

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE - FURG  
INSTITUTO DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS,  
ADMINISTRATIVAS E CONTÁBEIS - ICEAC  
MESTRADO PROFISSIONAL EM ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA – PROFIAP**

**KELI DA SILVA MACHADO**

**GESTÃO PATRIMONIAL DOS BENS PÚBLICOS:  
ESTUDO SOBRE A INSTITUCIONALIZAÇÃO DA DEPRECIAÇÃO EM UMA  
INSTITUIÇÃO FEDERAL DE ENSINO SUPERIOR**

**RIO GRANDE - RS  
2018**

**KELI DA SILVA MACHADO**

**GESTÃO PATRIMONIAL DOS BENS PÚBLICOS:  
ESTUDO SOBRE A INSTITUCIONALIZAÇÃO DA DEPRECIÇÃO EM UMA  
INSTITUIÇÃO FEDERAL DE ENSINO SUPERIOR**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação Profissional em Administração Pública em Rede Nacional (PROFIAP), realizado na Universidade Federal do Rio Grande – FURG, como requisito à obtenção do título de Mestre em Administração Pública.

Orientadora: Prof.<sup>a</sup> Débora Gomes Machado, Dr.<sup>a</sup>

**RIO GRANDE - RS  
2018**

**GESTÃO PATRIMONIAL DOS BENS PÚBLICOS:  
ESTUDO SOBRE A INSTITUCIONALIZAÇÃO DA DEPRECIAÇÃO EM UMA  
INSTITUIÇÃO FEDERAL DE ENSINO SUPERIOR**

KELI DA SILVA MACHADO

Esta dissertação foi julgada adequada para obtenção do grau **de Mestre em Administração Pública** e aprovada em sua forma final pelo Programa de Pós-Graduação Profissional em Administração Pública (PROFIAP), em Rede Nacional, realizado na Universidade Federal do Rio Grande - FURG.

---

Prof. André Andrade Longaray, Dr.  
Coordenador PROFIAP / FURG

Banca Examinadora:

---

Presidente (orientadora): Prof.<sup>a</sup> Débora Gomes Machado, Dr.<sup>a</sup>  
Universidade Federal do Rio Grande – FURG

---

Membro: Prof. Márcio André Leal Bauer, Dr.  
Universidade Federal do Rio Grande – FURG

---

Membro: Prof.<sup>a</sup> Francisca Francivânia Rodrigues Ribeiro Macêdo, Dr.<sup>a</sup>  
Universidade Estadual Vale do Aracáú – UVA

Rio Grande, 24 de agosto de 2018.

Ao meu esposo, Fabiano.  
À Geny, amada mãe, que partiu tornando esta trajetória mais triste.

## AGRADECIMENTOS

A Deus, pela oportunidade de contemplar o milagre da cura e por alcançar a compreensão de que por mais inconsolável que as vezes pareça, a vida é sublime, e deve ser celebrada a cada dia.

Ao meu esposo Fabiano, pelo choro junto, companheirismo incansável, ombro amigo, amor precioso e motivo incontestável da minha força.

Aos meus pais Jader e Geny que mesmo não estando mais comigo, sempre, na sua humildade, foram inspiração para minha persistência, pois eu sabia que no final seria o motivo de orgulho para eles. – Mãezinha, faltou nossa última conversa.

À Ju, sobrinha, amiga, irmã, confidente, parceira e cúmplice em todos os momentos. Dividimos instantes de grande dor, que nos fortaleceu ainda mais. Daqui para frente só alegrias e realizações.

À grande amiga Nazaré que foi incansável com sua disposição de ajudar quando eu tanto precisava. Aquela que, apesar de tanta tarefa acumulada, pela minha ausência, sempre me esperava com um sorriso contagiante, e as palavras que só ela sabia oferecer.

À minha eterna amiga Michele, por ser minha grande incentivadora e pelo amor incondicional que sempre dedicou a mim.

