Depreciação no Setor Público: análises de procedimentos em uma Unidade Gestora

MAURÍCIO CORRÊA DA SILVA

Professor Mestre da Universidade Federal do Rio Grande do Norte

GIOVANNI BAPTISTA COSTA

Graduado em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Rio Grande do Norte

DIEGO RODRIGUES BOENTE

Professor Mestre da Universidade Federal do Rio Grande do Norte

EDIMILSON MONTEIRO BATISTA

Professor Especialista da Universidade Federal do Rio Grande do Norte

Resumo

As Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) introduziram a obrigatoriedade do registro da depreciação no setor público brasileiro. O presente estudo foi realizado com o objetivo de demonstrar os procedimentos a serem adotados para cálculo e registro da depreciação por uma Unidade Gestora (BANT). A pesquisa realizada foi bibliográfica, descritiva, documental e qualitativa, demonstrando através de informações do SIAFI e do Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público os novos procedimentos a serem adotados para registro da depreciação dos bens móveis e descrevendo a forma de cálculo, registro e contabilização, segundo o Manual SIAFI. Os dados foram coletados dos documentos ostensivos da Seção de Registro da BANT. Os resultados evidenciaram que a Base Aérea de Natal (Seção de Registro) está preparada para adotar os novos procedimentos, conceitos e regras relativos à depreciação no setor público, editados pelo Conselho Federal de Contabilidade e Secretaria do Tesouro Nacional, com base nas Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

Palavras-chave: Patrimônio Público. Depreciação.

1 INTRODUÇÃO

O patrimônio público constitui-se no conjunto de bens, valores, créditos e obrigações de conteúdo econômico e avaliáveis em moeda, utilizado pela Fazenda Pública para alcançar seus objetivos (BEZERRA FILHO, 2008, p. 152).

O patrimônio público está sujeito às variações e mutações geradas pela arrecadação e pelo dispêndio de recursos que visam manter a máquina pública em constante funcionamento para que se possa dar continuidade ao fornecimento e manutenção dos diversos serviços oferecidos pelos três níveis de governo. O dispêndio de recursos é configurado como os gastos realizados pelo governo para cumprir com o seu principal objetivo que é a manutenção e o fornecimento dos serviços básicos à sociedade. A esse dispêndio de recursos dá-se o nome de despesas.

Os bens móveis e imóveis adquiridos pelas entidades sejam elas públicas ou privadas, sofrem o desgaste normal por uso e pelas ações do tempo. A esse desgaste a contabilidade dá o nome de depreciação.

O Volume II - Procedimentos Contábeis Patrimoniais do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), da 2ª edição, esclarece que a depreciação é o declínio do potencial de geração de serviços por ativos de longa duração, ocasionada pelos seguintes fatores: deterioração física; desgastes com uso e obsolescência. Em função desses fatores, faz-se necessária a devida apropriação do consumo desses ativos ao resultado do período, através da depreciação, atendendo o princípio da competência. Assim, é importante verificar que o reconhecimento da depreciação encontra-se vinculado à identificação das circunstâncias que determinem o seu registro, de forma que esse valor seja reconhecido no resultado do ente através de uma variação patrimonial diminutiva.

As entidades públicas devem atender às mudanças introduzidas pelo novo Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, tendo que adequar os controles e sistemas existentes, a essa nova realidade.

A Base Aérea de Natalⁱ (BANT) como Unidade Gestora Executoraⁱⁱ, possui em seu patrimônio bens móveis e imóveis que estão sujeitos aos procedimentos de depreciação estabelecidos pelo Novo Manual de Contas Públicas. A Seção de Registro do Esquadrão de Intendência da BANT é o setor que controla os bens móveis e imóveis. Até então, a depreciação tinha um tratamento diferenciado neste órgão público, como em toda a administração pública, porém não estava de acordo com os procedimentos contábeis vigentes. As práticas usuais nas organizações eram basicamente de controle e inventário, além do que a depreciação não era obrigatória no setor público, no entanto, os bens eram reavaliados de cinco em cinco anos, o que de forma alguma refletia com veracidade o patrimônio da organização. Agora, esta Organização Militar se vê obrigada, como todo órgão público, a atualizar seus sistemas e práticas conforme previsto nas normas do setor público, calculando e registrando a depreciação em obediência às práticas estabelecidas pela nova contabilidade pública.

O objetivo geral desta pesquisa é analisar os procedimentos adotados pela Seção de Registro e Patrimônio da Base Aérea de Natal para calcular e registrar a depreciação, de acordo com as alterações introduzidas pelo Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público.

Considerando a falta de material bibliográfico sobre o tema, espera-se com este estudo motivar estudos acadêmicos nessa área com vistas a facilitar o trabalho dos profissionais que atuam no setor público e que, agora, deverão proceder ao registro da depreciação.

Para atingir o objetivo, o estudo foi dividido em cinco partes. Após esta introdução, a fundamentação teórica na parte dois, seguido da metodologia utilizada. A quarta parte traz os resultados e discussões dos procedimentos adotados pela Unidade Gestora e finalizando, a parte cinco, a considerações finais, recomendação e conclusão.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

O patrimônio público é composto por todos os bens móveis e imóveisⁱⁱⁱ, pertencentes ou sob guarda das pessoas jurídicas de direito público, que concorrem para a prestação de serviços públicos. Para Silva (2009, p. 117) o patrimônio público deve ser analisado sob dois aspectos: o qualitativo e o quantitativo.

Quanto ao aspecto qualitativo, o patrimônio é tratado com relação à sua real utilidade, isto é, os bens são analisados não só quanto ao seu valor monetário como também quanto a sua capacidade de integrar substancialmente o patrimônio e gerar serviços públicos. O autor utiliza ainda, a conceituação contida em pronunciamento do FASB^{iv} para esclarecer que em relação ao aspecto qualitativo, no âmbito do setor público, o valor do ativo deve ser estudado em relação à capacidade de contribuir diretamente com a atividade fim da entidade e, portanto, em sua capacidade para ser utilizado no fornecimento de bens e serviços que satisfaçam às necessidades dos cidadãos, bem como atenda à continuidade da mesma.

Em relação ao aspecto quantitativo, o patrimônio é analisado quanto a sua representação monetária, ou seja, é a expressão do valor do patrimônio em moeda corrente constituído pela sua estrutura básica, qual seja: o ativo, o passivo e o patrimônio líquido.

Os bens que compõem o patrimônio são denominados bens públicos, e o Art. 98 do Código Civil Brasileiro (Lei 10406/2002) dispõe que: “são públicos os bens do domínio nacional pertencentes às pessoas jurídicas de direito público interno, todos os outros são particulares, seja qual for a pessoa a que pertencerem”.

