



O IMPACTO DA DEPRECIACÃO NA GESTÃO DOS CUSTOS DE UMA EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇO PÚBLICO DE ABASTECIMENTO DE ÁGUA FRENTE AO PRONUNCIAMENTO TÉCNICO 27 DO COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS

THE IMPACT OF DEPRECIATION IN THE COSTS MANAGEMENT OF A COMPANY PROVIDING PUBLIC WATER SUPPLY COMPARED TO THE TECHNICAL PRONOUNCEMENT 27 OF ACCOUNTING PRONOUNCEMENTS COMMITTEE

Jorge Harry Harzer ⁽¹⁾

Centro Universitário Católica de Santa Catarina - Jaraguá do Sul/SC

Alceu Souza ⁽²⁾

Pontifícia Universidade Católica do Paraná - PUC/PR

RESUMO

O Pronunciamento Técnico 27 - Ativo Imobilizado do Comitê de Pronunciamentos Contábeis em consonância com as Normas Internacionais de Contabilidade - IAS-16, buscam a convergência da contabilidade nacional aos padrões internacionais. Já o Decreto 6.976/2009 afeta de maneira significativa as demonstrações contábeis de entidades da administração pública que passam a ser obrigadas a reconhecer a depreciação sobre o imobilizado. Ao fazerem isso, é possível que os valores da depreciação causem impactos significativos na gestão dos seus custos, nos resultados e no imobilizado. Diante disso, o objetivo geral deste artigo foi avaliar os impactos do reconhecimento da depreciação nos custos e nas demonstrações financeiras de 2006 a 2010 de uma companhia pública municipal de abastecimento de água. A metodologia utilizada caracteriza-se como pesquisa exploratória e descritiva do tipo estudo de caso. Para isto, recorreu-se aos balancetes e dados do sistema patrimonial do Serviço Autônomo Municipal de Água e Esgoto - SAMAE, do Município de Jaraguá do Sul, Santa Catarina. A depreciação foi calculada para todas as categorias de bens utilizando-se o método da linha reta com base no tempo e valor residual zero. As taxas anuais utilizadas foram aquelas determinadas pela Instrução Normativa 162/1998 da Secretaria da Receita Federal nos anexos I e II. Ao proceder com os cálculos da depreciação, constatou-se impacto médio no imobilizado de 26,5% e nos resultados de 32,5% sobre o superávit corrente. Os custos de depreciação apontaram tendência de crescimento, porém com impacto percentual estável no imobilizado e declínio no superávit do exercício.

Palavras- chave: Custos Públicos; Depreciação; Depreciação de Bens Públicos.

ABSTRACT

The Technical Pronouncement 27 - Fixed Assets Accounting Pronouncements Committee in line with International Accounting Standards - IAS-16, seek the convergence of national accounting to international standards. Already Decree 6.976/2009 significantly affects the financial statements of public entities that are now obliged to recognize the depreciation on the assets. In doing so, it is possible that the values of depreciation cause significant impacts in managing their costs, results and assets. Thus, this paper aims to

evaluate the impact of the recognition of depreciation cost and financial statements from 2006 to 2010 of a public company for municipal water supply. The methodology is characterized as an exploratory and a descriptive case study. For this, balance sheets and data taken from the patrimonial system provided by the Service of the Autonomous Municipal Water and Wastewater - SAMAE, in the city of Jaraguá do Sul, Santa Catarina, were used. Depreciation was calculated for all categories of assets using the straight-line method based on time and zero residual value. The annual rates used were those determined by the Instruction 162/1998 of the Internal Revenue Service in Annexes I and II. By proceeding with the depreciation calculations, it was observed an average impact on assets of 26.5% and 32.5% in the results of the current surplus. Depreciation costs showed an increasing trend, but with impact on fixed and stable percentage decline in the surplus for the year.

Key Words: Public Costs; Depreciation; Public Goods Depreciation.

INTRODUÇÃO

As recentes modificações nos procedimentos contábeis, motivadas pelo processo de convergência da contabilidade nacional aos padrões internacionais afetam significativamente as demonstrações financeiras das entidades, sejam elas públicas ou privadas. As questões relacionadas à avaliação das contas do ativo imobilizado e, não obstante ao reconhecimento da depreciação, fazem parte desse novo contexto. Nesse sentido, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC, instituiu o Pronunciamento Técnico 27 - Ativo Imobilizado, em consonância com as Normas Internacionais de Contabilidade - IAS 16.

Os investimentos em ativos imobilizados afetam a estrutura de custos das organizações de forma quase sempre irreversível, elevando seus custos fixos a patamares superiores aos existentes. A depreciação é parte integrante da estrutura de tais custos.

O cálculo das depreciações pode ser feitos por diferentes métodos, todos produzindo resultados diferentes. Entretanto, a prática profissional, adota, de forma quase unânime, o método linear utilizando-se de taxas percentuais ao ano para cada categoria de bem. Essa prática decorre de acordo com a permissibilidade de dedução do valor da

depreciação do lucro contábil para fins fiscais.

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis por meio do CPC número 27 introduz mudanças radicais a essa prática. Para ele, todas as organizações devem calcular a depreciação de acordo com o método que melhor reflita a perda de valor econômico de um determinado bem, permitindo, inclusive, fracionar o valor do bem em diferentes partes e proceder com os cálculos por critérios distintos para cada uma delas.

Entretanto, as mudanças introduzidas por meio do CPC 27 não são as únicas novidades. O Decreto número 6.976, de 07 de outubro de 2009, vem afetar de maneira significativa as demonstrações contábeis das entidades da administração pública que passaram, a partir de 2013, a ser obrigadas a reconhecer a depreciação sobre seus bens como qualquer outra organização. Atualmente, somente as Autarquias são obrigadas a contabilizar a depreciação de seus imobilizados.

As mudanças promovidas pelo CPC parecem introduzir uma nova forma de gestão na administração pública. Estratégias, decisões de investimentos, estrutura de custos e depreciação são terminologias que não podem mais ficar de fora do seu vocabulário, merecendo atenção especial.

Nesse sentido, é possível que as entidades públicas ao passarem a contabilizar a depreciação, encontrem impactos na gestão de seus custos e nas suas demonstrações financeiras. Mas será que realmente existem impactos? Em caso afirmativo, quais são os impactos produzidos pelo reconhecimento da depreciação no valor do imobilizado e na demonstração de resultados? Será que esses impactos são significativos na gestão de custos das empresas públicas? Assim, este artigo tem como eixo norteador buscar algumas possíveis respostas para essas perguntas.

São poucos os estudos que fazem uma relação entre fatores estratégicos, decisões de investimentos, estrutura de custos e depreciação na gestão pública, o que destaca a relevância desta pesquisa. Assim sendo, o presente estudo tem como objetivo geral avaliar os impactos do reconhecimento da depreciação nos custos e nas demonstrações financeiras do período compreendido entre 2006 a 2010 de uma companhia pública municipal de abastecimento de água. Seus objetivos específicos são:

- discutir a relação existente entre estratégia, posicionamento competitivo, decisões de investimentos e estrutura de custos;
- identificar alguns possíveis métodos de cálculo do valor da depreciação em consonância com o CPC 27;
- avaliar se os impactos causados pelo reconhecimento da depreciação são significativos no valor do imobilizado e nos resultados de uma companhia municipal de abastecimento de água.

