



EFEITOS DA DEPRECIAÇÃO EM ATIVOS IMOBILIZADOS: estudo em um órgão público

Sonaylle Viviane Souza da Costa¹

Msc. Jandeson Dantas da Silva²

Dra. Wênika Preston Leite Batista da Costa³

RESUMO

Este estudo teve como objetivo averiguar os efeitos da contabilização da depreciação dos bens imobilizados móveis adquiridos por um órgão público. A pesquisa possui caráter descritivo com abordagem quali-quantitativa e utilizou-se dos procedimentos de estudo de caso e documental, nos quais foram utilizados Balanços Patrimoniais (BP) e Demonstrativos das Variações Patrimoniais (DVP). Além disso, tornou-se pertinente realizar uma entrevista semiestruturada com o contador da entidade. A justificativa desse estudo consiste em cooperar para a divulgação da relevância do procedimento da depreciação e da evidenciação dos valores nas demonstrações contábeis para dar ênfase à realidade da situação patrimonial e à transparência do patrimônio público. Como resultado do trabalho, identificou-se que de 2011 a 2016 os bens apresentaram uma depreciação acumulada de R\$ 98.906,67, fazendo com que o Patrimônio Líquido fosse reduzido em 0,50% no último ano analisado. Os achados implicaram reflexos nos Resultados Patrimoniais, em que o valor referente à depreciação acumulada em 2016 ampliou em 0,44% a situação deficitária da instituição. A análise das informações permitiu verificar, além de impactos na composição patrimonial, danos à qualidade da informação contábil, como também impacto no serviço prestado à comunidade. Ainda, através do cálculo da depreciação, a administração poderá planejar a substituição futura dos bens que se desgastarão com o passar dos anos.

Palavras-chave: Ativo Imobilizado. Depreciação. Contabilidade Pública. Normas Internacionais de Contabilidade.

INTRODUÇÃO

Com o advento da obrigatoriedade de adequação às normas internacionais aplicadas ao setor público, publicadas pela *International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)*, as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) têm passado por intensas alterações, principalmente no que versa ao controle do patrimônio público. Esta convergência, regulamentada pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN), possui o intuito de padronizar as demonstrações financeiras consolidadas (CAMPOS, 2016).

Em vista disso, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) aprovou em 2008 as primeiras Normas Brasileiras de Contabilidade Técnica – NBCs T 16 -, dentre elas a NBC T

¹ Graduada de Ciências Contábeis (UERN). E-mail: sonaylleviviane@gmail.com

² Docente do curso de Ciências Contábeis (UERN). Mestre em Administração e Controladoria. E-mail: jandeson.dantas@gmail.com

³ Docente do curso de Ciências Contábeis (UERN). Doutora em Administração. E-mail: wenykapreston@gmail.com



16.9 que passou a tratar da obrigatoriedade dos critérios e procedimentos para o registro da depreciação, amortização e exaustão no setor público (GRACILIANO; FIALHO, 2013). Todavia, Santos (2018) ressalta que a NBC TSP 07, cuja vigência se daria a partir de 01 de Janeiro de 2019, revogaria a NBC T 16.9, uma vez que as NBCs T 16 não estavam em concordância com os critérios dos padrões internacionais. Logo, nasceu à necessidade do CFC criar novas diretrizes, fazendo com que em 2017 fossem editadas as NBC T SP, estas em consonância às normas internacionais.

Diante desse cenário, evidenciam-se pesquisas que abordaram o tema acerca da depreciação na contabilidade pública, destacando-se dentre elas, os estudos de Campos (2016) que analisou o efeito causado pela depreciação em 147 bens móveis da Prefeitura de Cacoal – RO e constatou que após a reavaliação e depreciação dos bens, obteve-se um decréscimo no valor patrimonial dos bens em 39%. Como também o estudo de Marques *et al.* (2018), no qual buscou mostrar quais os impactos que a depreciação do imobilizado tangível provocou no Patrimônio Líquido de uma autarquia municipal, e notou-se que a depreciação acumulada no período de 2009 a 2014 totalizou 18,5 milhões de reais causando impactos no patrimônio e na informação contábil.

Considerando o contexto da obrigatoriedade da depreciação no setor público, este trabalho buscou responder o seguinte questionamento: quais os efeitos da depreciação realizada em ativos imobilizados móveis de um órgão público? Por conseguinte, esta pesquisa tem por objetivo geral identificar quais os efeitos causados pela depreciação dos ativos móveis da citada instituição.

Essa pesquisa tem como função social cooperar para a divulgação da relevância da realização da depreciação dos ativos e da evidenciação dos corretos valores nas demonstrações contábeis de modo a dar ênfase à transparência do patrimônio público. Como também, visa externar que a depreciação pode ser utilizada como uma ferramenta para o planejamento de substituições futuras dos bens para que os serviços prestados aos cidadãos não sejam prejudicados. Já na esfera acadêmica, a pesquisa visa contribuir para o enriquecimento da matéria estudada, difundindo e cooperando para futuros estudos.

ATIVOS IMOBILIZADOS NO SETOR PÚBLICO

Em junho de 2009, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) emitiu o pronunciamento técnico de n.º 27, em consonância a convergência à Norma Internacional de Contabilidade IAS 16 - *Property, Plant and Equipment* do *International Accounting Standards Board* (IASB), tratando a respeito do ativo imobilizado. Logo em seguida, foi aprovado pela deliberação da Comissão de Valores Imobiliários (CVM) n.º 583/09 e pela Resolução CFC n.º 1.177/09 (SILVA; KUTIANSKI; SCHERER, 2018).

Conforme Marion (2009) o ativo imobilizado pode ser definido com um bem palpável que proporciona manutenção da atividade essencial da empresa ou aquele que exerce essa mesma finalidade. Para Santos (2018), esses bens são mantidos para uso na produção ou fornecimento de mercadorias e serviços, para o aluguel a outros, como também para fins administrativos, esperando-se ser utilizado por mais de um exercício.

