



Universidade de Brasília  
Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade – FACE  
Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais – CCA

**EDSON LUIZ DA SILVA**

**DEPRECIÇÃO NO SETOR PÚBLICO: uma análise nas forças armadas  
brasileiras**

Brasília – DF  
2014

**EDSON LUIZ DA SILVA**

**DEPRECIÇÃO NO SETOR PÚBLICO: uma análise nas forças armadas  
brasileiras**

Monografia apresentada ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuarias como requisito parcial à obtenção do título de Bacharel em Contabilidade.

Professor Orientador: Msc. Antonio Carlos dos Santos

Brasília – DF

2014

**EDSON LUIZ DA SILVA**

**DEPRECIÇÃO NO SETOR PÚBLICO: uma análise nas forças armadas  
brasileiras**

A Comissão Examinadora, abaixo identificada, aprova o Trabalho de Conclusão do Curso de Ciências Contábeis da Universidade de Brasília do aluno

**Edson Luiz da Silva**

Msc. Antonio Carlos dos Santos  
Professor-Orientador

Msc. Rosane Maria Pio da Silva  
Professor-Examinador

Brasília, 24 de novembro de 2014

## FICHA CATALOGÁFICA

Silva, Edson Luiz da.

Depreciação no Setor Público : uma análise nas forças armadas brasileiras / Edson Luiz da Silva. -- Brasília, 2014.  
50 p.

Orientador: Antonio Carlos dos Santos.

Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação) – Universidade de Brasília, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, 2014.

1. Contabilidade Pública. 2. Depreciação. 3. Valor Justo  
I. Título.

A Carla, minha esposa, companheira e amiga, pelo apoio e compreensão para eu concluir esta jornada. A ela dedico este trabalho.

## **AGRADECIMENTO**

Agradeço, primeiramente, a Deus pela vida, por estar caminhando comigo e fazeres parte de todas as minhas lutas e conquistas. A minha esposa Carla por estar ao meu lado nessa caminhada e por ser a minha principal incentivadora. Aos amigos, Sadi Melchior e Noêmia Monteiro, pelo importante apoio para a realização desta monografia. Ao professor, Antonio Carlos dos Santos, pela dedicação, comprometimento e orientação durante todo o período de elaboração deste trabalho de conclusão de curso. Aos professores pelo conhecimento a mim proporcionado e, aos colegas, pelo companheirismo.

“O que sabemos é uma gota; o que ignoramos é um oceano”.

Isaac Newton

## RESUMO

A convergência da contabilidade brasileira às normas internacionais tem gerado muitas mudanças e, com elas, surgem as dificuldades de implementações de procedimentos que, outrora, não eram aplicados à contabilidade pública. Este trabalho monográfico aborda a depreciação no setor público a partir de uma análise nas Forças Armadas Brasileiras sobre o ativo imobilizado adquirido e colocado em uso antes do ano de 2010. Sobre o assunto, buscou-se construir a resposta ao seguinte problema: na percepção dos gestores, quais as possíveis dificuldades enfrentadas para mensurar a valor justo o ativo imobilizado com vistas à aplicação da NBC T 16.9 no âmbito das Forças Armadas Brasileiras? Sendo assim, o objetivo do estudo foi o de responder a esse questionamento a partir da aplicação de um questionário enviado a 250 agentes de organizações militares brasileiras, cuja taxa de resposta foi da ordem de 4%. A metodologia aplicada é do tipo descritiva e os resultados apontaram diversos empecilhos e dificuldades enfrentados pelos agentes da administração, desde a constituição da comissão de servidores para avaliar os bens do ativo imobilizado até mensurá-los e evidenciá-los no balanço patrimonial.

Palavras chave: Contabilidade Pública. Depreciação. Valor Justo. Ativo Imobilizado. Forças Armadas do Brasil.

## LISTA DE QUADROS

Quadro 01: Informações que devem constar no Relatório de Avaliação .....	20
Quadro 02: Cronograma estabelecido pela STN para adoção das novas normas contábeis ....	22
Quadro 03: Visão geral do reconhecimento, mensuração e evidenciação. ....	23
Quadro 04: Exemplos de classes de embarcações da Marinha do Brasil.....	26
Quadro 05: Alguns dos principais equipamentos utilizados atualmente pelo EB.....	27
Quadro 06: Algumas das principais aeronaves utilizadas atualmente pela FAB .....	28
Quadro 07: Formação acadêmica dos respondentes.....	32
Quadro 08: Lotação dos respondentes.....	33
Quadro 09: Subordinação dos respondentes em suas UG .....	33
Quadro 10: Identificação dos ministradores das instruções sobre depreciação.....	34
Quadro 11: Dificuldades da comissão identificar os itens que compõem o Laudo Técnico....	35
Quadro 12: Utilização da Parte II do MCASP .....	35
Quadro 13: Linguagem compreensível e clara da Parte II do MCASP.....	36
Quadro 14: A Parte II do MCASP é de fácil manuseio e Didático .....	36
Quadro 15: A Parte II do MCASP atende plenamente as necessidades dos usuários.....	37
Quadro 16: Tempo depreendido para apurar o valor justo do ativo imobilizado.....	38
Quadro 17: Aspecto predominante da depreciação .....	38

## **LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS**

- BSPN** – Balanço do Setor Público Nacional
- BGU** – Balanço Geral da União
- CCONF** – Coordenação-Geral de Normas de Contabilidade Aplicadas à Federação
- CFC** – Conselho Federal de Contabilidade
- EB** – Exército Brasileiro
- FAB** – Força Aérea Brasileira
- IPSAS** – International Public Sector Accounting Standards
- MB** – Marinha do Brasil
- MCASP** – Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público
- MD** – Ministério da Defesa
- MF** – Ministério da Fazenda
- NBCASP** – Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público
- NBC T** – Normas Brasileiras de Contabilidade - Técnica
- NICSP** – Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público
- SERPRO** – Serviço Federal de Processamento de dados
- SIADS** – Sistema Integrado de Administração de Serviços
- SIAFI** – Sistema de Integrado de Administração Financeira do Governo Federal
- SPIUnet** – Sistema de Gerenciamento dos Imóveis de Uso Especial da União
- STN** – Secretaria do Tesouro Nacional
- TCU** – Tribunal de Contas da União
- TCE-MT** – Tribunal de Contas do Estado do Mato Grosso
- TRT** – Tribunal Regional do Trabalho
- UG** – Unidade Gestora
- UJ** – Unidade Jurisdicionada

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b> .....	12
<b>1.1 Problema</b> .....	14
<b>1.2 Objetivos</b> .....	14
<b>1.3 Justificativa</b> .....	15
<b>1.4 Organização do Trabalho</b> .....	16
<b>2 REFERENCIAL TEÓRICO</b> .....	17
<b>2.1 Base normativa e conceitual</b> .....	17
<b>2.2 Mensuração do ativo imobilizado a valor justo no Setor Público</b> .....	19
<b>2.3 Depreciação Aplicada ao Setor Público</b> .....	21
<b>2.3.1 Reconhecimento, Mensuração e Evidenciação da Depreciação</b> .....	23
<b>2.4 Caracterização do imobilizado das Forças Armadas Brasileiras</b> .....	25
<b>2.4.1 Ativo imobilizado da Marinha do Brasil</b> .....	26
<b>2.4.2 Ativo imobilizado do Exército Brasileiro</b> .....	26
<b>2.4.3 Ativo imobilizado da Força Aérea Brasileira</b> .....	27
<b>3 METODOLOGIA</b> .....	29
<b>4 RESULTADOS</b> .....	32
<b>4.1 Identificação dos respondentes e a sua relação com a depreciação</b> .....	32
<b>4.2 Dificuldades enfrentadas pela Comissão de Servidores</b> .....	34
<b>4.3 Aplicação do valor justo e da depreciação ao ativo imobilizado</b> .....	37
<b>4.4 Uso gerencial das informações</b> .....	39
<b>5 CONSIDERAÇÕES FINAIS</b> .....	40
<b>REFERÊNCIAS</b> .....	42
<b>APÊNDICE</b> .....	47

## 1 INTRODUÇÃO

O contador é o agente responsável pela elaboração das informações relacionadas ao patrimônio das entidades, as quais são alimentadas por meio de dados tratados segundo os fundamentos da Ciência Contábil.

Segundo a Norma Brasileira de Contabilidade – Técnica 16.3 (NBC T 16.3), a Contabilidade Aplicada ao Setor Público é a responsável pela formatação das informações que visam “contribuir para a tomada de decisão e facilitar a instrumentalização do controle social”. É através da evidenciação das informações que se conhece o conteúdo dos dados e a execução dos gastos para avaliar se o desempenho é condizente com o plano construído pelo Chefe do Poder Executivo para alcançar a missão institucional do Estado.

A estrutura da Contabilidade Pública Brasileira passa atualmente por um momento de transição por conta de sua convergência às Normas Internacionais de Contabilidade. O enfoque que outrora era somente orçamentário começa a contemplar o patrimonial e o põe como foco central da nova Contabilidade Pública. A referida mudança traz novidades como a valoração dos ativos públicos sob responsabilidade das entidades da federação; os custos empreendidos para a sua manutenção e funcionamento; bem como, o desgaste pelo uso desses ativos calculados através das técnicas de depreciação, amortização e exaustão; dentre outras.

Sobre a perspectiva da mudança da visão orçamentária para a patrimonial, Silva, Macedo e Sauerbronn (2012), em sua pesquisa sobre o impacto da avaliação de ativos imobilizados no setor público, concluíram que a referida mudança contribuirá para a melhoria da transparência do patrimônio público. Os autores também destacaram que o emprego do valor justo em substituição ao custo histórico proporcionará a real valoração dos ativos, bem como auxiliará no processo de tomada de decisões econômicas.

Por conta da convergência às Normas Internacionais de Contabilidade, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), por intermédio de sua Subsecretaria de Contabilidade Pública, iniciou a partir do ano de 2008 a implantação de uma série de procedimentos contábeis que não eram aplicados no setor público, tais como: o sistema de informações de custos no Governo Federal, a inserção do regime de competência integral, a adoção de uma estrutura de demonstrativos mais próximos da contabilidade geral, dentre outros. Por serem novidades, esses procedimentos carecem de maturação e irão exigir aperfeiçoamentos ao longo de sua consolidação na área pública.

A uniformização dessas práticas e procedimentos na esfera governamental foi aprovada pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), em 21 de novembro de 2008, a qual recebeu a denominação de Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), iniciando assim, uma grande mudança na Contabilidade Pública Brasileira.

Como o enfoque da nova contabilidade pública é o patrimônio, houve a necessidade de se ajustar os demonstrativos contábeis para que as mudanças fossem introduzidas no Setor Público Brasileiro. No que se refere ao patrimônio, tais mudanças tiveram início no ano de 2010 e se estenderam até o ano de 2013, conforme cronograma estabelecido pela STN através da Macrofunção 02.03.30 editada pela STN. Entretanto, a Portaria STN nº 406, em seu art. 6º, estendeu até o final do exercício de 2014 a aplicação integral da Parte II – Procedimentos Contábeis Patrimoniais do Manual de Contabilidade Pública Aplicada ao Setor Público (MCASP).

Uma parcela considerável das mudanças está relacionada ao Ativo, sendo que a presente pesquisa se limitou ao estudo do imobilizado com o intuito de conhecer as dificuldades enfrentadas pelos gestores públicos para a aplicação dos procedimentos da depreciação aos bens tangíveis pertencentes às Forças Armadas Brasileiras.

A partir da convergência às Normas Internacionais de Contabilidade, iniciou-se, para o ativo imobilizado do Setor Público, a aplicação das ações de depreciação, amortização e exaustão; a avaliação e reavaliação patrimonial; a redução ao valor recuperável (impairment); e a implementação das técnicas de apuração do valor justo (NBC T 16).

Segundo o Balanço do Setor Público Nacional de 2013 (BRASIL, 2013), o qual consolida todos os demonstrativos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, o ativo imobilizado é da ordem de aproximadamente R\$ 950 Bilhões, sendo que cerca de 70% deste valor pertence à União. A partir dessa informação, sabe-se que é muito expressivo o ativo imobilizado em poder da União, tendo em vista que cerca de 30% do restante do montante do imobilizado do BSPN é fracionado entre os demais entes federativos.

No tocante aos imóveis federais, aproximadamente a metade deles está sob a administração dos Comandos Militares (Marinha, Exército e Aeronáutica). Estes imóveis, fundamentalmente, consistem em bens de uso especial que, em 2006, correspondiam a R\$ 76,0 bilhões. São quartelamentos, complexos, fábricas, usinas e terrenos/glebas, conforme expresso no Relatório de Levantamento de Auditoria do Tribunal de Contas da União (TC-012.452/2006-0). Percebe-se, portanto, a importância de se conhecer como tais bens foram e estão sendo mensurados para se enquadrar às novas normativas contábeis do Setor Público.

Em função da abrangência desses assuntos, o trabalho se limitará a pesquisar sobre a mensuração da depreciação e do valor justo ao ativo imobilizado, no âmbito das Forças Armadas Brasileiras, adquiridos e colocados em uso antes do ano de 2010. Haja vista, que segundo as NBCASP, não há como obter com razoável certeza a parcela de desgaste do bem quando o valor deste ativo não estiver mensurado a uma base confiável de valoração.

### **1.1 Problema**

A contabilidade aplicada ao setor público está em um período de transição da regulação estabelecida pela Lei nº 4.320/64 para as NBCASP, as quais foram elaboradas a partir da *International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)*, sendo necessário adotar procedimentos outrora não utilizados pela Contabilidade Pública Brasileira.