Pretende-se recorrer aos números e demais dados do sistema patrimonial obtido junto ao Serviço Autônomo Municipal de

Água e Esgoto - SAMAE, localizado no Município de Jaraguá do Sul, região norte de Santa Catarina, para posterior cálculo e avaliação dos impactos da depreciação nos custos e nas demonstrações financeiras.

Para atender aos objetivos propostos, o presente trabalho se subdivide em cinco seções: 1) introdução; 2) revisão da literatura abrangendo a) relação entre estratégia, posicionamento competitivo, decisões de investimentos e estrutura de custos, b) gestão de custos na Administração Pública, c) fundamentos da depreciação, e, d) depreciação de bens na Administração Pública; 3) metodologia; 4) análise e resultados do estudo de caso do Serviço Autônomo Municipal de Água e Esgoto - SAMAE, de Jaraguá do Sul, Santa Catarina e, por fim, 5) considerações finais, limitações e recomendações.

REVISÃO DA LITERATURA

Esta seção procura evidenciar algumas implicações mais profundas que estão por trás dos números apresentados em custos. Por isso, inicia-se exatamente buscando relacionar custos num contexto estratégico, para depois, entrar nas questões particulares da gestão de custos na Administração Pública. Na sequência são introduzidas algumas considerações sobre a depreciação e finaliza-se com uma abordagem sobre depreciação de bens públicos.

Relação entre Estratégia, Posicionamento Competitivo, Decisões de Investimentos e Estrutura de Custos.

Estratégia, posicionamento competitivo, decisões de investimentos e estrutura de custos são assuntos que caminham juntos. A complexidade do

ambiente empresarial, altamente competitivo e cada vez mais volátil faz com que seja praticamente impossível tratar de custos sem que se entendam todas as relações que estão por trás deste conceito. Nesse sentido, para manter uma organização competitiva no mercado, indistintamente do seu ramo de atividade ou da forma de constituição que ela seja, é preciso que se tenha em mente as influências das decisões estratégicas adotadas.

Estratégias podem ser entendidas como um conjunto de decisões, medidas ou ações a serem executadas e que determinam os rumos a serem seguidos de forma coerente com os objetivos que se pretende atingir. Para Mintzberg e Quin (2001) a “estratégia é o padrão ou plano que integra as principais metas, políticas e sequências de ações de uma organização em um todo coerente.” As estratégias suportam a criação e a manutenção de uma vantagem competitiva.

A vantagem competitiva representa um conjunto de fatores combinados ou específicos adotados pelas organizações para se diferenciarem de alguma forma no mercado em que competem. Dessa forma, constitui-se como uma vantagem sobre os concorrentes, objetivando oferecer mais valor para os clientes por meio de algo que o mercado valorize e que os concorrentes tenham dificuldades em imitar (LACOMBE, 2004). Marques (2001, p. 139) complementa o pensamento ao afirmar que as “vantagens competitivas representam superioridades em relação ao concorrente, qualidades que favorecem o sucesso sobre o concorrente e ganhos superiores aos do concorrente”.

A vantagem competitiva determina o posicionamento competitivo de uma organização. Para tanto, estas se utilizam de diferentes estratégias classificadas por Porter em três tipos distintos (LACOMBE, 2004):

- estratégia de diferenciação, que visa obter vantagens competitivas através da oferta de produtos ou serviços diferentes dos oferecidos pelos concorrentes;
- estratégia de foco, que consiste na concentração de esforços em determinado produto ou aspecto de determinado produto ou em determinado público-alvo, caracterizado pela área geográfica ou pelo tipo de cliente;
- estratégia de liderança de custo, em que os esforços ficam concentrados na oferta de produtos e serviços com preços mais baixos do que os dos concorrentes.

Assim, para se manterem competitivas no mercado, as companhias adotam suas estratégias e para viabilizar a implantação destas, a estrutura das empresas tende a se modificar, podendo exigir novos investimentos que, por sua vez, geram custos estruturais adicionais. Deste modo, as decisões de investimentos são decorrentes das estratégias selecionadas e implicam em alterações na estrutura de custos (SOUZA; CLEMENTE, 2007).

Para Pflaeging (2009), custos são cifras contábeis, reflexos de processos vivos de criação de valor. Para o autor, mexer diretamente nos custos sem primeiro influenciar os processos reais que estão por trás dos números, significa criar um mundo paralelo aos processos de trabalho que representam as causas genuínas dos custos os quais, do ponto de vista sistêmico, não são passíveis de gerenciamento. Os custos devem refletir a essência de uma organização, pois são reflexos de atitudes, comportamentos, estruturas e modos de operar (MEGLIORINI, 2001).

Todos esses conceitos abordando o posicionamento competitivo, estratégias

adotadas, decisões de investimentos e estrutura de custos fazem parte do vocabulário empresarial privado. Se por um lado, para estas empresas, o objetivo não é apenas ganhar dinheiro, mas sim, ganhar mais dinheiro agora e no futuro (GOLDRATT, 1992), por outro, as organizações públicas parecem não ter essa preocupação. Estas, também servem à comunidade através dos seus produtos ou serviços prestados e, por essa razão, devem ser competitivas para se manter no mercado de forma autossustentada, crescendo e perpetuando-se sem a dependência de mais recursos públicos.

Com as determinações da Lei Complementar 101/2000, mais conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal, todavia, parece que está ocorrendo uma mudança na gestão pública e, por conseguinte, nas entidades públicas. Assim, a gestão de custos nessas entidades torna-se essencial para acompanhamento, controle e eficiência nos serviços prestados à comunidade, garantindo, ainda, mais transparência nos seus atos. Como o objetivo do setor público não é o lucro, Pereira e Silva (*apud* CORREIA *et al.* 2010) destacam que a busca pelo controle dos custos estaria mais voltada para uma melhor aplicação dos recursos, o que iria promover uma distribuição mais eficiente dos gastos públicos.

Gestão dos Custos na Administração Pública

No Brasil, os estudos relacionados à temática “custos nas entidades públicas” até o presente momento parece ter merecido poucos esforços. O fato é que a contabilidade dos entes públicos está mais centrada no controle orçamentário do que na necessidade

de se conhecer a eficiência dos fatos praticados. Entretanto, com a evolução da sociedade e com o evento terceirização ou privatização das coisas públicas, torna-se necessário que os gestores das entidades públicas conheçam os custos de suas entidades, a fim de tomarem melhores decisões entre as alternativas de produzir ou de comprar produtos e executar ou privatizar serviços públicos (SLOMSKI, 2009).

A obrigatoriedade de implantar a apuração e o controle dos custos na administração pública no Brasil encontra respaldo na Lei 4.320, de 17 de março de 1964, tornando-se evidente com advento da Lei Complementar 101, de 4 de maio de 2000, mais conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal. Nela, uma combinação dos artigos 4º e 50 fundamentam um novo marco na gestão dos recursos públicos. Contudo, é através da Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO que o ente público deve iniciar uma definição e implantação de um sistema de custos como suporte a avaliação de resultados (CRUZ; PLATT NETO, 2007).

Dessa forma, o artigo 4º da Lei Complementar 101/2000 estabelece que a LDO deve dispor de “normas relativas ao controle dos custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos” (Alínea “e”). Já o artigo 50 complementa ao expressar que “A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial” (Parágrafo 3º). Percebe-se que essa Lei fixa um novo marco na gestão dos recursos públicos por meio de uma contabilidade aberta e voltada para os aspectos gerenciais, sendo pautada na

eficiência dos atos da gestão e eficácia com seus resultados.