Os ativos imobilizados no setor público segregam-se em dois grupos principais: a) bens móveis: aqueles que são passíveis de remoção por movimento próprio ou por força de outrem, e que não ocasiona alteração da composição. São exemplos, as máquinas, equipamentos, móveis, utensílios, veículos, dentre outros; b) bens imóveis: estes não podem



ser removidos do local de origem sem destruição ou dano, e compreendem a imóveis residenciais e comerciais, edifícios, terrenos dentre outros (BRASIL, 2018).

Carvalho, Lima e Ferreira (2012) revelam que a contabilização desses bens, como por exemplo, o reconhecimento dos ativos, adveio por meio do processo de convergência às normas internacionais, sendo fundamental, para o MCASP (2018), que esses bens sejam reconhecidos antes da realização da sua avaliação ou mensuração. Considerando a NBC TSP 07, os bens somente poderão ser reconhecidos se for provável que tragam benefícios econômicos futuros, e se o custo ou o valor justo puder ser mensurado de maneira confiável. Após o reconhecimento, os itens devem ser mensurados pelo método de custo e ser apresentado no balanço pelo seu valor reavaliado menos qualquer depreciação ou perda por redução ao valor recuperável acumulado (MARTINS *et al.*, 2013).

Outros pontos vieram a ser determinados por meio da adequação à convergência, tais como, os valores contábeis do ativo e os valores de depreciação (CARVALHO; LIMA; FERREIRA, 2012), já que os ativos perdem seu valor ao longo do tempo, e esta perda deverá ser reconhecida pela contabilidade periodicamente (BRASIL, 2019). É recomendado que ao final de cada exercício financeiro, deva-se realizar, por parte da entidade, o cálculo da vida útil e do valor residual do ativo, considerando que o valor líquido contábil deva ser igual ao valor residual no final da depreciação (BRASIL, 2018). Conforme o SIAFI (2019) a entidade pública precisa apropriar, ao Resultado do período, o desgaste ou a perda da vida útil do seu ativo através do registro da despesa de depreciação levando em consideração o princípio da competência.

DEPRECIÇÃO DOS BENS PÚBLICOS

A depreciação dos bens pode ser entendida como o reconhecimento da perda do seu valor monetário por desgaste natural ou obsolescência (MONTENEGRO, 2019), devendo essa perda ser reconhecida como uma despesa no período em que ocorre. Logo, sendo uma despesa, a depreciação impacta negativamente na composição do Resultado da entidade (DANTAS *et al.*, 2012).

O início desse processo se dá quando o item se torna disponível para o uso, e a perda do seu valor também pode ser influenciada pela existência da duração limitada, do prazo legal ou contratualmente limitado (BRASIL, 2018). Montenegro (2019) ainda observa que este procedimento surgiu para aperfeiçoar o controle do patrimônio e auxiliar na gestão de custos no setor público.

Do ponto de vista de Campos (2016), embora a depreciação no setor público estivesse prevista desde a promulgação da Lei n.º 4.320/64 em seu art. 108, inciso II, não havia o estabelecimento da sua obrigatoriedade para todos os âmbitos, gerando, de acordo com Machado, Freytag e Maliski (2012) uma facultatividade para o cálculo da depreciação, e assim inibindo a sua aplicabilidade aos bens do setor público. Com isso, Aquino (2015) relata que os órgãos fiscalizadores, como os Tribunais de Contas, não analisavam e não cobravam os procedimentos de depreciação por parte dos entes públicos, e sem existir a realização dos procedimentos para a atualização dos valores, os ativos possuíam apenas o valor histórico, deixando o patrimônio em desacordo com a realidade e em desarmonia com as práticas contábeis (SILVA *et al.*, 2011).

Segundo Graciliano e Fialho (2013) considerando as omissões existentes na normatização, foram realizados estudos técnicos baseados em discussões entre distintos



órgãos competentes que representavam a classe contábil, dentre eles o CFC que, em 2008 aprovou as dez primeiras NBCASP, dentre elas, a NBC T 16.9 que trouxe a obrigatoriedade do reconhecimento da depreciação no setor público. Então, a contabilidade pública deixou de focar no orçamento e passou a se preocupar com o patrimônio, determinando também o campo de aplicação englobando todas as entidades públicas (CFC, 2012).

Para Almeida *et al.* (2014) as referidas normas trouxeram critérios e procedimentos para o registro contábil da depreciação, proporcionando orientações para os profissionais em relação aos procedimentos e metodologias de cálculos, cooperando, conforme Freitas (2015) para a melhoria da informação contábil e contribuindo para representação adequada do patrimônio público nos demonstrativos contábeis.

Não obstante, a norma técnica 16.9 foi revogada pela NBC TSP 07 em 01 de janeiro de 2019, cujo objetivo é constituir o tratamento contábil dos ativos imobilizados (SANTOS, 2018), acrescentando aos usuários das demonstrações, a ênfase na compreensão sobre as informações dos investimentos da instituição em seus ativos imobilizados e suas variações (CFC, 2017).

A NBC TSP 07 busca um entrelaçamento entre o tratamento do ativo imobilizado e a compreensão das informações contábeis por parte dos usuários internos e externos. Silva (2015) percebe que para instrumentalizar o controle social, torna-se relevante a análise das demonstrações contábeis para que haja uma avaliação de como o Estado mantém o patrimônio, levando em conta o nível de depreciação anual, os métodos utilizados para a conservação, no sentido de expandir a capacidade de prestar serviços à população.

Além disso, no que versa, especificamente, a informação contábil da depreciação, Tedros *et al.* (2015) relatam que a análise da depreciação torna-se benéfica para os gestores públicos, uma vez que poderão contemplar quais os imobilizados se desgastam e os que sofrem obsolescência. Logo, implicando em um planejamento de gestão do patrimônio mais robusto, podendo aplicar políticas de substituições dos bens para a entidade e possuindo eficiência para atender a comunidade acadêmica, assim como a população em geral.

No que concerne ao processo inicial para depreciação, torna-se necessário a realização do inventário físico dos bens devidamente registrados e tombados de modo a verificar a sua existência física e observar se estão em atividade (CAMPOS, 2016). Este procedimento, de acordo com Feijó Filho (2015) é obrigatório para a administração pública assim como está disposto no art. 96 da Lei 4.320/64, e que conforme Campos (2016) tem por finalidade constituir uma base contábil confiável para os bens móveis e imóveis da instituição.