Segundo o Balanço Geral da União de 2012, emitido em Março de 2013, o Ativo Imobilizado do Ministério da Defesa (MD), evidenciado em seu balanço patrimonial deduzidos de depreciações, amortizações e exaustões, é de aproximadamente R\$ 155 Bilhões. Entretanto, o valor evidenciado de depreciações, amortizações e exaustões acumuladas é somente de 0,7% do ativo imobilizado total, aproximadamente.

Em função desses novos procedimentos, decidiu-se estabelecer o seguinte problema: na percepção dos gestores, quais as possíveis dificuldades enfrentadas para mensurar a valor justo o ativo imobilizado com vistas à aplicação da NBC T 16.9 no âmbito das Forças Armadas Brasileiras?

Este questionamento surge por conta do grande volume de ativos imobilizados sob controle e responsabilidade das Organizações Militares das Forças Armadas, bem como das especificidades que envolvem estes ativos para que atendam a empregabilidade estratégica militar.

### **1.2 Objetivos**

Identificar se há dificuldades para aplicar os procedimentos de depreciação ao ativo imobilizado adquirido e colocado em uso antes do ano de 2010, no âmbito das Forças Armadas Brasileiras, tendo em vista que o valor desse tipo de ativo deve estar evidenciado em uma base confiável, para que seja possível mensurar a um nível razoável de certeza a parcela depreciável do bem, assim como o seu valor residual e o tempo em que a sua utilização ainda gerará benefícios futuros.

Com vistas a atingir o objetivo geral deste trabalho, estabeleceu-se os seguintes objetivos específicos:

- Elencar as possíveis dificuldades que porventura ocorreram durante a constituição da comissão de servidores, bem como para elaborar o Laudo Técnico;
- Apresentar os possíveis entraves da aplicação do valor justo e da depreciação ao ativo imobilizado das Forças Armadas do Brasil;
- Verificar se a aplicação da depreciação, no âmbito das Forças Armadas do Brasil, está sendo utilizada como informação gerencial para a tomada de decisão.

### **1.3 Justificativa**

O estudo se justifica em função da transição de uma contabilidade governamental com foco orçamentário para uma relacionada com o objeto da Ciência Contábil que é o Patrimônio, devido à uniformização da linguagem contábil a nível internacional para maior compreensibilidade das informações produzidas pelos diversos ramos desta ciência.

O conhecimento das dificuldades enfrentadas pelos gestores públicos com o intuito de realizar a depreciação desse tipo de ativo, visa contribuir para a mensuração do imobilizado ao valor justo; à construção de meios ou ferramentas que facilitem a aplicação das novas técnicas contábeis na área pública, bem como minimizarem as dificuldades enfrentadas pelos atuais servidores e ajudem na formação daqueles que os substituirão.

Outro aspecto a ser considerado é o cenário atual que se desenha dentro das Forças Armadas do Brasil, onde diversos programas de investimento têm sido realizados pelo Governo Federal, abrangendo desde a construção e modernização de submarinos, blindados e aviões, até o desenvolvimento e compra de equipamentos de comunicação e defesa, com vistas a acompanhar as evoluções tecnológicas da área bélica no ambiente internacional.

Sobre a depreciação de bens de uso militar, Nascimento (2008) destaca que a Norma Internacional de Contabilidade para o Setor Público 17 (NICSP 17), que trata do Ativo Imobilizado, recomenda que seja aplicado o mesmo tratamento de reconhecimento aplicável aos bens patrimoniais de forma geral. No caso da perda do bem em combate, por exemplo, o ente governamental providenciará o registro da baixa do bem. O mesmo autor destaca, ainda, que a doutrina internacional é a favor do registro desses bens pela contabilidade.

O interesse por conhecer a aplicação da depreciação no âmbito militar surgiu devido às especificidades e destinações dos bens que são utilizados pelas Forças Armadas; a necessidade de contribuir para futuras discussões sobre o assunto; bem como demonstrar o

papel social das Ciências Contábeis na produção das informações que tem a sua origem nos recursos públicos.

#### **1.4 Organização do Trabalho**

O presente trabalho está estruturado em cinco capítulos. Sendo que o primeiro capítulo, que compreende a Introdução, contém a contextualização do tema, o problema a ser respondido pela pesquisa, os objetivos geral e específicos, bem como as justificativas e a estrutura do trabalho.

O segundo capítulo aborda o referencial teórico e está subdividido nos seguintes subtítulos: base normativa e conceitual; mensuração do ativo imobilizado a valor justo no setor público; depreciação aplicada ao setor público; e, a caracterização do ativo imobilizado das Forças Armadas Brasileiras. No terceiro capítulo é demonstrado a metodologia adotada para a realização e estruturação desta pesquisa e, em seguida, no quarto capítulo, é desenvolvido as análises dos resultados.

Por fim, no quinto capítulo, são elencadas as considerações finais, bem como as recomendações e sugestões para próximas pesquisas.

## **2 REFERENCIAL TEÓRICO**

Buscar-se-á neste capítulo explicar sobre as fundamentações da teoria aplicada ao tema em estudo, bem como se destacará as normas brasileiras de contabilidade vigentes e algumas pesquisas científicas previamente selecionadas que contextualizam o assunto em pauta neste trabalho.

### **2.1 Base normativa e conceitual**

O objetivo principal da Contabilidade Pública é a de fornecer informações ao seu amplo conjunto de usuários, a fim de serem tomadas decisões de diversos cunhos pelos agentes públicos, como também, a de fornecer dados compreensíveis e úteis para que os cidadãos exerçam a função de controle social sobre os recursos públicos, conforme preconiza a NBC T 16.1 que trata sobre a conceituação, objeto e campo de atuação da Contabilidade Aplicada ao Setor Público.

A referida norma destaca que essas informações são constituídas a partir dos aspectos orçamentário, financeiro, de custos, de compensação e patrimonial da entidade, sendo o seu objeto o patrimônio público e, segundo entendimento da doutrina, também o orçamento, conforme destaca Carvalho (2010). Porém a nova contabilidade pública coloca o aspecto orçamentário como coadjuvante no novo cenário contábil, conforme abordam os itens 3 a 6 da NBC T 16.1.

O art. 85 da Lei nº 4.320/1964 descreve como uma das atribuições da contabilidade a de conhecer a composição patrimonial. Carvalho (2010) também destaca que, quanto ao aspecto de natureza patrimonial, a Contabilidade Pública deve registrar, processar e evidenciar os fatos que afetam o patrimônio público de forma qualitativa e quantitativa. Com isso fica evidente que, para se conhecer a composição patrimonial, deve-se ter um registro fidedigno a fim de que se possam processar com razoável certeza os fatos contábeis, de forma que as demonstrações evidenciem a realidade quantitativa e qualitativa dos bens, direitos e obrigações sob responsabilidade da entidade pública.

O MCASP (2013) Parte II, que versa sobre procedimentos contábeis patrimoniais, conceitua o ativo imobilizado como sendo o item tangível que é mantido sob controle de um ente para produzir ou fornecer bens ou serviços, ou para fins administrativos, sendo de responsabilidade da entidade os benefícios gerados por estes bens, assim como os riscos

provenientes do seu uso. O referido manual classifica o ativo imobilizado em bens móveis e bens imóveis.

De acordo com esse mesmo manual, bens móveis são aqueles que podem ser movimentados sem perderem a sua composição e destinação, que é produzir outros bens ou serviços através da sua utilização. Os bens imóveis, conforme aponta Lima e Castro (2013) são classificados como de uso comum, administrativos e dominiais. Atentar-se-á neste nesta pesquisa, no caso dos bens imóveis, aos bens de uso administrativo, também denominado de uso especial.

Bens de uso especial ou administrativos são aqueles utilizados pelas entidades públicas destinados a serviços ou estabelecimento da administração federal, estadual, territorial ou municipal, assim preconizados pelo inciso II, art. 99 do Código Civil Brasileiro.

Em se tratando das Forças Armadas do Brasil, é possível constatar que grande parte dos seus ativos imobilizados recebe tratamentos diferenciados devido as suas especificidades. Isto pode ser comprovado a partir da Macrofunção 02.03.30, do Manual do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI), que não estabelece o tempo de vida útil e tão pouco o percentual do valor residual de alguns bens, como por exemplo, embarcações e aeronaves militares.

No que diz respeito mais especificamente ao assunto depreciação e à harmonização da contabilidade pública brasileira com os padrões internacionais, cabe destacar o trabalho de Neto et. al. (2012) que concluíram, por meio de pesquisa sobre depreciação nas entidades públicas federais localizadas em Porto Velho-RO, que 76% delas enfrentaram algum tipo de dificuldade na implementação dos novos procedimentos.

Santos e Santo (2013) identificaram, em pesquisa que tratou sobre o registro e controle da depreciação no Estado de Santa Catarina, que há dificuldades de se estabelecer a taxa de depreciação anual dos veículos operacionais utilizados pelas corporações militares e entidades hospitalares do Estado, ou seja, aquelas que não são utilizadas pelos setores administrativos. Os referidos autores concluíram que, sem a emissão de um laudo técnico elaborado por profissional competente, não se pode obter o tempo de vida útil ajustado com a finalidade do bem, o qual leva em consideração o desgaste, como também a manutenção e a obsolescência, gerando informações contábeis não condizentes com a realidade.

Miranda, Lima e Ferreira (2010, p.12), através do estudo de caso, no Tribunal Regional do Trabalho (TRT) da 10ª Região, sobre o modelo de depreciação de bens móveis no Setor Público, também identificaram algumas dificuldades, que segundo os autores, podem estar presentes em outros entes públicos, tais como: “a determinação dos parâmetros e método

de depreciação a serem utilizados; a necessidade de adaptação do sistema patrimonial interno do ente; e o envolvimento de outras áreas da entidade para efetividade do processo”.

Apesar de todos os avanços já conseguidos, no Brasil a convergência plena às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público esbarra nos pressupostos da Lei nº 4.320/64 ainda em vigor. Assim sendo, para que se possam adotar definitivamente os novos procedimentos contábeis se faz necessário a atualização da base normativa. Entretanto, enquanto isso não acontece, algumas adaptações estão sendo feitas, principalmente no que se refere aos Demonstrativos Contábeis de uso geral, sem que isso implique no descumprimento da citada Lei.

## **2.2 Mensuração do ativo imobilizado a valor justo no Setor Público**

O MCASP (2013) Parte II, que versa sobre procedimentos contábeis patrimoniais, conceitua mensuração como sendo o valor monetário dos itens do ativo e passivo calculado por meio de análises quantitativas e qualitativas constatadas a partir da aplicação de procedimentos técnicos com a finalidade de se evidenciar o valor do bem.

O referido manual exara que o imobilizado deve ser mensurado inicialmente pelo custo ou valor justo, para posteriormente aplicar outros procedimentos de mensuração como a depreciação. Este procedimento é justificado por conta do destaque dado pelo manual aos procedimentos de adoção inicial, que é o de ajustar o balanço patrimonial para que o mesmo reflita a realidade dos elementos que o compõem e, posteriormente, seja aplicado os métodos de depreciação até então não reconhecidos na Contabilidade Pública Brasileira.

O MCASP (2013) Parte II destaca, ainda, que é de responsabilidade das entidades do setor público a aplicação de métodos de mensuração ou de avaliação dos seus ativos e passivos para que os mesmos possibilitem o reconhecimento dos ganhos e das perdas patrimoniais.

Sendo assim, destaca-se que há uma tratativa diferenciada no que tange ao imobilizado adquirido antes da convergência às normas internacionais de contabilidade, a fim de se adequar o Balanço Patrimonial para a aplicação das ações que afetam o patrimônio, como por exemplo, a incidência do desgaste, utilização e perda através da alocação sistemática de valor (depreciação) de forma obrigatória a partir de 2012, segundo art. 6º da Portaria STN nº 437, de 12 de julho de 2012.

Sobre o assunto, o item 12 da Macrofunção 02.03.30 do Manual SIAFI destaca que para se aplicar as técnicas de depreciação sobre determinado bem, é necessário que a base de

valoração de seu registro seja confiável. Ou seja, para que se efetue a depreciação, “o valor registrado deve espelhar o valor justo”,

Sobre o valor justo, Velter e Missagia (2009) o coloca como sendo a transação entre partes independentes e interessadas por um determinado ativo, ou liquidação de um passivo, cujo valor não seja estabelecido por pressão ou transação compulsória, mas sim pelo conhecimento que ambas as partes possuem sobre o benefício econômico que é proporcionado para aquela entidade que o possua.

O MCASP (2013), Parte II, elucida o valor justo como sendo o valor monetário pelo qual o ativo pode ser trocado a partir de uma transação que seja realizada sob conhecimento amplo das partes sobre o ativo negociado e que ambos se dispõem em fazê-la, sem que haja favorecimentos divergentes entre os negociadores.

No que se refere ao ajuste do valor contábil para o valor justo, o Tribunal de Contas do Mato Grosso (TCE-MT), destacou que a aplicação da depreciação somente poderá ser implantada após a regularização dos inventários, juntamente com a apuração do valor justo de cada bem. O referido tribunal declara que há um descontrole da situação e do registro dos bens patrimoniais na Administração Pública e que, segundo o TCE-MT, a identificação do valor justo é uma fase de extrema importância para que se possa evidenciar o valor do ativo imobilizado em conformidade com a realidade.

