

ARTIGO - ADP – ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

NORMAS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO: ESTUDO SOBRE ASPECTOS DE DEPRECIAÇÃO EM ATIVOS DE UMA UNIDADE MILITAR DO EXÉRCITO BRASILEIRO

ROOSEVELTH REIS COELHO SOARES, EPHRAIN TALMUD LEITE DE OLIVEIRA CRUZ, WESLEI JARDIM BATISTA, ROBERTO C LEONI, CLEIDINEI AUGUSTO DA SILVA

A edição da resolução do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) Nº 1.136/08 que trata sobre a depreciação, não apenas se tornou indispensável e obrigatória como implementou relevância na forma de se mensurar a informação contábil para aplicação gerencial. Nesse contexto, o objetivo deste trabalho foi verificar a implantação da depreciação nos ativos de bens móveis na Academia Militar das Agulhas Negras (AMAN), no período de 2010 até o final do mês de abril de 2016, tempo este que a norma estaria plenamente estabelecida. O estudo em pauta pode ser classificado como exploratório, de abordagem qualitativa sendo que foram utilizados como método e instrumento de coleta de dados a pesquisa documental e a entrevista não-estruturada. Na análise de dados, foram utilizadas informações obtidas nos relatórios gerados pelo Sistema de Controle Físico do Exército (SISCOFIS) e pelo Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI). Como principais resultados encontrados, observou-se que a depreciação está ocorrendo sendo, no entanto, que existem alguns itens que necessitam de aperfeiçoamento quanto a esse processo contábil. Tal situação é motivada, dentre outros fatores, pela falta da reavaliação e redução ao valor recuperável de alguns ativos que haviam entrado em operação há muito tempo. Foi observada, ainda, a falta de correspondência entre os valores monetários do SISCOFIS e do SIAFI, o que aponta que a nova norma pode proporcionar a Unidade Gestora (AMAN) oportunidades de melhorias para evidenciar com fidedignidade o patrimônio da entidade.

Palavras-Chave: Depreciação. Reavaliação. Redução ao valor recuperável.

1. Introdução

Uma das funções do Estado moderno é controlar os recursos sob sua disposição para fazer o melhor uso dele. Nesse contexto, a contabilidade pública surge como uma ferramenta

necessária para viabilizar esse controle acirrado do patrimônio público, contribuindo para fornecer informações fidedignas a respeito da realidade patrimonial dos órgãos estatais.

Aliado a essa necessidade de controle e o crescente fluxo das transações comerciais entre os países, gerou-se a necessidade das informações contábeis obterem maior grau de padronização para evitar a assimetria de informações entre o setor público e o privado. Em decorrência disto e com o surgimento da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), foram publicadas as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC T 16) pelo Conselho Federal de Contabilidade em 2008, convergindo com as Normas Internacionais Aplicadas ao Setor Público (IPSAS – *International Public Sector Accounting Standards*).

Devido a esse fato, o enfoque da contabilidade pública que anteriormente era voltado à execução do orçamento público, mudou-se para o controle patrimonial, visando a obtenção de um maior controle sobre os bens públicos (GOMES, 2014). Tornou-se obrigatória, ainda, a realização da depreciação em todos os órgãos da Administração Pública Direta e Indireta, desde que os mesmos recebessem recursos governamentais.

Em decorrência desse contexto, apresenta-se o seguinte questionamento: será que após a implantação da NBC T 16, a depreciação dos ativos de bens móveis está ocorrendo de forma adequada na Academia Militar das Agulhas Negras (AMAN)? O valor residual e a vida útil econômica de um ativo estão sendo revisados no final de cada exercício conforme prevê a norma?

Em face do exposto, o estudo em pauta tem por objetivo verificar se as Novas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público estão sendo aplicadas quanto à depreciação de ativos de bens móveis na Academia Militar das Agulhas Negras no período de 2010 até o mês de abril de 2016, tempo este que abarca a implantação da norma. As conjecturas para apurar em profundidade o assunto são: se as normas da NBC T 16 quanto à depreciação não estão sendo aplicadas, então mensurar-se-á itens com valores R\$ 0,01 devido aos diversos reajustes econômicos e monetários; se não estão sendo feitas as revisões do valor residual e da vida útil econômica de um ativo no final de cada exercício, então encontrar-se-á valores muito destoantes dos praticados no mercado.

O principal objetivo da pesquisa é verificar se a depreciação dos ativos de bens móveis está sendo cumprida conforme a NBC T 16 com a sua correta correspondência entre o SIAFI (controle financeiro) e o SISCOFIS/SIMATEX (controle patrimonial). De maneira mais específica, investigar-se-á como tem ocorrido o processo de reavaliação e de redução ao valor recuperável dos ativos e se há itens que não foram depreciados.

A população do estudo em questão são contas patrimoniais da Academia Militar das Agulhas Negras, organização militar pertencente ao Exército Brasileiro. A amostra escolhida para aplicar a pesquisa serão três contas contábeis de bens do ativo imobilizado (permanente). O motivo dessa escolha são os elevados valores registrados por essas contas, além de serem

bens que, por suas características, estão distribuídos na maioria dos setores da Unidade Gestora AMAN.