Após as devidas constatações dos bens através inventário, o MCASP (2018) discorre que a depreciação desses bens somente poderá ser iniciada quando o ativo estiver mensurado a seu valor atualizado e quando estiver em condições de uso. Em seguida, observam-se aspectos em relação ao registro da depreciação como: a obrigatoriedade de reconhecimento do valor da parcela calculada, na qual deverá ser reconhecida no Resultado como decréscimo patrimonial na Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP), bem como no Balanço Patrimonial (BP) sendo representada em conta redutora do ativo (NASCIMENTO NETO, 2016). Ainda em consonância com o pensamento do autor, existem diversos métodos de depreciação que podem ser utilizados para alocar, de forma sistemática, o valor depreciável do ativo ao longo da sua vida útil.

Para Martins *et al.* (2013) o emprego de determinado método deve refletir o padrão de consumo dos benefícios econômicos futuros que o ativo proporciona para cada entidade. Salienta-se que o método de depreciação deve ser revisado anualmente, pois se ocorrer



mudanças consideráveis no padrão de uso do imobilizado, o método terá que ser alterado para se adequar a essa mudança. Tais métodos incluem o método linear, o método dos saldos decrescentes e o método de unidades produzidas (NASCIMENTO NETO, 2016).

O método de depreciação Linear é uma taxa de depreciação constante no decorrer da vida útil do ativo, caso seu valor residual não altere (MONTENEGRO, 2019). Tem-se ao se adotar esse método, o valor da depreciação que deverá ser igual do começo ao final de sua vida útil (CAMPOS, 2016).

Conforme o MCASP (2018), o método dos Saldos Decrescentes ou Método das Somas dos Dígitos, resulta em uma taxa decrescente ao longo da vida útil, e para Campos (2016), essas taxas são maiores inicialmente e menores no final. Em vista disso, o critério a ser utilizado neste método é soma dos algarismos dos anos que formam o tempo de vida útil do bem. Assim, encontra-se o denominador da fração que vai determinar a taxa de depreciação (MONTENEGRO, 2019).

Referente ao método das Unidades Produzidas, este é baseado numa estimativa do número total de unidades que devem ser produzidas pelo bem a ser depreciado. O resultado da fração representará o percentual de depreciação a ser aplicada em um ano Y. Para Barros e Mota (2017), caso a entidade opte em aplicar esse método, necessita inicialmente saber qual a capacidade de produção que o bem tem durante sua vida útil, que geralmente obtém-se através de um laudo técnico ou por meio da própria fábrica que fornece o bem. Martins *et al.* (2013) consideram que devido a simplicidade e a aceitabilidade fiscal, o método mais usado é o método linear.

METODOLOGIA

O presente estudo realizou-se em um órgão público estadual cujo qual organiza-se sob a forma de autarquia e que possui distintos ambientes espalhados pelo Estado do Rio Grande do Norte. Têm seus bens do imobilizado distribuídos nessas unidades. Com isso, adotou-se como universo da pesquisa a sede, no qual compreende 11 (onze) unidades distintas. Nesse contexto, foi obtida como amostra uma unidade para a realização das devidas análises dos bens imobilizados móveis.

Esta pesquisa classifica-se, quanto aos objetivos, como descritiva, uma vez que analisou-se os dados registrados e a interpretação deles com a finalidade de demonstrar os efeitos da depreciação dos ativos imobilizados da referida amostra. Esse tipo de pesquisa tem o objetivo de apresentar as características de determinado fenômeno (GIL, 2010).

Visando atingir o objetivo deste trabalho, foram utilizados procedimentos de estudo de caso e documental. Quanto aos seus aspectos, a pesquisa possui abordagem qualitativa, já que Pádua (2016) define essa abordagem como a observação e interpretação do campo estudado buscando o significado e a relevância dos achados para possuir explicações que gerem comparabilidade. Além disso, possui ao mesmo tempo, abordagem quantitativa que é concernente ao tratamento dos dados, visto que foram utilizados métodos característicos de estatística descritiva para o cálculo das variações entre valores retirados dos demonstrativos contábeis.

Para a realização do estudo de caso, realizou-se uma entrevista semiestruturada com o contador da entidade, cuja elaboração baseou-se na Lei Nº 4.320/64, na NBC TSP 07 e no MCASP (2018). A entrevista pode ser entendida como a técnica que envolve duas pessoas numa situação de 'face a face' em que uma delas formula questões e a outra responde.



Apresenta ainda uma flexibilidade considerável (GIL, 2010). O seguinte método foi realizado com o objetivo de analisar como se dá o processo de depreciação no referido órgão público e verificar as percepções do contador sobre a prática da depreciação no ente público.

A entrevista foi composta por 06 (seis) perguntas abertas e de clara compreensão, contendo assuntos relacionados à realização do inventário físico dos bens, o reconhecimento da depreciação, bem como questionamentos acerca da percepção do contador no que tange ao impacto da depreciação no patrimônio público. Indagou-se, ainda, se havia uma identificação de que, por meio do registro da depreciação, o estado teria a possibilidade de planejar a substituição futura dos bens que ficariam obsoletos em decorrência do tempo, além da sua percepção sobre o entrelaçamento entre o registro da depreciação e qualidade dos serviços que são prestados à sociedade.

No que concerne ao procedimento documental, utilizou-se documentos contábeis tais como os Balanços Patrimoniais e DVP de 2011 a 2016, de modo a ter ciência dos valores do Patrimônio Líquido e dos Resultados da entidade. Os referidos demonstrativos foram extraídos do portal eletrônico do próprio ente público e que estão disponíveis ao público em cumprimento ao princípio legal da Publicidade, no que reza os artigos 111 e 112, da Lei nº 4.320/64 e no artigo 51 da Lei Complementar nº 101/2000 - Lei de responsabilidade Fiscal.