A fim de se mensurar o ativo imobilizado adquirido anteriormente à aplicação da depreciação e ajustá-lo as novas práticas da contabilidade pública, dever-se-á constituir uma Comissão de Avaliação de Bens Patrimoniais formada por, no mínimo, 03 (três) servidores da instituição, ou por perito, ou ainda por entidade especializada, com a finalidade de elaborar um relatório que possua pelo menos as descrições constantes do Quadro 01 a seguir:

#### Quadro 01: Informações que devem constar no Relatório de Avaliação

- |   |
|---|
| <ul style="list-style-type: none"><li>a) documentação detalhada de cada bem avaliado;</li><li>b) a identificação contábil do bem;</li><li>c) os critérios utilizados para a avaliação e sua respectiva fundamentação;</li><li>d) vida útil remanescente do bem; e</li><li>e) data da avaliação.</li></ul> |
|---|

Fonte: Adaptado da Macrofunção do Manual Siafi 02.03.30, item 68.

A Macrofunção 02.03.30 do Manual SIAFI, em seu item 69, determina que a referida Comissão de Servidores deve avaliar individualmente cada item do ativo imobilizado que foi adquirido, distribuído e colocado em utilização nos exercícios anteriores a 2010, obedecendo-

se as descrições que deverão conter no Relatório de Avaliação quanto as informações mínimas estabelecidas no quadro 01.

A Coordenação-Geral de Normas de Contabilidade Aplicadas à Federação, STN/CCONF, em uma apresentação realizada em meados de 2013, destacou em um slide que a Comissão de Avaliação de Bens Patrimoniais deverá ser constituída para realizar a avaliação, a reavaliação e a mensuração da perda por redução ao valor recuperável.

### **2.3 Depreciação Aplicada ao Setor Público**

O reconhecimento da depreciação, amortização e exaustão é uma prática recente na contabilidade pública brasileira, o qual teve seu início no ano de 2010. Segundo a Macrofunção SIAFI 02.03.30, a depreciação é obrigatória para todos os bens que foram colocados em condições de uso a partir de janeiro de 2010. Segundo a referida Macrofunção, esses bens possuem uma base monetária inicial confiável, descartando-se a necessidade de procedimentos para se obter o valor justo.

Portanto para aqueles bens adquiridos e colocados em uso anteriormente ao exercício de 2010, o item 16 da referida Macrofunção estabelece o prazo máximo, de acordo com o tipo de ativo, para o qual cada unidade contábil deverá se organizar para iniciar o reconhecimento da depreciação. Isto é necessário devido à necessidade de análises e estudos que devem ser empregados para se constituir uma padronização mínima a fim de se obter uma base monetária inicial confiável, a qual deve ser estabelecida por meio de ajustes de exercícios anteriores e também pela necessidade de se constituir equipes técnicas para realizar as avaliações necessárias para estabelecer o valor justo destes bens, pois, sem uma base monetária confiável, não há como se aplicar o reconhecimento da depreciação, por exemplo.

Nascimento (2008) relata que a contabilização da depreciação dos bens públicos objetiva a correta mensuração do ativo, a qual denota transparência à informação contábil, pois se refere ao reconhecimento sistemático da desvalorização do ativo, seja por uso ou obsolescência, e que tem como principal objetivo demonstrar quando deverá ocorrer a reposição do bem.

Para o MCASP (2013, p. 94 da Parte II), a depreciação “é o declínio do potencial de geração de serviços por ativos de longa duração” o qual são ocasionados por meio da “deterioração física, desgaste com o uso e, pela obsolescência”.

Esse mesmo manual também destaca que os procedimentos de reavaliação, redução ao valor recuperável, depreciação, amortização e exaustão somente deverão ser realizados após

os ativos estarem mensurados e evidenciados a valor justo. Para se atingir o objetivo de estar evidenciado todo o ativo imobilizado a valor justo, foi estabelecido um cronograma para se adotar as novas normas contábeis estabelecidas para o Setor Público pela Secretaria do Tesouro Nacional.

Quadro 02: Cronograma estabelecido pela STN para adoção das novas normas contábeis

<i>CLASSE DE CONTAS DO ATIVO IMOBILIZADO</i>	<i>PRAZO MÁXIMO</i>
<b>Aeronaves</b>	2011
<b>Embarcações</b>	2011
<b>Equipamentos de processamentos de dados</b>	2011
<b>Veículos de tração mecânica</b>	2011
<b>Aparelhos e equipamentos de comunicação</b>	2012
<b>Máquinas e equipamentos de natureza industrial</b>	2012
<b>Aparelhos, equipamentos e utensílios médicos, odontológicos, laboratoriais e hospitalares.</b>	2013
<b>Mobiliário em geral</b>	2013

Fonte: Adaptado da Macrofunção Siafi 02.03.30

Miranda, Lima e Ferreira (2010, p. 12), através do estudo de caso no TRT da 10ª Região sobre o modelo de processo de depreciação de bens móveis no Setor Público, concluíram que é necessária a realização de um rigoroso estudo acerca do patrimônio para se executar os procedimentos de depreciação no Setor Público. Isto se deve aos ajustes contábeis que devem ser realizados a partir do “levantamento de inventario, do laudo técnico de reavaliação a valor de mercado e ajustes de redução ao valor recuperável (impairment)”, por exemplo.

Quanto ao patrimônio imobiliário federal sob a gestão dos Comandos Militares, como também os que são da União, de maneira geral, a macrofunção 02.03.30 trata apenas da depreciação dos bens móveis. Isto se deve, ainda, por não haver no Spiunet os ajustes necessários no sistema para que seja registrada a depreciação. Por este motivo, o TCU aplicou ressalva nos exercícios de 2011, 2012 e 2013 ao BGU decorrente da não aplicação da depreciação aos bens imóveis de uso especial. A referida omissão compromete a avaliação do patrimônio e provoca distorções no Balanço Patrimonial da União. (Relatório e Parecer Prévio do TCU sobre as Contas do Governo da República – Exercício 2013).

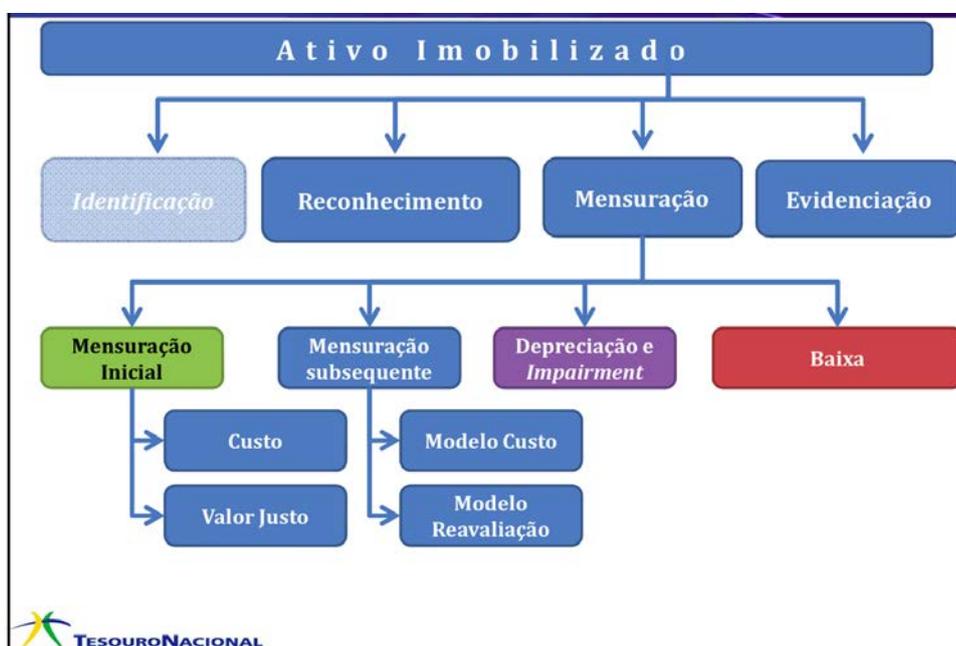
### 2.3.1 Reconhecimento, Mensuração e Evidenciação da Depreciação

O reconhecimento, mensuração e evidenciação da depreciação, amortização e exaustão iniciou-se de forma facultativa a partir do exercício de 2010 e obrigatórias a partir de 2012, portanto a sua aplicação é retroativa a 2010, sendo a sua apropriação reconhecida mensalmente.

Pode-se assim compreender que, para a depreciação, o reconhecimento é a identificação do desgaste, uso e/ou mutações sofridas pelo bem. A mensuração é a quantificação do desgaste, em valor monetário, sofrido por determinado bem. Já a evidenciação é a informação descrita com clareza, por meio de registros através dos lançamentos que visam demonstrar o impacto do valor da depreciação, neste caso de forma negativa sobre o patrimônio.

A seguir está demonstrado de forma sintética as fases que devem ser observadas até o lançamento do ativo imobilizado no balanço patrimonial, bem como as afetações positivas e negativas sofridas pelo bem já registrado nas demonstrações.

Quadro 03: Visão geral do reconhecimento, mensuração e evidenciação.



Fonte: STN, 2013. Slides de treinamentos e eventos.

A Macrofunção 02.03.30, do Manual SIAFI, estabelece, quando possível, o percentual do valor do bem que deverá ser registrado como residual e o seu respectivo período de utilização em anos. Sendo assim o valor que servirá de base de cálculo para a depreciação,

conhecido como valor depreciável, será igual a subtração do valor do bem contra o valor residual. A NBC T 16.9 conceitua valor residual como sendo o montante que se obterá de um ativo ao final de sua vida útil econômica.

Um dos questionamentos que se buscará resposta é sobre como foram estabelecidos pelos militares os procedimentos para que bens tão específicos, como embarcações e aeronaves, sejam contabilizados de maneira fidedigna para se obter o valor do bem a ser registrado; o percentual considerado como valor residual; o cálculo da vida útil, bem como a parcela a ser depreciada mensalmente, visto que a própria Macrofunção 02.03.30 destaca no item 27 que, por serem bens muito específicos, deixar-se-á a critério dos órgãos que possuem tais bens a definição da vida útil, bem como o percentual do valor residual.

A IPSAS 17, em seu item 59, destaca que deverá ser depreciado, separadamente, itens de um ativo imobilizado com custo significativo em relação ao custo total do bem. Isto se encaixa perfeitamente no caso de aeronaves, por exemplo. Pois o motor é a parte mais cara de uma aeronave.

Consta da Parte II do MCASP (2013) que não é necessário que o ente possua uma tabela única de depreciação devido às características distintas e especificidades de determinados bens sob sua guarda e controle. Contudo, as peculiaridades quanto à depreciação aplicada a estes bens devem ser evidenciadas em notas explicativas. Sobre esse aspecto, Dantas et. al (2010) verificaram em sua pesquisa, sobre o reconhecimento e evidenciação nas demonstrações contábeis de Estados e Municípios Brasileiros, que as notas explicativas não são disponibilizadas juntamente com as demonstrações contábeis, como determina a STN, seja pela falta de observância da norma ou por não estarem confeccionando as mesmas.

Ainda sobre as notas explicativas, a NBC T 16.6 relata que as mesmas são parte integrante das demonstrações contábeis e devem ser relevantes, complementares ou suplementares às evidenciações que constam nas demonstrações contábeis. Graciliano e Fialho (2012) constataram em sua pesquisa sobre depreciação e *disclosure* que os relatórios contábeis contribuem para o *disclosure* contábil da gestão pública.

No que diz respeito aos métodos de depreciação, são três os mais conhecidos. Sendo eles o Método das Quotas Constantes; Método da Soma dos Dígitos; e, o Método das Unidades Produzidas. Entretanto, apesar do MCASP (2013) tratar desses três métodos, a Macrofunção 02.03.30, do Manual do SIAFI, estabelece a obrigatoriedade da aplicação de um único método, o das Quotas Constantes.

Para se aplicar a depreciação, os bens do ativo imobilizado sob guarda, controle e uso de uma entidade pública deverão estar identificados e reconhecidos. É de grande importância que seja utilizado, como auxílio, um sistema de informações para incluir todos os dados referentes a estes bens, para, a partir deste ponto, aplicar os métodos de mensuração. Após isto, no caso da União, far-se-á a evidenciação no balanço patrimonial, utilizando-se o SIAFI.

O SERPRO, por iniciativa do Ministério da Fazenda, desenvolveu um software que possibilita a inserção de todos os dados pertinentes ao ativo imobilizado visando facilitar os cálculos da depreciação, por exemplo, bem como a posterior migração dos dados diretamente para o SIAFI, no que se refere a evidenciação da depreciação. O referido software foi batizado como SIADS (Sistema Integrado de Administração de Serviços).

Segundo o Manual SIADS (2013), o SIADS é um

Sistema informatizado que visa subsidiar as áreas administrativas na operação, controle e gestão de todas as atividades operacionais e gerenciais relacionadas com a administração de imóveis, material, transportes, telecomunicações, reprografia, contratos, patrimônios, suprimentos, obras e serviços de engenharia.

Sendo assim, tem-se uma visão geral das ferramentas disponíveis que visam facilitar a aplicação da depreciação no que se refere ao seu reconhecimento, mensuração e evidenciação no Setor Público, com a observância às normas internacionais por intermédio das NBCASP.

## **2.4 Caracterização do imobilizado das Forças Armadas Brasileiras**

De forma geral, o imobilizado das Forças Armadas Brasileiras é composto de bens moveis e imóveis. Dentre os bens móveis, encontram-se veículos leves e pesados, carros de combates, aeronaves, embarcações, armamentos, entre outros. Os bens imóveis são constituídos por aqueles de uso especial, que se encontram sob a responsabilidade das Unidades Jurisdicionais (UJ), e servem de base, por exemplo, para aquartelamentos operacionais, para hospitais e para escolas militares.

Destaca-se que grande parte dos ativos imobilizados utilizados pelas Forças Armadas Brasileiras é de uso exclusivo, pois são bens que se destinam à defesa da Pátria, bem como à garantia dos poderes constitucionais, com o intuito de se estabelecer a lei e a ordem, conforme preconizado no art. 142 da Constituição Federal de 1988.