À minha orientadora, professora Débora, que me recebeu de braços abertos, confiando no meu projeto de pesquisa, enquanto outros desacreditavam. Por todos os ensinamentos transmitidos e pela disponibilidade, em tempo integral, de seus conhecimentos.

Ao amigo Alex Sandro, que sempre incentivou meu lado profissional e acadêmico. Por poder contar com seu apoio psicológico no trabalho, amenizando os problemas que persistiam em aparecer.

À Marizete, que permitiu que essa pesquisa pudesse ser construída e ao Paulo Edson que, de maneira franca, colocou à disposição os dados necessários e compartilhou comigo o seu conhecimento sobre gestão patrimonial. Bem como, todas as pessoas que colaboraram para que este estudo se concretizasse.

Aos colegas, que tive oportunidade de conhecer e àqueles que eu já conhecia. Durante esse período de convivência, o compartilhar de angústias, medos e incertezas estreitaram os laços e proporcionaram um crescimento pessoal e profissional mútuo, rendendo companheirismo e amizades verdadeiras, que serão levadas para a vida toda.

## RESUMO

MACHADO, Keli da Silva. **Gestão patrimonial dos bens públicos: estudo sobre a institucionalização da depreciação em uma Instituição Federal de Ensino Superior**. 2018. 122f. Dissertação (Mestrado Profissional em Administração Pública) - Programa de Pós-Graduação Profissional em Administração Pública, Universidade Federal do Rio Grande – FURG, Rio Grande, 2018.

Considerando a nova cultura da Administração Pública Brasileira que visa à qualidade da gestão dos bens patrimoniais, a edição das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, em especial a NBC T 16.9, insere nesse cenário a obrigatoriedade de depreciar os bens públicos, cumprindo a necessidade de informar a real capacidade econômica dos bens sob guarda das entidades. Assim, este estudo teve por objetivo verificar o estágio de conformidade da depreciação dos bens móveis da Administração Pública Federal, no que concerne à NBC T 16.9 e ao MCASP, à luz da teoria institucional, em uma Instituição Federal de Ensino Superior. Para tanto, foi efetuada uma pesquisa descritiva, delineada por um estudo de caso, com abordagem qualitativa dos dados documentais, questionários aplicados aos atores envolvidos no processo e observação assistemática. Os resultados evidenciaram que a Instituição cumpre a obrigação de depreciar seus bens móveis, porém, as práticas desenvolvidas não apresentam a conformidade esperada. Segundo as características institucionais percebidas sobre o processo implementado é no estágio semi-institucional que se encontram as práticas adotadas pela Entidade, necessitando ajustamento para atingir a sedimentação da estrutura. Nesse sentido, foram propostas ações no intuito de aprimoramento das rotinas de depreciação. Conclui-se que mesmo que as práticas de depreciação desenvolvidas pela Instituição tenham qualidade de fato social, sem contestação entre os envolvidos, ainda existem fatores que comprometem sua difusão. A intenção, por parte dos profissionais da área, em proceder aos ajustes necessários para aperfeiçoar as rotinas desenvolvidas, é preponderante para atingir a total institucionalização do processo.

**Palavras-chave:** Gestão Patrimonial dos Bens Móveis; Institucionalização da Depreciação; Setor Público.

## ABSTRACT

MACHADO, Keli da Silva. **Patrimonial management of public goods: study on the institutionalization of depreciation in a Public Institution of Higher Education.** 2018. 122f. Dissertation (Professional Master in Public Administration) - Professional Postgraduate Program in Public Administration, Federal University of Rio Grande - FURG, Rio Grande, 2018.