O mesmo dispositivo legal, em seu Art. 99, classifica os bens públicos da seguinte forma:

- bens de uso comum, como rios, mares, estradas ruas e praças, destinados ao uso da coletividade como um todo e de utilização gratuita;

- bens de uso especial, como os edifícios ou terrenos aplicados a serviço ou estabelecimento da administração federal, estadual ou municipal, inclusive os de suas autarquias, sendo destinados a atividades especiais relacionadas a um serviço ou a estabelecimentos públicos tais como teatros, escolas, museus, quartéis, prédios de academia de polícia, aeroportos, cemitérios, universidades e etc.; e

- bens dominicais ou domaniais que são aqueles que constituem o patrimônio das pessoas jurídicas de direito público, como objeto de direito pessoal, ou real de cada uma dessas entidades, não possuindo destinação específica como, por exemplo, as terras devolutas.

Os bens de uso comum e os de uso especial formam o conjunto de bens do domínio público, submetendo-se ao regime jurídico de direito público. Já os bens dominicais compõem o chamado patrimônio disponível do Estado, ou seja, este exerce os direitos de propriedade, o que não acontece com as categorias anteriores, submetendo-se

Publicado no Boletim de Orçamento e Finanças – Governnet, nº 73 – maio de 2011, p. 418 – 432. ISSN 1809-6670.

ao regime jurídico de direito público, porém não totalmente. Segundo Kohama (2009, p. 176), os bens dominiais têm maior importância para a Contabilidade Pública, pois suas variações serão registradas e escrituradas nos devidos grupos de acordo com sua discriminação usual.

A essa variação dá-se o nome de variação patrimonial quais sejam todos os aumentos ou diminuições sofridos pelo patrimônio, originados ou não de execução orçamentária, por incorporação ou desincorporação (baixa).

De acordo com as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público: “as variações patrimoniais são transações que promovem alterações nos elementos patrimoniais das entidades do setor público, mesmo em caráter compensatório, afetando, ou não, o seu resultado (CFC, 2008)”.

Conforme dispõe o Art. 104 da Lei nº 4.320/64: “a demonstração das variações patrimoniais evidenciará as alterações verificadas no patrimônio, resultantes ou independentes da execução orçamentária, e indicará o resultado patrimonial do exercício”. Para Kohama (2009, p. 178) a variação patrimonial está definida como:

A alteração de valor, de qualquer elemento do patrimônio público, por alienação, aquisição, dívida contraída, dívida liquidada, depreciação ou valorização^v, amortização, superveniência, insubsistência, efeitos da execução orçamentária e resultado do exercício financeiro (KOHAMA, 2009).

Como incorporação entende-se a aquisição de bens que irão fazer parte do patrimônio público, e como desincorporação ou baixa entende-se a alienação ou exclusão de bens do patrimônio público. Ambas podem ser classificadas como ativas ou passivas.

A classificação das variações em ativas e passivas decorre da alteração da situação líquida patrimonial, isto é, serão ditas ativas ou passivas de acordo com o aumento ou diminuição da situação líquida, independente de serem fatos ocorridos no ativo ou passivo. Segundo Viana (1955, apud SILVA, 2009, p. 329), a qualificação em ativa ou passiva deriva da espécie da variação sobre a situação líquida, o mesmo define ainda, que os aumentos constituem as superveniências, enquanto as diminuições constituem insubsistências.

Os bens adquiridos pelas entidades sejam elas, públicas ou privadas, possuem vida útil limitada e tem seus valores alterados ao longo dos anos de operação e utilização por motivo de desgaste, ação da natureza ou obsolescência. Sendo assim, faz-se necessária a contabilização da redução de valor sofrida por esses ativos periodicamente, que representa o desgaste ou perda de utilidade sofrida pelos mesmos.

A apropriação do valor desses ativos como custos ou despesas deve se dar nos períodos projetados como fluxos futuros de produção de bens ou serviços por esses ativos na forma de depreciação, amortização ou exaustão. Essa apropriação dar-se-á como depreciação, amortização ou exaustão de acordo com a natureza do bem.

Para Hendriksen e Van Breda (1999, p.325) a depreciação “é o processo de alocação do valor de entrada, geralmente o custo original ou corrigido, de instalações e equipamentos, aos vários períodos durante os quais se espera obter os benefícios

decorrentes de sua aquisição e seu emprego”. Ainda segundo os autores, o processo de alocação dos valores de depreciação enfrenta algumas dificuldades como a estimativa de vida útil do ativo, seu valor e o valor residual, que constituem os principais parâmetros para o cálculo e registro dessa conta.

Essa interpretação é reforçada por Iudícibus *et al.* (1998, p.202) que reconhece como barreiras ao processo de alocação da depreciação a dificuldade de definição da limitação da vida útil dos bens, pois esta decorre de dois fatores: causas físicas e causas funcionais. Como o desgaste de um bem se dá devido aos dois fatores atuando ao mesmo tempo, torna-se difícil a segregação dos efeitos de cada um deles. As causas físicas são decorrentes do desgaste natural pelo uso ou ação da natureza, porém em alguns casos deve-se levar em consideração também a política de manutenção adotada pela empresa, pois a manutenção corretiva acaba por acelerar o desgaste dos bens. Já as causas funcionais são decorrentes da evolução tecnológica à qual estamos sujeitos constantemente, trazendo assim a necessidade de substituição de alguns bens para aperfeiçoamento.

Silva (2009, p. 136) define depreciação como o reconhecimento e apropriação anual ou mensal do desgaste dos ativos em função do uso durante o tempo de vida útil. Observa-se que a definição dada por Silva, em parte, já não corresponde mais à abordagem da depreciação para o setor público, uma vez que com a edição da NBC T 16.9^{vi}, estabelece que a apropriação deva ser mensal.

Diante disso, a depreciação no âmbito do setor público torna-se objeto de estudos e discussões conceituais. As divergências relacionadas aos procedimentos e regras para o reconhecimento dessa despesa passam a ser elucidadas e normatizadas pelos órgãos do sistema de contabilidade pública visando à padronização dos mesmos, buscando sempre proporcionar base legal aos profissionais da área, contribuindo assim para uma melhor evidenciação do patrimônio das entidades públicas.

De acordo com o MCASP (2009, p.43) a entidade pública deve apropriar ao resultado de um período, o desgaste do seu ativo imobilizado ou intangível, por meio de uma variação patrimonial diminutiva de depreciação, amortização ou exaustão, em obediência ao princípio da competência. O manual define ainda a depreciação como “a redução do valor dos bens pelo desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência”.

Ainda segundo o manual, por falta de definição das taxas de depreciação para o setor público, devem-se utilizar as taxas estabelecidas pela SRF através da Portaria SRF nº 162/98 e Portaria SRF nº 130/99.

A depreciação no setor público é um dos novos procedimentos que visam dar suporte à outra importante mudança nesse setor, a transição do regime misto para o regime de competência. Essa transição busca evidenciar o patrimônio público com maior precisão, onde as perdas e alterações sofridas pelo patrimônio por conta da depreciação e outros fatores, serão reconhecidos em obediência ao Princípio da Competência, proporcionando assim aos entes públicos a possibilidade de gerenciar os fluxos orçamentários futuros com mais exatidão.

