

DEPRECIÇÃO NO CUSTO DO SERVIÇO PÚBLICO: UMA ANÁLISE DO CONTROLE PATRIMONIAL DE UM RESTAURANTE UNIVERSITÁRIO

Aneide

OLIVEIRA ARAÚJO

Universidade Federal do Rio
Grande do Norte
(Brasil)

Ridalvo

MEDEIROS ALVES DE OLIVEIRA

Universidade Federal do Rio
Grande do Norte
(Brasil)

Daniele

DA ROCHA CARVALHO

Universidade Federal do Rio
Grande do Norte
(Brasil)

José Ailson

ALVES FEIJÓ FILHO

Universidade Federal do Rio
Grande do Norte
(Brasil)

RESUMO:

Com a convergência aos padrões internacionais vários conceitos de contabilidade patrimonial foram inseridos no contexto da contabilidade governamental. O objetivo do estudo é investigar o impacto da adoção do cálculo da depreciação, segundo as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), na mensuração dos custos de um Restaurante Universitário. É um estudo de caso, descritivo, bibliográfico e documental, com abordagem quantitativa e qualitativa. Os resultados mostram que o grau de convergência às NBCASP foi de 60%, com o não cumprimento de critérios importantes. Apurou-se um impacto de 2% nos custos calculados. A depreciação efetiva representa cerca de 3% dos custos do restaurante.

Palavras-chave: Setor público. NBCASP. Depreciação. Controle Patrimonial.

1 INTRODUÇÃO

Durante muito tempo, os interesses e iniciativas dos órgãos centrais da administração pública priorizaram as dimensões orçamentárias e fiscais na execução das políticas econômica e de planejamento, e, por consequência, tais prioridades refletiram na cultura de gestão das mais diversas esferas do governo brasileiro. (HOLANDA; LATTMAN-WELTMAN; GUIMARÃES, 2010)

Silva (2011) relata que, num retrospecto histórico, é possível constatar a deficiência do sistema de contabilidade pública brasileiro no que diz respeito às informações patrimoniais e à crescente insatisfação que existia por se dar muita ênfase ao processo orçamentário em detrimento do processo patrimonial, ou seja, a administração pública brasileira dava muita importância ao patrimônio financeiro, enquanto o patrimônio permanente e as obrigações ficavam em segundo plano.

Machado e Holanda (2010) já chamavam a atenção para esse problema, ao defenderem que enquanto a contabilidade governamental não adotasse, na sua plenitude, o regime de competência, seriam necessários ajustes contábeis, para tornar a informação de custos útil ao processo de gestão.

Além disso, a contabilidade pública passava por um momento de convergência às normas internacionais. Assim, buscando adequar-se a esse panorama, foram publicadas a Portaria nº 184 (BRASIL, 2008) e o Decreto nº 6.976 (BRASIL, 2009), que transferiram à Secretaria do Tesouro Nacional (STN) a responsabilidade de buscar conversão dos procedimentos contábeis governamentais aos padrões internacionais.

Assim, com base na legislação vigente, a STN publicou o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), buscando contribuir para resgatar o objeto da contabilidade como ciência, que é o patrimônio, tornando possível atender a demanda de informações requeridas à contabilidade por seus usuários.

Por fim, a Portaria nº 828 (STN, 2011) determinou aos entes da federação a adoção integral dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais até o final do exercício de 2014, segundo a qual se deveriam tomar medidas para serem capazes de evidenciar aspectos relacionados a, entre outros, o reconhecimento, a mensuração e a evidenciação dos bens móveis, imóveis e intangíveis; o registro de fenômenos econômicos, resultantes ou independentes da execução orçamentária, tais como depreciação, amortização, exaustão; e o reconhecimento, mensuração e evidenciação dos ativos de infraestrutura.

Em estudo anterior, Madeira (2014) buscou estimar os custos das refeições do Restaurante Universitário (RU) da Universidade Federal do Rio Grande do Norte (UFRN). Entre os dados de sua pesquisa, do total dos custos estimados para o exercício de 2013, 3,4% correspondeu a custos fixos com depreciação do patrimônio móvel e imóvel, representando o terceiro maior elemento de custo, atrás apenas do material de consumo e da mão de obra.

Corrêa et al. (2015) mensuraram os custos dos serviços prestados pela Regional de Bambuí do Instituto Mineiro de Agropecuária (IMA), nos quais a depreciação mostra-se muito relevante, representado 6,35% dos gastos totais levantados, inferior apenas aos gastos com mão de obra.

Face o exposto, o objetivo geral deste estudo é investigar o impacto da adoção do cálculo da depreciação, segundo as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), na mensuração dos custos do Restaurante Universitário (RU) da UFRN.

Trata-se de uma pesquisa descritiva quanto ao seu objetivo, e, em relação aos procedimentos, é um estudo de caso, com fontes bibliográficas e documentais, com dados coletados, também, por meio de entrevistas. Quanto à abordagem do problema, é uma pesquisa quantitativa, uma vez que busca quantificar e avaliar economicamente o ativo imobilizado e, a partir dessa quantificação, interpretar e descrever a complexidade do controle patrimonial no RU e suas implicações para a mensuração do custo.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 Contextualização da contabilidade pública

A contabilidade pública brasileira passou por muitas mudanças no fim da última década, em um processo inovação normativa que buscava convergir aos padrões internacionais. É importante conhecer o contexto histórico e a evolução da legislação que contribuíram para esse novo padrão contábil nacional.