A variável considerada para as observações foram os bens móveis. Devido a suas características intrínsecas, são os bens públicos que perdem a capacidade de gerar benefícios futuros para a entidade com o passar do tempo, ou seja, sofrem depreciação. Assim, o período de tempo considerado foi do ano de 2010 até o mês de abril de 2016. Optou-se por esse período pois a norma estabeleceu que os bens adquiridos após 2010, seriam depreciados diretamente. Além disso, o Manual SIAFI apontou que alguns itens poderiam ser depreciados mais tarde, em virtude de terem entrado em operação antes de 2010. A escolha desse período objetiva abarcar todos os itens já depreciados. O aprofundamento desses conhecimentos propiciará a melhoria da administração no Exército Brasileiro, mostrando de que forma esta instituição poderá transmitir credibilidade na utilização de recursos públicos com transparência e eficiência.

2. Fundamentação Teórica

Os conteúdos teóricos disponibilizados em bases estruturadas de dados que abarcam a temática em pauta ainda podem ser considerados incipientes, tendo em vista que a norma NBC T 16 (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2012) entrou em vigor recentemente. Devido a esse fato, ainda não são encontrados muitos trabalhos relacionados diretamente a temática da depreciação, o que aponta a existência de lacunas no conhecimento. Alguns trabalhos encontrados na área foram o de Cruz, Urban e Machado (2011), no qual fica constatada a necessidade da existência de um sistema de controle físico para o cômputo da depreciação; o de Silveira (2010), que aborda como está sendo praticada a depreciação em entes públicos do Estado de Santa Catarina; e o trabalho de Darós e Pereira (2009), que aborda aspectos gerais da depreciação. Cabe-se ressaltar, ainda, que existem diversas legislações e normas que foram expedidas pela Secretaria do Tesouro Nacional, Conselho Federal de Contabilidade e Congresso Nacional (conforme pode ser observado no Quadro 1) que tratam sobre o tema na esfera legal que estas diretrizes programam.

Quadro 1 – Normas de Contabilidade Pública

Norma	Tema
Lei n. 4.320/1964	Normas de Direito Financeiro
Lei Complementar n. 101/2000	Responsabilidade na Gestão Fiscal
Portaria Conjunta STN/SOF nº 1/2014 Portaria STN nº 700/2014	Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público

NBC T 16	Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público
Resolução nº 1.111/07	Princípios de Contabilidade sob ótica do Setor Público

Fonte: Dados da pesquisa.

2.1. Contabilidade Pública

A melhor forma para se iniciar a discussão sobre o assunto, é conhecer a definição de Contabilidade Pública, que de acordo com Mota (2009):

[...] é o ramo da Ciência Contábil que aplica na Administração Pública as técnicas de registro dos atos e fatos administrativos, apurando resultados e elaborando relatórios periódicos, levando em conta as Normas de Direito Financeiro (Lei nº 4.320/64), os princípios gerais de finanças públicas e os princípios de contabilidade.

Segundo o Conselho Federal de Contabilidade (2012), a Contabilidade Aplicada ao Setor Público ainda pode ser definida como:

[...] o ramo da ciência contábil que aplica, no processo gerador de informações, os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as normas contábeis direcionados ao controle patrimonial de entidades do setor público.

A partir dessas duas definições, percebem-se alguns aspectos como norteadores da Contabilidade Pública. São eles os Princípios de Contabilidade, as Normas de Direito Financeiro (Lei nº 4.320/64) e o enfoque no Controle Patrimonial.

Os Princípios de Contabilidade servem para orientar o papel dessa ciência nos mais diversos ramos, como a contabilidade empresarial, contabilidade de custos, e os outros ramos dessa disciplina. Esses princípios resumem a ciência da contabilidade nas suas diversas teorias e doutrinas. Eles são definidos sob a ótica da perspectiva pública na resolução nº 1.111/07 do Conselho Federal de Contabilidade (2007) da seguinte forma:

- a) Princípio da Entidade: destinação social do patrimônio do ente público, que por ele é responsável e é obrigada a prestação de contas dos agentes pertencentes àquela entidade;

- b) Princípio da Continuidade: este princípio está vinculado ao estrito cumprimento da destinação social do patrimônio, ou seja, a continuidade da entidade pública se dá enquanto perdurar sua finalidade;
- c) Princípio da Oportunidade: é a base indispensável à integridade e à fidedignidade dos registros contábeis dos atos e fatos que afetam ou possam afetar o patrimônio da entidade pública, visando o completo atendimento da essência sobre a forma;
- d) Princípio do Registro pelo Valor Original: nos atos e fatos contábeis será considerado o valor original dos componentes patrimoniais;
- e) Princípio da Atualização Monetária: consiste na necessidade de atualizar valores de mensuração de elementos patrimoniais, quando a taxa acumulada de inflação, no triênio, for igual ou superior a 100%;
- f) Princípio da Competência: os atos e fatos que afetam o patrimônio público devem ser contabilizados por competência, sendo que seus efeitos devem ser evidenciados nas Demonstrações Contábeis do exercício financeiro com o qual se relacionam complementarmente ao registro orçamentário das receitas e das despesas públicas; e
- g) Princípio da Prudência: adoção de valores maiores para o Ativo e menores para o Passivo, visando constituir garantia de inexistência de valores fictícios, de interesses de grupos ou pessoas, especialmente gestores, ordenadores e controladores, sem manipulação do resultado, ocultação de passivos e super, ou subavaliação de ativos