As entidades públicas, assim como as demais, produzem bens ou prestam serviços, muitas vezes controlados ou não ofertados pela iniciativa privada, sempre visando a suprir as necessidades da comunidade. Ao cumprir com sua missão, consomem recursos oriundos da sociedade através dos tributos, taxas, contribuições ou outras formas de arrecadação. Assim, é natural que estas organizações sejam geridas de forma a promover a eficiência e a transparência na aplicação desses recursos. Nesse aspecto, a necessidade de se ter uma contabilidade voltada às necessidades gerenciais, permitindo o planejamento e o controle dos recursos públicos parece torna-se evidente.

Araújo e Silva (2010) destacam o conceito de “competição administrada” na gestão pública, ou seja, a implantação de mecanismos de gestão voltada a aspectos estratégicos de forma a melhorar seu posicionamento competitivo no mercado. Ressaltam ainda que estratégias competitivas podem ser eficazes em muitas ações do governo e que o sucesso de novos modelos de gestão da Administração Pública será determinado pela integração adequada das estratégias competitivas e corporativas. Os autores, entretanto, afirmam que isso não significa que a estratégia competitiva deva se impregnar em todas as atividades governamentais.

Silva e Graciliano (2010) destacam duas vertentes precípuas que justificam a apuração de custos no setor público, ambas em sintonia com o que propõe a Administração Pública Gerencial: primeira, a adoção dos custos como critério para a formação de preços públicos e de receitas de prestação de serviços; segunda, a redução de despesas e a

consequente utilização como mecanismo de aferição de eficiência.

Além disso, a apuração e o controle dos custos públicos proporcionam outras vantagens. Dessa forma, Cruz e Platt Neto (2007, p. 71) destacam:

- a) Cumprir a determinação legal (art. 4º combinado com o 50 da LRF);
- b) O gestor público não ficará apenas na defensiva diante do Tribunal de Contas;
- c) Melhorar o aproveitamento de seus recursos e ter um melhor planejamento de despesas;
- d) Evitar a inadimplência e seus inconvenientes;
- e) Buscar a melhoria da qualidade e a redução de custos;
- f) Encaminhar-se na prestação de serviços melhores à comunidade.

Os autores recomendam que seja feita a inclusão de artigos na LDO que expressem a utilização de um modelo simplificado de custeamento. Adicionalmente, à medida que houver a assimilação e que sejam percebidas as vantagens proporcionadas pelo modelo, este deve ser aperfeiçoado, adaptado e posteriormente implantado a outros setores da gestão pública (CRUZ; PLATT NETO, 2007). É evidentemente que, em teoria, o modelo conceitual parece simples, contudo, na prática implica em mudanças de comportamentos e culturas fortemente arraigadas no modelo atual de gestão pública.

Em síntese, pode-se dizer que a gestão estratégica dos custos públicos é fundamental em dois aspectos: o legal e o de gestão. No aspecto legal, destaca-se o cumprimento da transparência no uso dos recursos e no controle dos gastos públicos perante a sociedade. No aspecto de gestão, por servir de instrumento de suporte às questões

operacionais como a formação dos preços das tarifas dos serviços ou produtos ofertados pelas entidades públicas, mas, fundamentalmente, no subsídio para assuntos estratégicos de planejamento, orçamento e controle mais efetivo dos gastos. A gestão estratégica dos custos desempenha um importante papel como fonte de indicadores de desempenho, além de auxiliar nos processos decisórios, permitindo a avaliação do desempenho organizacional.

Fundamentos da Depreciação

A palavra depreciação tem origem no latim, *pretium* que significa preço ou valor. *De-pretium*, por sua vez, significa redução do preço ou valor (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999). Inúmeras outras definições são dadas à palavra depreciação na literatura contábil, passando desde a criação de um fundo para a reposição do ativo após o término de sua vida útil, perda de valor econômico ou, numa linguagem mais contábil como a alocação sistemática do valor depreciável de bem como custo ou despesa do exercício na formação do resultado. Schultz, Silva e Borgert (2006) enfatizam que os estudos sobre o assunto têm-se demonstrado confusos iniciando pelo conceito que envolve o tema. Para os autores, a depreciação é um procedimento contábil de alocação dos custos referentes à aquisição de um bem num período, a outros períodos subsequentes (SCHULTZ; SILVA; BORGERT, 2006).

A depreciação pode ser interpretada como um fenômeno econômico ou contábil. Sob o aspecto econômico ela “pode ser considerada como o consumo do estoque de capital físico e, portanto, custo de produção” (LACOMBE, 2004, p. 103). Já de acordo com o

ponto de vista contábil, a depreciação representa a alocação sistemática do valor de um ativo como custo ou despesa no resultado do exercício, ao longo de sua vida útil. Sob esse enfoque, ela representa a mensuração da perda de valor econômico de um determinado bem provocado pelo desgaste físico ocorrido com seu uso, ação do tempo ou obsolescência.

A definição pela abordagem econômica também recebe duas relevantes contribuições citadas por Schultz, Silva e Borgert (2006). A primeira foi definida por Wright (1964) como sendo a soma dos fluxos de serviços futuros trazida a valor presente, em uma determinada data, por uma taxa de desconto preestabelecida. A segunda foi descrita por Bodie, Kane e Marcus (2000) como sendo o valor do fluxo de caixa operacional que deve ser reinvestido na empresa para que seja possível manter seus fluxos a níveis atuais. (SCHULTZ; SILVA; BORGERT, 2006).

Vale destacar uma abordagem que pode ser chamada de administrativa, na qual a depreciação representa o valor mínimo que deve ser reinvestido na empresa a cada ano para que esta não perca sua capacidade produtiva. Neste aspecto, o valor da depreciação é apenas um referencial, principalmente no processo orçamentário para se definir níveis mínimos de investimento em imobilizados. Entretanto para fins de gestão de custos, foco deste trabalho, é preciso reportar à sua abordagem contábil. Assim, para Ijiri e Kaplan (1969) a depreciação é um método de alocar o custo depreciável de um ativo durante sua vida útil, sendo que este alcança o fim de sua vida útil por causa da deterioração física, quebra ou devido à obsolescência técnica.

As causas que provocam a perda de valor de um ativo são muitas. Nessa linha,

Franco (1997) descreve as principais causas da depreciação, conforme resumido no

Quadro 1:

Quadro 1 - Causas da depreciação

Materiais	Física	Uso ou desgaste de funcionamento	
		Decrepitude (ação do tempo)	
	Funcional	Desuso	
		Obsolescência	
		Insuficiência	
	Eventuais	Acidentes	Negligência
			Elementos Naturais
			Defeitos Estruturais
		Parasitas e contaminação	
		Fenômenos físicos e químicos	
Não Materiais	Renunciado		
	Duração limitada		

Fonte: adaptado de Franco, 1997.

O cálculo da depreciação também representa um ponto que pode causar polêmica por envolver certa subjetividade. O seu valor vai depender do método a ser utilizado, o que gera alguma confusão entre qual é o método que melhor reflete a perda de valor do bem para determinada circunstância. Franco (1997) descreve dois critérios para o cálculo da depreciação, denominando-os como depreciação real ou absoluta e depreciação teórica.