O primeiro marco importante foi a edição da Lei nº 4.320 (BRASIL, 1964), responsável por normatizar regras fundamentais para a implantação de uma administração financeira e contábil sólidas no País e que permitissem o controle das finanças públicas. Por meio dessa Lei, o orçamento público se tornou o principal eixo das políticas financeiras do Estado. Todavia, o enfoque contábil nacional também se voltou aos processos orçamentários, negligenciando, assim, os aspectos patrimoniais. (STN, 2014)

Quase meio século depois, a Lei Complementar nº 101 (BRASIL, 2000), conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), estabeleceu para toda a Federação normas de finanças públicas, consolidando regras já existentes, impôs limites aos gastos da gestão pública, estabelecendo penalidades, quando descumpridos, e trouxe também novos conceitos de transparência pública. Antes da promulgação dessa lei, Alonso (1999, p. 39) alertava que

Com os sistemas de informação existentes, incluído o Siafi, o governo não sabe em que medida cada tipo de despesa contribui para os resultados obtidos. Mais ainda, ele não sabe quais atividades agregam valor ao resultado final das ações de governo. Também ignora qual é a taxa de consumo de recursos pelas atividades e quanto custam os processos de trabalho ou os programas governamentais. O governo desconhece, em resumo, onde há desperdício e onde há eficiência na aplicação dos recursos.

Entretanto, os aspectos e conceitos de contabilidade patrimonial só vieram com a convergência às normas internacionais.

Por meio da Portaria nº 184 (BRASIL, 2008) e do Decreto nº 6976 (BRASIL, 2009), a STN se tornou responsável pela busca da conversão dos procedimentos contábeis do setor público nacional aos padrões internacionais, permitindo-a editar normativos, manuais, entre outros, visando à elaboração e publicação de demonstrações contábeis consolidadas e em consonância com as NBCASP. (STN, 2014)

Os novos procedimentos patrimoniais deveriam, de acordo com a Portaria nº 828 (BRASIL, 2011), ser adotadas gradualmente a partir do exercício de 2012 e integralmente até o final do exercício de 2014.

2.2 Implementação da avaliação e depreciação de bens públicos

Antes da conversão às normas internacionais, não se praticava procedimentos para a preservação do valor adequado dos ativos imobilizados e, assim, eles permaneciam registrados pelo seu valor de aquisição, mesmo que boa sua vida útil já houvesse transcorrido, gerando distorções significativas nas demonstrações contábeis.

Para efetuar-se a depreciação, entretanto, é necessário que a base monetária inicial seja confiável, ou seja, o valor registrado deve espelhar o valor justo e, portanto, se fazia necessário, inicialmente, adequá-los. Todavia, por ser considerado um trabalho complexo, que demandaria tempo e recursos humanos, a STN estabeleceu, no Manual do SIAF (BRASIL, 2015), um cronograma para que estes ajustes necessários fossem realizados gradativamente.

Inicialmente, é preciso primeiro realizar o inventário dos bens imobilizados, a fim de identificar as perdas e também bens ociosos e sem valor de venda, por serem inservíveis, devendo ser baixados como perda diretamente em conta de resultado. Depois, faz-se necessário identificar se o bem foi adquirido ou cuja utilização iniciou-se no ano de início da implantação das novas práticas, pois esses devem ser depreciados sem necessidade de avaliação de seu valor justo. (STN, 2014)

Por fim, no caso de o ativo ter sido adquirido antes do ano da implantação dos novos procedimentos, deve-se, conforme o Manual (STN, 2014, p. 173-174),

analisar se o valor contábil (VC) do bem está registrado no patrimônio da entidade acima ou abaixo do valor justo (VJ) – se o ativo estiver registrado abaixo do valor justo, deve-se realizar um ajuste a maior. Caso contrário (valor contábil acima do valor justo) o bem deve sofrer ajuste a menor. Assim, caso o valor contábil do bem diverja de maneira relevante do valor justo, o seu valor deverá ser ajustado, para após isto, ser implantados os procedimentos de depreciação, amortização e exaustão. Para estes bens, os procedimentos de avaliação e depreciação / amortização / exaustão podem ser feitos por etapas, considerando as condições operacionais de cada órgão e entidade.

O MCASP (STN, 2014) ainda determina a elaboração de Notas Explicativas que acompanhem os ajustes de exercícios anteriores, os testes de *impairment*, as reavaliações de ativos, bem como as depreciações, amortizações e/ou exaustões.

Exercer um controle eficiente sobre os bens imobilizados a que tenha adquirido ou sobre os quais se encontre em posse é imprescindível. Para tanto, conforme recomenda Silva (2011, p. 160), deve-se:

- atribuir um número de registro para cada bem incorporado, objetivando sua identificação;
- emitir fichas individuais de bens patrimoniais;
- registrar todas as transferências de bens, recolhimento para armazenagem, reparação e baixas;

- efetuar verificações periódicas dos bens sob a responsabilidade dos encarregados dos setores de localização dos bens;
- elaborar relações de inventário de bens patrimoniais como comprovantes para balanço geral.

No caso de bens imóveis, o órgão que os adquire deve informar as características do novo bem ao órgão responsável por gerir o patrimônio imobiliário. (SILVA, 2011)

Silva (2011) ainda recomenda a designação de um servidor específico para exercer o controle da movimentação dos bens imobilizados.