Na Lei nº 4.320/64, referente às Normas de Direito Financeiro, ficam estabelecidos os procedimentos contábeis na esfera pública de forma a permitir a execução da contabilidade de acordo com os preceitos legais. Essas normas servem, ainda, para orientar o administrador público como proceder no exercício de suas funções e as formas pelas quais será proposto o orçamento, desde a sua formulação até a sua execução, as formas de receitas e despesas e os modos de controle a fim de evitar desvios. Na parte referente à contabilidade, aponta as informações que devem ser evidenciadas bem como os balanços necessários, estendendo esses processos as autarquias e outras entidades.

O enfoque no controle patrimonial, segundo a NBC T 16.1 do Conselho Federal de Contabilidade (2012), surge como objeto da contabilidade pública, tornando-se o principal fato a ser estudado nesse tipo de contabilidade. No entanto, de acordo com as Normas de Direito Financeiro (BRASIL, 1964), há também outras informações que deverão ser prestadas. Segundo o seu Art. 89, “a contabilidade evidenciará os fatos ligados à administração orçamentária, financeira, patrimonial e industrial”. Depreende-se desse artigo e do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) da Secretaria do Tesouro

Nacional (BRASIL, 2014) que há três aspectos que devem ser considerados: o orçamentário, o financeiro (fiscal) e o patrimonial.

Resume-se o uso desses aspectos no acompanhamento da execução do orçamento, compreendendo desde a sua arrecadação até a concretização da despesa; a transformação de parte da despesa em patrimônio com o conhecimento de sua composição, evidenciando sua variação; e o acompanhamento dos indicadores especificados pela Lei de Responsabilidade Fiscal (LC 101/2000), em Brasil (2000), verificando o equilíbrio das contas públicas. Dessa forma, os registros contábeis devem levar em consideração os eventos e os efeitos ocasionados nesses três aspectos, a fim de contribuir para uma maior evidenciação contábil.

2.2. SIMATEX /SIAFI

No que tange a discussão sobre o controle patrimonial, Cruz; Urban e Machado (2011) mencionam a necessidade da existência de um sistema de controle físico no órgão público voltado para o levantamento de informações sobre o ativo imobilizado e a implementação dos procedimentos referentes à depreciação, previstos na NBC T 16.9 em Conselho Federal de Contabilidade (2012). Como consequência da existência desse sistema, o trabalho de inserção de valores no SIAFI será facilitado.

O Exército Brasileiro utiliza o sistema SISCOFIS/SIMATEX, que é responsável por realizar o controle físico de material da instituição (EXÉRCITO BRASILEIRO, 2002a). A partir dele são inseridas as informações referentes aos materiais recebidos pelas unidades. Cabe a esse sistema a responsabilidade de inventariar todos os itens disponíveis em uma Organização Militar (OM). É neste sistema, ainda, que são realizados os cálculos referentes à depreciação para depois os mesmos possam ser inseridos por um operador, manualmente, no SIAFI.

O SIAFI, segundo Brasil (2014), “realiza o controle da execução orçamentária, financeira e patrimonial utilizando um Plano de Contas único para a Administração Pública Federal”. Este sistema é utilizado no âmbito federal e destina-se à realização do controle financeiro dos bens da União, preocupando-se com os valores das contas contábeis.

2.3. Patrimônio Público

Brasil (2014) aclara a ideia sobre o ativo imobilizado na esfera pública definindo que “é o item tangível que é mantido para o uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços, ou para fins administrativos”. Este tipo de ativo divide-se em bens imóveis e bens móveis, sendo que este último é o que acarreta uma maior curiosidade devido ao fato de ser o principal afetado com a introdução da NBC T 16.9 (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2012).

Por bens móveis compreende-se os bens corpóreos que podem ser transportados ou movidos, tendo por destinação a produção de bens ou serviços. Como exemplo tem-se: ferramentas, materiais de informática, veículos, etc. (BRASIL, 2014). Devido as características peculiares desse grupo, como tempo limitado para fornecer benefícios a entidade, acabam por sofrer um fenômeno contábil conhecido como depreciação.

Devido a relevância do Patrimônio Público no âmbito das Unidades Gestoras do Exército Brasileiro, despertou-se o interesse pelo problema de pesquisa em curso neste trabalho.