Para Silva (2009, p.140), a obrigatoriedade de contabilização das perdas por depreciação, amortização ou exaustão irá promover uma gestão patrimonial mais eficiente, pois se saberá, de forma mais confiável, a real capacidade econômica do imobilizado, sendo possível mensurar a capacidade de prestação de serviços públicos por determinado bem do imobilizado.

O autor cita ainda que, além da concordância com o princípio da competência, esse procedimento possibilita também o cumprimento do princípio da continuidade, uma vez que proporciona o conhecimento dos impactos das despesas obrigatórias de caráter continuado nos orçamentos subsequentes, conforme previsto nos Art. 16^{vii} e 17^{viii}, inciso I da LRF.

Ainda segundo o autor, o cálculo e contabilização do valor da depreciação, exaustão e amortização permitirão conhecer o impacto orçamentário financeiro tanto no exercício, pelas reposições e manutenções efetuadas, como nos dois exercícios subsequentes, melhorando o processo de planejamento (SILVA, 2009).

No setor público a NBC T 16.9, editada pelo CFC, orienta os profissionais da área na prática desse procedimento, estabelecendo conceitos, regras e metodologias de cálculo. Os métodos de cálculo da depreciação são os mesmos, tanto para o setor público quanto para o setor privado, sendo que essa norma sugere para o setor público a utilização de três metodologias de cálculo: das quotas constantes, da soma dos dígitos e o das unidades produzidas, não descartando a utilização de outros métodos.

O Manual SIAFI - Reavaliação, Redução a Valor Recuperável, Depreciação, Amortização e Exaustão na Administração Direta da União, Autarquias e Fundações (2010, p.11) estabelece que o cálculo da depreciação nos órgãos da Administração pública direta, autarquias e fundações públicas será realizado pelo sistema de controle patrimonial de cada órgão, seguindo as orientações e critérios daquela macrofunção. Ainda conforme prevê o manual, o administrador deverá seguir a tabela de vida útil constante do mesmo, procedimento que visa à padronização de critérios dos órgãos da Administração Pública direta, autarquias e fundações públicas pertencentes ao Orçamento Fiscal e da Seguridade Social para a geração de dados consistentes e comparáveis.

Sabe-se que até a edição do MCASP e das NBC T 16, a administração pública não praticava procedimentos com a finalidade de manter atualizados os valores dos ativos. Isso acabava por manter os ativos com valores históricos, deixando o patrimônio das entidades públicas em desacordo com a realidade e a contabilidade pública em discordância com os procedimentos geralmente aceitos para a prática contábil.

O Manual SIAFI (2010, p. 7) ressalta ainda, que um dos aspectos importantes para a evidenciação da situação patrimonial de forma fidedigna é o critério de avaliação dos ativos, permitindo a quantificação fiel dos recursos controlados.

A tabela abaixo traz o cronograma para implantação obrigatória da depreciação relativa aos bens adquiridos em exercícios anteriores a 2010:

Tabela 1 - Cronograma de implantação da depreciação por conta contábil

Conta	Título	Prazo Máximo
1.4.2.1.2.02.00	AERONAVES	2011
1.4.2.1.2.20.00	EMBARCAÇÕES	2011
1.4.2.1.2.35.00	EQUIPAMENTOS DE PROCESSAMENTO DE DADOS	2011
1.4.2.1.2.52.00	VEÍCULOS DE TRACÇÃO MECÂNICA	2011
1.4.2.1.2.06.00	APARELHOS E EQUIPAMENTOS DE COMUNICAÇÃO	2012
1.4.2.1.2.28.00	MÁQUINAS E EQUIPAM. DE NATUREZA INDUSTRIAL	2012
1.4.2.1.2.08.00	APAR., EQUIP. E UTENS. MED., ODONT., LABOR. E HOSP.	2013
1.4.2.1.2.42.00	MOBILIÁRIO EM GERAL	2013

Fonte: Manual SIAFI (2010) - adaptado.

Toda a estrutura citada acima serve para dar suporte ao processo de implantação da depreciação no setor público. Ressalta-se ainda, que esse processo deve ser tomado paulatinamente no âmbito da Administração Pública Direta da União, suas autarquias e fundações, procurando cumprir o que determina o cronograma editado pela STN.

Para esclarecer o processo de implantação, o Manual SIAFI (2010, p.8) determina que o processo de registro e contabilização da depreciação tenha início pelos bens adquiridos, incorporados e/ou colocados em utilização a partir de janeiro de 2010, já que os mesmos apresentam valor monetário próximo da realidade, o que exclui a necessidade de reavaliação ou de redução a valor recuperável. Após isso, a depreciação será aplicada aos bens adquiridos nos demais exercícios, após a realização do ajuste de seus valores, seguindo o cronograma do quadro acima.

O Manual SIAFI estabelece também parâmetros de vida útil e valor residual para cada grupo de contas. Para algumas contas, o mesmo faculta ao gestor público, representado pelo órgão maior de sua instituição, determinar a vida útil e valor residual de determinado bem do qual tenha posse.

Na tabela a seguir estão elencadas as contas contábeis, prazos de vida útil e valor residual estabelecidos pelo Manual SIAFI. Conforme citado anteriormente, as contas 1.4.2.1.2.02.00 AERONAVES e 1.4.2.1.2.20.00 EMBARCAÇÕES possuem características intrínsecas, isto é, cada uma delas possui peculiaridades que as tornam contas diferenciadas, por isso são exceções às regras de depreciação impostas pelo manual. A vida útil e valor residual para essas contas serão definidos pelos órgãos centrais do sistema de contabilidade das entidades públicas que possuam tais equipamentos.

Especificamente para a conta AERONAVES, que é mais afeta ao objetivo deste trabalho, o SIAFI determina como função para esta conta “o registro de valores pertinentes aos aparelhos destinados ao tráfego aéreo, geralmente, de uso comercial no transporte de passageiros e cargas ou para treinamento defesa e ataque militar, bem como outras atividades”. A característica dessa função enseja que a vida útil e o valor residual das aeronaves a serem registradas nessa conta deverão corresponder às

peculiaridades de cada tipo de aeronave, o que só pode ser determinado através de estudo desenvolvido pelos órgãos setoriais de cada entidade pública.