The obligation to depreciate public assets, fulfilling the need to inform the real economic capacity of assets under the custody of entities, is found in the edition of the Brazilian Accounting Standards Applied to the Public Sector, in particular NBC T 16.9. This is evident in the new culture of the Brazilian Public Administration that aims at the quality of asset management. The purpose of this study was to verify the compliance stage of the depreciation of movable assets of the Federal Public Administration, specifically in a Federal Institution of Higher Education, with regard to NBC T 16.9 and MCASP, in the light of the institutional theory. To this end, a descriptive research was carried out, delineated by a qualitative approach case study of the document data, questionnaires applied to the actors involved in the process and unsystematic observation. The results showed that the Institution complies with the obligation to depreciate its movable assets, but the practices developed do not show the expected compliance. According to the perceived institutional characteristics on the implemented process, it is in the semi-institutional stage that the practices adopted by the Entity are found, needing adjustment to reach the sedimentation of the structure. In this sense, actions were proposed in order to improve the depreciation routines. It is thus concluded that even if the depreciation practices developed by the Institution have a social fact, without any contestation among those involved, there are still factors that compromise their diffusion. The intention of the professionals in the area, in making the necessary adjustments to improve the routines developed, is preponderant to achieve the total institutionalization of the process.

**Keywords:** Asset Management of Movable Goods; Institutionalization of Depreciation; Public sector.

## LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Processos inerentes à institucionalização .....	31
Figura 2 - Bens tangíveis da Administração Pública.....	43
Figura 3 - Triangulação da coleta de dados .....	63
Figura 4 - Conformidade dos valores apurados na depreciação mensal.....	86
Figura 5 - Agentes das falhas no registro de depreciação, segundo SISDEP.....	87
Figura 6 - Bens não localizadas no Sistema de Depreciação da IFE.....	88
Figura 7 - Estágio de institucionalização das práticas de depreciação na IFES .....	95

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Estágios de institucionalização e dimensões comparativas.....	32
Quadro 2 - Prazos de implantação PCP: bens móveis e imóveis - depreciação, amortização ou exaustão .....	42
Quadro 3 - Estudos anteriores .....	52
Quadro 4 - Esquema do protocolo do estudo de caso.....	59
Quadro 5 - Construto teórico da pesquisa .....	61
Quadro 6 - Distribuição dos assuntos por bloco no questionário .....	67
Quadro 7 - Relação de respondentes que fizeram parte da pesquisa.....	68
Quadro 8 - Construto para determinar o estágio de institucionalização da depreciação da IFES .....	71
Quadro 9 - Plano de reestruturação e adequação das rotinas de depreciação.....	97
Quadro 10 - Codificação e nomenclatura das contas contábeis .....	99

## LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Resumo de busca por estudos anteriores.....	52
Tabela 2 - Quantidade total de bens por subgrupo sob guarda da Instituição.....	64
Tabela 3 - Quantidade de bens para coletar os dados documentais.....	65
Tabela 4 - Comparação quantidade bens: SISPAT e SISDEP .....	81

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AdCont                      Congresso Nacional de Administração e Ciências Contábeis

ANPCONT	Associação Nacional de Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis
CAPES	Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior
CASP	Contabilidade Aplicada ao Setor Público
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CLT	Consolidação das Leis do Trabalho
EnANPAD	Encontro da Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração
EnAPG	Encontro de Administração Pública da ANPAD
IASB	International Accounting Standards Board
IBITC	Instituto Brasileiro de Informação em Ciência e Tecnologia
IBRACON	Instituto dos Auditores Independente do Brasil
IFAC	Internacional Federation of Accounts
IFES	Instituição Federal de Ensino Superior
IFRS	International Financial Reporting Standards
IPSAS	International Public Sector Accounting Standards
IPSASB	International Public Sector Accounting Standards Board
MARE	Ministério da Administração e Reforma do Estado
MCASP	Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público
NAP	Nova Administração Pública
NBC T SP	Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público
NEI	Nova Economia Institucional
NGP	Nova Gestão Pública
NPM	New Public Management
NSI	Nova Sociologia Institucional
NTI	Núcleo de Tecnologia da Informação
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
PCASP	Plano de Contas Aplicado ao Setor Público
PCP	Procedimentos Contábeis Patrimoniais
PDRAE	Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado
PIPCP	Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais
PRARD	Pano de Reestruturação e Adequação das Rotinas de Depreciação
RMB	Relatório Mensal de Bens
RMD	Relatório Mensal de Depreciação
SIAFI	Sistema Integrado de Administração do Governo Federal
SISDEP	Sistema Informatizado de Depreciação
SISPAT	Sistema Informatizado Patrimonial
SPELL	Scientific Periodicals Electronic Library
STN	Secretaria do Tesouro Nacional
VEI	Velha Economia Institucional