A depreciação real ou absoluta corresponde à diferença entre o valor de aquisição de um bem menos o valor pelo qual este mesmo bem poderá ser vendido após seu uso. O autor complementa descrevendo que uma alternativa de cálculo para se encontrar a depreciação real, seria a substituição do possível valor de venda pelo valor de utilidade que o bem representa para a empresa. Entretanto, Franco (1997) alerta que o valor da depreciação real é quase impossível de ser calculado, pois depende da

avaliação direta e rigorosa de todos os bens em cada exercício.

Conforme Franco (1997), a depreciação teórica pode ser calculada de diferentes formas, consistindo de diversos métodos matemáticos ou técnicos de cálculo e distribuição do seu valor por diversos exercícios, por meio dos quais presumivelmente o bem será consumido. Complementarmente, Franco (1997) descreve seis métodos para o cálculo da depreciação teórica: quotas fixas, taxas constantes, taxas variáveis crescentes ou decrescentes, método de Cole por frações crescentes ou decrescentes, anuidades de capitalização e, quotas proporcionais às horas de trabalho ou à produção.

Nessa mesma linha, Schultz, Silva e Borgert (2006) descrevem sete métodos que podem ser utilizados para o cálculo da depreciação: linha reta baseada no tempo, linha reta baseada na produção ou utilização, método da contribuição à receita líquida,

método do saldo declinante ou decrescente, método da taxa dupla, da soma dos dígitos dos anos, e da depreciação crescente. Já o Pronunciamento Técnico CPC 27 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis embora enfatize que a entidade deve selecionar o método que melhor reflita o padrão de consumo dos benefícios econômicos futuros esperados do ativo, limita-os ao descrever que tais métodos incluem o método da linha reta, dos saldos decrescentes e das unidades produzidas. Diante de diversos métodos, é evidente que cada empresa deveria adotar aquele que melhor reflita a perda de valor do bem de acordo com suas especificidades. Na prática, entretanto, como o valor da depreciação afeta diretamente o resultado do exercício e, por conseguinte, pode apresentar reflexos de ordem tributária, a maioria das empresas restringe seu cálculo de acordo com as taxas anuais permitidas para fins de dedutibilidade da despesa conforme a legislação fiscal determina.

Depreciação de bens na Administração Pública

Toda disposição legal para realização da escrituração contábil dos órgãos públicos está contida na Lei 4.320/1964, entre os artigos 83 e 106. Em nenhum desses artigos a depreciação ou qualquer outra forma de reconhecimento da perda de valor dos bens patrimoniais são citadas. Contudo, os artigos 107 a 110 tratam das Autarquias e Outras Entidades e, mais especificamente o parágrafo 2º do artigo 108, expressa que “As previsões para depreciação serão computadas para efeito de apuração do saldo líquido das mencionadas entidades”. Tal fato evidencia a não obrigatoriedade de se realizar o cálculo e a contabilização da depreciação em bens

públicos, exceto para as Autarquias e outras Entidades públicas.

Ainda nesse sentido, o Artigo 85 da referida Lei expressa que os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitir o acompanhamento da execução orçamentária. Como as entidades públicas não visam ao lucro, isso caracteriza a contabilidade dessas entidades como um instrumento de acompanhamento da execução orçamentária, ou seja, um instrumento de acompanhamento financeiro. Como a depreciação é uma despesa de natureza econômica e não financeira, ela acaba não sendo praticada na contabilidade pública, exceto às entidades mencionadas.

Algumas razões para o não reconhecimento da depreciação sobre os bens públicos são apontadas por Carvalho e Slomski (2006) ao relatarem que o problema mais recorrente trata da questão da vida útil e apontam dois motivos para isto: primeiro, porque esses ativos são, na maioria das vezes, um sistema formado por outros ativos menores, sendo que estes possuem vidas úteis diferentes entre si e diferentes do bem maior; e, em segundo lugar porque as partes dos bens são frequentemente renovadas, com isso a capacidade de serviços do ativo como um todo é constantemente reestruturada de forma parcial. Mais tarde, nessa mesma linha, Diógenes e Slomski (2008) também apontam alguns outros motivos para o não reconhecimento da depreciação sobre os bens públicos. Para os autores, há o entendimento de que, na visão dos gestores da área contábil, os bens públicos não são de propriedade dos Órgãos Públicos, uma vez que são de uso da sociedade. Além disso, de acordo com os autores, tais bens não são mensuráveis de modo confiável, não são vendáveis, não produzem fluxo de caixa à

entidade que os controla e não possuem alternativa de uso.

As normas de contabilidade pública também estão passando por um processo de convergência às normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público. Essa busca pela conciliação das práticas contábeis aplicadas ao setor encontra respaldo na Portaria 184, de 25 de agosto de 2008, publicada pelo Ministério da Fazenda, Portaria 467 de 6 de agosto de 2009, da Secretaria do Tesouro Nacional e, nas Normas Brasileiras de Contabilidades Aplicadas ao Setor Público, através da NBC T 16. Assim, um novo conceito de contabilidade pública começa a surgir, deixando-a com uma função mais voltada aos aspectos gerenciais do que apenas de controle orçamentário.

Nesse sentido, a Portaria 184/2008 estabelece as diretrizes a serem observadas pela administração pública para tornar as Normas Nacionais convergentes com as Internacionais aplicadas ao setor público, porém, não detalha os procedimentos contábeis. Já a Norma Brasileira de Contabilidade – NBC, através da NBC T 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão, aprovada por meio da Resolução CFC nº 1.136 de 21 de novembro de 2008 e a Portaria STN 467/2009, que aprova a 2ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP, mais especificamente o volume II – Procedimentos Contábeis Patrimoniais, estabelecem os critérios de mensuração e reconhecimento da depreciação de bens públicos. Porém, de acordo com a Portaria 467/2009, a obrigatoriedade de adequação das normas contábeis do setor público só entrará em vigor, de forma obrigatória, em 2011 para a União, 2012 para os Estados e Distrito Federal e em 2013 para os Municípios.

Com relação aos métodos de depreciar, o Pronunciamento Técnico CPC 27 enfatiza três métodos possíveis: linha reta, saldos decrescentes e unidades produzidas, podendo ser aplicados a todas as entidades. No setor público, o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (v. 2, 2009) enfatiza o método linear ou das cotas constantes, embora advirta que as taxas de depreciação ainda não foram definidas, o documento sinaliza a possibilidade de utilização do método das unidades produzidas e das horas trabalhadas. Já a NBC T 16.9 descreve o método das cotas constantes, das unidades produzidas e o da soma dos dígitos.

Assim como nos casos dos bens das organizações privadas, os bens das organizações públicas também possuem a característica de produzirem benefícios futuros de longo prazo, ou porque sevem a sociedade ou porque são utilizados na produção de bens ou na prestação de serviços públicos. Por isso, a necessidade de se reconhecer os efeitos da depreciação utilizando-se de métodos que melhor atendam às características de cada bem e que melhor reflitam a perda de capacidade de geração futura de benefícios. Assim, unindo-se os conceitos de gestão de custos e depreciação nas organizações públicas, é possível que possam surgir impactos na estrutura de custos influenciando seus valores e resultados.

METODOLOGIA

De acordo com a classificação proposta por Jung (2003), o presente trabalho se caracteriza como uma pesquisa aplicada quanto à sua natureza; exploratória e descritiva quanto aos seus objetivos e de estudo de caso quanto à abordagem do problema. Ainda de acordo com Jung (2003)

o estudo de caso consiste em estudo profundo e exaustivo de um ou de poucos objetos de maneira que se permita seu amplo e detalhado conhecimento. O estudo de caso faz uso de diversas técnicas de coleta de dados.