O Manual SIAFI determina a vida útil e valor residual das contas do ativo imobilizado sujeitas à depreciação, amortização ou exaustão. Na tabela abaixo estão ilustradas algumas dessas contas, classificadas por prazo de vida útil:

Tabela 2 - Lista de conta contábil com vida útil e valor residual

Conta	Título	Vida útil (anos)	Valor residual
1.4.2.1.2.35.00	EQUIPAMENTOS DE PROC. DE DADOS	5	10%
1.4.2.1.2.06.00	APARELHOS E EQUIPAMENTOS DE COMUNICAÇÃO	10	20%
1.4.2.1.2.24.00	EQUIPAMENTOS DE PROTEÇÃO, SEGURANÇA E SOCORRO	10	10%
1.4.2.1.2.38.00	MÁQUINAS, INSTALAÇÕES E UTENS. DE ESCRITÓRIO	10	10%
1.4.2.1.2.42.00	MOBILIÁRIO EM GERAL	10	10%
1.4.2.1.2.48.00	VEÍCULOS DIVERSOS	15	10%
1.4.2.1.2.52.00	VEÍCULOS DE TRAÇÃO MECÂNICA	15	10%
1.4.2.1.2.14.00	ARMAMENTOS	20	15%
1.4.2.1.2.22.00	EQUIPAMENTOS DE MANOBRAS E PATRULHAMENTO	20	10%
1.4.2.1.2.54.00	EQUIPAMENTOS, PEÇAS E ACESS. AERONÁUTICAS	30	10%
1.4.2.1.2.56.00	EQUIPAMENTOS, PEÇAS E ACESS. DE PROTEÇÃO AO VOO	30	10%

Fonte: Manual SIAFI (2010) - adaptado.

Ressalta-se ainda, que ao término da vida útil dos ativos, não necessariamente tem-se a inservibilidade dos mesmos, e nesses casos o valor residual pode não representar o valor real do ativo. Sendo assim, o Manual SIAFI orienta que em tais casos seja realizado teste de recuperabilidade, através do qual se pode atribuir novo valor ao ativo, sempre baseado em laudo técnico emitido pelo Instituto Nacional de Tecnologia, ou outra entidade competente.

3 METODOLOGIA

A metodologia constitui-se no conjunto de procedimentos utilizados no desenvolvimento de pesquisas que visam descobrir ou estudar meios de resolução de problemas, sejam eles novos ou já conhecidos pela comunidade científica, contribuindo com o acréscimo de conhecimento dentro da área foco da pesquisa.

Segundo Beuren *et al.* (2006, p. 76), a metodologia é abordada de diferentes formas, ou seja, um trabalho monográfico pode ser escrito através de diferentes tipos de pesquisa. Uma das formas citadas pela autora é o delineamento, que a mesma define como um procedimento metodológico que possui um importante papel na pesquisa científica, no sentido de articular planos e estruturas a fim de obter respostas para os problemas de estudo.

Para Beuren *et al.* (2006, p. 79), os tipos de pesquisas podem ser agrupados em três categorias: pesquisa quanto aos objetivos, pesquisa quanto aos procedimentos e pesquisa quanto à abordagem do problema.

Quanto aos objetivos a pesquisa pode ser enquadrada de 03 (três) formas: pesquisa exploratória, descritiva ou explicativa. Para Gil (2009, p. 42): “a pesquisa descritiva tem como objetivo descrever características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre as variáveis”. Complementando, Beuren *et al.* (2006, p. 81) diz que: “[...] descrever significa, identificar, relatar, comparar, entre outros aspectos”.

Quanto aos objetivos a pesquisa realizada será descritiva, por quanto visa descrever os procedimentos a serem adotados em uma determinada unidade gestora.

Os procedimentos na pesquisa científica referem-se à maneira pela qual se conduz o estudo e, portanto, se obtêm os dados (BEUREN *et al.*, 2006). A autora classifica ainda essas tipologias em: estudo de caso, pesquisa de levantamento, pesquisa bibliográfica, pesquisa documental, pesquisa participante e a pesquisa experimental.

Em relação aos procedimentos essa pesquisa adota a pesquisa bibliográfica e documental, pois serão pautados no referencial teórico existente como livros, artigos científicos, bem como em materiais colhidos dentro da Unidade Gestora, que representam fontes de consulta a serem trabalhadas pela pesquisa com o intuito de agregar valor ao tema foco, contribuindo assim com futuros trabalhos realizados nessa área.

Por fim, chega-se ao último grupo de pesquisa que é a abordagem do problema. Quanto a essa tipologia, Beuren *et al.* (2006, p. 92) classifica as pesquisas em: pesquisas qualitativas e quantitativas. O autor expõe ainda que: “na pesquisa qualitativa concebem-se análises mais profundas em relação ao fenômeno que está sendo estudado. A abordagem qualitativa visa destacar características não observadas por meio de um estudo quantitativo, haja vista a superficialidade deste último”.

A pesquisa será realizada, de acordo com o problema exposto, de forma qualitativa, pois como exposto por Richardson (apud. BEUREN *et al.*, 2006, p. 92), na abordagem qualitativa, não se pretende numerar ou medir unidades ou categorias homogêneas, e sim compreender procedimentos utilizados por um grupo, através de uma análise mais profunda.

A coleta de dados foi realizada através da análise dos documentos, de caráter ostensivo, da Seção de Registro da BANT, que contém os procedimentos adotados no registro e escrituração da conta de depreciação do patrimônio, sem, contudo expor informações da Organização que sejam classificadas.

Foi feita análise de dados referentes aos procedimentos adotados no cálculo e registro das despesas com depreciação dos bens móveis da Base Aérea de Natal, visando demonstrar os novos procedimentos a serem adotados após a alteração das normas.

A Base Aérea de Natal é uma organização militar do Comando da Aeronáutica criada pelo Decreto-Lei nº 4.142, de 02 de março de 1942, no final da II Guerra Mundial, pelo Governo Federal para dar suporte ao deslocamento de nossos pilotos rumo ao fronte de guerra. Esta Organização surgiu primeiramente como Núcleo da Base

Aérea de Natal, passando a se chamar Base Aérea de Natal (BANT) em 07 de agosto do mesmo ano (BANT, 2010).

Em novembro de 1942, após acordo firmado pessoalmente entre o Presidente dos Estados Unidos da América, Franklin Delano Roosevelt e o Presidente do Brasil, Getúlio Dornelles Vargas, foi instalada no setor leste de “*Parnamirim Field*” a Base Aérea Americana, que junto com a Base Aérea Brasileira, prestava apoio às aeronaves aliadas que se deslocavam para combater no norte da África.

Com o fim do conflito, os americanos retornaram ao seu país e as instalações construídas pelos mesmos passaram a ser utilizadas pela Força Aérea Brasileira. As instalações da chamada Base Oeste serviram a diversas finalidades no decorrer dos anos seguintes, onde podemos dar maior destaque ao Centro de Instrução Militar e ao Centro de Formação de Pilotos Militares (CFPM), ativado em 06 de março de 1970, com a desativação da Base Aérea de Natal (BANT, 2010).