Além disso, foi utilizada uma planilha em *Excel* fornecida pelo setor contábil com a relação de 846 bens móveis adquiridos entre 1990 a 2017 pelo órgão público e que estão localizados na unidade analisada. Como o estudo se limita a uma análise longitudinal de 2011 a 2016, apurou-se um total de 616 bens móveis entre esses anos e que foi utilizado nesse estudo. Destaca-se que a planilha já incluía os valores dos bens depreciados pelo método das Cotas Lineares (Cotas Constantes). Esse cálculo foi realizado no ano de 2019 para se fazer cumprir a legislação vigente e exigências dos órgãos fiscalizadores competentes.

ANÁLISE DOS RESULTADOS

ANÁLISES DOS EFEITOS DA DEPRECIÇÃO NO BALANÇO PATRIMONIAL E NA DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS

Para fins desse trabalho, o setor contábil do órgão público forneceu uma planilha em *Excel* contendo o quantitativo dos bens adquiridos pela faculdade, constando o ano do tombamento, o seu estado de conservação, os valores de aquisição, bem como o valor da depreciação de cada bem. No que se refere à amostra, foram considerados todos os bens adquiridos de 2011 a 2016, totalizando 616 bens móveis que estão expostos na Tabela 1.

Tabela 1 - Quantitativo de bens adquiridos de 2011 a 2016.

BENS	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Ar-Condicionado	2	1	2	2	13	0
Armário	6	0	8	0	0	0
Bebedouro	0	1	0	0	0	0
Cadeira Longarina	0	2	0	0	0	0
Cadeira	2	23	10	14	0	0
Carteira	0	297	38	0	0	50
Estabilizador	2	4	11	0	0	0
Fogão	1	0	0	0	0	0
Gabinete PC	6	3	16	1	0	1



Geláguia	1	2	0	0	0	0
Impressora	2	2	0	5	0	4
Liquidificador	1	0	0	0	0	0
Mesa	12	1	0	1	1	1
Monitor	7	3	12	0	1	1
Notebooks	2	0	0	0	0	0
Projektor	2	0	0	4	2	4
Switch internet	1	1	0	1	0	0
Tamborete de madeira	0	0	1	0	0	0
Suporte para projetor	0	0	0	2	3	2
Roteador	0	0	0	1	0	3
Quadro Branco	0	0	0	0	7	0
Tela para projeção	0	0	0	0	7	0
Total de bens	47	340	98	31	34	66

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

À vista disso, também foi elaborada uma tabela organizada, composta pelos valores do Patrimônio Líquido Contabilizado retirado dos Balanços Patrimoniais da entidade, que em conformidade com o MCASP (2018) evidencia o Resultado do período segregado aos resultados acumulados dos períodos anteriores, e também os valores do Patrimônio Líquido Ajustado, pois para Marques *et al.* (2018) é aquele contabilizado após as precisas deduções.

Na Tabela 2 estão dispostos os dados demonstrando o confronto do Patrimônio Líquido Realizado com o Patrimônio Líquido Ajustado já posterior as deduções dos valores de depreciação, bem como as variações dos percentuais de cada ano analisado.

Tabela 2 - Efeitos da depreciação no Patrimônio Líquido da Universidade.

ANO	PL REALIZADO (I)	DEPRECIÇÃO ACUMULADA EM CADA EXERCÍCIO (II)	DEPRECIÇÃO ACUMULADA AO LONGO DOS ANOS (III)	PL AJUSTADO (IV)	VARIAÇÃO (V) = (I-IV)
2011	32.191.039,50	3.319,14	3.319,14	32.187.720,36	-0,01%
2012	32.127.660,11	6.807,20	13.445,48	32.114.214,63	-0,04%
2013	33.970.705,64	4.736,93	28.308,75	33.942.396,89	-0,08%
2014	42.682.795,73	3.369,63	46.541,65	42.636.254,08	-0,11%
2015	73.687.820,87	6.587,66	71.362,21	73.616.458,66	-0,10%
2016	19.933.159,80	2.723,90	98.906,67	19.834.253,13	-0,50%

Fonte: Adaptado de Marques *et al.* (2018).

Por meio dos dados expostos, observa-se que houve uma ascensão significativa da depreciação (coluna III) com o passar dos anos, isso se deu pela apropriação da depreciação dos bens adquiridos dos exercícios anteriores, somados aos exercícios atuais. Então, através dos obtidos, nota-se que em 2011, após a publicação da obrigatoriedade da depreciação por meio da NBC T 16.9, ocorreu um efeito negativo no PL Contabilizado de 0,01% posterior aos devidos cálculos com depreciação. Em 2012, ao confrontar os valores do Patrimônio Líquido Realizado com o Patrimônio Líquido Ajustado, percebe-se que a depreciação acumulada obteve variação negativa em percentuais de 0,04%, provocando uma diferença em valores de R\$ 13.445,48 (coluna III) no patrimônio do referido ano. A mencionada situação não cessou em 2012, considerando que não houve cálculo de depreciação em nenhum dos anos



posteriormente analisados, e com isso não atendendo ao que consta na portaria N° 828, de 14 de dezembro de 2011, publicada pela STN disciplinando no art. 6° na parte II que os procedimentos contábeis patrimoniais deveriam ser aceitos pelos entes da Federação gradativamente e de forma integral até o final do exercício de 2014.

Analisou-se no ano de 2013 uma regressão de 0,08% no Patrimônio Líquido, no qual constava em reais 33.970.705,64 e foi reduzido a 33.942.396,89 após os cálculos com a depreciação. No ano subsequente, considerando o prazo máximo para a completa adoção das diretrizes, não houve os registros da depreciação nas demonstrações, e o PL realizado contabilizou R\$ 42.682.795,73, porém com os ajustes dos valores de depreciação, a entidade precisaria ter aferido uma queda no valor do PL em 0,11%, significando uma diminuição em reais para 42.636.254,08. Portanto, devido à carência do cálculo com os desgastes dos bens, o valor do Patrimônio Líquido foi evidenciado com R\$ 46.541,65 a mais, culminando na superavaliação.