2.4. Depreciação

A depreciação é considerada a perda de valor monetário ocasionada por um bem ao longo do tempo, seja em razão do desgaste sofrido com o uso, ou seja, através da obsolescência e de seu desgaste natural, reduzindo a capacidade de geração de serviços de um bem (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999). Este fenômeno ajuda a identificar o valor atual que um bem possui numa instituição, servindo de subsídio no processo de tomada de decisão.

2.5. Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP)

Fruto da busca pela harmonização com os padrões contábeis internacionais, foram editados os princípios contábeis sob a perspectiva do setor público com a Resolução do CFC nº 1.111/2007, bem como as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público NBC T 16 (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2012).

A convergência das normas para a adequação ao padrão internacional teve por objetivo tornar mais claro o processo de elaboração das contas públicas, uma vez que a diretriz mais importante que regulamentava a questão era a Lei 4.320/64 (BRASIL, 1964), a qual era mais focada no controle orçamentário. Outro objetivo proporcionado pela convergência é a comparabilidade, que permite a confrontação das contas públicas entre os diversos entes da federação como a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal. Há a possibilidade, ainda, da comparação da situação contábil com outros países que já seguem as normas do *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS), emitidas pela Federação Internacional de Contadores (IFAC).

2.6. NBC T 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão

A resolução nº 1.136/08 (NBC T 16.9) do Conselho Federal de Contabilidade (2012) trata especificamente da depreciação. Esta resolução, basicamente visa estabelecer os critérios para o reconhecimento do referido assunto nos demonstrativos contábeis públicos. Cabe-se ainda destacar que a norma maior que trata da contabilidade pública brasileira é a Lei 4.320/64 (BRASIL, 1964). Nessa lei, a palavra depreciação é citada apenas uma vez, referindo-se a apuração do saldo líquido das entidades autárquicas e paraestatais. Desse modo, a resolução do CFC inova ao tornar a obrigatoriedade de seu reconhecimento para todas as entidades do setor público e para as entidades que recebem verbas governamentais. A NBC T 16.9 apresenta alguns conceitos básicos para iniciar a tratativa sobre o assunto e compreender melhor o tema:

Amortização: a redução do valor aplicado na aquisição de direitos de propriedade e quaisquer outros, inclusive ativos intangíveis, com existência ou exercício de duração limitada, ou cujo objeto sejam bens de utilização por prazo legal ou contratualmente limitado.

Depreciação: a redução do valor dos bens tangíveis pelo desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência.

Exaustão: a redução do valor, decorrente da exploração, dos recursos minerais, florestais e outros recursos naturais esgotáveis.

Valor bruto contábil: o valor do bem registrado na contabilidade, em uma determinada data, sem a dedução da correspondente depreciação, amortização ou exaustão acumulada.

Valor depreciável, amortizável e exaurível: o valor original de um ativo deduzido do seu valor residual.

Valor líquido contábil: o valor do bem registrado na Contabilidade, em determinada data, deduzido da correspondente depreciação, amortização ou exaustão acumulada.

Valor residual: o montante líquido que a entidade espera, com razoável segurança, obter por um ativo no fim de sua vida útil econômica, deduzidos os gastos esperados para sua alienação.

Vida útil econômica: o período de tempo definido ou estimado tecnicamente, durante o qual se espera obter fluxos de benefícios futuros de um ativo. (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2012, grifo nosso).

Esta norma obriga que a depreciação seja computada mensalmente nas contas de resultados do exercício, sendo que isso deve ser realizado até que o valor líquido contábil do bem seja igual ao seu valor residual. Há ainda a necessidade de revisar o valor de um ativo no

final de cada exercício para a que a depreciação seja calculada sobre uma base justa. Além disso, a norma traz alguns métodos para o cálculo da depreciação como o método das quotas constantes.

2.7. NBC T 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos

A resolução do CFC nº 1.137/08 (NBC T 16.10) do Conselho Federal de Contabilidade (2012), menciona a reavaliação e a redução ao valor recuperável. Esta norma trata, ainda, de diversas definições sobre o assunto. Para a compreensão deste estudo, faz-se necessário o entendimento dos termos reavaliação e redução ao valor recuperável (*impairment*), os quais encontram-se apresentados abaixo:

Reavaliação: a adoção do valor de mercado ou de consenso entre as partes para bens do ativo, quando esse for superior ao valor líquido contábil.

Redução ao valor recuperável (*impairment*): o ajuste ao valor de mercado ou de consenso entre as partes para bens do ativo, quando esse for inferior ao valor líquido contábil (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2012, grifo nosso).

Percebe-se a partir dessas definições que devido as alterações no valor de um bem, seja por causa da depreciação, seja por mudanças em relação ao mercado, a reavaliação e a redução ao valor recuperável visam ajustar o valor do bem a uma quantia que de fato corresponda a realidade. Enquanto este reconhece perdas contábeis, aquele computa os ganhos. Nesse sentido, são necessários procedimentos técnicos para averiguar o valor de mercado dos bens, atribuindo-lhes um montante real e válido.