Por fim, ainda segundo Silva (2011), é dever do órgão responsável pela contabilidade elaborar uma relação que contenha os “setores de localização” bem como os respectivos responsáveis pelos seus bens imobilizados para incluí-los na relação de responsáveis por dinheiro, valores e bens públicos, e assim, tornando-os sujeitos à tomada de contas.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Visando atingir o objetivo desta pesquisa, foram realizadas entrevistas com o Departamento de Contabilidade e Finanças (DCF) e o Departamento de Materiais e de Patrimônio. Foram levantados o inventário, extraído do SIPAC, e o ativo imobilizado do RU, baseados nos levantamentos físico e contábil.

Em seguida foi calculada a depreciação a partir do inventário físico, com base na planilha de apuração de custos do RU, obtida por meio de entrevista. A técnica de entrevista utilizada foi a semi-estruturada que, de acordo com Flick (2004), se caracteriza por levar questões mais ou menos estruturadas à situação de entrevista na forma de um guia de entrevista, esperando que o entrevistado as responda livremente.

Também se replicou a investigação do grau de convergência realizada por Moreira, Corrêa e Alencar (2015) a partir dos critérios selecionados com base na legislação vigente. Esses critérios, elencados no Quadro 1, foram transformados em questionamentos nas entrevistas realizadas com o DMP e o DCF.

Quadro 1 – Critério de procedimentos exigidos pela convergência

Critérios	Descrição dos procedimentos	Previsão normativa
C-1	Possui um sistema de controle patrimonial que calcula a depreciação, amortização e exaustão dos bens	Macrofunção 020330 do Siafi, item 26 e 37
C-2	Faz o registro contábil do valor do cálculo da depreciação, amortização e exaustão no SIAFI	Macrofunção 020330 do Siafi, item 26 e 37
C-3	Os registros com a depreciação, amortização e exaustão dão-se de acordo com o princípio da competência para todos os bens	Resolução nº1367/11 e Macrofunção 020330 do Siafi, item 24
C-4	Procedeu a reavaliação dos bens adquiridos, distribuídos e colocados em uso nos exercícios anteriores a 2010	Macrofunção 020330 do Siafi, item 14
C-5	A base de cálculo da depreciação de bens imóveis correspondente ao valor integral do imóvel deduzido o valor dos terrenos	NBC T 16.9, item 15 e Macrofunção 020330 do Siafi, item 48
C-6	O registro contábil da depreciação, amortização e exaustão de um ativo inicia no mês seguinte ao da aquisição e colocação em uso	Macrofunção 020330 do Siafi, item 31
C-7	Identifica e analisa os bens que se tornam obsoletos e os bens que devem ser retirados temporariamente de funcionamento	Macrofunção 020330 do Siafi, item 43
C-8	Revisa o valor residual e a vida útil de um ativo ao final de cada exercício	NBC T 16.9, item 5
C-9	O registro do valor do bem ao final da sua vida útil correspondente ao valor residual	NBC T 16.9, item 6 e Macrofunção 020330 do Siafi, item 25
C-10	Divulga informações quanto à depreciação, amortização e exaustão em Notas Explicativas	NBC T 16.9, item 16 e Macrofunção 020330 do Siafi, item 47

Fonte: Moreira, Corrêa e Alencar (2015)

O levantamento contábil foi feito a partir das planilhas e do relatório do inventário extraído do SIPAC, considerando-se a data de encerramento do levantamento físico (31/07/2015). A planilha forneceu a lista dos bens registrados no RU, contendo: tombamento, data de tombamento, denominação, vida útil e valor contábil do bem. O relatório do inventário forneceu algumas informações adicionais, pois nele os bens estavam segregados por grupo de material, além de conter o valor de aquisição.

O levantamento físico dos bens permanentes do restaurante foi realizado em visitas ocorridas entre os meses de junho e julho de 2015. Durante essas visitas, foram analisados todos os bens permanentes do local, conferindo seus tombamentos, que devem estar presentes em todos os bens do ativo permanente móvel da UFRN e que são necessários ao controle patrimonial.

Os bens permanentes identificados foram listados com suas respectivas descrições e tombamentos (ou a ausência deles), e o local do restaurante em que foram encontrados.

Para proceder à avaliação econômica dos bens identificados pelo levantamento físico, procurou-se o tombamento identificado entre os registrados no levantamento contábil, e utilizou-se o valor de aquisição. Para aqueles bens que não estavam registrados no inventário do SIPAC, utilizou-se a descrição genérica do bem físico e buscaram-se bens do inventário do SIPAC com descrição semelhante.

Para os bens cuja data de aquisição não foi identificada, considerou-se que foram adquiridos em data anterior ao início do exercício de 2013, para que fosse calculada depreciação para os exercícios de 2013, 2014 e 2015.

Assim, efetuaram-se os cálculos da depreciação dos bens do inventário físico para os exercícios de 2013, 2014 e de 2015, considerando o

valor de aquisição, o valor residual, a vida útil e a data de aquisição de cada bem, completando-se assim a base de dados do inventário.

4 RESULTADOS

4.1 A adaptação dos ativos às nbcas

Conforme informações coletadas em entrevista realizada junto ao DMP, o ajuste ao valor justo dos bens móveis na UFRN foi realizado em partes. A cada ano, formava-se uma comissão e se procedia à avaliação de alguns grupos do imobilizado. Esse ajuste foi feito exclusivamente via sistema, devido ao grande esforço de recursos humanos que exigiria realiza-la conforme as condições físicas de cada bem, por isso, estabeleceram-se padrões para a determinação do valor justo de bens com as mesmas características.

O processo de reavaliação/*impairment* dos bens móveis foi considerado concluso e, conforme o DMP, todos os bens cuja utilização se iniciou em período anterior ao de 2010 já estão sendo depreciados.