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO.....</b>	<b>11</b>
--------------------------	-----------

1.1	PROBLEMA DA PESQUISA .....	14
1.2	OBJETIVOS .....	15
<b>1.2.1</b>	<b>Objetivo Geral .....</b>	<b>16</b>
<b>1.2.2</b>	<b>Objetivos Específicos .....</b>	<b>16</b>
1.3	JUSTIFICATIVA DO ESTUDO .....	16
1.4	ESTRUTURA DA DISSERTAÇÃO .....	17
<b>2</b>	<b>FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA .....</b>	<b>19</b>
2.1	A TEORIA INSTITUCIONAL E OS ESTUDOS ORGANIZACIONAIS .....	19
<b>2.1.1</b>	<b>O velho e o novo institucionalismo na perspectiva organizacional .....</b>	<b>21</b>
<b>2.1.2</b>	<b>Estrutura formal, legitimidade, mito e cerimônia.....</b>	<b>24</b>
<b>2.1.3</b>	<b>O isomorfismo como mecanismo de institucionalização .....</b>	<b>26</b>
<b>2.1.4</b>	<b>Processo de institucionalização .....</b>	<b>28</b>
2.2	HARMONIZAÇÃO CONTÁBIL INTERNACIONAL E A NOVA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA .....	34
<b>2.2.1</b>	<b>A Nova Administração Pública.....</b>	<b>34</b>
<b>2.2.2</b>	<b>Padronização da contabilidade no setor público: questões internacionais.....</b>	<b>37</b>
<b>2.2.3</b>	<b>O Cenário brasileiro na harmonização internacional das NBC TSP.....</b>	<b>39</b>
2.3	A DEPRECIAÇÃO NO SETOR PÚBLICO BRASILEIRO .....	41
<b>2.3.1</b>	<b>Teste de recuperabilidade.....</b>	<b>44</b>
<b>2.3.2</b>	<b>Rotinas da depreciação no setor público.....</b>	<b>45</b>
<b>2.3.3</b>	<b>Controle gerencial na ótica do novo paradigma da depreciação dos bens públicos</b>	<b>49</b>
2.4	ESTUDOS ANTERIORES ACERCA DA DEPRECIAÇÃO DOS BENS PÚBLICOS	51
<b>3</b>	<b>PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS.....</b>	<b>58</b>
3.1	CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA .....	58
3.2	PROTOCOLO DO ESTUDO DE CASO .....	59
<b>3.2.1</b>	<b>Escolha do caso e características da organização estudada .....</b>	<b>60</b>
<b>3.2.2</b>	<b>Autorização para realização da pesquisa.....</b>	<b>60</b>
<b>3.2.3</b>	<b>Construto teórico da pesquisa.....</b>	<b>61</b>
<b>3.2.4</b>	<b>Instrumentos de coleta de dados.....</b>	<b>62</b>
3.2.4.1	Coleta documental .....	63
3.2.4.2	Coleta dos questionários .....	67
3.2.4.3	Observação assistemática .....	68
3.3	ANÁLISE DOS DADOS .....	69
3.4	LIMITAÇÕES DA PESQUISA.....	73