As reavaliações devem ser feitas anualmente para os ativos que apresentarem mudanças significativas em relação aos valores já registrados e feitas a cada quatro anos quando não forem significativas as alterações. Cabe-se ressaltar que a finalidade é atribuir um valor justo, de acordo com a realidade, para assim o gestor compreender a dimensão dos montantes em seu encargo. Segundo Brasil (2014), tanto a reavaliação quanto a redução ao valor recuperável, mais conhecidos como teste de recuperabilidade, poderão ser feitas por um perito, entidade especializada ou comissão de servidores públicos.

2.8. Manual SIAFI – Macrofunção Depreciação

A Secretaria do Tesouro Nacional (STN) elaborou o Manual SIAFI Macrofunção Depreciação (BRASIL, 2016) a fim de operacionalizar os comandos introduzidos pela NBC T

16.9 do Conselho Federal de Contabilidade (2012). Assim, o manual diz que o ativo imobilizado que entrasse em funcionamento a partir de janeiro de 2010 poderia começar o processo de depreciação, tendo em vista que possuía uma base monetária confiável dado que era semelhante ao seu valor justo. Só após esses itens sofrerem a depreciação, os outros poderiam sofrer o mesmo procedimento.

Para os ativos que entraram em operação antes de 2010, foi estabelecido um cronograma de forma que o administrador público pudesse adequá-los até a data pretendida. Isso deve-se a necessidade de fazer um teste de recuperabilidade nos bens que determinará um valor justo, demandando grande quantidade de tempo e de recursos humanos. Depois do teste, o bem terá um novo valor devendo ser calculada a depreciação com base neste e levando-se em conta a vida útil remanescente do item para os cálculos.

Deverá ser utilizado o sistema de controle patrimonial de cada órgão público para os cálculos da depreciação. No caso do Exército Brasileiro, há o SISCOFIS que é destinado a efetivar esse tipo de controle. A STN preferiu adotar uma tabela de vida útil para cada conta contábil assim como para o valor residual, visando ter dados consistentes e comparáveis. Foi adotado 10% do valor do bem como valor residual.

Entre os procedimentos contábeis adotados, deve-se realizar um teste de recuperabilidade ao final da vida útil de um ativo a fim de saber se ele é capaz de continuar gerando benefícios para a entidade. Esse processo acontecerá através de uma comissão de três servidores que elaborarão um laudo contendo as informações necessárias do bem. Caso esteja apto, deve-se atribuir ao ativo um valor justo ou valor em uso e uma nova vida útil baseado em suas condições atuais, de forma que uma nova depreciação seja iniciada a partir de então. Não possuindo mais capacidade de uso, o ativo não sofrerá mais depreciação.

A redução ao valor recuperável realiza-se, de uma forma geral, quando acontece algo que acarrete a diminuição da capacidade de geração futura de serviços de um bem ou no caso de seu valor de mercado cair drasticamente no decorrer do tempo, mais do que se havia previsto. Vale considerar que, tanto para reavaliação quanto para a redução ao valor recuperável, o valor da depreciação acumulada será zerado, reiniciando somente se o bem ainda possuir condições de uso e se baseado no novo valor.

Outro procedimento diz respeito ao início da depreciação. Ela deverá ser iniciada no primeiro dia do mês seguinte a entrada do bem em operação, salvo se o valor do bem for elevado. Nesta condição, pode-se fracionar o valor da depreciação de acordo com os dias restantes do mês de entrada em operação. Fica padronizado para a Administração Pública Direta o uso das quotas constantes como método de depreciação, afim de possibilitar a comparabilidade, sendo tudo detalhado em notas explicativas junto de outras características pertinentes a depreciação. Cabe-se ressaltar, ainda, que um aspecto importante a ser considerado é a conformidade contábil. Para averiguar se a depreciação está sendo realizada, a

área contábil da STN verificará os registros mensais e comparará esses registros com os seus saldos contábeis no ativo imobilizado.

3. Metodologia

A pesquisa em pauta pode ser classificada como exploratória, de abordagem qualitativa sendo que foram utilizados como método e instrumento de coleta de dados a pesquisa documental e a entrevista não-estruturada. Segundo Lakatos e Marconi (2003), a pesquisa exploratória busca conhecer o objeto de estudo e adquirir maior familiaridade com o mesmo, evidenciado sua natureza qualitativa ou quantitativa. Ainda de acordo com essas autoras, a abordagem qualitativa não utiliza o tratamento estatístico nos dados coletados, mas analisa o problema quanto as suas características. Com isso, torna-se possível compreender as particularidades do assunto em sua profundidade.

Enquanto a pesquisa bibliográfica busca o conhecimento disponível em publicações dos mais diversos meios já analisadas por um(a) autor(a), a pesquisa documental tem a sua disposição dados brutos sem análises prévias por ser considerada uma fonte primária de dados (LAKATOS; MARCONI, 2003). Por fim, com o objetivo de obter um melhor esclarecimento sobre os dados coletados e poder explorar essas informações de uma forma mais ampla, a entrevista do tipo não-estruturada torna-se uma ótima ferramenta (LAKATOS; MARCONI, 2003).