Este estudo de caso foi realizado junto ao Serviço Autônomo Municipal de Água e Esgoto – SAMAE, do Município de Jaraguá do Sul, região norte de Santa Catarina. Os dados para os cálculos das depreciações foram extraídos dos balancetes de verificação e da relação dos bens móveis extraídos do sistema patrimonial obtidos no setor de contabilidade da Companhia. Os balancetes correspondem ao período de 31 de dezembro de 1999, sendo este o ano do balancete mais antigo disponível no sistema contábil, a 31 de dezembro de 2010. Já a relação patrimonial dos bens móveis constitui uma fonte detalhada de todos os bens existentes no patrimônio em 31 de dezembro de 2010.

As análises foram feitas a partir da reconstituição dos saldos do imobilizado e do superávit corrente das demonstrações financeiras para o período de 2006 a 2010 após o cômputo das depreciações. Entretanto, é oportuno destacar que o SAMAE de Jaraguá do Sul não possui controle patrimonial individualizado para o subgrupo do imobilizado bens imóveis de natureza industrial. Para esta categoria de bens, as aquisições anuais foram estimadas pelas diferenças dos saldos existentes nos balancetes de dezembro de cada ano, de 1999 a 2010.

A tabulação dos dados e os cálculos das depreciações foram feitas em planilhas do Excel. Quanto aos bens móveis foi possível separá-los por ano de aquisição e estimar o valor da depreciação de forma mais apurada de acordo com as taxas anuais utilizadas.

Assim, foi possível estimar os bens que já tenham sido totalmente depreciados de 2006 a 2010, o que zera o valor residual e não gera encargos de depreciação nos resultados, daqueles bens ainda depreciáveis e que geram impactos nos valores das demonstrações contábeis. Quanto aos bens imóveis de natureza industrial, utilizaram-se os valores dos saldos das contas existentes em 1999 e considerados como de bens ainda depreciáveis e, a partir desse ano, foram acrescidas as novas incorporações de acordo com as diferenças de saldos em dezembro de cada ano dos respectivos balancetes, conforme descrito no parágrafo anterior.

As depreciações foram calculadas pelo método da linha reta com base no tempo e valor residual zero. As taxas anuais utilizadas são aquelas determinadas pela Secretaria da Receita Federal instituídas pela Instrução Normativa nº 162 de 31 de dezembro de 1998. Nesta Instrução Normativa encontram-se os Anexos I e II. O Anexo I relaciona os bens de acordo com a Nomenclatura Comum do MERCOSUL – NCM e fixa as respectivas taxas anuais de depreciação. Este anexo sofreu algumas alterações que foram publicadas pela IN SRF nº 130 de 1999, mas que não afetam os resultados deste trabalho. Já o anexo II fixa as taxas anuais de depreciação para os demais bens não relacionados no Anexo I.

Em decorrência do pequeno período em análise, cinco anos, a utilização de testes estatísticos que comprovem se as diferenças apresentadas são de fato relevantes, fica comprometida. Contudo, para atender ao objetivo específico de avaliar se os impactos produzidos pelo reconhecimento da depreciação são significativos, compararam-se as médias dos valores do imobilizado e do superávit corrente antes e depois do cômputo

da depreciação para o período em questão e as análises relatadas pelo percentual das diferenças dos resultados.

RESULTADOS

O SAMAE de Jaraguá do Sul foi criado pela Lei Municipal nº 190, iniciando suas atividades em 28 de maio de 1968. A instituição tem por objetivo operar, manter, conservar e explorar os serviços de água potável e de esgotos sanitários na cidade de Jaraguá do Sul. Atualmente atende a aproximadamente 85% da população do município com redes de distribuição de água, o que soma mais de 590 km de tubulações. São aproximadamente 31.000 ligações e 40.000 economias abastecidas (SAMAE, 2011).

Seu principal sistema de tratamento de água encontra-se em sua sede, à Rua Erwino Menegotti. Tem a capacidade para tratar 395 litros de água por segundo, atendendo a mais de 85% da demanda atual. Além desta, o SAMAE conta ainda com outros cinco sistemas de tratamento independentes espalhados pelos bairros. A água tratada é armazenada em quatro reservatórios principais, sendo que cada um possui capacidade para armazenar dois milhões de litros de água. Além disso, há outros vinte reservatórios auxiliares que são alimentados diretamente ou por bombeamento.

O Apêndice 1 relaciona os saldos dos bens móveis e imóveis do SAMAE de Jaraguá do Sul, bem como as respectivas taxas anuais de depreciação utilizadas neste trabalho para o período de 2006 a 2010. O total dos bens imóveis de natureza industrial representa em média 91,5% das imobilizações. Exemplos desses bens são as estações de tratamento de

água e as de tratamento de esgotos. Em sua maioria, são constituídos por obras civis, bombas e diversos tipos de máquinas, instrumentos e aparelhos. O saldo desta conta teve um aumento significativo, passando de R\$ 38,4 milhões em 2006 para mais de R\$ 62,2 milhões em 2010, um incremento médio anual em torno de 12,8%.

Como o SAMAE de Jaraguá do Sul não dispõe de um sistema de controle patrimonial detalhado dos bens imóveis de natureza industrial, as taxas anuais de depreciação utilizadas são aquelas constantes no Anexo I da Instrução Normativa nº 162/98 da Secretaria da Receita Federal. Dessa forma, utilizou-se a taxa linear de 4% ao ano sem a subdivisão dessas contas pela natureza dos bens incorporados na sua composição. Esse fato, se por um lado constitui uma limitação nos resultados, por outro, trata-se de uma postura conservadora, fazendo com que os efeitos reais nos resultados possam ser superiores aos apresentados.

Os valores totais do grupo imobilizado do balanço patrimonial do SAMAE de Jaraguá do Sul com os efeitos da depreciação são demonstrados na Tabela 1. O imobilizado pelo custo contábil de aquisição apresentou um incremento substancial de 60,7% com valores passando de R\$ 42,0 milhões em 2006 para R\$ 67,4 milhões em 2010, representando aumento médio anual em torno de 12,6%. Já a depreciação acumulada neste mesmo período passou de R\$ 9,8 milhões para R\$ 18,4 milhões, incremento total na ordem de 88,1% e taxa média anual de 17,1%. Como consequência, o valor residual do imobilizado que era de R\$ 32,1 milhões em 2006 passou para aproximadamente 49,0 milhões em 2010.

Tabela 1 – Saldos totais das contas do imobilizado com depreciação acumulada

Imobilizado	2006	2007	2008	2009	2010
A Custo de Aquisição	42.003.503	44.820.316	51.778.097	59.085.874	67.481.308
Depreciação Acumulada	9.827.753	11.824.368	13.926.841	16.196.200	18.487.667
Depreciação s/ Custo Aquisição	23,4%	26,9%	26,9%	27,4%	27,4%
Valor Residual	32.175.750	32.995.948	37.851.256	42.889.675	48.993.641

Fonte: dados da pesquisa, 2011.

O valor médio calculado para os cinco anos foi de R\$ 53,0 milhões para o imobilizado a custo de aquisição e de R\$ 39,0 milhões para o valor residual. O impacto do reconhecimento da depreciação sobre as médias do imobilizado do SAMAE de Jaraguá do Sul é expressivo, na ordem de 26,5%. Contudo, a relação percentual da depreciação acumulada sobre o custo de aquisição demonstra-se estável no período. Representava 23,4% em 2006 e 27,4% em 2010, com média de 26,4% e desvio padrão de 1,7%. Essa estabilidade é mais acentuada nos últimos quatro anos, com média de 27,2% e desvio padrão de 0,3%. A Figura 1 ilustra graficamente o imobilizado a custo de aquisição, a depreciação acumulada e o valor residual de cada ano.