Em março de 1947, foi criado o Quinto Grupo de Aviação (5º GAV) com a finalidade de proporcionar a formação operacional dos Aspirantes-a-Oficial Aviadores. Esta, que é considerada a mais antiga Unidade de Instrução da Força Aérea, tendo dois esquadrões subordinados a ela (1º/5º GAV e o 2º/5º GAV), foi transferida para Recife-PE após a criação do CFPM em março de 1970. Nesta nova sede, o 5º GAV permaneceu operando somente com o 1º/5º GAV, uma vez que o 2º/5º GAV fora desativado na mesma data da transferência. No mês de julho de 1970, o 5º GAV foi desativado por portaria do Ministério da Aeronáutica e reativado em outubro de 1980 pelo mesmo instrumento legal, permanecendo em operação até agosto de 1994, quando foi desativado novamente.

Durante esses 68 anos de história, a Base Aérea de Natal foi ativada e desativada por três vezes. A primeira vez foi em março de 1970, com a criação do Curso de Formação de Pilotos Militares (CFPM), que em janeiro de 1974 foi substituído pelo Centro de Aplicações Táticas e Reacompletamento de Equipagens (CATRE), que operou até a reativação da Base Aérea de Natal em 1989. Em dezembro de 1990, o Ministério da Aeronáutica resolveu desativar pela segunda vez a Base Aérea de Natal e criar no dia 05 do mesmo mês o Comando Aéreo de Treinamento (CATRE), que tinha como missão o lema “Instruir para Combater”, onde os Aspirantes-a-Oficial Aviadores oriundos da Academia da Força Aérea (AFA) passavam pela instrução especializada de piloto de combate (BANT, 2010).

Em 1º de janeiro de 2002, o Comando da Aeronáutica de acordo com suas atribuições e prerrogativas, resolveu reativar, pela terceira vez, a Base Aérea de Natal, sempre com o intuito de melhor servir aos interesses da nação. A Organização então voltou a ter sua denominação original, a qual perdura até o momento.

Hoje, esta organização tem por finalidade apoiar as Unidades Aéreas e Unidades de Aeronáutica nela sediadas ou que ali operem temporariamente, e está subordinada administrativamente ao Segundo Comando Aéreo Regional (II COMAR).

4 RESULTADOS E DISCUSSÕES

Nesta parte são analisados os procedimentos adotados pela Seção de Registro da BANT para a contabilização da depreciação dos bens móveis que compõem o Imobilizado. De acordo com o Manual SIAFI, para o exercício de 2011, só existe a obrigatoriedade de registro da depreciação dos bens classificados nas seguintes contas contábeis:

- 1.4.2.1.2.02.00 AERONAVES;
- 1.4.2.1.2.20.00 EMBARCAÇÕES;
- 1.4.2.1.2.35.00 EQUIPAMENTOS DE PROCESSAMENTOS DE DADOS; e
- 1.4.2.1.2.52.00 VEÍCULOS DE TRACÇÃO MECÂNICA.

Sendo assim, deve-se passar a calcular, registrar e contabilizar a depreciação das contas enumeradas acima. Para isso, será utilizada a orientação do Manual SIAFI, que recomenda como método de depreciação o das quotas constantes, uma vez que a informação deve ser consistente e comparável.

Para o cálculo da depreciação mensal será necessário o conhecimento das datas de aquisição dos materiais componentes do imobilizado e seus respectivos valores de aquisição.

De acordo com o Manual de Execução Orçamentária, Financeira e Patrimonial do Comando da Aeronáutica (MCA 172-3) versão digital, os registros contábeis mensais de depreciação deverão ser realizados por meio do evento 54.0.015, preenchendo o campo CLASSIFICAÇÃO 1 com a conta contábil 5.2.3.2.8.01.00 DEPRECIACIONES. Todas essas orientações estão em conformidade com o Manual SIAFI - Macrofunção 02.03.30.

A seguir será ilustrado o cálculo da depreciação de bens do imobilizado para registro de depreciação conforme as orientações do Manual SIAFI. Para tal utilizam-se as seguintes informações:

Tabela 3 - Lista de itens a serem depreciados a partir de 2013

Item	Nomenclatura	FCG	Data aquisição	Valor
1	Armário de aço c/ 02 portas	1492	20/12/2004	172,00
2	Cadeira modelo 1501	515	30/04/2009	53,00
3	Mesa de aço c/ 05 gavetas	572	30/09/2010	130,00
4	Arquivo de aço c/04 gavetas	4362	30/09/2010	199,00
Total				554,00

Fonte: Elaboração própria.

Os bens do quadro acima são classificados como mobiliário em geral e de acordo com o Manual SIAFI, o prazo de vida útil e percentual de valor residual para esses bens é de 10 (dez) anos e 10%, respectivamente.

Publicado no Boletim de Orçamento e Finanças – Governnet, nº 73 – maio de 2011, p. 418 – 432. ISSN 1809-6670.

Utilizando o método das quotas constantes, a depreciação dos bens em questão será calculada com base na fórmula e nos dados serão dispostos da seguinte forma:

$$\text{Quota de depreciação mensal} = \frac{\$ 172,00 - \$ 17,20}{120 \text{ meses}} = \$ 1,29/\text{mês (item 1)}$$

$$\text{Quota de depreciação mensal} = \frac{\$ 53,00 - \$ 5,30}{120 \text{ meses}} = \$ 0,39/\text{mês (item 2)}$$

$$\text{Quota de depreciação mensal} = \frac{\$ 130,00 - \$ 13,00}{120 \text{ meses}} = \$ 0,98/\text{mês (item 3)}$$

$$\text{Quota de depreciação mensal} = \frac{\$ 199,00 - \$ 19,90}{120 \text{ meses}} = \$ 1,49/\text{mês (item 2)}$$

Tabela 4 - Cálculo da depreciação mensal - itens 1 a 4

Item	Depreciação mensal	Depreciação Acumulada (Ex. Anter.)	Depreciação Acumulada (Exercício 2013)	Total Depreciação Acumulada	Valor Contábil
1	\$ 1,29	\$ 125,13 (97 meses)	\$ 15,48 (12 meses)	\$ 140,61	\$ 31,39
2	\$ 0,39	\$ 17,49 (44 meses)	\$ 4,77 (12 meses)	\$ 22,26	\$ 30,74
3	\$ 0,98	\$ 26,33 (27 meses)	\$ 11,70 (12 meses)	\$ 38,03	\$ 91,97
4	\$ 1,49	\$ 40,30 (27 meses)	\$ 17,91 (12 meses)	\$ 58,21	\$ 140,79
Total		\$ 209,25	\$ 49,86	\$ 259,11	\$ 294,89

Fonte: Elaboração própria.

A forma de cálculo da depreciação para todos os itens que compõem o Imobilizado - Mobiliários em Geral deve ser a mesma descrita acima. Porém, para efeito de registro no SIAFI, a Seção de Registro efetuará o cálculo de toda a conta contábil 1.4.2.1.2.42.00 MOBILIÁRIO EM GERAL, atentando-se para o fato de que o valor de depreciação mensal apurado neste cálculo deve corresponder ao somatório dos valores apurados para cada item pelo sistema de controle patrimonial.