Cada uma das três Forças Armadas (Marinha, Exército e Aeronáutica) possui missões específicas. A missão da Marinha do Brasil é preparar e empregar o Poder Naval; a missão do Exército Brasileiro é preparar a Força Terrestre e mantê-la permanentemente em estado de

prontidão; e a missão da Força Aérea Brasileira é a de manter a soberania do espaço aéreo nacional com vistas à defesa da Pátria.

#### ***2.4.1 Ativo imobilizado da Marinha do Brasil***

A Marinha do Brasil, além das embarcações, possui aeronaves, blindados, veículos automotores, armamentos, instalações e aquartelamentos, bem como todos os bens necessários que dão suporte para que seja aplicado e utilizado o seu poder naval. Destaca-se que são bens construídos para o exclusivo uso de forças armadas institucionalizadas.

No quadro 04 a seguir, encontram-se alguns exemplos de embarcações utilizadas pela Marinha Brasileira, juntamente com a identificação do país de origem e construção da embarcação, bem como o ano em que a mesma foi lançada ao mar e/ou colocada em serviço. Observa-se que em alguns exemplos, ao lado do ano de incorporação à MB, encontra-se entre parênteses a data de lançamento ao mar ou construção. Neste caso, as referidas embarcações foram adquiridas de segunda mão de forças navais de outros países. Um exemplo é o navio aeródromo, batizado pela MB de São Paulo, que foi comprado da França e revitalizado.

Quadro 04: Exemplos de classes de embarcações da Marinha do Brasil

<b>Tipos de embarcações</b>	<b>Ano de entrada em operação na MB</b>	<b>Origem</b>
Navio Aeródromo São Paulo	2000 (construído entre 1957/1960)	França
Fragata Niterói F-40	1972	Reino Unido/Brasil
Fragata Greenhaigh F-46	1996 (lançado ao mar em 1976)	Reino Unido
Corveta Inhaúma	1989	Brasil
Corveta Barroso	2008	Brasil
Submarino Tupi	1987	Alemanha
Submarino Tikuna	2005	Brasil
Navio de desembarque G-25	2009 (lançado ao mar em 1967)	Reino Unido
Navio Escola	1981	Brasil
Navio Socorro Submarino	1988	Noruega
Navio Tanque	1990	Brasil
Navio patrulha fluvial	1973	Brasil
Navio patrulha Piratini	1970	Brasil

Fonte: Marinha do Brasil

#### ***2.4.2 Ativo imobilizado do Exército Brasileiro***

O imobilizado do Exército Brasileiro, principalmente os equipamentos militares, visam atender as especificidades de utilização em diversos cenários, tanto em tempo de paz quanto em tempo de guerra. Há os equipamentos utilizados pelos batalhões de engenharia de combate, pelos batalhões de engenharia de construção, pelos batalhões de infantaria, pelos

batalhões de polícia, pelos batalhões de aviação, pelos regimentos de carros de combate, dentre muitas outras áreas de atuação que envolvem a aplicação de diferentes tipos de equipamentos militares.

A seguir, no quadro 05, há uma lista com exemplos de equipamentos utilizados pelo Exército Brasileiro, bem como as informações de seus países de origem e ano que entrou em operação no Brasil. Pode-se observar que há equipamentos com bastante e também pouco tempo de uso.

Quadro 05: Alguns dos principais equipamentos utilizados atualmente pelo EB

<b>Equipamentos</b>	<b>Ano de entrada em operação na EB</b>	<b>Origem</b>
Carro de Combate Leopard	1960 (possui lotes também dos anos de 1997, 2000, 2006 e 2010)	Alemanha
Carro de Combate M60 Patton	Não informado	EUA
Carro Blindado de Reconhecimento Cascavel	1980	Brasil
Blindado de transporte Urutu	1974	Brasil
Blindado de transporte M113	1980	EUA
Blindado de transporte Guarani	2012	Brasil
Tanque de Artilharia M108	1960	EUA
Tanque de Artilharia M109	1963	EUA
Lança Foguetes Astros II	1983	Brasil
Obus M114	1942	EUA
OTO Melara Mod 56	1950	Itália
Obus M101	1941	EUA
Lança Míssil Iгла 9k 38	1990	Rússia
Carro de combate Gepard	2013 (unidades usadas do Exército Alemão)	Alemanha
Pistola IMBEL M973	Não informado	Brasil
Pistola H&K USP	Não informado	Alemanha
Pistola Taurus PT 945	Não informado	Brasil
Sub-Metralhadora Uzi Gal	Não informado	Israel
Metralhadora .50 M2	Não informado	EUA
Metralhadora M971	Não informado	Bélgica
Metralhadora MG3	Não informado	Alemanha
Fuzil FN FAL	1970/1980	Bélgica
Fuzil IMBEL MD97	2008	Brasil

Fonte: Lista de armas do Exército Brasileiro (Wikipédia).

### ***2.4.3 Ativo imobilizado da Força Aérea Brasileira***

Nesta subseção há a descrição de algumas classes de ativos imobilizados utilizados pela FAB, bem como algumas informações de duas Unidades Jurisdicionais (UJ) que foram retiradas do Relatório de Gestão do Exercício de 2013, disponível na web site da FAB, os quais são apresentados aos órgãos de controle interno e externo como prestação de contas, conforme é determinado no art. 70 da Constituição Federal do Brasil.

A frota de veículos automotores da Comissão de Aeroportos da Região Amazônica (COMARA) é constituída de veículos leves, pesados e embarcações, os quais são empregados nas atividades demandadas pelos Destacamentos de Canteiros de Obras (DECO) instalados em localidades pertencentes à Amazônia Legal. Quanto aos imóveis pertencentes à COMARA, há os regularizados, que são constituídos de terrenos e edificações; e os não regularizados, constituídos de jazida de areia/seixo, pedreiras, porto/britador, dentre outros (Relatório de Gestão do Exercício de 2013 da COMARA).

A frota de veículos automotores, de propriedade do Comando Geral de Operações Aéreas (COMGAR), visa atender as necessidades de transporte de autoridades, de tropas, de materiais e de pessoal do serviço de inteligência, dentre outras atividades pertinentes ao COMGAR. No que se refere aos bens imóveis de uso especial sob a responsabilidade dessa UJ, eles totalizam a quantidade de 6.903 propriedades, incluindo os regularizados e os não regularizados (Relatório de Gestão do Exercício de 2013 do COMGAR).

A seguir, no quadro 06, são destacadas algumas das aeronaves utilizadas pela FAB, sendo identificados o ano em que entraram em operação e o país de fabricação. Observa-se que há aeronaves com mais de 40 anos de uso e também aeronaves com poucos anos de uso.

Quadro 06: Algumas das principais aeronaves utilizadas atualmente pela FAB

<b>Tipos de aeronaves</b>	<b>Ano de entrada em operação na FAB</b>	<b>Origem</b>
Caça de interceptação F-5	1975	EUA
Caça de ataque AMX	1989	Brasil/Itália
Embraer Super Tucano	2004	Brasil
Embraer Tucano	1983	Brasil
Neiva T-25 Universal	1971	Brasil
C-130 Hércules	1964	EUA
EADS/CASA C-295	Não informado	Espanha
Embraer Bandeirante	1972	Brasil
Embraer Legacy 600	2001	Brasil
Embraer Brasília	1985	Brasil
UH 60 Black Hawk	2006	EUA
Eurocopter EC-725	1986	Brasil/França
Eurocopter Esquilo	1979	Brasil/França

Fonte: Revista Military Power Review

### 3 METODOLOGIA

Para Matias-Pereira (2007), a metodologia é definida como o estudo dos métodos. A finalidade desses métodos é ajudar o pesquisador a compreender em termos mais amplos possíveis o processo de investigação científica. Segundo Prodanov (2003) as regras ditadas pela Metodologia Científica naturalmente são gerais e elas atuam no plano formal do trabalho, ou seja, no modo de obter dados, de testá-los e de apresentá-los.

Sendo assim, o presente estudo, quanto à sua classificação de acordo com o objetivo geral da pesquisa, enquadra-se, predominantemente, como uma pesquisa descritiva. Para Beuren et al. (2013, p. 81) “a pesquisa descritiva tem como principal objetivo descrever características de determinada população ou fenômeno ou, ainda, a de estabelecer relações entre variáveis”.

Segundo Gil (2010), pesquisas descritivas são aquelas que têm por objetivo levantar as opiniões, atitudes e crenças de certa população ou amostra e, também, aquelas que visam descobrir a existência de associações entre variáveis.

Rampazzo (2011), destaca que a pesquisa descritiva observa, registra, analisa e correlaciona fatos ou variáveis sem efetuar alguma manipulação. Para o mesmo autor, a pesquisa descritiva se desenvolve principalmente nas ciências humanas e sociais, através da abordagem de dados e problemas que devem ser estudados e cujo registro não consta de documentos ou publicações. Em suma, a pesquisa descritiva trabalha sobre dados ou fatos colhidos em um determinado ambiente ou situação.

Para desenvolver a fundamentação teórica do presente trabalho, valeu-se da pesquisa bibliográfica. De acordo com Gil (2008), grande parte das pesquisas pode ser também enquadrada como bibliográficas. Esse mesmo autor descreve que a maioria das pesquisas acaba incluindo material impresso, como livros, jornais, periódicos, leis, normas, teses, dissertações e anais de eventos científicos em seu desenvolvimento.

A pesquisa ora desenvolvida está sustentada nas NBCASP e nas respostas dos agentes públicos obtida por meio de questionário. Valer-se-á, também, de comentários e interpretações expostas em livros e artigos que tratam do assunto, bem como de legislações, normas e instruções emitidas e/ou utilizadas pelo Órgão Central de Contabilidade da União.

Dentre as NBCASP utilizadas como base teórica para esta pesquisa, destacam-se a NBC T 16.9, que versa sobre a Depreciação, Amortização e Exaustão; e, a NBC T 16.10, que trata da Avaliação e Mensuração de ativos e Passivos em Entidades do Setor Público.

Complementarmente, tem-se como suporte orientador a Macrofunção 02.03.30 do Manual do SIAFI.

Para o levantamento dos dados, base para a análise da aplicação das referidas normas, bem como para saber se houve alguma dificuldade ou possíveis empecilhos enfrentados pelos agentes da administração para realizar a avaliação e o registro do ativo imobilizado a valor justo, elaborou-se um questionário que foi enviado a 250 Organizações Militares das Forças Armadas do Brasil.

A fim de se obter os contatos dos agentes da administração, a referida pesquisa foi apresentada à Gerência da Setorial Contábil do Ministério da Defesa, com o intuito também de se obter o apoio institucional e facilitar a coleta dos dados.

Sendo assim, dos 250 questionários, 150 foram enviados aos correios eletrônicos das instituições, as quais foram disponibilizados pela referida setorial contábil. Os demais contatos foram extraídos dos sítios eletrônicos das Organizações Militares em seus próprios web sites. Além de enviar os questionários, foram realizados contatos telefônicos a diversas instituições, a fim de se ressaltar a importância da referida pesquisa e solicitar que respondessem ao questionário.

O Google Docs foi a plataforma utilizada para a aplicação do questionário e para captação das informações, as quais alimentaram uma base de dados a partir das respostas de gestores e contadores lotados nas diversas organizações militares das Forças Armadas do Brasil.

Cabe observar, que o questionário é uma entrevista estruturada que tem por objetivo cumprir duas funções: “descrever características e medir determinadas variáveis de um grupo social” (RICHARDSON, 1999 p. 189). O questionário é um instrumento de coleta de dados que é alimentado por um respondente sem a presença do pesquisador (BEUREN et. al, 2013).

Silva (2010) enfatiza que a pesquisa descritiva é aquela que se propõe a estudar as características de determinado grupo ou área a partir de técnicas padronizadas através de coleta de dados por meio da aplicação de questionário, por exemplo. O mesmo autor conceitua a técnica de aplicação de questionário como sendo “um conjunto ordenado e consistente de perguntas a respeito de variáveis e situações que se deseja medir ou descrever” (SILVA, 2010 p. 60).

Sendo assim, o questionário se constitui em uma técnica de levantamento de dados, pois ao elaborá-lo, o pesquisador se vale de uma série de perguntas com o intuito de buscar informações que o auxiliará na construção da resposta ao seu problema de pesquisa (PRODANOV, 2006).

As perguntas do questionário foram elaboradas com base nas NBC T's 16.9 e 16.10, como também na Macrofunção do Manual Siafi 02.03.30, e incluíram apenas aqueles itens identificados como importantes e que poderiam esclarecer e responder ao problema da pesquisa (SILVA, 2010).

Os tipos de perguntas presentes no questionário foram abertas e fechadas. As questões abertas propiciaram ao informante o uso de linguagem própria para emissão da sua opinião. Já as fechadas apresentaram alternativas para que o respondente evidenciasse aquela que demonstrasse o seu ponto de vista ou a situação de acordo com o ambiente em que o informante se encontra (BEUREN et. al., 2013).

Neste trabalho, a escolha da aplicação de um questionário, justifica-se pela necessidade da obtenção de informações que somente podem ser conhecidas através do agente da administração pública que atua nas áreas contábil e/ou de controle e registro do patrimônio de uma determinada Unidade Gestora (UG). A escolha do questionário também é justificada devido a abrangência da pesquisa, pois visa obter informações de diversas UG das Forças Armadas, as quais estão estabelecidas nas cinco regiões geográficas do Brasil.

Durante o processo de elaboração e desenvolvimento da pesquisa, principalmente, quando da obtenção dos contatos telefônicos e dos respectivos endereços dos correios eletrônicos para o envio e aplicação do questionário, foram encontradas algumas barreiras que limitaram a pesquisa e sua abordagem.