De 2006 a 2010 as receitas correntes do SAMAE de Jaraguá do Sul tiveram expressivo aumento, passando de R\$ 15,7 milhões para R\$ 25,9 milhões, acréscimo na ordem de 64,4%. Já os custos e despesas correntes sem a depreciação neste mesmo período apresentam aumento de 21,9%, passando de R\$ 13,4 milhões para R\$ 16,3 milhões. Como consequência, o superávit corrente, valor sem o efeito da depreciação, subiu de R\$ 2,3 milhões em 2006 para R\$ R\$ 9,6 milhões em 2010, expressando uma evolução de 303,7%. A Tabela 2 detalha os valores da demonstração do resultado.

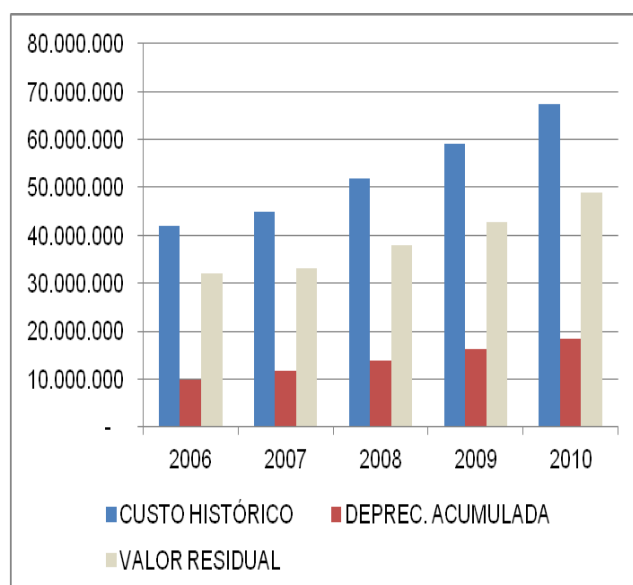


Figura 1 – Evolução dos valores do imobilizado de 2006 a 2010

Fonte: dados da pesquisa, 2011.

Tabela 2 – Demonstração do Resultado do Exercício período 2006 a 2010

Resultado do Exercício	2006	2007	2008	2009	2010
Receitas Correntes	15.788.148	18.600.460	20.475.505	22.881.338	25.963.198
Deduções da Receita	-	-	(9.583)	(14.987)	(2.697)
Custos e Despesas Correntes	(13.405.452)	(13.917.121)	(12.947.487)	(14.990.606)	(16.343.751)
Superávit Corrente	2.382.696	4.683.340	7.528.018	7.890.731	9.619.447
Depreciação	(1.786.521)	(1.996.615)	(2.102.473)	(2.269.358)	(2.291.467)
Superávit do Exercício	596.175	2.686.724	5.425.544	5.621.373	7.327.980
Impactos % nos Resultados	75,0%	42,6%	27,9%	28,8%	23,8%

Fonte: dados da pesquisa, 2011.

Ainda de acordo com a Tabela 2, percebe-se que os custos de depreciação apresentam uma tendência de aumento a cada ano decorrente dos investimentos em novas imobilizações. Seus valores passaram de aproximadamente R\$ 1,8 milhão em 2006 para quase R\$ 2,3 milhões em 2010, representando incremento de 28,3% no período, média anual na ordem de 6,4%. Com isso, o superávit do exercício deduzida a depreciação reduziu em 2006 para R\$ 596 mil e em 2010 para R\$ 7,3 milhões.

O impacto da depreciação nos resultados é função direta do comportamento das receitas, custos e despesas correntes. Diante dos resultados apresentados, o valor médio calculado para os cinco anos foi de R\$ 6,4 milhões para o superávit corrente e de R\$ 2,1 milhões para a depreciação. Em decorrência disso, o superávit do exercício deduzido a depreciação teve média de R\$ 4,3 milhões neste mesmo período. Dessa forma, o impacto médio que a depreciação causou no resultado foi de 32,5%. Esse impacto é expressivo e só não foi maior porque as receitas subiram proporcionalmente bem mais do que os custos e despesas correntes no período.

Contudo, com os resultados apresentados, nota-se que o impacto percentual da depreciação apresentou declínio. A relação percentual do superávit do exercício deduzida a depreciação sobre o superávit corrente, foi mais significativa em

2006 (75,0%) do que em 2007 (42,6%). Tal relação, porém, apresenta-se praticamente estável entre 2008 a 2010 com média de 26,8 e desvio padrão de 2,6%.

Diante dos resultados encontrados, verifica-se que os custos de depreciação são significativos gerando impactos tanto nos valores do imobilizado quanto nos resultados anuais. Cabe, ainda, ressaltar que esses impactos poderão ser, na prática, ainda superiores aos apresentados pelo fato de o SAMAE de Jaraguá do Sul não possuir controles analíticos das contas do subgrupo bens imóveis de natureza industrial. Assim, sugere-se que cada uma das contas apresentadas neste subgrupo, conforme evidenciadas no Apêndice 1, sejam subdivididas em outras contas analíticas de acordo com a natureza dos bens existentes e, como consequência, o cálculo da depreciação passe a ser feito de forma unitária. Procedendo-se dessa maneira, estar-se-ia agindo de acordo com os preceitos técnicos contidos no Pronunciamento Técnico 27 do CPC que admite o fracionamento dos bens de acordo com sua natureza para o cálculo dos custos de depreciação.

O SAMAE de Jaraguá do Sul, como uma Autarquia Municipal, já deveria contabilizar os custos de depreciação em seus resultados. Porém, na prática isso deverá acontecer somente a partir de 2013 quando todas as entidades públicas municipais passarão, por disposição legal, a serem

obrigadas a contabilizar a depreciação. E, quando isso acontecer, a entidade certamente terá que encontrar caminhos para apurar esses custos de forma mais correta quanto possível.

No início deste trabalho discutiu-se a relação existente entre estratégias, decisões de investimentos e estrutura de custos. Os custos de depreciação são decorrentes de decisões de investimentos tomadas no passado e difíceis de serem geridos no curto prazo. O SAMAE de Jaraguá do Sul, assim como muitas outras entidades públicas, necessita de constantes investimentos em infraestrutura. Para esta Autarquia, o reconhecimento dos custos de depreciação não poderá influenciar a formação dos seus preços, mas certamente, representará ganhos para sua gestão decorrente do aumento da qualidade da informação produzida. De qualquer forma, gestão estratégica de custos aparenta ser uma tarefa muito mais complexa para as entidades da Administração Pública do que para as entidades privadas.

CONSIDERAÇÕES FINAIS, LIMITAÇÕES E RECOMENDAÇÕES

A gestão estratégica de custos constitui tarefa muito mais complexa do que se possa imaginar, indo muito além do que simplesmente calcular números. Atualmente, com processos produtivos cada vez mais dependentes de bens de capital, a estrutura das empresas tende a aumentar e, por consequência, os custos fixos também aumentam. É relevante salientar que os custos são resultados de decisões estratégicas tomadas no passado. Estratégias equivocadas podem resultar em investimentos equivocados. Neste caso, quando a estratégia não dá certo, os custos aumentam e a receita

não é gerada da forma esperada. Custos de estrutura são, quase sempre, irreversíveis ou a reversibilidade é lenta e quase nunca recupera o capital investido.