Entretanto, a partir do levantamento contábil dos bens do inventário do RU, extraído do próprio SIPAC, percebe-se que, embora os procedimentos de ajuste a valor justo dos bens estejam concluídos, muitos dos bens ainda não estão sendo depreciados e ainda se encontram registrados pelos seus valores originais.

Quanto aos bens imóveis da UFRN, encontram-se atualmente ainda em processo de avaliação, pois seu registro contábil ainda não foi realizado. Segundo o DMP, o único valor registrado no Sistema de Gerenciamento dos Imóveis de Uso Especial da União, onde devem ser registrados todos os bens imóveis da União e cujas informações migram para o SIAFI – é de todo o campus central e encontra-se completamente defasado. Recentemente, após intervenção da CGU, realizou-se licitação para contratar empresas de engenharia para a realização da avaliação individual de cada bem imóvel da UFRN. Entretanto, esse processo ainda se encontra em fase de avaliação e laudo.

O DCF é responsável pelo registro contábil dos bens móveis, bem como pelo registro da depreciação no SIAFI. Esse registro é feito a partir do “Relatório de registro e depreciação dos bens móveis”, gerado pelo SIPAC. Esse relatório é gerado por centro, e engloba o registro e depreciação de bens móveis de várias Unidades Acadêmicas ou Administrativas ligadas ao respectivo centro.

Buscando analisar o grau de convergência às novas normas na UFRN, replicaram-se os 10 critérios selecionados por Moreira, Corrêa e Alencar (2015) com base na legislação em vigor, e que foram apresentados no Quadro 1.

Dos critérios verificados, apenas 6 (C-1; C-2; C-3; C-6; C-9; e C-10) foram cumpridos, uma vez que possui um sistema de controle patrimonial que calcula a depreciação, amortização e exaustão dos bens e, a partir dos relatórios gerados por esse, efetuam o registro contábil no SIAFI.

Assim, o grau de convergência da UFRN equivale a 60% dos critérios e, embora critérios importantes (C-4, C-5, C7 e C-8) ainda não estejam sendo cumpridos, comparando-se com os resultados obtidos por Moreira, Corrêa e Alencar (2015), trata-se de um grau acima da média nacional, que gira em torno de 50%.

4.2 O inventário do restaurante universitário

Para realizar o inventário, procederam-se as três etapas necessárias conforme Silva (2011): levantamento, arrolamento e avaliação. O levantamento físico de todos os bens do RU ocorreu por meio de visitas. Também foi feito o levantamento contábil dos bens através dos relatórios do SIPAC.

O levantamento contábil apontou a existência de 1.922 unidades de bens móveis. Por sua vez, o levantamento físico apontou a existência de apenas 1.197 bens, resultando numa diferença de 730 unidades.

Porém, é importante destacar que essa diferença não reflete a complexidade da diferença entre os dois levantamentos, devido à existência de bens no levantamento contábil que não foram identificados no levantamento físico, e vice-versa.

Tabela 1 – Arrolamento sintético dos elementos exclusivos de cada levantamento

Grupo	Contábil	Físico	Diferença	Diferença
	A = LC - LF	B = LF - LC	Percebida A - B	efetiva A U B
Apar. Medição e Orientação	17	0	17	17
Apar. e Equip. de Comunic.	8	7	1	15
Apar. e Utens. Domést.	374	43	331	417
Apar., Equip. e Utens. Med., Odont., Labor. e Hosp.	0	1	-1	1
Equip. de áudio, vídeo e foto	29	5	24	34
Equip. de Proc. de dados	30	21	9	51
Equip. Prot., Segurança e Socorro	33	51	-18	84
Máq. e Equip. de natur. indust.	29	55	-26	84
Máq. e Equip. energéticos	8	1	7	9
Máq. Instalações e Utens. escrit.	3	0	3	3
Máq. Uten. e Equip. diversos	33	7	26	40
Mobiliário em Geral	263	175	88	438
Outros não identificados	212	0	212	212
Peças não incorporáveis a imóveis	50	0	50	50
Veículo tração mecânica	1	1	0	2
Veículos Diversos	12	5	7	17
Total	1102	372	730	1474

Fonte: Dados da pesquisa

Logo, a real distorção no número de bens do restaurante chega a 1.474 unidades, uma vez que representa a soma dos bens não localizados fisicamente com os bens não registrados contabilmente.

Também se constatou a ausência tombamento em alguns dos bens do restaurante; outros códigos se encontravam avariados; e também ocorreram casos em que não foi possível localizar os códigos pela impossibilidade de movimentar o bem. Os bens do levantamento físico sem tombamentos totalizaram 279 unidades e, como o cruzamento entre os dois levantamentos só é possível por meio desse código, é provável que alguns desses bens cujo tombamento não foi possível identificar estejam entre os bens não relacionados nos levantamentos físico e contábil. Dessa foram, a diferença de 1.474 unidades pode estar distorcida em até 279 unidades.

Finalmente, procedeu-se à última etapa do inventário: a avaliação. A Tabela 2 apresenta a avaliação econômica dos bens móveis após os levantamentos.