O roteiro metodológico da pesquisa foi realizado em três partes. A primeira parte está relacionada a pesquisa documental realizada para servir de ponto de partida e base conceitual sobre o tema. A segunda parte refere-se ao estudo e a coleta de dados. Foram obtidos os relatório contábeis do SIAFI (controle financeiro) e do SISCOFIS/SIMATEX (controle patrimonial) entre os anos de 2010 e abril de 2016 referente a três contas contábeis. Esses relatórios foram obtidos junto a Seção de Fiscalização Administrativa da AMAN. Neles foram observados os seguintes aspectos:

- a) início da depreciação do bem;
- b) se o valor residual e a vida útil econômica estão sendo revisados no fim de cada exercício;
- c) correspondência entre valores do SIAFI e do SISCOFIS/SIMATEX;
- d) se a reavaliação e a redução ao valor recuperável está acontecendo;
- e) em qual programa os cálculos de depreciação são realizados;
- f) se é computada a depreciação mensal; e
- g) particularidades nos registros dos valores entre o SIAFI e o SISCOFIS/SIMATEX.

A data do recorte temporal em questão ajuda a identificar o início da adoção das práticas de depreciação. Uma seria o ano de 2010, tendo em vista que os itens adquiridos após

esse período, sofreriam automaticamente o processo de depreciação de acordo com a norma. No entanto, o Manual SIAFI estipula algumas datas para determinados grupos de itens começarem a sofrer depreciação. Caso sejam encontradas outras datas, estas serão evidenciadas nos resultados.

Depois foram apresentados questionamentos aos responsáveis pela operação dos dois sistemas apresentados. Esses questionamentos buscaram esclarecer as particularidades dos registros que, por ventura, não se encontravam explícitos nos relatórios.

A última parte do trabalho consistiu na apresentação e na análise dos resultados. Buscou-se atender aos objetivos, confirmar ou refutar as hipóteses expostas e responder ao questionamento do problema que originou este trabalho. Todas as respostas exibidas foram correlacionadas com a fundamentação teórica descrita, dando suporte as conclusões finais.

4. Análise dos Resultados

As contas contábeis analisadas foram: equipamento e processamento de dados, mobiliário em geral e veículos de tração mecânica. O problema do estudo questiona se está ocorrendo de uma forma adequada a depreciação dos ativos de bens móveis na AMAN. Foi constatado através de relatórios gerados pelo SICOFIS que a depreciação está de fato sendo efetuada mensalmente.

O outro problema diz respeito se o valor residual e a vida útil econômica de um ativo estão sendo revisados no final de cada exercício. Foi verificado tanto através dos relatórios do SISCOFIS quanto através de entrevista com o operador do SIAFI que esse procedimento não está acontecendo.

Uma situação levantada foi que se as normas da NBC T 16 quanto à depreciação não estão sendo aplicadas, então encontrar-se-á itens com valores R\$ 0,01 devido aos diversos reajustes econômicos e monetários em nível governamental. Verificou-se a existência de alguns itens com valores de R\$ 0,01 registrados no SISCOFIS de acordo com a Tabela 1, o que confirma a hipótese apresentada.

Tabela 1 - Itens do Material Permanente (valores em R\$)

Conta contábil: 123110503 - VEÍCULOS DE TRAÇÃO MECÂNICA					
NR	NEE	NOME PADRÃO/DADOS	V. UNIT.	QTDE.	SALDO
22896	1091868	TRATOR DE LAGARTA MÉDIA POTÊNCIA / EB 3355001956	0,01	1	0,01
Conta contábil: 123110201 - EQUIPAMENTOS DE PROCESSAMENTO DE DADOS					
NR	NEE	NOME PADRÃO/DADOS	V.	QTDE	SALD

			UNIT.	.	O
24722	1099012	MICROCOMPUTADOR	0,01	2	0,02
Conta contábil: 123110303 - MOBILIÁRIO EM GERAL					
NR	NEE	NOME PADRÃO/DADOS	V. UNIT.	QTDE .	SALDO
20378	1091087	GABINETE	0,01	80	0,80

Fonte: Dados da pesquisa.

A outra situação foi verificar se não estão sendo realizadas as revisões do valor residual e da vida útil econômica de um ativo no final de cada exercício, então implicando na constatação de valores monetários muito destoantes dos praticados no mercado. Extraiu-se da entrevista com o operador do SIAFI na Unidade Gestora AMAN que não estavam sendo realizadas as revisões. Devido a isso, inevitavelmente haverá bens com valores não praticados pelo mercado. Os dados apresentados na Tabela 1 confirmam esse caso. Se esses bens estão gerando benefícios para a entidade, então eles deveriam ser reavaliados. Caso contrário, devem ser retirados do patrimônio do órgão.