Com isso, dos 250 (duzentos e cinquenta) questionários enviados, somente 10 (dez) foram respondidos. Desta forma, não é possível afirmar que os resultados demonstrados nesta pesquisa podem ser generalizados para todas as organizações militares que compõem as Forças Armadas do Brasil.

O método de análise aplicado aos dados obtidos por meio do questionário será o de estatística descritiva. Destaca-se que não houve nenhum e-mail enviado que retornou por motivo de inexistência ou erro do endereço. O baixo número de respostas obtidas foi identificado, durante a aplicação do questionário, principalmente, pelos seguintes fatores:

- a) Resistências em respondê-lo, identificado por meio dos contatos telefônicos realizados, pois os gestores se justificavam ao dizer que informações deste gênero são sigilosas e que estavam impedidos, por seus superiores, de responderem pesquisas deste gênero; e
- b) Outros, depois dos contatos telefônicos realizados, se comprometeram em responder ao questionário, porém não o fizeram.

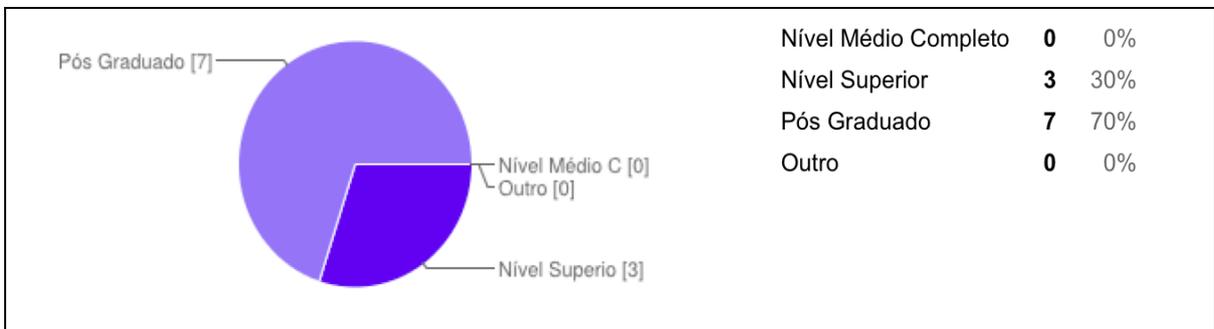
## 4 RESULTADOS

Neste capítulo são demonstrados os resultados obtidos através da aplicação do questionário da pesquisa, o qual teve o objetivo de se elencar as possíveis dificuldades e empecilhos, enfrentados pelos agentes da administração, para mensurar a valor justo o ativo imobilizado e iniciasse o reconhecimento, mensuração e evidenciação da depreciação no Setor Público.

### 4.1 Identificação dos respondentes e a sua relação com a depreciação

Quanto à formação acadêmica dos respondentes, todos tem formação superior e 70% (setenta por cento) deles informaram que possuem pós graduação, conforme demonstrado no quadro 04 a seguir. A pergunta sobre em qual curso eram graduados, 60% (sessenta por cento) responderam que são Bacharéis em Ciências Contábeis.

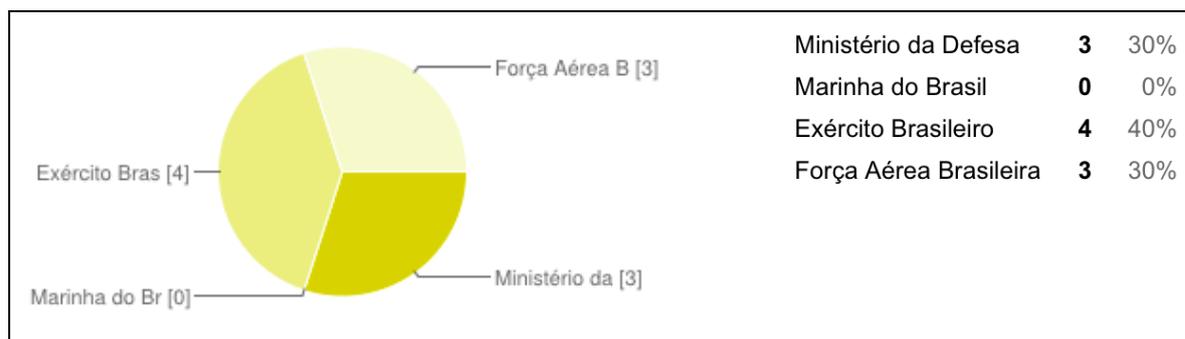
Quadro 07: Formação acadêmica dos respondentes



Fonte: elaborado pelo autor.

Ao serem perguntados sobre a função que exerciam no seu órgão, 04 (quatro) responderam que são Contadores e exercem a respectiva função dentro de sua UG; 03 (três) são chefes de departamentos/seção; e os demais atuam na contabilidade do órgão. Dentre os respondentes, 30% (trinta por cento) deles informaram que atuam nas UG com subordinação direta ao MD; 40% (quarenta por cento) são integrantes do Exército Brasileiro; e 30% (trinta por cento) da Força Aérea Brasileira. Não foi obtida nenhuma resposta dos integrantes da Marinha do Brasil, conforme demonstrado no Quadro 08, a seguir:

Quadro 08: Lotação dos respondentes

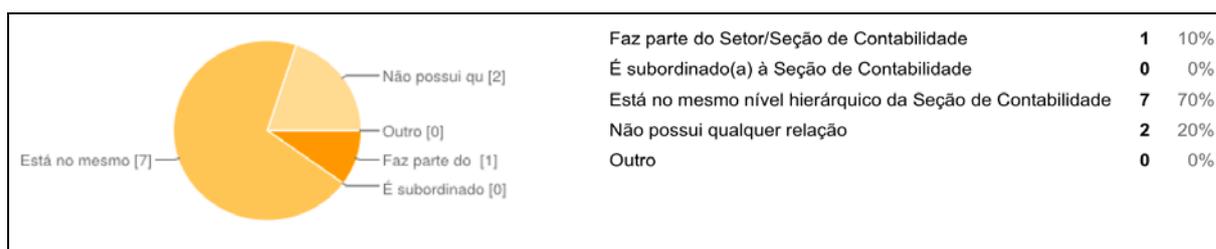


Fonte: elaborado pelo autor.

Dentre os respondentes, 09 (nove) pertencem a UG que estão localizadas geograficamente no Centro Oeste e 01 (um) no Nordeste. Essa concentração de respostas em uma região é mais um motivo que impede qualquer tipo de generalização dos resultados.

No que se refere à relação dos respondentes com a aplicação da depreciação em suas UG, 06 (seis) responderam que eram responsáveis, mesmo que indiretamente sobre a depreciação dos bens. Dentre estes, 05 (cinco) atuam diretamente no setor responsável sobre a depreciação. Destaca-se que 70% (setenta por cento) dos respondentes informaram que não pertencem à seção de contabilidade de sua UG; 01 (um) respondeu que atua no setor de contabilidade da UG; e, 02 (dois) pertencem a setores que não possuem qualquer relação com o setor de contabilidade de sua UG, conforme demonstrado no Quadro 09.

Quadro 09: Subordinação dos respondentes em suas UG

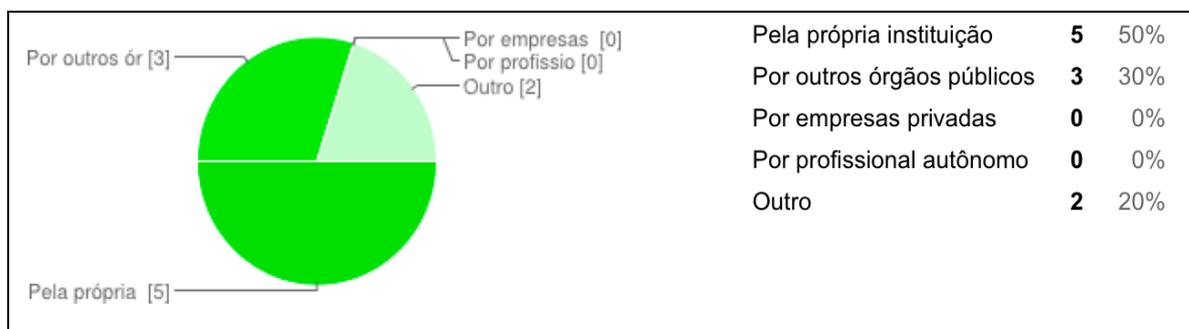


Fonte: elaborado pelo autor.

Quanto às suas Organizações possuem algum sistema próprio de controle patrimonial, 80% (oitenta por cento) responderam que a sua UG o possui. Todos os 10 (dez) respondentes afirmaram ter recebidos algum tipo de treinamento sobre a aplicação dos procedimentos de depreciação no setor público, sendo que, 05 (cinco) responderam que os cursos foram ministrados por servidores da própria instituição; 03 (três) responderam que os cursos foram ministrados por outros órgãos públicos; e, dos 02 (dois) respondentes que assinalaram a opção OUTRO, um informou que o curso ministrado foi por empresa que

realiza cursos para o setor público através do método de educação à distancia e o outro respondente informou que foi instruído por empresa pública. As respostas a esta pergunta estão demonstradas no Quadro 10.

Quadro 10: Identificação dos ministradores das instruções sobre depreciação



Fonte: elaborado pelo autor.

#### 4.2 Dificuldades enfrentadas pela Comissão de Servidores

A comissão de servidores, cujos membros são nomeados por autoridade competente no âmbito da UG, é a responsável por elaborar o laudo técnico dos bens patrimoniais pertencentes a unidade. Sendo assim, a constituição, trabalho e dificuldades encontradas pela referida comissão, foram demonstradas através das respostas dos agentes da administração ao responderem as questões que versaram sobre o assunto.

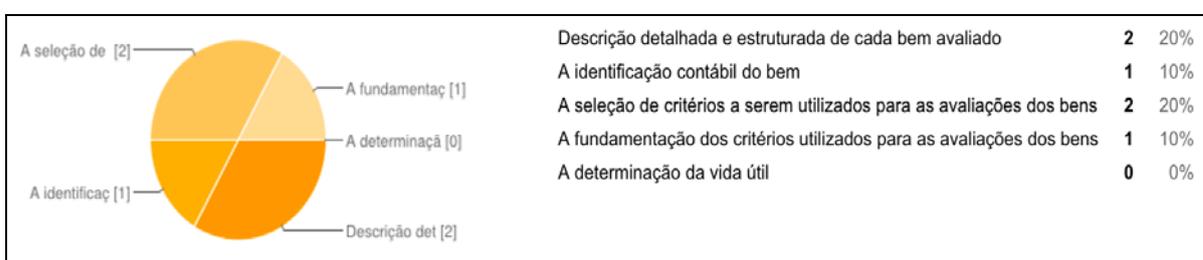
Dentre os respondentes, 04 (quatro) afirmaram que fizeram ou fazem parte da comissão de avaliação dos bens patrimoniais da UG e os mesmos afirmaram que houve dificuldades para se constituir a referida comissão.

As dificuldades informadas por 03 (três) dos respondentes foram: (i) ausência de profissionais treinados na ocasião da implantação da comissão; (ii) reunir servidores para compor a comissão que tivessem algum tipo de conhecimento sobre o patrimônio e como proceder para realizar a sua avaliação; e (iii) sobrecarga de funções enfrentadas pelos membros das comissões. Dentre os quatro respondentes desta questão, um afirmou que não foi constituída a referida comissão na sua UG.

Foi solicitado em uma questão que os quatro respondentes informassem, a partir de uma lista que se encontra no Quadro 01 - Informações que devem constar no Relatório de Avaliação, quais foram os itens de maior dificuldade vislumbrado pela comissão para a obtenção de informações. Os respondentes poderiam apontar mais do que uma alternativa nesta questão.

Conforme demonstrado no Quadro 11, 02 (duas) comissões tiveram dificuldades em detalhar e estruturar as descrições de cada bem avaliado; 01 (uma) teve dificuldade em realizar a identificação contábil do bem; 02 (duas) tiveram dificuldades em estabelecer a seleção de critérios a serem utilizados para as avaliações dos bens; 01 (uma) teve dificuldades em realizar a fundamentação dos critérios; e, nenhum respondente assinalou a opção que informava que a principal dificuldade encontrada pela comissão de avaliação foi a de determinar a vida útil do bem.

Quadro 11: Dificuldades da comissão identificar os itens que compõem o Laudo Técnico

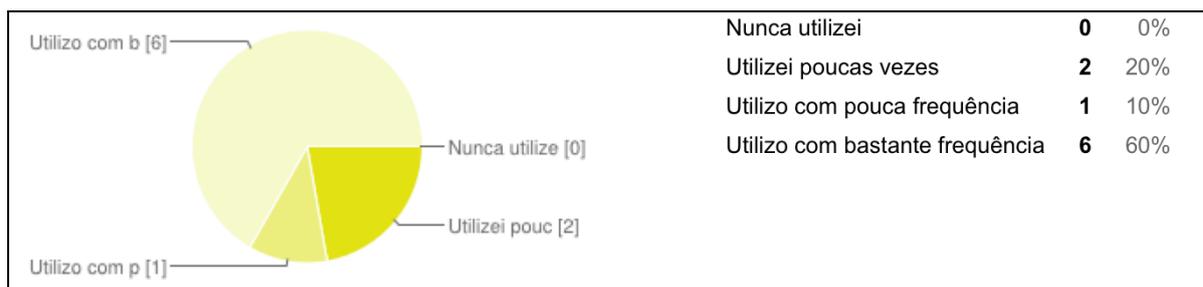


Fonte: elaborado pelo autor.