Tabela 2 – Avaliação sintética levantamento contábil e físico (em R\$)

Grupo	Contábil	Físico	Diferença
Apar. Medição e Orientação	4.751,56	-	4.751,56
Apar. e Equip. Comunic.	849,75	1.403,13	(553,38)
Apar. e Utens. Domést.	375.349,74	259.217,49	116.132,25
Apar. Equip. e Utens. Med., Odont., Labor. e Hosp.	800,00	2.050,00	(1.250,00)
Equip. áudio, vídeo e foto	17.785,00	7.841,00	9.944,00
Equip. de Proc. de dados	107.184,73	94.650,94	12.533,79
Equip. Prot., Segurança e Socorro	25.002,98	26.157,68	(1.154,70)
Máq. Equip. de natur. indust.	393.913,74	481.696,69	(87.782,95)
Máq. e Equip. energéticos	9.144,23	8.055,08	1.089,15
Maq. Equip. e Utens. Agric/Agrop e Rodov.	1.100,00	1.100,00	-
Máq. Instal. e Utens. escrit.	454,20	-	454,20
Máq. Utens. e Equip. diversos	109.947,28	105.760,58	4.186,70
Mobiliário em Geral	167.810,09	158.621,48	9.188,61
Peças não incorporáveis a imóveis	9.796,26	-	9.796,26
Veículo tração mecânica	67.222,00	67.222,00	-
Veículos Diversos	11.403,00	4.700,00	6.703,00
Total	1.302.514,56	1.218.476,07	84.038,49

Fonte: Dados da pesquisa.

Assim, em julho de 2015, os ativos imobilizados móveis foram avaliados em R\$ 1.302.524,56, conforme o levantamento contábil. Já o levantamento físico aponta que o real valor dos bens móveis é de R\$ 1.218.476,07. Assim, percebe-se uma divergência no valor de R\$ 84.038,49, ou seja, o ativo imobilizado móvel está superavaliado em aproximadamente 6,9% em relação ao seu valor real. Esses valores representam o ativo imobilizado móvel bruto, isto é, ainda não foram deduzidas as suas respectivas depreciações acumuladas.

Quanto aos Bens Imóveis, conforme discutido, encontram-se em processo de avaliação. Conforme a NBCASP (CFC, 2012), os Bens Imóveis se tratam daqueles que estão vinculados ao terreno e não podem ser retirados sem destruição ou dano, como os edifícios. Assim, replicou-se a metodologia utilizada por Madeira (2014) para estimar o valor do edifício do RU.

Por meio do departamento de Arquitetura, Madeira (2014) obteve a informação de que a estrutura do RU ocupa uma área de 1.800 m². Assim, baseada no custo de construção por m² informado pela CUB/m² – que divulga parâmetros de custo unitário básico por metro quadrado de imóveis dos Estados brasileiros – que é cerca de R\$ 1.396,00, se chegou ao valor estimado de R\$ 2.512.800,00.

Os resultados apresentados demonstram uma deficiência no controle dos bens do restaurante e, por consequência, seus registros contábeis não representam fidedignamente o ativo imobilizado móvel.

4.3 A depreciação efetiva e seus impactos

A depreciação é um elemento necessário à evidenciação do custo do serviço prestado. A Resolução nº 25 (UFRN, 2012) determina que a apuração do custo de produção de refeições pelo Sistema de Restaurantes da UFRN deve levar em consideração a depreciação como elemento de custo.

Logo, a distorção identificada com a realização do inventário terá consequências não só na representação patrimonial, como também na mensuração dos custos do RU, uma vez que altera a base de cálculo da depreciação.

O cálculo da depreciação dos bens imobilizados do setor público deve levar em consideração a vida útil e o valor residual determinado no Manual do SIAFI.

Foi constatado, a partir dos dados da pesquisa, que o SIPAC calcula a depreciação mensal com base no que determina o SIAFI, no que diz respeito à vida útil e ao valor residual dos bens de cada grupo. Por outro lado, foi observado que a depreciação de boa parte dos bens com data de tombamento anterior ao ano de 2010 não está sendo efetuada.

Assim, procedeu-se ao cálculo de depreciação dos bens do inventário constatados pelo levantamento físico para os anos de 2013, 2014 e 2015, sendo este último projetado até dezembro de 2015, pois o levantamento físico foi encerrado em julho/2015. O cálculo levou em consideração a vida útil e o valor residual, e foi utilizada a metodologia de depreciação linear. O resultado obtido foi sintetizado na Tabela 3.

Tabela 3 – Valor da depreciação efetiva dos bens móveis (em R\$).

Grupo	2013	2014	2015
Apar. e Equip. de Comunic.	112,31	112,31	112,31
Apar. e Utens. Domést.	22.604,78	23.307,53	23.329,58
Apar., Equip. e Utens. Med., Odont., Labor. e Hosp.	109,34	109,34	109,34
Equip. de áudio, vídeo e foto	689,85	705,69	705,69
Equip. de Proc. Dados	10.760,14	11.565,19	16.187,76
Equip. de Proteção, Segurança e Socorro	2.033,03	2.141,44	2.354,29
Máq. e Equip. de natur. indust.	21.418,64	21.534,12	21.658,95
Máq. e Equip. energéticos	298,38	351,72	362,52
Máq., Equip. e Utens. Agric/Agrop e Rodov.	99,00	99,00	99,00
Máq., Utens. e Equip. diversos	8.409,73	9.095,93	9.518,47
Mobiliário em Geral	12.341,19	13.804,30	14.280,11
Veículo tração mecânica	4.033,32	4.033,32	4.033,32
Veículos Diversos	231,00	277,75	282,00
Total	83.140,71	87.137,64	93.033,34

Fonte: Dados da pesquisa.

