de acordo com os fundamentos da teoria da contabilidade.

4 ANÁLISE COMPARATIVA: LEI 4.320/1964 VERSUS NBC T 16.9 VERSUS IPSAS 17

Conforme já mencionado, a Lei 4.320/1964, que estabelece as normas gerais de Contabilidade Pública, não prevê a obrigatoriedade do cálculo da depreciação para os ativos em poder dos órgãos da Administração Direta, somente para entidades da administração indireta. No entanto, visando a correta evidenciação do patrimônio público, bem como a apuração dos custos de programas de governo, entende-se como necessário o registro da depreciação em toda a administração pública.

Já a NBC T 16 e a IPSAS 17 estabelecem a obrigatoriedade do reconhecimento da depreciação no setor público e que tal reconhecimento deve ocorrer até que o valor contábil do ativo iguale-se ao seu valor residual.

Quanto à definição de depreciação, a NBC T 16 a define como a redução do valor dos bens tangíveis pelo desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência. Já a IPSAS 17 define depreciação como a alocação do custo de um ativo, ou outro valor substituto do custo, menos o seu valor residual.

Comparando-se a definição de valor residual, ambas as normas o definem de forma semelhante, como o 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.

A norma internacional referente à depreciação, amortização e exaustão aplicada ao setor público é muito mais detalhada, comparando-se com a norma brasileira aplicada ao setor público, a NBC T 16.9. Mas ambas deixam a critério da entidade a escolha do método de cálculo a ser utilizado na depreciação dos bens, sugerindo os mesmos três métodos de cálculo: das quotas constantes, da soma dos dígitos e o método das unidades produzidas, sem prejuízo da utilização de outros métodos de cálculo.

A IPSAS 17 estabelece claramente que a norma aplica-se a entidades que preparam e apresentam demonstrativos contábeis pelo regime de competência. Esse quesito já não pode ser objeto de comparação em relação às NBCASP, uma vez que se considera que a contabilidade pública no Brasil atualmente utiliza o regime misto de competência, ou seja, competência para as despesas (com exceção dos restos a pagar não-processados) e caixa para as receitas.

Já a NBC T 16.1, que conceitua o objeto e o campo de aplicação da Contabilidade Aplicada ao Setor Público, estabelece que as NBCASP aplicam-se às entidades do setor público ou entidades que recebam, guardem, movimentem, gerenciem ou apliquem recursos públicos, na execução de suas atividades, no tocante aos aspectos contábeis da prestação de contas.

Quanto aos bens que precisam ser depreciados, a NBC T 16.9 exclui os bens móveis de natureza cultural, tais como obras de artes, antiguidades, documentos, bens com interesse histórico, bens integrados em coleções, entre outros; os bens de uso comum que absorveram ou absorvem recursos públicos, considerados tecnicamente, de vida útil indeterminada; os animais que se destinam à exposição e à preservação, e os terrenos rurais e urbanos.

Já a IPSAS 17 não aplica a depreciação às florestas e aos recursos naturais renováveis semelhantes. Não se aplica ainda aos recursos minerais, à exploração e à extração de minérios, petróleo, gás natural e outros recursos não renováveis. Terrenos, da mesma forma, não serão depreciados. A mesma norma aplica a depreciação a equipamentos utilizados para fins militares e aos ativos de infra-estrutura.

A IPSAS 17 estabelece que o custo de depreciação para cada período deve ser reconhecido como uma despesa, a menos que seja incluído no valor contábil de outro ativo (tradução nossa). Já a NBC T 16.9 estabelece que o valor depreciado, amortizado ou exaurido, apurado mensalmente, deve ser reconhecido nas contas de resultado do exercício como decréscimo patrimonial e, no balanço patrimonial, representado em conta redutora do respectivo ativo.

A NBC T 16.1 estabelece que o valor residual e a vida útil econômica de um ativo devem ser revisados, pelo menos, ao final de cada exercício. Já a IPSAS 17 estabelece que tais critérios devem ser revisados periodicamente. Ambas determinam que quando as expectativas diferirem das estimativas anteriores, as alterações devem ser efetuadas.