No que se refere às dificuldades de cunho técnico enfrentadas pela comissão durante os trabalhos de avaliação dos bens patrimoniais da UG, os respondentes apontaram em graus de 1 a 5, sendo 1, Nenhuma Dificuldade Técnica e o maior grau, 5, Muita Dificuldade Técnica. Sendo assim, o grau de dificuldade técnica apontado pelos respondentes foi o 4.

Nesta etapa do questionário, buscou-se conhecer também a opinião dos respondentes sobre a Parte II do MCASP, que versa sobre os procedimentos contábeis patrimoniais, dentre eles a depreciação. Dos 10 (dez) respondentes, 09 (nove) responderam as questões pertinentes ao MCASP. Sendo que, 06 (seis) apontaram que utilizam com bastante frequência; 02 (dois) utilizaram poucas vezes; e, 01 (um) utiliza com pouca frequência. Conforme se pode observar no Quadro 12, a seguir:

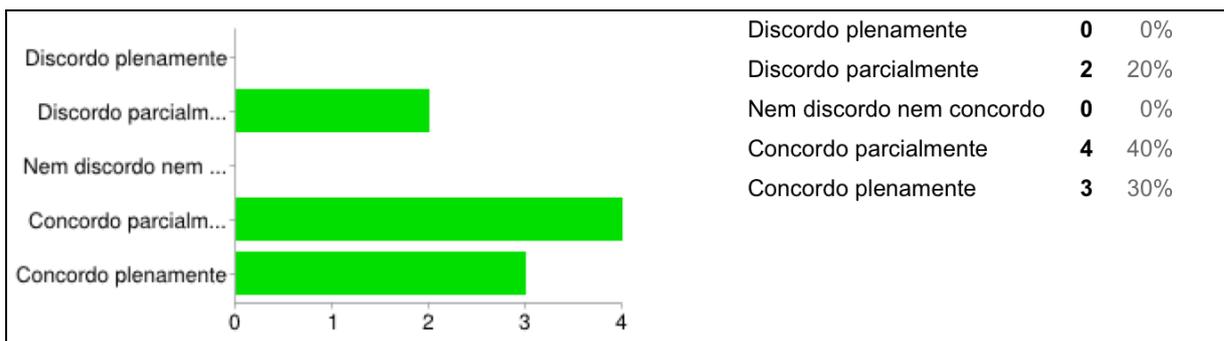
Quadro 12: Utilização da Parte II do MCASP



Fonte: elaborado pelo autor.

Ao julgarem a alternativa que afirmava que a Parte II do MCASP possui uma linguagem compreensível e clara, os 09 (nove) respondentes apontaram as seguintes respostas: 02 (dois) discordam parcialmente da afirmação; 04 (quatro) concordam parcialmente com a afirmação; e, 03 (três) concordam plenamente. As referidas respostas estão demonstradas no quadro 13 com mais detalhes.

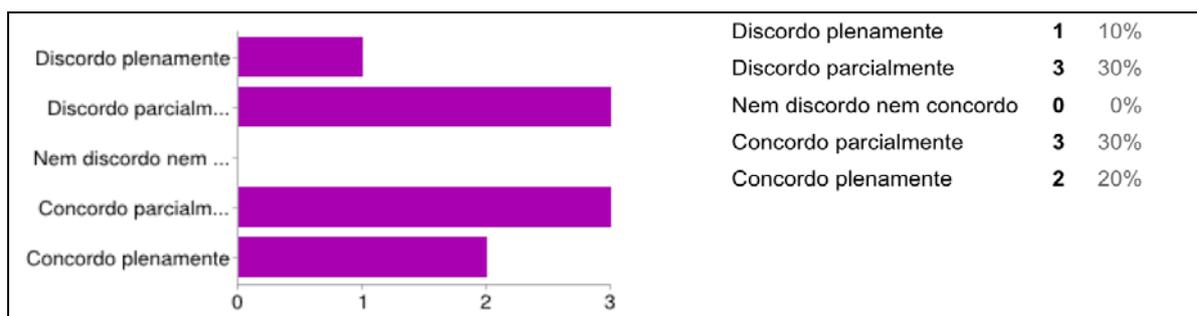
Quadro 13: Linguagem compreensível e clara da Parte II do MCASP



Fonte: elaborado pelo autor.

Ao julgarem a alternativa que afirmava que a Parte II do MCASP é de fácil manuseio e Didático, os 09 (nove) respondentes apontaram as seguintes respostas: 01 (um) discorda plenamente; 03 (três) discordam parcialmente; 03 (três) concordam parcialmente; e 02 (dois) concordam plenamente, conforme demonstrado no Quadro 14, a seguir:

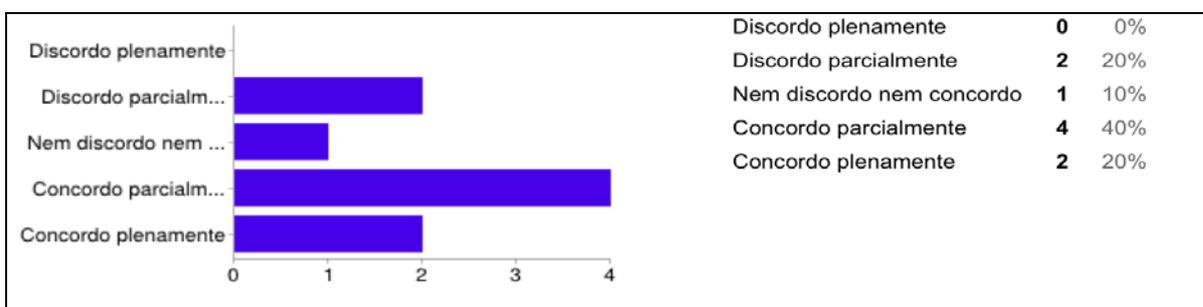
Quadro 14: A Parte II do MCASP é de fácil manuseio e Didático



Fonte: elaborado pelo autor.

Ao julgarem a alternativa que afirmava que a Parte II do MCASP é uma fonte de consulta que atende plenamente a necessidade dos usuários, os 09 (nove) respondentes apontaram as seguintes respostas: 02 (dois) discordam parcialmente com a afirmação; 01 (um) nem discorda e nem concorda com a afirmação; 04 (quatro) concordam parcialmente; e 02 (dois) concordam plenamente com a afirmação, conforme demonstrado no Quadro 15.

Quadro 15: A Parte II do MCASP atende plenamente as necessidades dos usuários



Fonte: elaborado pelo autor.

### 4.3 Aplicação do valor justo e da depreciação ao ativo imobilizado

A primeira questão desta etapa do questionário procurou identificar qual foi o nível de mensuração do valor justo aplicado ao ativo imobilizado da UG onde estão lotados os respondentes desta pesquisa. O Nível 1 de mensuração do valor justo se refere a preços cotados no mercado ativo e que não necessitam de ajustes para identificar o valor do bem que está sendo avaliado. Sendo assim, é o nível que melhor evidencia o valor justo do ativo.

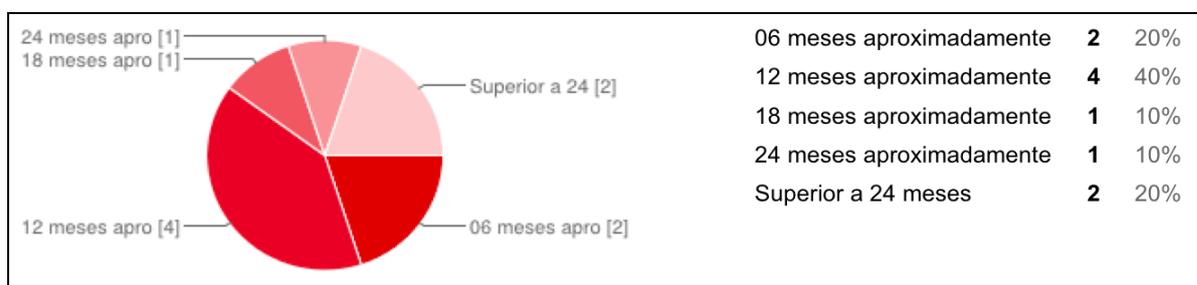
O Nível 2 se refere à avaliação de bens que não possuem mercado ativo, sendo necessária a aplicação de técnicas de mensuração como alternativa para obter o valor justo do ativo por meio de bens similares.

O Nível 3 é o que possui maior grau de subjetividade pelos seguintes motivos: (i) não há mercado ativo, e; (ii) não possui bens similares no mercado para realizar comparações e avaliar o bem pretendido para obter o valor justo do ativo em análise.

Sendo assim, foram obtidas 08 (oito) respostas referentes ao nível do valor justo aplicado a partir da avaliação do ativo imobilizado pertencente a UG: 03 (três) informaram que o nível de mensuração a valor justo do ativo imobilizado que predominou no decorrer das avaliações foi o de Nível 1; 04 (quatro) informaram que foi o de Nível 2; e um respondente informou que foi o de Nível 3 que predominou durante as avaliações do ativo imobilizado.

No que diz respeito ao tempo necessário para apurar o valor justo de todo o ativo imobilizado das UG dos respondentes, pode-se observar que no Quadro 16, 02 (dois) informaram que a sua UG levou aproximadamente 06 (seis) meses para apurar o valor justo de todo o ativo imobilizado; 04 (quatro) 12 (doze) meses aproximadamente; 01 (um) 18 meses aproximadamente; 01 (um), 24 (vinte e quatro) meses aproximadamente; e 02 (dois) responderam que foi necessário mais de 24 (vinte e quatro) meses.

Quadro 16: Tempo depreendido para apurar o valor justo do ativo imobilizado



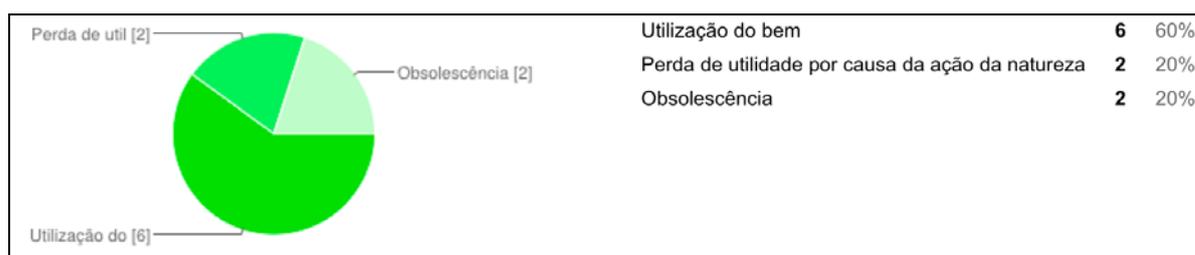
Fonte: elaborado pelo autor.

Ao serem perguntados sobre a obrigatoriedade da utilização de um único método de depreciação, o das Quotas Constantes, estabelecido pela STN, ser suficiente para quantificar com razoável certeza a parcela depreciável de cada bem do ativo imobilizado pertencentes a suas UG, 07 (sete) dentre, os 10 (dez) respondentes, afirmaram que sim e 03 (três) responderam não.

Os que responderam negativamente justificaram as suas respostas da seguinte forma: (i) bens de organizações militares, em geral, têm uma durabilidade maior do que os similares encontrados no mercado comum, o que resulta em uma depreciação mais lenta para os seus ativos imobilizados; e (ii) há diversos equipamentos de uso exclusivo das forças armadas, os quais possuem peculiaridades próprias que não se enquadram nas generalidades estabelecidas pela STN no que se refere à depreciação.

Sobre os aspectos da depreciação, no que se refere à utilização do bem, perda de utilidade por causa da ação da natureza e obsolescência, 06 (seis), dentre os 10 respondentes, indicaram que a utilização do bem é a que mais predomina; 02 (dois) indicaram que é a perda de utilidade por causa da ação da natureza; e 02 (dois), a obsolescência. As respostas, quanto a está pergunta do questionário, estão demonstradas no Quadro 17.

Quadro 17: Aspecto predominante da depreciação



Fonte: elaborado pelo autor.

Sobre o percentual do valor residual, bem como o tempo de vida útil de aeronaves e embarcações, somente 04 (quatro) respondentes afirmaram possuir tais bens em suas UG e, dentre estes, 03 (três) informaram que se tentou realizar uma comparação com equipamentos similares à venda no mercado e não detalharam como foi realizado o referido procedimento; e, 01 (um) declarou que não estão contabilizando a depreciação destes bens em sua UG.

Ao serem perguntados sobre as dificuldades enfrentadas para mensurar a valor justo as aeronaves e as embarcações, os 04 (quatro) respondentes informaram o seguinte: (i) conseguir um item exatamente igual no mercado civil; (ii) determinar a vida útil do bem; (iii) a grande subjetividade envolvida para mensurar o valor do bem; (iv) encontrar técnicos para realizar um laudo do bem; (v) pouco conhecimento técnico dos agentes responsáveis para alimentar os dados dos referidos bens no sistema patrimonial da UG; (vi) definir o valor do bem após muitos anos de uso; e (vii) ausência de pessoal especializado para realizar a avaliação do bem.

#### **4.4 Uso gerencial das informações**

Dentre os 10 (dez) agentes da administração que responderam ao questionário, 07 (sete) afirmaram que os dados gerados pelo reconhecimento da depreciação propiciam informações que serão utilizados para alguma tomada de decisão gerencial.

Quanto às possíveis tomadas de decisões de cunho gerencial, 09 (nove) responderam a esta questão. Dentre os nove, 03 (três) dos respondentes indicaram que o reconhecimento da depreciação no setor público gera informações que dão condições para se conhecer até que momento poderá ser adiado a substituição do bem; outros 03 (três) respondentes indicaram que o reconhecimento da depreciação contribui para dimensionar se o custo para se manter o bem é compatível com a geração de benefícios que o mesmo gera para a instituição; e 01 (um) indicou a alternativa: anteceder a substituição do bem.