Como o inventário foi realizado entre junho e julho 2015, adotaram-se as seguintes considerações: (a) para o cálculo da depreciação dos exercícios de 2013 e 2014, não houve qualquer movimentação de bens móveis que não a aquisição de novos bens; (b) para o cálculo da depreciação do exercício de 2015, não houve novas aquisições de bens nem foram efetivadas baixas após a realização do inventário, sendo, portanto, os cálculos projetados até o fim do

exercício; (c) para os bens cujos tombamentos não foram identificados, não foi possível identificar suas respectivas datas de aquisição, efetuando-se a depreciação de 12 meses de sua vida útil total para os exercícios de 2013, 2014 e 2015.

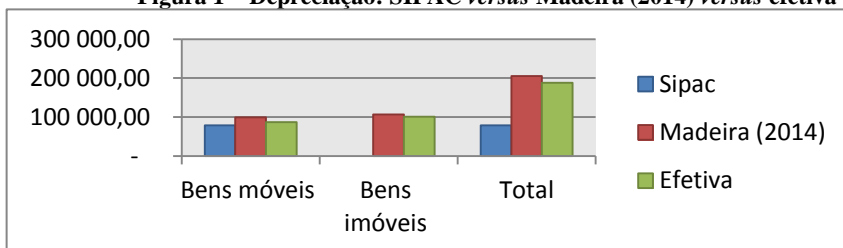
Dessa forma, o valor da depreciação do ativo imobilizado móvel para os exercícios de 2013, 2014 e os primeiros sete meses de 2015 foram, respectivamente, de: R\$ 83.140,71, R\$ 87.137,64, R\$ 93.033,34.

Quanto à depreciação dos bens imóveis, a macrofunção 021107 do Manual do SIAFI (BRASIL, 2015), determina que à medida que um órgão consome os benefícios econômicos ou serviços potenciais inerentes a um ativo, o valor do bem deve se reduzir para refletir este consumo, normalmente aplicando um gasto por depreciação.

Devido à falta de registro dos bens imóveis, utilizou-se a legislação fiscal para estimar a depreciação do bem. A Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal (SRF) nº 162 considera a vida útil de 25 anos para edificação (SRF, 1998). Dessa forma, aplicando-se a proporção 1/25 sobre o valor de R\$ 2.512.800,00, obtém-se o valor da depreciação anual equivalente a R\$ 100.520,00.

Para analisar o impacto que o controle mais eficiente dos bens imobilizados exerce sobre a mensuração do custo do serviço fornecido pelo RU, se apresenta, na Figura 1, uma comparação entre os custos fixos de depreciação calculados por este estudo e os custos calculados com base na Resolução nº 25 (UFRN, 2012), bem como com os custos mensurados no estudo de Madeira (2014).

Figura 1 – Depreciação: SIPAC versus Madeira (2014) versus efetiva



Fonte: Elaborado pelos autores

Resolução nº 25 (UFRN, 2012) trata da metodologia para o cálculo do custo das refeições do Sistema de Restaurantes da UFRN. Ela considera apenas a depreciação de bens móveis e utiliza o valor calculado pelo SIPAC para o período. Entretanto, o SIPAC não oferece relatório que permita conhecer especificamente o valor da depreciação dos bens móveis, então se efetuou o cálculo desse valor manualmente a partir da planilha de base de dados que continha os parâmetros de cada bem do inventário do restaurante cadastrado no SIPAC.

Assim, chegou-se ao valor de depreciação num total de R\$ 78.897,98. Madeira (2014), que buscou estimar os custos das refeições do RU da UFRN, calculando-os conforme determinam as NBCASP, utilizou a legislação fiscal da Instrução Normativa nº 162 (SRF, 1998) para calcular o valor da depreciação dos

bens listados no inventário do SIPAC para o ano de 2013, além de efetuar o cálculo da depreciação de alguns bens que o SIPAC não considera.

A fim de projetar o valor de depreciação estimado pela citada autora, considerou-se que não foram adquiridos, tampouco baixados, bens móveis entre os períodos, e que não houve bem cuja vida útil se encerrou antes de dezembro de 2014. Portanto, aplicando a depreciação linear, o valor da depreciação estimada por Madeira, projetado para o ano de 2014, é equivalente a R\$ 98.901,15 para bens móveis e de R\$ 106.127,04 para os bens imóveis.

Assim, percebe-se que o elemento de custo “depreciação”, calculado pelo SIPAC e considerado pela Resolução nº 25 (UFRN, 2012) é subavaliado, sendo o total efetivo encontrado por este estudo de R\$ 187.649,64, apresentando um percentual de 138% maior que o da Resolução.

Já a estimativa de Madeira (2014) é um valor bastante próximo ao apurado nesta pesquisa, visto que o valor da depreciação é apenas cerca de 8% menor que o estimado pela referida autora. Cabe ressaltar que esta diferença só ocorreu devido ao trabalho de Madeira (2014) já ter apresentado, como estimativa, depreciações não consideradas pelo SIPAC.

Constatada a divergência entre os valores de depreciação para o período, pretende-se analisar o impacto exercido por essa diferença sobre o custo. A Tabela 4 mostra os custos do exercício de 2014, calculados conforme a Resolução nº 25 (UFRN, 2012) com base nos dados coletados por Germano (2015).

Tabela 4 – Custos pela Resolução nº 25 (UFRN, 2012)

Custos Fixos	Total
LOC. MÃO-DE-OBRA	2.049.271,54
SERV. PESSOA JURÍDICA	44.025,21
Soma Parcial (Base Anual)	2.089.946,75
Custos Dinâmicos do Restaurante	Total
MAT. CONSUMO (339030)	3.292.069,27
CONSUMO DE ENERGIA	50.249,51
Soma Parcial (Base Anual)	3.342.318,78
TOTAL	5.435.615,53

Fonte: Dados de Germano (2015)

Tendo em vista esses custos, a Tabela 5 demonstra o total do custo considerando pela referida Resolução como depreciação calculada pelo SIPAC e os custos, considerando a depreciação efetiva.