Verificou-se se há correspondência de valores entre o SIAFI e o SISCOFIS/SIMATEX, visando permitir saber se a depreciação dos ativos de bens móveis está sendo cumprida conforme a NBC T 16.

Na Tabela 2, estão representados os valores da depreciação para um mês de cada ano de estudo, 2010 a 2015, do SIAFI e do SISCOFIS.

Tabela 2 – Valores da Depreciação do SIAFI e do SISCOFIS para o mês de dezembro (valores em R\$)

Mobiliário em Geral			Equipamento e Processamento de Dados			Veículos de Mecânica		
Ano	SISCOFI S	SIAFI	Ano	SISCOFI S	SIAFI	Ano	SISCOFI S	SIAFI
2010	11.492,54	-	2010	4.756,56	-	2010	3.965,86	-
2011				24.166,9				
1	39.926,52	71.749,41	2011	8	24.303,32	2011	19.599,28	19.599,49
2012				41.791,2				
2	47.260,94	43.883,80	2012	5	42.170,49	2012	51.609,54	51.609,09
2013				57.709,0			157.894,6	157.896,0
3	54.999,93	51.801,18	2013	0	58.087,33	2013	5	6
2014	60.953,79	57.634,74	2014	81.887,2	76.080,05	2014	242.944,6	242.946,5

4		9		1	8
201	425.919,1	82.822,2	172.474,0	272.088,7	272.028,7
5	75.239,67	5	2015	9	3

Fonte: Dados da pesquisa.

São necessários alguns esclarecimentos para a maior compreensão da Tabela 2. Primeiro não foi possível analisar o ano de 2010, tendo em vista que naquela época o lançamento não era realizado por conta contábil no SIAFI, mas sim pelo valor total da depreciação da unidade gestora.

Logo, o valor da depreciação no SIAFI para 2010 é a soma da depreciação de todas as contas contábeis. Como o presente estudo analisa três contas, não é possível realizar a comparação entre os valores do SISCOFIS e do SIAFI. Outra questão também se refere ao ano de 2015. Houve mudança na forma de registrar os valores no sistema do SISCOFIS, o que contribuiu para que ocorressem grandes discrepâncias entre os valores.

A partir dos dados da Tabela 2, conclui-se que a NBC T 16 do Conselho Federal de Contabilidade (2012) não está sendo seguida em sua plenitude, pois apesar de ocorrer a depreciação, os valores entre os dois sistemas não são compatíveis, exceto para a conta Veículos de Tração Mecânica que tem os valores mais aproximados.

Especificamente, investigou-se como acontece o processo de reavaliação e de redução ao valor recuperável dos ativos e se há itens que não foram depreciados. Através de pesquisa nos relatórios do SISCOFIS, constatou-se que os campos Reavaliação Acumulada e Depreciação Acumulada estavam zerados para as contas contábeis em estudo, conforme pode ser observado na Tabela 3. Além disso, os valores do campo Depreciação Acumulada demonstram que esse processo está de fato acontecendo.

Assim, confirmou-se que não ocorre o processo de reavaliação e de redução ao valor recuperável. Para os itens que não estão sendo depreciados, constatou-se através da Tabela 1 este fato, uma vez que seus valores em carga são irrisórios e esses bens continuam sendo utilizados pela entidade.

Tabela 3 – Valores da Reavaliação, Redução e Depreciação Acumuladas no SISCOFIS até abril de 2016 (valores em R\$)

Contas Contábeis	Reavaliação Acumulada	Redução Acumulada	Depreciação Acumulada
Veículos de Tração Mecânica	0,00	0,00	8.269.591,57
Mobiliário em Geral	0,00	0,00	3.185.789,41

Equipamentos e Processamentos de Dados	0,00	0,00	3.209.183,95
--	------	------	--------------

Fonte: Dados da pesquisa.

Durante o presente estudo, percebeu-se que o sistema SISCOFIS apresentou limitações no controle patrimonial, demonstrando assim oportunidades de melhoria no registro de dados em muitas situações.

5. Conclusão

A harmonização com o padrão contábil internacional culminou na elaboração da NBC T 16 pelo Conselho Federal de Contabilidade (2012), que trouxe uma mudança no modo de agir das entidades públicas. Antes, o foco contábil estava voltado para a execução orçamentária e financeira, com a preocupação em gastar os recursos obtidos das arrecadações de impostos. Atualmente, o foco encontra-se no controle patrimonial, fazendo com que o gestor público dê mais atenção aos bens adquiridos.

O estudo em pauta teve por objetivo verificar se as Novas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público estão sendo aplicadas quanto à depreciação de ativos de bens móveis na Academia Militar das Agulhas Negras no período de 2010 até o mês de abril de 2016, tempo este que envolve a implantação da norma. Ficou constatado que a depreciação dos ativos de bens móveis na AMAN tem ocorrido parcialmente. Foi observado, ainda, que os processos de revisão do valor residual e da vida útil econômica de um bem não estão ocorrendo de forma adequada.