A gestão estratégica de custos para as entidades da Administração Pública é fundamental seja por questão legal, seja como instrumento de gestão. No âmbito legal contribui com a transparência no uso e controle dos recursos públicos. No tocante à gestão, serve tanto como instrumento de suporte às questões operacionais quanto às estratégicas. Indicadores de desempenho, planejamento, orçamento e controle dos gastos e avaliação de desempenho são alguns exemplos de atividades que podem ser beneficiadas com o reconhecimento da depreciação nas entidades públicas.

No estudo de caso apresentado neste trabalho, foi possível verificar que o reconhecimento da depreciação produz impactos significativos tanto no valor do imobilizado como nos resultados. Para o SAMAE de Jaraguá do Sul, o impacto médio da depreciação acumulada sobre o imobilizado a custo de aquisição foi de 26,5%. No resultado líquido do exercício o custo de depreciação representou impacto de 32,5% sobre o resultado corrente. Também foi possível notar que os custos anuais de depreciação apresentam tendência de aumento em função dos novos investimentos em bens de infraestrutura que são realizados. Os impactos percentuais, porém, foram estáveis no imobilizado e declinaram em relação ao superávit do exercício.

É relevante destacar que este estudo apresenta algumas limitações que devem ser levadas em consideração. Como a relação dos bens móveis utilizada como fonte dos dados refere-se somente aos bens existentes no patrimônio da entidade em 31 de dezembro

de 2010, este estudo desconsiderou os bens existentes em outros anos e que já foram desincorporados do patrimônio até esta data. Dessa forma, os saldos das contas do imobilizado referentes aos bens móveis apresentadas para o período de 2006 a 2009 não são, para algumas contas, exatamente os mesmos valores dos saldos existentes nos respectivos balancetes para essa categoria de bens. Para o ano de 2010, os saldos são exatamente os mesmos.

Os bens móveis representam apenas 6% do total do imobilizado. Os valores mais expressivos são constituídos pelos bens imóveis que se subdividem em terrenos, edificações e bens imóveis de natureza industrial. Para este último subgrupo, como o SAMAE de Jaraguá do Sul não disponibiliza de um sistema de controle patrimonial individualizado, os valores anuais das aquisições de 2000 a 2010 foram calculados pela diferença entre os saldos dos balancetes de dezembro de cada ano em relação ao saldo do ano anterior. Assim, o desdobramento de cada conta e a decomposição dos saldos do subgrupo ficou prejudicado.

Dessa forma, duas outras limitações foram encontradas: uma com relação ao desdobramento das contas como mencionado, o que não permitiu aplicação de taxas de depreciação diferenciadas de acordo com a natureza de cada bem; e, outra, referente às aquisições anteriores a 1999, ano do último balancete disponibilizado pela contabilidade do SAMAE. Assim, não foi possível precisar o ano em que aqueles valores existentes no balancete de 1999 foram incorporados ao patrimônio da companhia e o saldo existente acabou sendo considerado como de bens ainda depreciáveis.

Diante dessas limitações, é possível que os impactos da depreciação no imobilizado e nos resultados possam ser, na prática, ainda

maiores. Como comentado, o SAMAE possui valores expressivos de imobilizações concentrados no subgrupo bens imóveis de natureza industrial, representando em média 91,5% do total do imobilizado. Neste trabalho, este subgrupo foi todo depreciado à taxa linear de 4% ao ano. Por outro lado, de acordo com o CPC 27, todas as organizações devem calcular a depreciação usando métodos que melhor reflitam a perda de valor econômico de cada bem e permite, ainda, que um único bem possa ser fracionado e que a depreciação seja calculada de forma diferente para cada uma das partes. No caso do SAMAE, como cada conta desse subgrupo se subdivide em diversos tipos de bens, cada um deles deveria ter sido depreciado com taxas diferenciadas em função de terem vida útil diferenciada.

Por fim, este trabalho utilizou o método da linha reta em função do tempo para o cálculo da depreciação. Assim, sugere-se replicar o trabalho utilizando outros métodos de depreciação e que melhor reflitam a perda de valor econômico dos bens, bem como desdobrar cada conta do subgrupo bens imóveis de natureza industrial e calcular a depreciação separadamente para cada bem. Também só foi possível considerar cinco anos na composição do imobilizado e da demonstração do resultado, o que limitou a utilização de métodos estatísticos, paramétricos ou não paramétricos, que evidenciem se as médias antes e depois da depreciação são estatisticamente significativas. Dessa forma, sugere-se também, replicar este estudo no futuro, utilizando período maior de tempo.

REFERÊNCIAS

ARAÚJO, R. P.; SILVA, L. M. Aplicação da contabilidade de custos na Administração Pública: experiências na Marinha do Brasil e na Força Aérea Brasileira. In: XVII CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, n. 27, 2010, Belo Horizonte. **Anais...** Belo Horizonte: nov. 2010. 1 CD ROM.

BRASIL. Decreto nº 6.976, de 07 de outubro de 2009. Dispõe sobre o Sistema de Contabilidade Federal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Ato2007-2010/2009/Decreto/D6976.htm>. Acesso em: 10 dez.2010
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Ato2007-2010/2009/Decreto/D6976.htm>. Acesso em: 10 dez. 2010.

_____. Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 162, de 31 de dezembro de 1998. Fixa o prazo de vida útil e taxa de depreciação dos bens que relaciona. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/ins/ant2001/1998/in16298.htm>. Acesso em: 10 dez. 2010.

_____. Lei 4.320/1964, 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 14/dez./2010>. Acesso em: 10 dez. 2010.

_____. Lei Complementar nº 101/2000, 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: 17 dez. 2010.

_____. Portaria nº 467/2009, de 6 de agosto de 2009. Aprova os volumes II - Procedimentos Contábeis Patrimoniais, III - Procedimentos Contábeis Específicos e IV - Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, da 2ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/contabilidade_governamental/manual_cont_SetPublico.asp>. Acesso em: 10 dez. 2010.

_____. Portaria Ministério da Fazenda 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-la convergente com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicada ao Setor Público. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/portugues/legislacao/portarias/2008/portaria184.asp>>. Acesso em: 14 dez. 2010.

CARVALHO, E. M. de, SLOMSKI, V. Bens Públicos de Infraestrutura: um estudo crítico-dialético das práticas relacionadas a reconhecimento e evidenciação Contábil. In: 30º ENCONTRO DA ANPAD, n. 30, 2006, Salvador. **Anais...** Salvador: set.2006. 1 CD ROM.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. Pronunciamento Técnico CPC 27 – Ativo Imobilizado. Disponível em: < <http://www.cpc.org.br/pdf/CPC%2027.pdf>>. Acesso em: 25 nov. 2010.

CFC - CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. 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.tesouro.fazenda.gov.br/contabilidade_governamental/download/RES_CFC_11362008_NBC_T169_Depreciacao_Amortizacao_Exaustao.pdf>. Acesso em: 14 dez. 2010.

CORREIA, S. L. A. *et al.* Gestão de custos públicos: uma experiência no Estado da Bahia, com base no sistema de apuração de custos públicos – ACP. In: XVII CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, n. 27, 2010, Belo Horizonte. **Anais...** Belo Horizonte: nov. 2010. 1 CD ROM.