Em 2015 o PL realizado foi avaliado em R\$ 73.687.820,87 e ao ser confrontado com o PL Ajustado de R\$ 73.616.458,66 apresentou um impacto de -0,10% no Patrimônio. No último ano da análise, em 2016, também foi averiguado que não havia o registro da conta redutora de depreciação no ativo, e com isso, o Patrimônio Líquido apresentou valores de R\$ 19.933.159,80. Devido à variação de -0,50%, o PL foi reduzido a R\$ 19.834.253,13.

Percebe-se que durante os anos estudados a autarquia não realizou o procedimento adequado da perda do valor dos bens, fazendo com que a depreciação acumulada dos itens totalizasse R\$ 98.906,67, representando uma redução de -0,50% no Patrimônio Líquido. Esse resultado também foi encontrado por Marques *et al.*, (2018) que verificou de 2009 a 2014 uma depreciação acumulada de 18,5 milhões de reais devido à ausência dos valores de depreciação, gerando assim um impacto de 28,03% no valor do Patrimônio Líquido da entidade estudada. Além disso, Machado, Freytag e Maliski (2012) e Graciliano e Fialho (2013) acrescentam que as entidades deixam os valores dos ativos desatualizados, e com isso não preenchem os requisitos para a aplicação da depreciação.

Para Marques *et al.* (2018) e Machado, Freytag e Maliski (2012) a depreciação gera impactos negativos no Patrimônio, bem como acarreta efeito na informação contábil das entidades. Seus estudos apontaram que os entes não estavam demonstrando os valores reais do patrimônio, embora sua obrigatoriedade, de acordo com Marques e Pinheiro (2016), já estivessem prevista a partir de 1° de janeiro de 2010, isto é, a contar dessa data a sua execução já começaria a ser adotada pelos entes públicos. Pereira (2018) endossa que a finalidade das normas era de externar os valores condizentes com a real situação do patrimônio público nos demonstrativos, cooperando, de acordo com Tedros *et al.*, (2015) para a transparência sobre a real situação do patrimônio da entidade.

Machado, Freytag e Maliski (2012) apontam que o registro da depreciação provoca um recuo nos valores do ativo não circulante, ocorrendo em contrapartida uma despesa, que na contabilidade pública é chamada de Variação Patrimonial Diminutiva. A depreciação será considerada uma variação quantitativa, já que os valores depreciativos impactam reduzindo o valor do PL e afetam o Resultado Patrimonial do ente. Para analisar o impacto causado pela depreciação no Resultado Patrimonial da entidade, serão demonstrados na Tabela 3, com base na Demonstração das Variações Patrimoniais, os valores compostos pelas alterações identificadas no Patrimônio.

Tabela 3 - Efeitos da depreciação no Resultado Patrimonial da Universidade.



ANO	RESULTADO PATRIMONIAL	SITUAÇÃO	DEPRECIÇÃO ACUMULADA AO LONGO DOS ANOS	RESULTADO PATRIMONIAL AJUSTADO	VARIAÇÃO
2011	(10.861.517,33)	Deficitária	3.319,14	(10.864.836,47)	0,03%
2012	305.068,53	Superavitária	13.445,48	291.623,05	-4,41%
2013	1.843.045,53	Superavitária	28.308,75	1.814.736,78	-1,54%
2014	8.712.090,09	Superavitária	46.541,65	8.665.548,44	-0,53%
2015	(2.514.638,47)	Deficitária	71.362,21	(2.586.000,68)	2,84%
2016	(22.705.475,57)	Deficitária	98.906,67	(22.804.382,24)	0,44%

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

Tendo por base os dados apresentados na Tabela 3, percebe-se que em 2012, 2013 e 2014 a situação da entidade apresentou-se superavitária, entretanto ao considerar a depreciação, houve uma redução do Resultado Positivo de 4,41%, 1,54% e 0,53% concomitantemente. Tais resultados assemelham-se aos de Viana (2014), Kaminishi (2017) e Almeida *et al.* (2014) no qual, após a realização dos cálculos com depreciação dos bens, encontraram significativas reduções no Resultado Patrimonial e do Patrimônio Líquido das entidades pesquisadas.

Almeida *et al.* (2014) ressaltam que o controle dos bens deve ser minucioso, assim como os cálculos para que o ente evidencie de forma fidedigna seu Patrimônio. Nos anos de 2011, 2015 e 2016 a situação patrimonial do órgão público encontrava-se deficitária e após a contabilização da despesa de depreciação nas variações passivas, ocorreu um agravamento do Resultado Negativo em percentuais de 0,03%, 2,84% e 0,44% respectivamente. A situação patrimonial deficitária aumentou em decorrência da apuração da depreciação acumulada de R\$ 98.906,67 entre os períodos. Com isso, levando em consideração o último ano da pesquisa, tem-se que o déficit aumentaria de R\$ 22.705.475,57 para R\$ 22.804.382,24, essa contabilização resulta num aumento de 0,44% do déficit do ente. A omissão dos corretos ajustes de depreciação acarretou a subavaliação deste resultado. Marques *et al.* (2018) afirmam que o déficit diminui a capacidade de investimento da autarquia, desse modo limitando o crescimento de ofertas de serviços.

ANÁLISES DAS PERCEPÇÕES DO ENTREVISTADO SOBRE O PROCEDIMENTO DA DEPRECIÇÃO NA UNIVERSIDADE

Conforme mencionado na metodologia, achou-se pertinente realizar uma entrevista semiestruturada com o contador do órgão público estudado. Sendo este o responsável, com sua equipe, por todos os levantamentos e registros contábeis. Então, analisando o conteúdo das respostas ao roteiro de entrevista, pode-se identificar primeiramente que, ao ser indagado sobre a realização do inventário anual dos bens móveis do período de 2011 a 2016, considerando o que reza o art. 96 da Lei 4.320/64 quando diz que o levantamento geral dos bens móveis deve ser realizado através do inventário analítico, o contador discorreu que o inventário anual dos bens da entidade não foi realizado devido à ausência de uma política por parte do Governo do estado do período pesquisado para se realizar o referido acompanhamento, e que, inclusive, foi identificado que havia bens constando no balanço, mas que estavam totalmente deteriorados. O entrevistado ainda pondera que a lacuna existente não deve ser atribuída a uma negligência do órgão pesquisado.