Em relação a outros critérios, tanto a NBC T 16.1 quanto a IPSAS 17 estabelecem que a depreciação, a amortização e a exaustão devem ser reconhecidas até que o valor líquido contábil do ativo seja igual ao valor residual.

Ambas as normas também estabelecem que devem ser considerados, ao se estimar a vida útil econômica de um ativo, a capacidade de geração de benefícios futuros, o desgaste físico decorrente de fatores operacionais ou não; a obsolescência tecnológica e os limites legais ou contratuais sobre o uso ou a exploração de um ativo.

O quadro 3 compara as duas normas, a IPSAS 17 e a NBC T 16.1, quanto aos critérios de mensuração, reconhecimento e evidenciação da depreciação no setor público:

Quadro 3: Quadro resumo comparando a IPSAS 17 e a NBC T 16.1

	IPSAS 17	NBC T 16.1
Definição de depreciação	- Imputação sistemática da quantia depreciável de um ativo durante a sua vida útil.	- Redução do valor dos bens pelo desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência.
Obrigatoriedade do reconhecimento	- Depreciação obrigatória	- Depreciação obrigatória
Período do reconhecimento	- Até que o valor contábil do ativo iguale-se ao seu valor residual.	- Até que o valor contábil do ativo iguale-se ao seu valor residual.
Definição de valor residual	- Montante líquido que a entidade espera obter por um ativo no fim da sua vida útil após dedução dos custos esperados de eliminação.	- 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.
Método de cálculo	- A critério da entidade	- A critério da entidade
Campo de aplicação	- Entidades que preparam e apresentam demonstrativos contábeis pelo regime de competência	- Entidades do setor público ou entidades que recebam, guardem, movimentem, gerenciem ou apliquem recursos públicos, na execução de suas atividades, no tocante aos aspectos contábeis da prestação de contas.
Bens excluídos da depreciação	- florestas e aos recursos naturais renováveis semelhantes; - recursos minerais, à exploração e à extração de minérios, petróleo, gás natural e outros recursos não renováveis; - terrenos.	- bens móveis de natureza cultural, tais como obras de artes, antiguidades, documentos; - bens com interesse histórico; - bens integrados em coleções; - bens de uso comum que absorveram ou absorvem recursos públicos, considerados tecnicamente, de vida útil indeterminada; - animais que se destinam à exposição e à preservação; - terrenos rurais e urbanos.
Forma de registro da depreciação	- o custo de depreciação para cada período deve ser reconhecido como uma despesa, a menos que seja incluído no valor contábil de outro ativo.	- o valor depreciado, amortizado ou exaurido, apurado mensalmente, deve ser reconhecido nas contas de resultado do exercício como decréscimo patrimonial e, no balanço patrimonial, representado em conta redutora do respectivo ativo.
Periodicidade de revisão do valor residual e da vida útil econômica de um ativo	- devem ser revisados periodicamente	- devem ser revisados, pelo menos, ao final de cada exercício.
Fatores a serem considerados ao se estimar a vida útil de um ativo	- a capacidade de geração de benefícios futuros; - o desgaste físico decorrente de fatores operacionais ou não; - a obsolescência tecnológica; - os limites legais ou contratuais sobre o uso ou a exploração de um ativo.	- a capacidade de geração de benefícios futuros; - o desgaste físico decorrente de fatores operacionais ou não; - a obsolescência tecnológica; - os limites legais ou contratuais sobre o uso ou a exploração de um ativo.

Analisando-se o Quadro 3 conclui-se que as duas normas são muito semelhantes quando comparados os conceitos e critérios estabelecidos, uma vez que a norma brasileira baseia-se na norma internacional.

O presente estudo teve como objetivo 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.

Da análise exposta acima, conclui-se que a legislação brasileira, notadamente a Lei 4.320/1964, que estabelece as normas gerais de contabilidade pública, não prevê a obrigatoriedade do cálculo da depreciação para os ativos em poder dos órgãos da administração direta, somente para entidades da administração indireta. Também não há na legislação a preocupação em se atender aos fundamentos da Teoria da Contabilidade.