O registro contábil da quota de depreciação deve ser feito no SIAFI através de Nota de Lançamento - NL, no evento 54.0.015 e movimentará as contas 1.4.2.1.2.42.00 MOBILIÁRIO EM GERAL, 1.4.2.9.0.00.00 DEPRECIACÃO ACUMULADA e 5.2.3.2.8.01.00 DEPRECIACÃO - VARIAÇÃO PASSIVA EXTRA-ORÇAMENTÁRIA (Sistema Patrimonial), sendo que a parcela referente aos exercícios anteriores a 2013 deverão ser registradas no SIAFI, seguindo a mesma formalística disposta acima, no evento 54.0.216, com movimento das contas contábeis 2.4.6.0.0.00.00 AJUSTE DE EXERCÍCIOS ANTERIORES e 1.4.2.9.0.00.00 DEPRECIACÃO ACUMULADA.

Para o sistema de controle patrimonial da organização, o bem em questão terá valor contábil apurado da seguinte forma:

Valor Bruto Contábil

(-) Depreciação Acumulada

(=) Valor Líquido Contábil

Publicado no Boletim de Orçamento e Finanças – Governnet, nº 73 – maio de 2011, p. 418 – 432. ISSN 1809-6670.

Nos casos de registro de depreciação acumulada de mais de um período deve-se proceder da mesma forma, contabilizando o valor referente à quantidade de períodos a serem registrados.

Destaca-se o fato de ainda não existirem determinações emanadas pela Secretaria de Economia e Finanças (SEFA), órgão central de contabilidade e finanças da Aeronáutica, para a adoção dos procedimentos relativos ao cálculo e registro da depreciação para os bens classificados em Mobiliário Geral, porém, a instituição ainda está dentro do cronograma determinada pela STN.

Nos casos de transferências entre UG, os bens serão transferidos por seus valores líquidos contábeis, devendo a depreciação acumulada ser baixada na UGE de origem. O MCA 172-3 digital (Módulo 7) prevê ainda que nos casos de transferências, a UGE de origem deve informar no documento de transferência, dentre os dados referentes à identificação patrimonial, a data de início da utilização do bem, para que a UGE de destino possa realizar o registro mensal dos custos e depreciações, bem como alimentar o seu sistema de controle patrimonial. O manual determina ainda, que no cálculo da depreciação na UGE de destino, a vida útil a ser considerada deve corresponder ao tempo restante de fluxos futuros a serem gerados pelo bem recebido.

A seguir será demonstrada a forma de cálculo e registro da depreciação, bem como sua baixa por transferência, de bens do imobilizado que sejam obrigados ao registro a partir do exercício de 2012.

Tabela 5 - Lista de itens a serem depreciados a partir de 2012

Item	Nomenclatura	FCG	Data aquisição	Valor
5	Rádio transceptor de VHF T6M BS	288	30/06/2005	15.940,00
6	Antena Control (VNFA512310)	1537	20/12/2004	1.175,00
7	Transceptor control GM300	1529	20/12/2004	1.045,00
8	Transceptor control GM300	1529	29/09/2006	1.045,00
Total				19.205,00

Fonte: Elaboração própria.

Também para estes itens será utilizado o método das quotas constantes, a depreciação dos bens em questão será calculada com base na fórmula e nos dados dispostos a seguir:

$$\text{Quota de depreciação mensal} = \frac{\$ 15.940,00 - \$ 3.188,00}{120 \text{ meses}} = \$ 106,27/\text{mês (item 5)}$$

$$\text{Quota de depreciação mensal} = \frac{\$ 1.175,00 - \$ 235,00}{120 \text{ meses}} = \$ 7,83/\text{mês (item 6)}$$

$$\text{Quota de depreciação mensal} = \frac{\$ 1.045,00 - \$ 209,00}{120 \text{ meses}} = \$ 6,97/\text{mês (item 7)}$$

$$\text{Quota de depreciação mensal} = \frac{\$ 1.045,00 - \$ 209,00}{120 \text{ meses}} = \$ 6,97/\text{mês (item 8)}$$

Tabela 6 - Cálculo da depreciação mensal - itens 5 a 8

Item	Depreciação mensal	Depreciação Acumulada (Ex. Anter.)	Depreciação Acumulada (Exercício 2012)	Total Depreciação Acumulada	Valor Contábil
5	\$ 106,27	\$ 8.395,07 (79 meses)	\$ 1.275,20 (12 meses)	\$ 9.670,00	\$ 6.269,73
6	\$ 7,83	\$ 665,83 (85 meses)	\$ 94,00 (12 meses)	\$ 759,83	\$ 415,17
7	\$ 6,97	\$ 592,17 (85 meses)	\$ 83,60 (12 meses)	\$ 675,77	\$ 369,23
8	\$ 6,97	\$ 445,87 (64 meses)	\$ 83,60(12 meses)	\$ 529,47	\$ 515,53
Total		\$ 10.098,94	\$ 1.536,40	\$ 11.635,07	\$ 7.569,66

Fonte: Elaboração própria.

Para exemplificar a transferência de bens entre UG, será utilizado o item 7 - Transceptor Control GM300. Sabe-se que depois de contabilizadas as quotas de depreciação desse item, até o término do exercício de 2012, a situação do mesmo no sistema de controle patrimonial da UG seria representada da seguinte forma:

Valor Bruto Contábil	1.045,00
(-) Depreciação Acumulada	675,77
(=) Valor Contábil	369,23

A UGE de origem, nesse caso a BANT, deve dar baixa na conta de depreciação no valor referente ao bem a ser transferido (\$ 675,77), atualizando assim o valor contábil do referido item (\$ 369,23), para que o mesmo possa ser incluído na UG de destino pelo valor atual e em sequência continuar a ser depreciado, observando-se o tempo de vida útil do mesmo que será considerado somente para os fluxos futuros restantes ao bem.

Abaixo será ilustrada a forma de contabilização da baixa da depreciação, ressaltando-se que para baixa da depreciação deve ser utilizado o evento 54.0.763.

Antes da transferência:

Tabela 7 - Lançamento de baixa da depreciação por transferência entre UG^{ix}

1.4.2.1.2.06.00	APARELHOS E EQUIPAMENTOS DE COMUNICAÇÃO	1.045,00 (675,77)
1.4.2.9.0.00.00	DEPRECIACÃO ACUMULADA	675,77 (675,77)

Fonte: Elaboração própria.

Após a transferência:

Tabela 8 - Situação das contas após baixa da depreciação por transferência entre UG

1.4.2.1.2.06.00	APARELHOS E EQUIPAMENTOS DE COMUNICAÇÃO	369,23
1.4.2.9.0.00.00	DEPRECIÇÃO ACUMULADA	0,00

Fonte: Elaboração própria.

Observa-se então que após a transferência do bem o valor da conta contábil 1.4.2.9.0.00.00 DEPRECIÇÃO ACUMULADA ficará baixado do valor correspondente ao bem transferido, assim como no sistema de controle de patrimônio da UGE de origem. Ao término desses procedimentos, o bem será transferido através de documento gerado pela UGE de origem (GMM, GR, etc.) para a UGE de destino com o valor contábil já baixado das quotas de depreciação apropriadas na antiga UGE.