Embora entre os anos analisados a instituição não tenha realizado o levantamento físico dos bens, a relevância desse procedimento é compartilhada por Almeida *et al.* (2014), Campos (2016) e Oliveira e Clemente (2016) que percebem que a prática do inventário proporciona a avaliação dos itens, fixa sua vida útil para o cálculo de depreciação e auxilia a administração no controle contábil e patrimonial. Dada à relevância, através do inventário Feijó Filho (2015) encontrou divergências entre o registro contábil e a realidade física dos bens que culminou em uma superavaliação do imobilizado móvel de cerca de 6,9% em relação ao seu valor real.

Posteriormente, foi questionado se a depreciação dos ativos móveis foi reconhecida contabilmente entre 2011 e 2016, o servidor relata que a depreciação para todo ativo imobilizado não foi contabilizada por que o Governo ainda não se adequou às normas que abordam a obrigatoriedade da depreciação dos bens públicos. Apesar desse problema, a entidade apresentava ao Tribunal de Contas seus relatórios contendo as Notas Explicativas justificando que a falta dos cálculos de depreciação se dava devido à falha no sistema financeiro do Governo. Apesar disso, a situação ainda permanece, embora a NBC T 16.9 aborde a obrigatoriedade da depreciação no setor público desde 2010 (GRACILIANO; FIALHO, 2013), e esta, por sua vez, aperfeiçoada pela NBC TSP 07 (SANTOS, 2018).

Para o profissional, existem fatores que influenciam na carência da realização da depreciação, dentre eles como aspecto primordial, está em uma falha do Sistema Integrado de Gestão Financeira, utilizado pelo órgão, no qual contempla a parte orçamentária, financeira e contábil, e este último gera os relatórios contábeis, e como não apresenta o módulo que abrange o cálculo da depreciação, os ativos imobilizados seguem registrados pelo valor de compra. Além disso, existe a deficiência do gestor governamental de aplicar políticas para que a depreciação dos ativos seja realizada, quer dizer, deficiência no cumprimento da legislação pertinente. Para Feijó Filho (2015), a gestão governamental concentra apenas um esforço mínimo para cumprir as leis, ou seja, não existe interesse em produzir informações contábeis patrimoniais fidedignas.

Além dessa problemática, ao ser questionado sobre a percepção em relação ao efeito que a lacuna da depreciação poderia causar no patrimônio da entidade, o contador afirma que existe um efeito negativo significativo. Por meio dos Balanços Patrimoniais é possível notar que existe, na conta do ativo imobilizado, uma superavaliação dos valores, considerando que existem bens no órgão há mais de 15 anos e que constam como se tivessem sido adquiridos recentemente. Como a entidade ainda não se adequou ao processo de obrigatoriedade da realização da depreciação dos ativos públicos, os valores que aparecem na referida conta estão acima da realidade, uma vez que são registrados pelo valor de aquisição e permanecem assim até o final de sua vida útil. Essa não contabilização impacta na composição do patrimônio, assim como mostra os estudos de Marques *et al.* (2018) e Viana (2014) que evidenciaram impactos negativos no PL e no Resultado após os precisos cálculos de depreciação.

Apesar da ausência da contabilização implicar efeitos negativos, é possível perceber que o cálculo da depreciação pode ser utilizado pela administração como uma ferramenta para o planejamento da substituição futura dos bens que ficarão obsoletos em decorrência do tempo. O contador, ao ser interrogado sobre a importância da temática, identifica a relevância desse processo e reforça que através da depreciação, os gestores poderão realizar planejamentos para que as licitações sejam feitas e conseqüentemente as substituições dos bens sejam realizadas. A referida afirmação corrobora com os estudos de Tedros *et al.* (2015) e Tiveron (2013), no qual concluíram que as informações sobre a depreciação do Patrimônio



Público devem ser consideradas para o planejamento de futuras substituições dos bens pertencentes aos órgãos públicos e que ficarão defasados, visando, deste modo, dar continuidade aos processos existentes e a prestação dos serviços prestados ao público.

No que concerne à indagação sobre o entrelaçamento entre o registro da depreciação e qualidade dos serviços prestados a sociedade - no sentido de que, quando a entidade não possui a ciência de que um bem está se depreciando, presume-se, desse modo, que o bem poderá ficar deteriorado e não ser substituído, implicar prejuízos aos serviços prestados à comunidade acadêmica - o profissional reconhece que a ausência desse procedimento em relação à amostra impacta na prestação dos serviços, essa afirmação se assemelha ao achado de Graham (1965), no qual a diminuição da eficiência física dos ativos diminui a quantidade ou qualidade dos serviços prestados a sociedade.

Entretanto, o entrevistado destaca que poderia haver mais impactos, porém em cada faculdade existem servidores com a responsabilidade de acompanhar o funcionamento dos bens e que solicitam a substituição destes quando necessário independentemente da ausência do registro da depreciação.

CONCLUSÃO

Esse estudo objetivou identificar os efeitos gerados pela contabilização da depreciação de 616 bens móveis situados em uma determinada unidade de um órgão Público, tendo por base a utilização de instrumentos de análises como Balanços Patrimoniais, Demonstrativo das Variações Patrimoniais, bem como a realização de uma entrevista semiestruturada com o responsável pelo setor contábil da instituição.

Os resultados mostram que o valor da depreciação acumulada de 2011 a 2016 totalizou R\$ 98.906,67, gerando efeito negativo em percentuais de 0,50% no Patrimônio Líquido após as devidas contabilizações de depreciação. O impacto no último ano analisado fez com que o PL fosse reduzido de R\$ 19.933.159,80 para R\$ 19.834.253,13, nota-se que sem o devido cálculo da depreciação, o Patrimônio estava evidenciado com valor superavaliado.

Os referidos valores de depreciação encontrados implicaram na diminuição do PL e geraram uma variação passiva no DVP, causando efeitos no Resultado Patrimonial do ente público. Percebeu-se que o órgão apurou um déficit no exercício de 2016 de 22.705.475,57, entretanto esse valor aumentaria para R\$ 22.804.382,24 após o reconhecimento da depreciação, assim resultando num aumento da sua situação deficitária em 0,44%. Identificou-se que, se deve haver um controle eficiente dos bens para proporcionar que o ente contabilize e evidencie os valores de forma fidedigna no seu patrimônio.