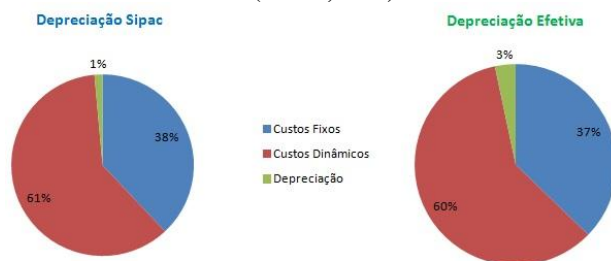
Tabela 5 – Comparativo dos custos da Resolução nº 25 (UFRN, 2012) considerando a depreciação do SIPAC versus a depreciação efetiva

CUSTO	SIPAC	Efetiva
Custos Fixos	2.093.296,75	2.093.296,75
Custos Dinâmicos	3.342.318,78	3.342.318,78
DEPRECIÇÃO DE BENS MÓVEIS (A PARTIR DE 2010)	78.897,98	-
DEPRECIÇÃO BENS MÓVEIS E IMÓVEIS	-	187.649,64
TOTAL	5.514.513,51	5.623.265,17

Fonte: Dados da pesquisa

O custo total, considerando a depreciação calculada pelo SIPAC, é de R\$ 5.514.513,51; já quando considerada a depreciação efetiva, o valor total do custo do restaurante chega a R\$ 5.623.265,17. Percebe-se que o último é cerca de 2% maior que o primeiro. A Figura 2 permite observar melhor a participação da depreciação na composição dos custos do restaurante.

Figura 2 – Participação da depreciação no custo calculado pela Resolução nº 25(UFRN, 2012)



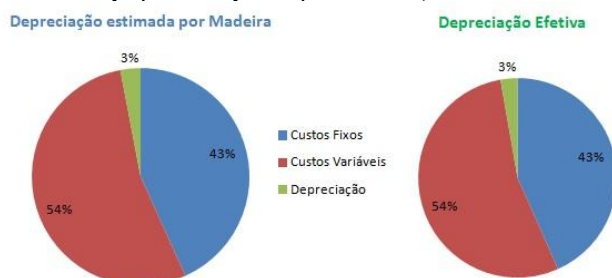
Fonte: Dados da pesquisa

É possível observar que a depreciação efetiva representa cerca de 3% da composição dos custos do restaurante e, comparando-a aos outros elementos de custos considerados pela referida resolução, trata-se do terceiro maior elemento de custo, sendo inferior apenas aos custos com materiais de consumo e aos de locação de mão de obra.

Para realizar a comparação entre os custos fixos de depreciação calculados por Madeira (2014) e os custos calculados considerando a atualização do inventário feito por esta pesquisa, foram utilizados os dados coletados por Germano (2015) para a composição dos custos do restaurante, considerados por Madeira, mas para o exercício de 2014. Os cálculos de Madeira (2014) observam alguns custos não considerados pela Resolução, como custo com servidores e bolsistas, depreciação de imóveis e os gastos com telefone e água.

O custo total considerando a depreciação estimada por Madeira é de R\$ 6.811.728,57; já quando considerada a depreciação efetiva, o valor total do custo do restaurante chega a R\$ 6.794.350,02. Observa-se que o último é apenas cerca de 0,26% menor em relação ao primeiro. A Figura 3 permite observar melhor a participação da depreciação na composição dos custos do restaurante na metodologia de custeio considerada por Madeira (2014).

Figura 3 – Participação da depreciação no custo, conforme Madeira (2014)



Fonte: Dados da pesquisa

Dessa forma, observa-se que a depreciação continua a compor cerca de 3% do valor dos custos do restaurante, e comparando-a aos outros elementos de custos considerados por Madeira (2014), também representa o terceiro maior elemento de custo, igualmente atrás dos custos de materiais de consumo e aos de locação de mão de obra.

Logo, a depreciação se mostra importante elemento de custo, e sua correta mensuração é importante ao se avaliar os custos do serviço prestado.

5 CONCLUSÃO

A presente pesquisa teve por objetivo investigar o impacto da adoção do cálculo da depreciação, segundo as NBCASP, na mensuração dos custos do Restaurante Universitário da UFRN.

Os resultados mostram que o controle contábil dos bens móveis da UFRN é bastante conciso, mas a confiança nas informações por ele fornecidas fica comprometida, pois a não realização do efetivo controle físico – já que não há servidores designados a esta função, nem se realizam inventários periódicos – sujeitando essas informações a distorções. Além disso, o grau de convergência às NBCASP na UFRN foi avaliado em 60%, com base nos critérios estabelecidos, e, embora alguns critérios importantes ainda não estejam sendo cumpridos, está acima da média nacional identificada no estudo desenvolvido por Moreira, Corrêa e Alencar (2015), que é de apenas 51,1%.

A deficiência no controle dos bens imobilizados do RU foi confirmada com a realização do inventário físico, responsável por atestar que registros contábeis não representam fidedignamente o ativo imobilizado do restaurante. A divergência encontrada entre o registro contábil e a realidade física pode chegar a 1.474 unidades. Monetariamente falando, o ativo imobilizado móvel do restaurante está superavaliado em aproximadamente 6,9% em relação ao seu valor real. Além disso, os bens imóveis não se encontram adequadamente registrados, estando em processo avaliação.