CRUZ, F.; PLATT NETO, O. A. **Contabilidade de custos para entidades estatais: metodologia e casos simulados.** Belo Horizonte: Fórum, 2007.

DIÓGENES, E. S.; SLOMSKI, V. Depreciação em bens de infraestrutura: um estudo realizado na rodovia Nova Imigrantes. **ABCustos Associação Brasileira de custos**, v. 3, n. 3, p. 90 – 110, set./dez. 2008.

FRANCO, H. **Contabilidade geral.** 23 ed. São Paulo: Atlas, 1997.

GOLDRATT, E. **A síndrome do palheiro: garimpendo informação num oceano de dados.** São Paulo: Educator, 1992.

HENDRIKSEN, E. S.; VAN BREDA, M. F. **Teoria da contabilidade.** São Paulo: Atlas, 1999.

IJIRI, Y.; KAPLAN, R. S. Probabilistic depreciation and its implications for group depreciation. **The accounting review.** Oct. 1969.

JUNG, C. F. **Metodologia Científica: ênfase em pesquisa tecnológica.** 3. ed. 2003. Disponível em: <<http://www.jung.pro.br>>. Acesso em: 11 dez. 2010.

LACOMBE, F. **Dicionário de Administração.** São Paulo: Saraiva, 2004.

MARQUES, A. C. F. **Orçamento estratégico**: uma nova ferramenta para aumentar a lucratividade e a competitividade de sua empresa no curto prazo. Campinas: Alínea, 2001.

MEGLIORINI, E. **Custos**. São Paulo: Makron Books, 2001.

MINTZBERG, H.; QUIN, J. B. **O processo da estratégia**. Porto Alegre: Bookman, 2001.

PFLAEGING, N. **Liderando com metas flexíveis**: beyond budgeting. Porto Alegre: Bookman, 2009.

SCHULTZ, C. A.; SILVA, M. Z.; BORGERT, A. Critérios de Depreciação: uma revisão da literatura. In: XIII CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, n. 13, 2006, Belo Horizonte. **Anais...** Belo Horizonte: out. 2006.

SILVA, A. S.; GRACILIANO, E. A. Contabilidade de Custos na Administração Pública: o caso das organizações militares prestadoras de serviços. In: XVII CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, n. 27, 2010, Belo Horizonte. **Anais...** Belo Horizonte: nov. 2010. 1 CD ROM.

SLOMSKI, V. **Mensuração do Resultado Econômico em Entidades Públicas**: uma proposta. 1996. Dissertação (mestrado em Controladoria e Contabilidade) Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade, Departamento de contabilidade e Atuária, FEA-USP: São Paulo, 1996.

_____. **Manual de Contabilidade Pública**: um enfoque na Contabilidade Municipal. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

SOUZA, A.; CLEMENTE, A. **Gestão de custos**: aplicações operacionais e estratégicas: exercícios resolvidos e propostos com utilização do Excel. São Paulo: Atlas, 2007.

SAMAE Jaraguá do Sul. Disponível em:

<<http://www.samaejs.com.br/index.php?pagina=samae>>. Acesso em: 31 mar. 2011.

NOTAS

⁽¹⁾ Doutorando em Administração pela Pontifícia Universidade Católica do Paraná - PUC/PR. Mestrado em Relações Econômicas e Sociais Internacionais pela Universidade do Minho, Braga, Portugal. Graduado em Administração pelas Faculdades Associadas de São Paulo. Professor e

Coordenador do Curso de Administração do Centro Universitário Católica de Santa Catarina, Jaraguá do Sul/SC. E-mail: harzer@catolicasc.org.br.

⁽²⁾ Doutorado em Administração - Fundação Getúlio Vargas - FGV, São Paulo/SP. Mestrado em Engenharia de Produção pela Universidade Federal de Santa Catarina/ UFSC. Mestrado em Systems Design pela University of Waterloo - U.WATERLOO/ Canadá. Graduado em Economia - Universidade Federal do Paraná - UFPR. Professor do Programa de Pós-Graduação da Pontifícia Universidade Católica do Paraná - PUCPR. E-mail: alceu.souza@pucpr.br.

Enviado: 03/07/2012

Aceito: 20/03/2014

Publicado: 30/12/2014

APÊNDICE

Apêndice 1 - Detalhamento do Ativo Imobilizado de 2006 a 2010 e taxa anual de depreciação

GRUPO DE CONTAS	2006	2007	2008	2009	2010	% Depre
BENS MÓVEIS						
Veículos (automóveis de passageiros e uso misto)	295.077	315.977	409.467	472.467	526.467	20%
Veículos (caminhões, tratores, motocicletas e outros)	1.404.172	1.496.977	1.496.977	1.508.757	1.508.757	25%
Máquinas, Motores e Aparelhos	331.850	410.617	487.179	517.404	553.118	10%
Máquinas de escritório	1.289	1.904	1.904	1.904	2.434	10%
Mobiliário em Geral	177.305	196.726	206.580	214.644	225.610	10%
Instrumentos e Utensílios	292.456	327.705	345.436	361.522	376.849	10%
Acervo Bibliográfico	3.163	3.427	3.487	4.172	4.286	10%
Equipamentos de Informática	292.298	334.774	416.871	442.367	532.761	20%
Aparelhos e Equipamentos de Comunicação	41.102	41.627	50.625	55.155	56.172	10%
Aparlhos de Medição e Orientação	-	-	8.952	52.089	146.873	10%
Total Bens Móveis	2.838.712	3.129.734	3.427.478	3.630.481	3.933.328	
BENS IMÓVEIS						
Terrenos	423.181	814.834	814.834	814.834	994.834	0%
Edificações	322.082	333.942	347.356	347.356	347.356	4%
Total Bens Imóveis	745.264	1.148.776	1.162.190	1.162.190	1.342.190	
BENS IMÓVEIS DE NATUREZA INDUSTRIAL						
Imóveis para Fins Industriais	7.771	7.771	7.771	7.771	7.771	4%
Captação e Elevatórias de Água	596.419	641.199	641.289	641.289	641.384	4%
Aduadoras	131.230	131.230	131.230	131.230	131.230	4%
Estação de Tratamento de Água	4.652.627	4.749.862	5.072.217	6.771.539	6.904.740	4%
Reservatórios de Água	1.223.329	1.351.279	1.351.279	1.352.894	1.960.559	4%
Redes e Ramais de Água	8.970.718	9.810.056	10.611.340	11.049.504	11.406.254	4%
Chafarizes, Lavanderias e Banheiros Públicos	-	400	114.599	114.599	114.599	4%
Elevatórias de Esgotos	-	3.172	3.172	7.468	217.884	4%
Unidades de Tratamento de Esgotos	3.117.223	3.279.727	3.363.687	3.830.841	4.359.149	4%
Coletores, Ramais, Intercep. e Emissários	19.720.210	20.547.699	22.394.507	23.520.109	24.810.395	4%
ETE Bacia 2 e 4 em andamento	-	8.074	849.009	3.075.487	5.020.769	0%
ETA Garibaldi em Andamento	-	11.336	2.648.328	3.790.472	6.631.055	0%
Total Imóveis de Natureza Indl.	38.419.527	40.541.806	47.188.429	54.293.203	62.205.790	
TOTAL IMOBILIZADO	42.003.503	44.820.316	51.778.097	59.085.874	67.481.308	

Fonte: Dados da pesquisa, 2011.