Dois respondentes indicaram a alternativa outro. Um deles relatou que o reconhecimento da depreciação poderá indicar em que momento o bem deverá ser substituído e, assim, projetar a parcela do orçamento da UG, a médio e/ou longo prazo, que deverá ser direcionado para repor os bens do seu ativo imobilizado, por exemplo; o outro respondente informou que o reconhecimento da depreciação no setor público auxiliará o gestor da UG na programação da substituição do bem. Um dos respondentes informou que o reconhecimento da depreciação auxiliará na apuração dos custos das atividades desenvolvidas pelas forças armadas.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Neste capítulo são apresentados os apontamentos desta pesquisa, bem como as recomendações e sugestões para futuros estudos sobre o tema trabalhado.

Quanto ao primeiro objetivo específico deste trabalho, levantaram-se algumas dificuldades enfrentadas para se constituir a comissão de servidores para que pudessem elaborar o laudo técnico determinado pela STN. Desta forma, observou-se que as dificuldades apontadas pelos respondentes iniciaram a partir da constituição da própria comissão de avaliação. Foi apontado que não haviam servidores treinados na ocasião da implantação da comissão, e que foi difícil reunir servidores que possuíssem conhecimento sobre o patrimônio para que se pudessem realizar a pretendida avaliação do imobilizado.

Tais dificuldades ficam evidentes ao se observar que as respostas foram dispersas quanto às dificuldades para identificar os requisitos mínimos das informações que compõem o laudo técnico. Isto pode ter forte relação com o que foi descrito no parágrafo anterior no que se refere à falta de treinamento e conhecimento técnico daqueles que integraram a comissão.

Observou-se, também, que os respondentes concordaram parcialmente com as afirmações sobre a Parte II do MCASP, no que se refere à compreensibilidade, clareza, facilidade em manusear e se é uma fonte de consulta que atende plenamente as necessidades dos usuários. Entretanto não se pode deduzir se há relação entre as opiniões sobre a Parte II do MCASP e as dificuldades apontadas pelos respondentes.

Quanto ao atendimento do segundo objetivo específico deste trabalho, as dificuldades da aplicação do valor justo e da depreciação ao ativo imobilizado das Forças Armadas do Brasil, podem ser justificadas por conta das especificidades e peculiaridades dos ativos utilizados pelos militares. Foram apontados, pelos respondentes, que o nível de mensuração do valor justo que mais se aplicou durante a avaliação dos bens patrimoniais foi o de nível 2, o qual se refere a avaliação de bens que não possuem mercado ativo, sendo necessária a aplicação de técnicas de valorização como alternativa para obter o valor justo do ativo por meio de bens similares.

Quanto ao atendimento do terceiro e último objetivo específico, 70% (setenta por cento) dos respondentes afirmaram que o reconhecimento da depreciação no setor público produzirá informações que serão utilizadas para tomadas de decisões gerenciais no que se refere à aquisição, manutenção, custos e substituição dos bens patrimoniais utilizados pelas forças armadas brasileiras.

Sendo assim, mesmo obtendo-se um número baixo de respondentes e, considerando-se a quantidade de questionários enviados, respondeu-se ao questionamento descrito no problema da pesquisa, pois se conheceu várias dificuldades enfrentadas pelos gestores públicos para mensurar a valor justo o ativo imobilizado com vistas à aplicação da depreciação nas forças armadas brasileiras. Contudo, os resultados da pesquisa não são abrangentes devido à resistência dos agentes da administração em responderem ao questionário aplicado. Além do mais, não se pode afirmar que as dificuldades descritas neste trabalho se estendem a todas as organizações militares, conforme descrito.

Durante todo o processo desta pesquisa, o qual abrangeu a busca pelas referências citadas até o recebimento dos questionários respondidos e descrição dos resultados, observou-se que o setor público é uma área pouco explorada em pesquisas de contabilidade. Por conta da experiência pessoal obtida durante o desenvolvimento desta pesquisa, concluiu-se que não é pela falta de interesse dos pesquisadores que a área pública não é muito explorada pela contabilidade, mas poderá ser pela resistência dos agentes da administração em disponibilizar dados e informações. Tal suposição é justificada pelas dificuldades vivenciadas pelo autor desta pesquisa.

Contudo, com a mudança do enfoque de uma contabilidade orçamentária para uma patrimonial no setor público, o ativo imobilizado tende a ficar mais evidente, pois sofrerá implicações da NBC T 16.9 e 16.10, por exemplo, e por conta disso levarão os tribunais de contas a auditarem mais minuciosamente o balanço patrimonial daqueles órgãos sob sua jurisdição.

Com vistas a aprofundar os estudos aqui iniciados, sugere-se que seja ampliado esta pesquisa sobre as dificuldades enfrentadas pelos agentes da administração pública na aplicação dos procedimentos contábeis referentes ao ativo imobilizado pertencentes as suas UG. Apresentam-se, também, como sugestões para futuros trabalhos, os seguintes assuntos relacionados à depreciação:

- a) Analisar o impacto da depreciação nas contas do balanço patrimonial, após a sua obrigatoriedade, a partir da comparação do último demonstrativo quando não havia o reconhecimento;
- b) Verificar a composição dos bens que integram o ativo imobilizado das Forças Armadas do Brasil e quais apresentam um maior impacto nas contas de depreciação, amortização e exaustão acumuladas.

## REFERÊNCIAS

BEUREN, Ilse Maria. LONGARAY, André Andrade. RAUPP, Fabiano Maury. SOUSA, Marco Aurélio Batista de. COLAUTO, Romualdo Douglas. PORTON, Rosimere Alves de Bona. **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade: teoria e prática**. 3. ed. 8. reimpr. São Paulo: Atlas, 2013.

BRASIL. Força Aérea Brasileira. **Relatório de Gestão do Exercício de 2013 da COMARA**. Disponível em:

<[http://www.fab.mil.br/pdf/docs/ControleInterno/2013/Relatorio\\_de\\_gestao\\_de\\_2013\\_COMARA.pdf](http://www.fab.mil.br/pdf/docs/ControleInterno/2013/Relatorio_de_gestao_de_2013_COMARA.pdf)>. Acesso em: 09 de dezembro 2014.

\_\_\_\_\_. Força Aérea Brasileira. **Relatório de Gestão do Exercício de 2013 do COMGAR**. Disponível em:

<[http://www.fab.mil.br/pdf/docs/ControleInterno/2013/Relatorio\\_de\\_gestao\\_de\\_2013\\_COMGAR.pdf](http://www.fab.mil.br/pdf/docs/ControleInterno/2013/Relatorio_de_gestao_de_2013_COMGAR.pdf)>. Acesso em: 09 de dezembro 2014.

\_\_\_\_\_. Marinha do Brasil. **Navios da Marinha do Brasil**. Disponível em:

<<https://www.marinha.mil.br/navios>>. Acesso em: 09 de dezembro 2014.

\_\_\_\_\_. Ministério da Fazenda. **Balanco do Setor Público Nacional: Exercício de 2013**.

Portaria STN nº 365, de 25 de junho de 2014. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, 2014. Disponível em:

<[http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/21643/BSPN\\_2013.pdf](http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/21643/BSPN_2013.pdf)>. Acesso em: 29 de setembro 2014.

\_\_\_\_\_. Ministério da Fazenda. **Balanco Patrimonial do Ministério da Defesa: Exercício de 2012**. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, 2014. Disponível em:

<[http://www.consulta.tesouro.fazenda.gov.br/bguweb\\_repositorio/repositorio2012/balancos/2012DEZ\\_BALANCO02\\_52000\(S\)\\_OFSS\(S\)\\_ADM02\\_CONSOL\(S\).pdf](http://www.consulta.tesouro.fazenda.gov.br/bguweb_repositorio/repositorio2012/balancos/2012DEZ_BALANCO02_52000(S)_OFSS(S)_ADM02_CONSOL(S).pdf)>. Acesso em: 29 de setembro 2014.

\_\_\_\_\_. Ministério da Fazenda. **Manual SIADS – Sistema Integrado de Administração de Serviços**. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, 2013. Disponível em:

<<http://www.youblisher.com/p/693409-Glossario-e-Senhas/>>. Acesso em: 02 de novembro 2014.

\_\_\_\_\_. Ministério da Fazenda. **Manual SIAFI**: capítulo 02.00.00, seção 02.03.00, assunto 02.03.30 – reavaliação, redução as valor recuperável, depreciação, amortização e exaustão na administração direta da União, Autarquias e Fundações. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, 2013. Disponível em:

<<http://manualsiafi.tesouro.fazenda.gov.br/020000/020300/020330>>. Acesso em: 08 de setembro 2014.

\_\_\_\_\_. Ministério da Fazenda. **Módulo IV – Procedimentos Contábeis Patrimoniais – II**. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, 2013. (slides) Disponível em: <[http://www.crc.org.br/\\_eventos/arquivos/procedimentos.pdf](http://www.crc.org.br/_eventos/arquivos/procedimentos.pdf)>. Acesso em: 29 de outubro 2014.

\_\_\_\_\_. Ministério da Fazenda. **Portaria nº 437, de 12 de julho de 2012**. Aprova as partes II – procedimentos contábeis patrimoniais, III – procedimentos contábeis específicos, IV – plano de contas aplicado ao setor público, V – demonstrações contábeis aplicados ao setor público, VI – perguntas e respostas e VII – exercício prático, da 5. Ed do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP). Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, 2012. Disponível em: <[http://www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Portaria\\_STN\\_437\\_MCASP.pdf](http://www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Portaria_STN_437_MCASP.pdf)>. Acesso em: 08 de setembro 2014.

\_\_\_\_\_. Ministério da Fazenda. **Portaria nº 184, de 25 de agosto de 2008**. Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/institucional/legislacao/2008/portaria184>>. Acesso em: 08 de setembro 2014.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 4.320/1964**. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanço da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/14320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/14320.htm)>. Acesso em: 23 de agosto 2014.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 10.406/2002**. Institui o Código Civil. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/110406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm)>. Acesso em: 23 de setembro 2014.

\_\_\_\_\_. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público**: aplicado à União e aos Estados, Distrito Federal e Municípios. 5. ed. Brasília: MF/STN, 2013.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas da União. Relatório e Parecer Prévio sobre as Contas do Governo da República. Exercício 2013. Relator: Ministro Raimundo Carreiro. Disponível em: <[http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/contas/contas\\_governo](http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/contas/contas_governo)>. Acesso em 12 de novembro 2014.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas da União. Relatório de Levantamento de Auditoria: identificação dos principais órgãos e entidades gestores do Patrimônio Imobiliário da União e verificação dos valores patrimoniais geridos através de teste de metodologias e avaliação da viabilidade de realização de futuras fiscalizações. Disponível em: <<http://www.tcu.gov.br/Consultas/Juris/Docs/judoc%5CAcord%5C20061130%5CTC-012-452-2006-0.doc>>. Acesso em 12 de novembro 2014.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Normas Brasileiras de Contabilidade: Contabilidade aplicada ao setor público – NBCs T 16**. Brasília: CFC, 2012. Disponível em: <[http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Setor\\_Público.pdf](http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Setor_Público.pdf)>. Acesso em: 20 de agosto 2014.

\_\_\_\_\_. **Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público**. Brasília: CFC, 2010. Disponível em: <[http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/ipsas2010\\_web.pdf](http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/ipsas2010_web.pdf)>. Acesso em: 20 de outubro 2014.

CARVALHO, Deusvaldo. **Orçamento e contabilidade pública: teoria, prática e mais de 800 exercícios**. 5. ed. 2. reimpr. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010.

DANTAS, Claudio Bezerra; PAIVA, Antonio Claudio Noberto; ARRUDA, Marcelo Paulo de; PAULO, Edilson. Depreciação no Serviço Público: Reconhecimento e Evidenciação nas Demonstrações Contábeis dos Estados e Municípios Brasileiros. **Revista de Contabilidade da UFBA**. Salvador-BA, Brasil, v. 6, n. 2, p. 56-65, Mai-Ago, 2012. ISSN 1984-3704. Disponível em: <<http://www.portalseer.ufba.br/index.php/rcontabilidade/article/viewArticle/5955>>. Acesso em: 27 de outubro 2014.

GIL, Antonio Carlos. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. 4. ed. 11. reimpr. São Paulo: Atlas, 2008.

\_\_\_\_\_. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. 5. ed. 2. reimpr. São Paulo: Atlas, 2010.

GRACILIANO, Erivelton Araújo; FIALHO, Wilton Clarimar Dutra. Registro da Depreciação na Contabilidade Pública: uma contribuição para o Disclosure de Gestão. **Revista Pensar Contábil**. Rio de Janeiro-RJ, Brasil, v. 15, n. 56, p. 14-21, Jan-Abr. 2013. Disponível em: <<http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-08/index.php/pensarcontabil/article/view/1540>>. Acesso em: 03 de setembro 2014.

LIMA, Diana Vaz de; CASTRO, Róbison Gonçalves de. **Contabilidade pública: integrando União, Estados e Municípios (Siafi e Siafem)**. 3. ed. 6. reimpr. São Paulo: Atlas, 2013.

MATIAS-PEREIRA, José. **Manual de Metodologia da Pesquisa Científica**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MIRANDA, Guilherme Cardoso; LIMA, Diana Vaz de; FERREIRA, Lucas Oliveira Gomes. **Modelo de Processo de Depreciação de Bens Móveis no Setor Público: um estudo de caso no Tribunal Regional do Trabalho da 10ª Região**. Disponível em: <<http://www.anpad.org.br/admin/pdf/apb936.pdf>>. Acesso em: 30 de setembro 2014.