A deficiência no controle físico dos bens imobilizados do RU e a não completa convergência às NBCASP impactam em aproximadamente 2% o total dos custos calculados conforme a Resolução nº 25 (UFRN, 2012). A depreciação efetiva encontrada nesse estudo representa cerca de 3% da composição dos custos do restaurante e, comparando-a aos outros elementos de custos considerados pela referida Resolução, trata-se do terceiro maior elemento de

custo, sendo inferior apenas aos custos com materiais de consumo e aos de locação de mão de obra.

Embora constatado que a implantação de procedimentos patrimoniais como a depreciação dos bens imobilizados não seja tão simples quanto o suposto – devido ao tremendo esforço inicial necessário para mobilização de recursos humanos com conhecimento técnicos específicos – ainda é possível afirmar que há uma falta de interesse por parte da gestão governamental em produzir informações contábeis patrimoniais efetivamente fidedignas, concentrando apenas um esforço mínimo para cumprir a legislação.

Como sugestão para futuras pesquisas, se recomenda a investigação do impacto da aplicação das NBCASP na mensuração dos custos de outras áreas da UFRN como, por exemplo, o Departamento de Transportes, cujo imobilizado, composto por todos os veículos da instituição, tem bastante relevância no patrimônio da UFRN.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ALONSO, M. Custos n serviço público. **Revista do Serviço Público**. Brasília, ano 50, n. 1, jan./mar. 1999, p. 37-63.
- BRASIL. Decreto nº 6.976, de 7 de outubro de 2009. Dispõe sobre o Sistema de Contabilidade Federal. In: **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, de 08 de outubro de 2009.
- _____. **Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 1 out. 2015.
- _____. **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>>. Acesso em: 1 out. 2015.
- _____. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **SIAFI – Manual Web**. Disponível em: <<http://manualSIAFI.tesouro.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 4 out. 2015.
- CARVALHO, R. M. F.; LIMA, D. V.; FERREIRA, L. O. G. Processo de Reconhecimento e Mensuração do Ativo Imobilizado no Setor Público Face aos Padrões Contábeis Internacionais. **Revista Universo Contábil**, Blumenau, v. 8, n. 3, p. 62-81, jul./set., 2012.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **Normas brasileiras de contabilidade: contabilidade aplicada ao setor público: NBCs T 16.1 a 16.11**. Brasília: CFC, 2012.
- CORRÊA, U. et al. Gestão de custos na autarquia pública: um estudo de caso na Coordenadoria Regional de Bambuí do Instituto Mineiro de Agropecuária. **ConTexto**. Porto Alegre, v. 15, n. 29, p. 62-77, jan./abr. 2015.
- FLICK, U. **Uma introdução à pesquisa qualitativa**. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2004.
- GERMANO, M. P. Demonstração do Resultado econômico: um estudo de caso no Restaurante Universitário da UFRN. In: SEMANA DE CIÊNCIA, TECNOLOGIA E CULTURA, 22., 2016, Natal. **Anais...** Natal: UFRN, 2016.

HOLANDA, V. B.; LATTMAN-WELTMAN, F.; GUIMARÃES, F. (org.). **Sistema de informação de custos na administração pública: uma política de Estado**. Rio de Janeiro: FGV, 2010.

MADEIRA, Í. L. S. S. Custo estimado de refeições: estudo de caso no Restaurante Universitário da UFRN. In: SEMANA DE CIÊNCIA, TECNOLOGIA E CULTURA, 22., 2016, Natal. **Anais...** Natal: UFRN, 2016.

MACHADO, N; HOLANDA, V. B. Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no governo federal do Brasil. **Revista de Administração Pública**. Rio de Janeiro, 44 (4), jul./ago. 2010, p. 791-820.

MOREIRA, J. S.; CORRÊA, D. M. M. C.; ALENCAR, R. C. Convergência da contabilidade pública aos padrões internacionais: um estudo da adoção no imobilizado e intangível nas universidades federais brasileiras. **IX Congresso ANPCONT**, Curitiba, maio/jun. 2015.

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. **Instrução normativa SRF nº 162**, de 31 de dezembro de 1998. Fixa prazo de vida útil de depreciação dos bens que relaciona. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 8 out. 2015.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL (STN). **Manual de contabilidade aplicada ao setor público**: aplicado à União e aos Estados, Distrito Federal e Municípios. 6. ed. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Subsecretaria de Contabilidade Pública. Coordenação-Geral de Normas de Contabilidade Aplicadas à Federação, 2014.

_____. **Nova Contabilidade e Gestão Fiscal**: Modernização da Gestão Pública – Cartilha Brasília, 2013. Disponível em: <https://www.stn.gov.br/documents/10180/205525/CARTILHA_ENCONTRO_PREFEITOS.pdf>. Acesso: 3 out. 2015.

_____. Ministério da Fazenda. **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. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 2 ago. 2015.

_____. Ministério da Fazenda. **Portaria nº 828**, de 14 de dezembro de 2011. Altera o prazo de implementação do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público. Disponível em: <www3.tesouro.gov.br>. Acesso em: 14 ago. 2015.

SILVA, L. M. **Contabilidade governamental**: um enfoque administrativo da nova contabilidade pública. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO NORTE (UFRN). CONSAD. **Resolução nº 25, de 19 de julho de 2012**. Estabelece os elementos de despesas e a metodologia para o cálculo do custo das refeições do Sistema de Restaurantes da UFRN. Disponível em: <<https://sigrh.ufrn.br>>. Acesso em: 4 set. 2015.