A Seção de Registro da BANT está adotando os procedimentos previstos para o cálculo e registro da depreciação da conta contábil 1.4.2.1.2.02.00 AERONAVES, já no exercício de 2010, antecipando-se ao cronograma da STN que prevê a adoção desses procedimentos para 2011. Sendo assim, o cálculo da depreciação para esses ativos deve seguir a formalística dos cálculos desenvolvidos acima, atentando-se para o fato de que a vida útil e o percentual de valor residual são definidos pela SEFA e devem ser utilizados da mesma forma que os exemplos anteriores.

O Sistema de Controle de Patrimônio da BANT já está em conformidade com o que preceitua as normas de convergência da contabilidade pública no que diz respeito ao cálculo, registro e contabilização da depreciação. O sistema possui forma de cálculo automática e já está consolidado no que diz respeito à depreciação da conta Aeronaves, pois todos os parâmetros já foram inseridos no mesmo e a Seção de Registro utiliza para a apropriação dos valores calculados, lançando-os no SIAFI, isto é, a conta contábil AERONAVES está refletindo fidedignamente o valor real dos itens classificados nesta conta.

A depreciação da conta AERONAVES não foi abordada neste trabalho por tratar-se de item do imobilizado de grande importância para as UGE do Comando da Aeronáutica, sendo assim observou-se que a Seção de Registro já está adotando os procedimentos previstos no Manual SIAFI. Somente a título de ilustração, algumas aeronaves que integram o patrimônio da BANT estão em processo de transferência para outra UGE, visto isso essa OM deve iniciar os procedimentos de baixa da depreciação para a transferência dos ativos componentes dessa conta para a UGE de destino. Lembrando sempre de manter controlados os valores e datas de aquisição dos bens, com atenção para aqueles que passaram por recente processo de reavaliação, pois aqueles que tiverem findo seu prazo de vida útil, não terão novo período de depreciação.

Cabe ressaltar que tais procedimentos serão sempre realizados de forma a alimentar também o sistema de controle patrimonial, para que o mesmo represente de maneira real a situação patrimonial da UG.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS, RECOMENDAÇÃO E CONCLUSÃO

Com relação ao objetivo proposto, ficou evidenciado que a Base Aérea de Natal (Seção de Registro) está preparada para adotar os procedimentos para calcular e registrar a depreciação em conformidade com o que preceitua o Novo Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público, as Normas de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) e as disposições editadas pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN) para os assuntos relacionados aos bens móveis.

No que tange os procedimentos a serem adotados para calcular, registrar e controlar a depreciação dos bens móveis integrantes do patrimônio da BANT, a Seção de Registro deve manter controle rigoroso das datas e dos valores de aquisição dos bens móveis daquela UGE, visto que somente será possível apropriar a depreciação dos bens móveis tendo como base esses dois parâmetros. Esse controle é fundamental para que a apropriação das depreciações seja feita de maneira que a conta contábil do imobilizado reflita de forma fidedigna a real situação patrimonial, tanto do ponto de vista quantitativo quanto qualitativo.

Para isso, os valores de depreciação apurados deverão alimentar o sistema de controle patrimonial da organização através das Fichas de Controle de Carga (FCG). Esse sistema de controle patrimonial deve estar em constante sintonia com as alterações patrimoniais lançadas através do SIAFI e por se tratar de um sistema informatizado, precisa sofrer atualizações constantes relativas aos parâmetros a serem utilizados para o cálculo da depreciação, uma vez que todo ele é feito de forma automática.

Durante a realização da pesquisa foram feitas diversas consultas ao SIAFI para esclarecimento de informações referentes aos eventos e contas envolvidos na apropriação da depreciação. Através dos acessos realizados no SIAFI foi possível exemplificar a dinâmica de contabilização dos valores apurados de depreciação, bem como as contas contábeis envolvidas e os eventos utilizados especificamente para cada caso. Observou-se que o SIAFI também sofre constantes atualizações, sendo de suma importância para as UGE que o órgão central de contabilidade (SEFA) esteja diretamente engajado em manter suas normas e manuais em conformidade com a legislação vigente.

Deve-se ressaltar que vários itens da lista de bens a serem depreciados têm a obrigação legal de iniciarem apenas em 2012 e 2013, o que poderá acarretar novos registros no SIAFI dos analisados no presente estudo, face às mudanças que estão ocorrendo na contabilidade pública.

O presente estudo demonstrou que a Secretaria de Economia e Finanças (SEFA), como órgão central que tem como missão “gerenciar as atividades financeiras, contábeis, patrimoniais e de controle interno, com vistas à aplicação eficiente, eficaz, legal e econômica dos recursos alocados à Aeronáutica”, está em constante processo de atualização, procurando manter os profissionais, envolvidos direta ou indiretamente com o processo de convergência para a nova contabilidade pública, sempre atualizados através de seminários, cursos e com a edição de normas e orientações em relação aos novos procedimentos previstos para a área pública.

Por se tratar de procedimento novo, o registro da depreciação no âmbito do setor público ainda deve ser amplamente discutido e difundido, uma vez que os profissionais da área estarão sempre enfrentando situações que geram dúvida na adoção de determinado procedimento ou regra. Para minimizar tais ocorrências, faz-se necessária a disponibilização de material de consulta, como também cursos a distância que possam elucidar e dirimir quaisquer dúvidas que venham surgir com esse e outros procedimentos novos. É bem verdade também, que os estudos acadêmicos realizados nessa área sejam incentivados a produção científica na área pública, não só pela recente atualização pela qual essa área vem passando, mas também pela deficiência de bibliografias voltadas para esse tema.

Diante do exposto, recomenda-se futuras pesquisas para abordar os seguintes tópicos:

- análises da depreciação no setor público versus setor privado no enfoque teórico-prático;

- efetividade da aplicação dos métodos tradicionais de cálculos de depreciação, haja vista as peculiaridades do setor público (vida útil, tabelas, horas de uso, o não benefício tributário, etc.);

- utilização de mais itens do inventário para análises da depreciação.

A adoção do registro da depreciação no âmbito do setor público vem consolidar a mudança do enfoque estritamente orçamentário para o enfoque patrimonial da contabilidade pública, que visa garantir que a essa área da contabilidade proporcione a evidenciação do patrimônio público, que se constitui seu principal objeto. Esse fato reforça a premissa da responsabilidade social dos demonstrativos e relatórios contábeis, com vistas à importância dessa ciência enquanto ferramenta de controle e transparência na gestão pública, através da qual a coletividade pode exercer seu direito de cidadania, colaborando e agindo de sinérgica com os órgãos de fiscalização e controle externo para a aplicação e gestão responsável dos recursos públicos.