Além disso, conclui-se 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. A norma prevê a obrigatoriedade do registro da depreciação para os bens públicos móveis e imóveis, o que trará benefícios para a contabilidade pública no Brasil, tais como a melhor evidenciação do patrimônio público. Porém, como as normas editadas pelo CFC não têm poder normativo superior à Lei 4.320/1964, não podendo portanto obrigar o registro da depreciação por parte dos órgãos e entidades do setor público nacional, faz-se necessária a edição de uma nova Lei que trate do assunto, já em tramitação no Congresso Nacional.

Este estudo limita-se dada a inexistência da tradução oficial das normas da IFAC, bem como pelo fato que a NBC T 16.9 ter como base a norma internacional, porém não detalhando todos os critérios estabelecidos na IPSAS 17, o que em alguns casos impede a comparação entre as duas normas.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Lei Complementar nº. 101, de 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>. Acesso em: 19 mai. 2010.

_____. Lei 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_03/LEIS/L4320.htm>. Acesso em: 05 nov. 2009.

Ministério da Fazenda. Portaria MF nº 184, de 25 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: 05 nov. 2009.

Secretaria da Receita Federal. Instrução Normativa SRF nº 130, de 10 de novembro de 1999. Disponível em:

<<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/ins/ant2001/1999/in13099.htm>>. Acesso em: 18 mai. 2010.

_____. Instrução Normativa SRF nº 162, de 31 de dezembro de 1998. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Ins/Ant2001/1998/in16298.htm>>. Acesso em: 05 nov. 2009.

CFC. CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução CFC nº 1.103, de 28 de setembro de 2007. Cria o Comitê Gestor da Convergência no Brasil, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em 10 out. 09.

_____. Resolução CFC nº 1.111, de 29 de novembro de 2007. Aprova o Apêndice II da Resolução CFC nº. 750/93 sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em 10 out. 09.

_____. Resolução CFC nº 1.136, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.9 - Depreciação, Amortização e Exaustão. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em 20 mai. 10.

CASTRO, Domingos Poubel de. Contabilidade Pública no Governo Federal: guia para a reformulação do ensino e implantação da lógica do Siafi nos governos municipais e estaduais com utilização do Excel. São Paulo: Ed. Atlas, 2004.

DARÓS E PEREIRA, Leandro Luís e Adriano de Souza. Análise das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBCASP: Mudanças e Desafios para a Contabilidade Pública. Disponível em <<http://www.congressosp.fipecafi.org>>. Acesso em 10 out. 2009.

HENDRIKSEN, E.S.; VAN BREDA, M. F. Teoria da Contabilidade. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

INTERNATIONAL PUBLIC SECTOR ACCOUNTING STANDARDS. IPSAS 17: Property, plant and equipment. Disponível em: <http://www.ipsas.org/en/ipsas_standards.htm>. Acesso em: 15 mai. 2010.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. et al. Contabilidade introdutória. 9. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

LIMA, Diana Vaz de; SANTANA, Cláudio Moreira; GUEDES, Marianne Antunes. 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 (CGG), Brasília, vol. 12, n. 2, 2009. Disponível em: <http://cgg-amg.unb.br/index.php/contabil/article/view/65/pdf_1>.

MACHADO, Teixeira. J. A Lei 4.320/1964. 26. ed. rev. Atual. Rio de Janeiro: IBAM, 1995.

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. Monografia premiada com o terceiro lugar no XII Prêmio Tesouro Nacional – 2007. Disponível em <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br>>. Acesso em 10 out. 2009.

NIYAMA, J. K.; SILVA, C.A.T. Teoria da Contabilidade. São Paulo: Atlas, 2008.

STN. SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL. Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público: Procedimentos Contábeis Patrimoniais. Volume II. Brasília, 2009/2010. Disponível em <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br>>. Acesso em 15 mai. 2010.

SILVA, Lino Martins da Silva. Contabilidade Governamental: Um enfoque administrativo da nova contabilidade pública. 8ª edição. São Paulo: Ed. Atlas, 2009.