Verificou-se que os bens que entraram em operação antes de 2010 não sofreram depreciação, uma vez que não dispunham de uma base monetária confiável. Aliado a esse fato, estão os processos de revisão do valor residual e da vida útil econômica. Como eles não estão sendo realizados, há impacto direto no processo de depreciação dos bens, tanto que os itens que não foram revisados são os mesmos que entraram em operação antes de 2010.

Um dos aspectos relevantes nesse estudo foi o fato dos valores registrados no SISCOFIS e no SIAFI não corresponderem entre si. Isso afeta diretamente a questão da depreciação, pois o objetivo final de implementá-la é retratar o valor do patrimônio o mais próximo da realidade. Como os registros dos dois sistemas são diferentes, o tomador de decisões tem uma noção distorcida do valor dos bens sob sua responsabilidade. Tal fato pode afetar o processo de decisões futuras sobre aquisição de novos meios para reposição.

As limitações desse estudo referem-se as contas contábeis. Foram somente três contas pesquisadas, o que impede a obtenção de maiores detalhes referentes ao patrimônio total da AMAN. Outra limitação diz respeito as fontes de consultas bibliográficas. São poucos os

trabalhos publicados em periódicos e/ou eventos científicos que abarcam diretamente o tema da depreciação no âmbito do Comando do Exército e das Forças Armadas Brasileiras.

Para trabalhos futuros, indica-se a realização de novas pesquisas abordando o processo de identificação do valor real do patrimônio. Um estudo sobre as consequências da depreciação para o planejamento de políticas públicas poderia evidenciar a importância deste procedimento para a esfera pública. A introdução da NBC T 16 demonstra, ainda, a necessidade do sistema de controle patrimonial do Exército (SISCOFIS/SIMATEX) ser continuamente atualizado e desenvolvido a fim de abranger novas funcionalidades, sempre de acordo com a evolução das normas legais, objetivando a flexibilidade no uso diário.

6. Referências

BRASIL. Lei Complementar n. 101, de 4 de Maio de 2000. **Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências.** Presidência da República (Casa Civil). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 15 fev. 2016.

_____. Lei n. 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.** Presidência da República (Casa Civil). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm>. Acesso em: 14 jun. 2016.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional (2014). **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público.** 6^a Ed. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/456785/CPU_MCASP+6%C2%AA%20edi%C3%A7%C3%A3o_Republ2/fa1ee713-2fd3-4f51-8182-a542ce123773>. Acesso em: 03 dez. 2015.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual SIAFI Macrofunção Depreciação.** Disponível em: <<http://manualsiafi.tesouro.fazenda.gov.br/pdf/020000/020300/020330>>. Acesso em: 09 fev. 2016

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Normas Brasileiras de Contabilidade:** contabilidade aplicada ao setor público: NBCs T 16.1 a 16.11. Brasília: Publicação Eletrônica, 2012. Disponível em: <portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Setor_P%C3%BCblico.pdf>. Acesso em: 09 fev. 2016.

_____. Resolução nº 1.111/07. **Princípios Fundamentais de Contabilidade sob a perspectiva do Setor Público.** Disponível em: <http://www.normaslegais.com.br/legislacao/resolucao/cfc1111_2007.htm>. Acesso em: 14 jun. 2016.

CRUZ, Ephrain Talmud Leite de Oliveira. URBAN, Rafaela Fatima. MACHADO, Rosaly. **Novas práticas sobre a depreciação do ativo imobilizado, conforme as normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público (NBCASP).** Universidade Estadual de Ponta Grossa, Ponta Grossa-PR, 2011. Disponível em: <<http://www.admpg.com.br/2011/down.php?id=2412&q=1>>. Acesso em: 07 jun. 2016.

DARÓS, Leandro Luís; PEREIRA, Adriano de Souza. **Análise das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público – NBCASP: mudanças e desafios para a contabilidade pública.** In: Congresso USP de Iniciação Científica. 2009.

EXÉRCITO BRASILEIRO. Departamento de Ciência e Tecnologia. **Manual do Sistema de Material do Exército (SIMATEx).** Versão 2.03. Brasília, DF, 2002a.

_____, Portaria n. 017 - EME, de 19 de março de 2002. **Aprova as normas para Funcionamento do Sistema de Material do Exército (SIMATEx).** Brasília, DF, 2002b.

HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BREDA, Michael F. **Teoria da contabilidade.** Tradução de Antônio Zoratto Sanvicente. 1. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. et al. **Contabilidade introdutória.** 11^a. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da contabilidade.** 10^a. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

LAKATOS; Eva Maria. MARCONI; Marina de Andrade. **Fundamentos de metodologia científica.** 5^a. ed. São Paulo: Atlas 2003.

MOTA, Francisco Glauber Lima. **Contabilidade aplicada ao setor público.** 1. ed. Brasília: Gestão Pública, 2009.

SILVEIRA, Danieli Jaci. **Estudo dos Impactos da Resolução CFC Nº 1.136/2008 nos Entes Públicos Estatais: Depreciação.** 68 p. Curso de Ciências Contábeis. Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis. 2010.