Pode-se verificar que através do gerenciamento do sistema de controle patrimonial, com suporte da legislação vigente e das normas, manuais e orientações editadas pelo seu órgão central do sistema de contabilidade, a Base Aérea de Natal, através da Seção de Registro do Esquadrão de Intendência, está realizando o processo de atualização do seu sistema de contabilidade em conformidade com a legislação em vigor.

REFERÊNCIAS

BEUREN, Ilse Maria (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2006.

BEZERRA FILHO, João Eudes. **Série provas e concursos: contabilidade pública**. 1 ed. Rio de Janeiro: Campus, 2008.

BRASIL. Decreto nº 6.976, de 07 de outubro de 2009. Dispõe sobre o Sistema de Contabilidade Federal e dá outras providências. **Diário Oficial da República**

Publicado no Boletim de Orçamento e Finanças – Governet, nº 73 – maio de 2011, p. 418 – 432. ISSN 1809-6670.

Federativa do Brasil. Brasília-DF, 08 out. 2009. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 20 jun. 2010.

BRASIL. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil.** Brasília-DF, 23 mar. 1964, retificado em 09 de abril e 03 de junho de 1964. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 25 jun. 2010.

BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o código civil. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil.** Brasília-DF, 11 jan. 2002. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 25 jun. 2010.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual do SIAFI – Reavaliação, Redução a Valor Recuperável, Depreciação, Amortização e Exaustão na Administração Direta da União, Autarquias e Fundações.** 2010. Brasília-DF, 25 jun. 2010. Disponível em: <<http://manualsiafi.tesouro.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 27 jun. 2010.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. Portaria nº 467, de 06 de agosto de 2009. Aprova os volumes II - Procedimentos Contábeis Patrimoniais, III - Procedimentos Contábeis Específicos e IV - Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, da 2ª edição do Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público, e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil.** Brasília-DF, 10 ago. 2009. Disponível em: <<http://portal.in.gov.br>>. Acesso em: 27 jun. 2010.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal. Instrução Normativa nº 162, de 31 de dezembro de 1998. Fixa prazo de vida útil e taxa de depreciação dos bens que relaciona. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil.** Brasília-DF, de 07 jan. 1999. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 27 jun. 2010.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal. Instrução Normativa nº 130, de 10 de novembro de 1999. Altera o Anexo I da Instrução Normativa nº 162, de 31 de dezembro de 1998. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil.** Brasília-DF, de 11 nov. 1999. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 27 jun. 2010.

BRASIL. Comando da Aeronáutica. Secretaria de Economia e Finanças da Aeronáutica. Portaria nº 36, de 1º de junho de 2001. **Aprova o Manual de Introdução à Contabilidade Pública para os Administradores da Aeronáutica.** Publicada no Boletim Externo Ostensivo nº 05, de 1º jun. 2001.

BRASIL. Comando da Aeronáutica. Secretaria de Economia e Finanças da Aeronáutica. Portaria nº 70, de 28 de dezembro de 2001. **Homologa o aplicativo e as normas do “Sistema de Controle de Bens Móveis da OM - SISPAT1”.** Publicada no Boletim Externo Ostensivo nº 01, de 04 de janeiro de 2002.

BRASIL. Comando da Aeronáutica. Secretaria de Economia e Finanças da Aeronáutica. Portaria nº 19, de 09 de abril de 2007. **Aprova a Instrução que dispõe sobre as ações**

Publicado no Boletim de Orçamento e Finanças – Governnet, nº 73 – maio de 2011, p. 418 – 432. ISSN 1809-6670.

de controle interno nas Unidades Gestoras do Comando da Aeronáutica. Publicada no Boletim do Comando da Aeronáutica nº 03, de 15 de abril de 2007.

BRASIL. Comando da Aeronáutica. Secretaria de Economia e Finanças da Aeronáutica. Portaria nº 08, de 15 de fevereiro de 2007. **Aprova o Manual de Execução Orçamentária, Financeira e Patrimonial do Comando da Aeronáutica.** Publicada no Boletim Externo Ostensivo nº 01, de 20 de fevereiro de 2007.

BRASIL. Comando da Aeronáutica. Segundo Comando Aéreo Regional. **Base Aérea de Natal (BANT).** Regimento Interno. 2010.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução nº 1.128, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.1 - Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil.** Brasília-DF, 25 nov. 2008. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 21 jun. 2010.

_____. Resolução nº 1.136, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.9 - Depreciação, Amortização e Exaustão. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil.** Brasília-DF, 25 nov. 2008. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 21 jun. 2010.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa.** 3 ed. São Paulo: Atlas, 2009.

HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BREDA, Michael F. **Teoria da contabilidade.** 5 ed. São Paulo: Atlas, 1999.

IUDÍCIBUS, Sérgio de et al. **Contabilidade introdutória.** 9 ed. São Paulo: Atlas, 1998.

JÚNIOR, Waldo Fazzio. **Fundamentos jurídicos: direito administrativo.** 4 ed. São Paulo: Atlas, 2007.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade pública: teoria e prática.** 10 ed. São Paulo: Atlas, 2009.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade pública: um enfoque administrativo da nova contabilidade pública.** 8 ed. São Paulo: Atlas, 2009.

ⁱ Base Aérea de Natal (BANT) - Organização Militar do Comando da Aeronáutica.

ⁱⁱ Unidade Gestora Executora - é a Unidade Administrativa que gerencia e processa recursos creditícios e/ou financeiros e realiza fatos de gestão patrimonial.

ⁱⁱⁱ Bens Públicos é a expressão nominativa de tudo que compõem o patrimônio público, móvel ou imóvel, corpóreo ou incorpóreo. JÚNIOR, Waldo Fazzio. **Fundamentos jurídicos: direito administrativo.** 4 ed. São Paulo: Atlas, 2007.

^{iv} Financial Accounting Standards Board, SFAC nº 6. Elements of Financial Statements. 1985

^v A valorização deve ser proveniente de reavaliação patrimonial, fundamentada por laudo técnico, conforme legislação pertinente.

^{vi} . O valor depreciado, amortizado ou exaurido, apurado mensalmente, deve ser reconhecido nas contas de resultado do exercício, a observância desse procedimento pela contabilidade governamental trará

benefícios à gestão de custos. Desde que a reavaliação dos bens seja realizada periodicamente e com certo grau de propriedade técnica (BRASIL, 2009).

^{vii} Art. 16. A criação, expansão ou aperfeiçoamento de ação governamental que acarrete aumento da despesa será acompanhado de: I - estimativa do impacto orçamentário financeiro no exercício em que deve entrar em vigor e nos dois subseqüentes.

^{viii} Art. 17. Considera-se obrigatória de caráter continuado a despesa corrente derivada de lei, medida provisória ou ato administrativo normativo que fixem para o ente a obrigação legal de sua execução por um período superior a dois períodos.

^{ix} Para exemplificar o registro da baixa da depreciação por transferência, foram utilizados somente os valores referentes ao bem a ser transferido (item 7).