Conclui-se que as lacunas encontradas, além de causar efeitos negativos na composição patrimonial da entidade, também implicaram sérios efeitos na qualidade da informação contábil, uma vez que o órgão não apresentava nas suas demonstrações a real situação do desempenho patrimonial, disponibilizando aos usuários valores superavaliados. Notou-se também que apesar do entrevistado alegar que existe um acompanhamento do estado de conversação dos bens da instituição por parte dos servidores, a carência da contabilização da depreciação impacta no serviço prestado a comunidade. Além disso, evidenciou-se que o cálculo da depreciação dos ativos torna-se uma ferramenta que auxilia a administração para o planejamento da substituição futura dos bens que ficarão obsoletos com o passar dos anos.



Isto posto, as metodologias utilizadas para a análise ocasionam algumas limitações para a pesquisa, dentre elas a quantidade limitada de itens do imobilizado móvel da amostra, pois como não está sendo analisadas todos os bens móveis da entidade, não é possível fazer generalizações. Com isso, o assunto não se esgota com a metodologia.

Portanto, sugere-se que os futuros estudos deem continuidade a esta análise com ampliação da amostra, estendendo as pesquisas as demais instituições públicas, autarquias e entidades que compõe a administração indireta. Ainda, recomenda-se a utilização de métodos estatísticos para análise dos dados com o propósito de buscar relação do cálculo da depreciação com outras variáveis sociais, econômicas e ambientais, bem como, a utilização de análise fatorial para identificar os fatores que influenciam na realização desse procedimento. Devido ao não aprofundamento da temática da depreciação como instrumento de planejamento, aconselha-se verificar as formas que os gestores podem utilizar a depreciação como investimento de planejamento para aquisições futuras, e, além disso, detectar a percepção dos fatores sociais quanto à depreciação e seus impactos para a sociedade.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Flávia Gregório Lindgren de; CARVALHO, Raquel Suely de; SANTOS, Waldir Jorge Ladeira dos; BEZERRA, Sérgio Luis Argolo de. Reavaliação e depreciação de ativos no setor público: o exemplo da Prefeitura de Caçador – SC em 2014. **Revista de contabilidade e controladoria**. Curitiba, v. 9, n. 2, p. 109-122, 2017.

AQUINO, Andressa Genaro de. **A depreciação no setor público**: um estudo nas prefeituras dos municípios da região sul do Estado de Rondônia.. 32 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharelado em Ciências Contábeis) - Universidade Federal de Rondônia, Cacoal, 2015.

BARROS, Rosaura Haddad; MOTA, Francisco Glauber Lima. **Contabilidade aplicada ao setor público**. Florianópolis: Departamento de Ciências da Administração/UFSC, 2017.

BRASIL. Ministério da Economia. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público**: aplicado à União, Estados, Distrito Federal e Municípios. 8. ed. Brasília, 2018. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/-/mcasep>. Acesso em: 20 jul. 2019.

BRASIL. Ministério da Economia. **Manual do SIAFI**: reavaliação, redução a valor recuperável, depreciação, amortização e exaustão na administração direta da União, Autarquias e Fundações. Brasília-DF, 2019. Disponível em: https://conteudo.tesouro.gov.br/manuais/index.php?option=com_content&view=article&id=1565:020330-depreciacao-amortizacao-e-exaustao-na-adm-dir-uniao-aut-e-fund&catid=749&Itemid=376. Acesso em: 20 ago. 2019.

BRASIL. Ministério da Economia. **Portaria nº 184, de 25 de agosto de 2008**. Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público 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. Brasília/DF, 25 ago. 2008. Disponível em: <http://www.fazenda.gov.br/acesso-a->



informacao/institucional/legislacao/portarias-ministeriais/2008/portaria184. Acesso em: 02 ago. 2019.

BRASIL. Ministério da Economia. **Portaria nº 828, de 14 de dezembro de 2011**. Altera o prazo de implementação do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público e dá outras providências. Brasília/DF, 14 dez. 2011. Disponível em: http://www.atibaia.sp.gov.br/transparencia/novacontabilidade/PortSTN_828_2011.pd. Acesso em: 02 dez. 2019.

CAMPOS, Karen. **Procedimentos de depreciação no setor público**: um estudo no município de Cacoal-RO. 2016. 36 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharelado em Ciências Contábeis) - Universidade Federal de Rondônia, Cacoal, 2016.

CARVALHO, Rafael de Moura Fé; LIMA, Diana Vaz de; FERREIRA, Lucas Oliveira Gomes. Processo de reconhecimento e mensuração do ativo imobilizado no setor público face aos padrões contábeis internacionais: um estudo de caso na Anatel. **Revista Universo Contábil**, Blumenau, v. 8, n. 3, p. 62-81, 2012.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamento Técnico nº 27, de 31 de julho de 2009**. Estabelece o tratamento contábil para ativos imobilizados, bem como a divulgação das mutações nesse investimento e das informações que permitam o entendimento e a análise desse grupo de contas. Brasília/DF, 31 jul. 2009. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=58>. Acesso em: 16 ago. 2019.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Norma Técnica de Contabilidade nº 16.1, de 21 de novembro de 2008**. Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-las convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Brasília-DF, 2012. Disponível em: http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/11/setor_publico.pdf. Acesso em: 13 jul. 2019.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Norma Brasileira de Contabilidade - NBCTSP nº 27, de 22 de setembro de 2017**. Ativo Imobilizado - estabelecimento do tratamento contábil para ativos imobilizados das entidades do setor público. Brasília/DF, 22 set. 2017. Disponível em: http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2017/NBCTSP07&arquivo=NBCTSP07.docx. Acesso em: 13 jul. 2019.

DANTAS, Claudio Bezerra; ARRUDA, Marcelo Paulo de; PAIVA, Antonio Claudio Noberto; PAULO, Edilson. Depreciação no serviço público: reconhecimento e evidenciação nas demonstrações contábeis dos estados e municípios brasileiros. **Revista de Contabilidade da UFBA**, Salvador, v. 6, n. 2, p. 56-65, 2012.