NASCIMENTO, Leonardo Silveira do. **A Contabilidade Patrimonial Integral no Setor Público: os parâmetros, desafios e benefícios de sua implementação no Brasil**. Artigo agraciado com o Terceiro Lugar no XIII Prêmio do Tesouro Nacional. Disponível em:

<[http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/Premio\\_TN/XIIIpremio/sistemas/3tosiXIIIPTN/CONTABILIDADE\\_PATRIMONIAL\\_INTEGRAL\\_SETOR.pdf](http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/Premio_TN/XIIIpremio/sistemas/3tosiXIIIPTN/CONTABILIDADE_PATRIMONIAL_INTEGRAL_SETOR.pdf)>. Acesso em: agosto de 2014.

NETO, José Moreira da Silva; MELO, Ralline Malala Rodrigues; LOCKS, Rosilene; AZEVEDO, Rozenildo Silva de. **XIII Congresso do Instituto Internacional de Custos**. Depreciação na Organização Pública: estudo sobre os procedimentos adotados em Entidades da Administração Federal em Porto Velho-RO. Disponível em:

<<http://www.otoc.pt/news/PENCUSTOS/pdf/036.pdf>>. Acesso em 17 de agosto de 2014.

PRODANOV, Cleber Cristiano. **Manual de Metodologia Científica**. 3. ed. Novo Hamburgo/RS: Feevale, 2003.

\_\_\_\_\_. **Manual de Metodologia Científica**. 3. ed. 4. reimpr. Novo Hamburgo/RS: Feevale, 2006.

RAMPAZZO, Lino. **Metodologia Científica**: para alunos dos cursos de graduação e pós graduação. 6. ed. São Paulo: Edições Loyola, 2011.

REVISTA MILITARY POWER REVIEW. Revista on line de informações militares. Disponível em: <<http://www.militarypower.com.br/index.htm>>. Acesso em: 10 dezembro 2014.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa Social**: métodos e técnicas. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

SANTOS, Elisangela dos; SANTO, Sérgio Pereira do Espírito. Registro e Controle da depreciação no Governo do Estado de Santa Catarina após a implantação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. **Revista Borges**, Florianópolis-SC, Brasil, v. 03, n. 02, p. 63-82, Jul-Dez, 2013. ISSN 2179-4308. Disponível em: <<http://www.revistaborges.com.br/index.php/borges/article/viewFile/53/123>>. Acesso em: 19 setembro 2014.

SILVA, Antonio Carlos Ribeiro da. **Metodologia da pesquisa aplicada à Contabilidade**: orientações de estudos, projetos, artigos, relatórios, monografias, dissertações, teses. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

SILVA, Anderson Chaves da; MACEDO, Marcelo Álvaro da Silva; SAUERBRONN, Fernanda Filgueiras. O Impacto da Avaliação de Ativos Imobilizados no Setor Público: um estudo de caso. **Revista de Informação Contábil**. Recife-PE, Brasil, v. 6, n. 3, p. 51-73, Jul-Set, 2012. ISSN 1982-3967. Disponível em: <<http://www.revista.ufpe.br/ricontabeis/index.php/contabeis/article/viewFile/470/305>>. Acesso em: 14 de outubro 2014.

TRIBUNAL DE CONTAS ESTADUAL DO MATO GROSSO – TCE-MT. **A Nova Contabilidade Pública**: importância, mudanças e responsabilidades. Disponível em: <<http://www.tce.mt.gov.br/conteudo/download/id/23287>>. Acesso em: 10 de agosto 2014.

VELTER, Francisco; MISSAGIA, Luiz Roberto. **Contabilidade Avançada**. 3. ed. 2. reimpr. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010.

WIKIPÉDIA. **Lista de Armas do Exército Brasileiro**. Disponível em: <[http://pt.wikipedia.org/wiki/Lista\\_de\\_armas\\_do\\_Exército\\_Brasileiro](http://pt.wikipedia.org/wiki/Lista_de_armas_do_Exército_Brasileiro)>. Acesso em: 10 de dezembro 2014.

## APÊNDICE

Questionário aplicado através da plataforma Google Docs.

# **Pesquisa acadêmica sobre as dificuldades para se mensurar a Valor Justo o Ativo Imobilizado para a aplicação da depreciação no Setor Público**

Senhor(a) agente da administração,

Esta pesquisa tem por objetivo subsidiar a elaboração da monografia para obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis de Edson Luiz da Silva, RG n. 4.352.741-8 SSP/SC, Matrícula Unb 12/0071436, sob a orientação do Prof. Msc. Antonio dos Santos do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Administração, Contabilidade e Economia da Universidade de Brasília (FACE/UnB).

Destacamos a V.Sa. que escolhemos aplicar este questionário às Forças Armadas, mais especificamente às Unidades Gestoras, devido ao destaque que as Organizações Militares tem nos congressos e cursos coordenados pela Secretaria do Tesouro Nacional. Informo-vos que a pesquisa tem o apoio institucional da Setorial Contábil do Ministério da Defesa e visa contribuir para com esta setorial por meio dos dados levantados nesta pesquisa.

Todas as informações recebidas serão tratadas em confidencialidade e comprometemo-nos encaminhar ao final da pesquisa, um resumo do resultado obtido para que V.Sa possa compartilhar conjuntamente deste esforço depreendido.

Por favor, se o(a) senhor(a) não é o(a) responsável pela Unidade Gestora (UG), encaminhe este email para o(a) setor/seção/departamento ou para a pessoa que poderá responder a referida pesquisa. Destaco a V.Sa que é de suma importância a sua colaboração e contribuição.

Por oportuno, agradecemos a preciosa colaboração de V.Sa e colocamo-nos à disposição para outros esclarecimentos que se façam necessários.

---

Edson Luiz da Silva - [monitorcontabilidadecomercial@gmail.com](mailto:monitorcontabilidadecomercial@gmail.com) - (61) 8236 4082  
Prof. Msc. Antonio Carlos dos Santos - [prof.acsantos@yahoo.com.br](mailto:prof.acsantos@yahoo.com.br) - (61) 8560 8115

---

### **\*Obrigatório**

#### **1. Formação \***

*Marcar apenas uma oval.*

Nível Médio Completo

Nível Superior

Pós Graduação

Outra: .....

**2. Cursos civis que possui: \***

Pode-se selecionar mais de uma alternativa e, caso selecione a alternativa "Outra", cite apenas as que possuem alguma relação com as áreas citadas abaixo.

*Marcar tudo o que for aplicável.*

- Técnico em Contabilidade
- Técnico em Administração
- Bacharel em Contabilidade
- Bacharel em Administração
- Bacharel em Economia
- Tecnólogo em Gestão
- Tecnólogo em Políticas Públicas
- Não possuo cursos
- Outra: .....

**3. O senhor(a) é aluno(a) de algum curso citado na questão anterior? \***

*Marcar apenas uma oval.*

- Sim
- Não

**4. Se a resposta indicada na questão anterior foi "SIM", descreva qual é o curso.**

.....

**5. Qual é a função que o senhor(a) ocupa? \***

.....

**6. Selecione o Comando que o(a) senhor(a) pertence e, se atualmente estiver lotado(a) nas UGs pertencentes diretamente ao MD, indique somente esta. \***

*Marcar apenas uma oval.*

- Ministério da Defesa
- Comando da Marinha
- Comando do Exército
- Comando da Aeronáutica

**7. Em qual região está localizada a sua UG? \***

*Marcar apenas uma oval.*

- Sul
- Norte
- Nordeste
- Sudeste
- Centro Oeste

**8. O senhor(a) é o(a) responsável, mesmo que indiretamente, pela depreciação dos bens de sua UG? \***

*Marcar apenas uma oval.*

- Sim
- Não

**9. O setor que o(a) senhor(a) trabalha é o responsável direto pela depreciação dos bens de sua UG? \***

*Marcar apenas uma oval.*

- Sim
- Não

**10. Qual é a relação que o setor/seção, responsável pela depreciação dos bens de sua UG, tem com o setor responsável pela contabilidade dos atos e fatos administrativos? \***

*Marcar apenas uma oval.*

- Faz parte do Setor/Seção de Contabilidade
- É subordinado(a) à Seção de Contabilidade
- Está no mesmo nível hierárquico da Seção de Contabilidade
- Não possui qualquer relação
- Outra: .....

**11. A sua UG possui algum sistema próprio de controle patrimonial? \***

*Marcar apenas uma oval.*

- Sim
- Não

**12. Os profissionais imbuídos no processo de depreciação receberam algum tipo de treinamento? \***

*Marcar apenas uma oval.*

- Sim
- Não

---

13. **Se a resposta da questão anterior foi "SIM", eles foram ministrados:**

*Marcar apenas uma oval.*

- Pela própria instituição
- Por outros órgãos públicos
- Por empresas privadas
- Por profissional autônomo
- Outra: .....

14. **O senhor(a) fez ou faz parte da Comissão responsável pelo Laudo de Avaliação dos ativos imobilizados adquiridos e que entraram em utilização antes do ano de 2010, isto é, antes da obrigatoriedade da depreciação no Setor Público?**

Se a sua resposta for "NÃO", não responda as questões 15, 16, 17 e 18.

*Marcar apenas uma oval.*

- Sim
- Não

15. **Houve alguma dificuldade para constituir a Comissão responsável para elaborar o Laudo de Avaliação de cada bem do Ativo Imobilizado?**

*Marcar apenas uma oval.*

- Sim
- Não
- Não sei

16. **Se a resposta indicada na Questão anterior foi "SIM", descreva pelo menos uma dificuldade.**

.....

17. **Qual foi a principal dificuldade enfrentada pela Comissão de Avaliação responsável pela reavaliação dos Bens do Ativo Imobilizado?**

*Marcar apenas uma oval.*

- Descrição detalhada e estruturada de cada bem avaliado
- A identificação contábil do bem
- A seleção de critérios a serem utilizados para as avaliações dos bens
- A fundamentação dos critérios utilizados para as avaliações dos bens
- A determinação da vida útil

18. **Com relação as dificuldades enfrentadas pela Comissão de Avaliação, mesure em graus a dificuldade técnica da referida comissão.**

*Marcar apenas uma oval.*

	1	2	3	4	5	
Nenhuma dificuldade técnica	<input type="radio"/>	Muita dificuldade técnica				

19. **O(A) senhor(a) utiliza o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público:**

\*

*Marcar apenas uma oval.*

- Nunca utilizei
- Utilizei poucas vezes
- Utilizo com pouca frequência
- Utilizo com bastante frequência

20. **Sobre o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público, Parte II - Procedimentos Contábeis Patrimoniais: \***

*Marcar apenas uma oval por linha.*

	Discordo plenamente	Discordo parcialmente	Nem discordo nem concordo	Concordo parcialmente	Concordo plenamente
Possui uma linguagem compreensível e clara.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
É de fácil manuseio e didático.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
É uma fonte de consulta que atende plenamente a necessidade dos usuários.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

21. **Quanto a mensuração à valor justo de cada bem do ativo imobilizado, indique qual o nível de cálculo que predominou nas avaliações \***

*Marcar apenas uma oval.*

- Nível 1 - são preços cotados no mercado ativo e não necessitam de ajustes. É o nível que melhor evidencia o valor justo do ativo.
- Nível 2 - são bens que não possuem mercado ativo, sendo necessário a aplicação de técnicas de valorização como alternativa para obter o valor justo do ativo por meio de bens similares.
- Nível 3 - É o nível com maior grau de subjetividade por não haver mercado ativo e tão pouco bens similares para se realizar comparações e obter o valor justo do ativo.

22. **Quanto tempo foi necessário para apurar o valor justo de todo o Ativo Imobilizado da UG? \***

*Marcar apenas uma oval.*

- 06 meses aproximadamente
- 12 meses aproximadamente
- 18 meses aproximadamente
- 24 meses aproximadamente
- Superior a 24 meses

23. **A aplicação obrigatória de um único método de depreciação estabelecido pela STN, o das Quotas Constantes, é suficiente para quantificar com razoável certeza a parcela depreciável de cada bem do Ativo Imobilizado pertencente a sua UG? \***

*Marcar apenas uma oval.*

- Sim
- Não

24. **Se a resposta indicada na questão anterior foi "NÃO", descreva por quê?**

.....

25. **Sobre os aspectos da depreciação, qual é a que mais predomina na sua UG. \***

*Marcar apenas uma oval.*

- Utilização do bem
- Perda de utilidade por causa da ação da natureza
- Obsolescência

26. **A Macrofunção 020330 da STN não estabelece o percentual do valor residual e também o período de utilização de aeronaves e embarcações. Caso a sua UG possua tais bens, como foi estabelecido tais valores? \***

(Responda de forma específica e bem objetiva)

.....

27. **Quais foram as dificuldades da aplicação da depreciação dos bens referenciados na questão anterior? Informe pelo menos 02 (duas) dificuldades que se destacaram dentre as enfrentadas.**
- .....

28. **Os dados gerados pelo reconhecimento da depreciação propiciam informações que serão utilizados para algum tipo de tomada de decisão gerencial? \***

*Marcar apenas uma oval.*

Sim

Não

29. **Se a resposta indicada na questão anterior foi "SIM", informe quais das alternativas abaixo são consideradas nas tomadas de decisões de cunho gerenciais e, se possível, informe outras.**

*Marcar tudo o que for aplicável.*

Adiar a substituição do bem

Anteceder a substituição do bem

Dimensionar se o seu custo é compatível com a geração de benefícios que o bem proporciona.

Outra: .....