FEIJÓ FILHO, José Ailson Alves. **Impacto da depreciação no custo do serviço público:** uma análise a partir da avaliação do controle patrimonial do restaurante universitário da UFRN. 2015. 81 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Ciências Contábeis) - Departamento de Ciências Contábeis, Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Natal, 2015.

FREITAS, Helena Gabriel Ferreira de. **Depreciação dos bens tangíveis de um ente público:** um estudo de caso em uma instituição de ensino. 2015. 52 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Ciências Contábeis) - Departamento de Ciências Contábeis, Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Natal, 2015.

GIL, Antônio Carlos. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa.** 5. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2010. 200 p.

GRACILIANO, Erivelton Araújo; FIALHO, Wilton Clarimar Dutra. Registro da depreciação na contabilidade pública: uma contribuição para o disclosure de gestão. **Revista Pensar Contábil**, Rio de Janeiro, v. 15, n. 56, p. 14-21, 2013.

KAMINISHI, Verônica Rosa. **Efeitos da depreciação no patrimônio público:** um estudo de caso em uma instituição pública de ensino superior. 29 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Ciências Contábeis) – Universidade Federal de Uberlândia, Uberlândia, 2017.

MACHADO, Rosaly; FREYTAG, Daniele; MALISKI, Karla Renata. Mudanças de critério contábil na depreciação no setor público: um relato dos procedimentos realizados em uma instituição pública. **Publicitário UEPG**, v.20, n.1, p. 99-111, 2012.p

MARION, José Carlos. **Contabilidade básica.** 10. ed. São Paulo: Adas, 2009.

MARQUES, Ana Paula Sousa; SANTOS, Josaias Santana dos; CALADO, João Eudes de Souza; GOMES, Jéssica Ramos. Nova contabilidade aplicada ao setor público: um estudo sobre o reconhecimento da despesa com depreciação em uma autarquia municipal. **Revista de Contabilidade da UFBA**, Salvador, v. 12, n. 3, p. 246-258, 2018.

MARQUES, Lilian Tadm; PINHEIRO, Laura Edith Taboada. Registro da Depreciação na Contabilidade Pública: efeito para o *Disclosure* de uma Instituição Federal de Ensino Superior. In: VII Congresso Nacional de Administração e Contabilidade, 2016, Rio de Janeiro. **Anais...** Rio de Janeiro: 2016. Disponível em:
<http://adcont.net/index.php/adcont/adcont2016/paper/view/2298>. Acesso em 11 jan. 2020.

MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens; SANTOS, Ariovaldo dos; IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Manual de Contabilidade Societária.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

MONTENEGRO, Daniel de Oliveira. **O impacto da depreciação na gestão de ativos públicos a partir do estado da arte:** um estudo bibliométrico do período de 2013 a 2019. 2019. 45 f. Monografia (Curso de Ciências Contábeis) - Departamento de Ciências Contábeis, Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Natal, 2019.



NASCIMENTO NETO, Pedro Enéas do. **Depreciação de bens públicos**: estudo sobre a implementação da nova sistemática em uma Instituição Federal de Ensino Superior. 51 f. Dissertação (Mestrado Profissional em Gestão de Processos Institucionais) - Centro de Ciências Humanas, Letras e Artes, Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Natal, 2016.

OLIVEIRA, Joana D'arc; CLEMENTE, Ademir. Reconhecimento da Depreciação e Gestão Patrimonial no Setor Público: Um estudo em uma Instituição Federal de Ensino Superior. *In: XXIII CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS*, 2016, Porto de Galinhas/PE. **Anais...** Porto de Galinhas: 2016. Disponível em: <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/4148>. Acesso em: 10 ago. 2019.

PÁDUA, Elisabete Matallo M. de. **Metodologia da pesquisa**: abordagem teórico-prática. Papirus Editora, 2016.

PEREIRA, Neusa Cândida de Farias Dias. A depreciação na nova contabilidade pública: uma análise em órgãos públicos do estado de Minas Gerais. **Dspace Nead - UFSJ**, São João Del Rei, 2018. Disponível em: <http://dspace.nead.ufsj.edu.br/trabalhospublicos/handle/123456789/463>. Acesso em: 15 nov. 2019.

SANTOS, Taise Forte dos. **Normas Brasileiras de Contabilidade Pública e sua adoção nos estados da região nordeste**: enfoque na evidenciação de imobilizado.. 60 f. Monografia (Graduação em Ciências Contábeis) - UFRN, Natal/RN, 2018.

SILVA, Maurício Corrêa da; COSTA, Giovanni Baptista; BOENTE, Diego Rodrigues; BATISTA, Edmilson Monteiro. Depreciação no Setor Público: análises de procedimentos em uma Unidade Gestora. **Boletim de Orçamento e Finanças-Governnet**, v. 61, n. 73, p. 418-432, 2011.

SILVA, Mônica Campos da; KUTIANSKI, Sandi; SCHERER, Luciano Marcio. Fatores explicativos do nível de evidenciação de informações sobre o ativo imobilizado: um estudo nas empresas do setor de bens industriais listadas na bm&fbovespa. **Revista de Finanças Aplicadas**, n. 1, p. 1-27, 2018.

TEDROS, Leonardo de Sá; CAITANO, Regeslane Candida; GAMA, Janyluce Rezende; CALIMAN, Douglas Roriz. Depreciação no Setor Público: um estudo em uma instituição pública de ensino superior. *In: CONGRESSO ANPCONT*, 2015, Curitiba. **Anais...** Curitiba: 2015. Disponível em: <http://anpcont.org.br/pdf/2015/CPT058.pdf>. Acesso em: 10 nov. 2019.

TIVERON, Isabella Ramos. **Impactos causados pela adoção da depreciação no Setor Público**. 2013. 18 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Ciências Contábeis) - Centro Universitário de Brasília, Brasília, 2013.

VIANA, Clilson Castro. **A concretização da depreciação no setor público**: efeitos contábeis e patrimoniais em uma instituição de ensino superior. 2014. 107 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade e Controladoria) – Universidade Federal do Amazonas, Manaus, 2014.