<b>4</b>	<b>DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS.....</b>	<b>75</b>
4.1	GERAÇÃO DA NOVA ESTRUTURA E FORMALIZAÇÃO DOS PROCEDIMENTOS DE DEPRECIAÇÃO .....	75
4.1.1	<b>Cenário profissional da mudança de estrutura na Instituição .....</b>	<b>75</b>
4.1.2	<b>Implantação do processo de depreciação .....</b>	<b>76</b>
4.2	DIFUSÃO DA NOVA ESTRUTURA DE DEPRECIAÇÃO .....	80
4.2.1	<b>Sistemas de controle patrimonial e depreciação .....</b>	<b>80</b>
4.2.2	<b>Conformidade da depreciação .....</b>	<b>83</b>
4.2.2.1	Bens não localizados no SISDEP da Instituição .....	87
4.2.2.2	Bens com erro no cálculo da depreciação .....	89
4.3	SEDIMENTAÇÃO DAS PRÁTICAS DE DEPRECIAÇÃO NA ENTIDADE .....	90
4.3.1	<b>Utilização da depreciação como ferramenta de controle e gestão patrimonial.....</b>	<b>93</b>
4.4	ESTÁGIO DE INSTITUCIONALIZAÇÃO DAS PRÁTICAS DE DEPRECIAÇÃO ..	93
4.5	PROPOSTA DE AJUSTES PARA A TOTAL INSTITUCIONALIZAÇÃO DO PROCESSO DE DEPRECIAÇÃO .....	97
<b>5</b>	<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS .....</b>	<b>101</b>
	<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>103</b>
	<b>APÊNDICE A – Carta pra autorização do Estudo de Caso.....</b>	<b>111</b>
	<b>APÊNDICE B – Questionário para coleta de dados .....</b>	<b>113</b>

## 1 INTRODUÇÃO

A Administração Pública vem sofrendo profundas modificações nas últimas décadas, decorrentes da crise de soberania dos governos, que trouxe em sua conjuntura os efeitos da falta de transparência e da má gestão das contas públicas (IPSASB, 2017a). Ante esse cenário, nota-se que os temas que envolvem a gestão pública adquirem cada vez mais espaço no âmbito das organizações mundiais, motivados pela necessidade de um embasamento mais sólido sobre as decisões tomadas pelos governos acerca das alocações dos recursos, exigindo-se cada vez mais transparência quando da prestação de contas (CFC, 2010).

Na busca pela eficiência e qualidade dos serviços públicos tornou-se necessário o rompimento com os modelos tradicionais para administrar os recursos, instigando a inserção de uma nova cultura de gestão (GUIMARÃES, 2000) como forma de reestruturar o Estado na construção de uma administração menos burocrática (ANDION, 2012).

No início da década de 1980, segundo Borges (2012), o movimento de reformas no setor público passou a preocupar-se com a modernização da Administração Pública. O intuito era aproximar as metodologias aplicadas somente na iniciativa privada à administração governamental, de modo a torná-la mais eficiente e eficaz no atendimento das demandas da sociedade. Em outras palavras, buscou-se transformar a Administração Pública em uma administração mais gerencial, voltada para resultados.

Posteriormente, houve intenso empenho para que houvesse a harmonização das normas de contabilidade aplicadas ao setor público aos padrões mundialmente aceitos. Essa empreitada foi conduzida pela *Internacional Federation of Accounts* (IFAC), que criou no ano de 1997 o *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB) - responsável pelo desenvolvimento das referidas normas (IPSASB, 2017b). Desde então, os preceitos elencados por esse órgão, passaram a ser observados por entidades do setor público, incluindo os governos centrais, regionais e locais, além de empresas públicas e agências governamentais de todo o mundo (CFC, 2017b).

No Brasil, a padronização iniciou formalmente com a publicação da Portaria nº 184/2008 do Ministério da Fazenda, onde ficou determinado que a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), órgão central do Sistema de Contabilidade Federal, ficaria responsável pelo desenvolvimento das ações, no sentido de promover a convergência entre as *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS) publicadas pela IFAC e as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP ou NBC T 16), editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) (BRASIL, 2008).

Alinhado a esse preceito, o CFC, órgão responsável pela edição de normas contábeis no País, publicou no ano de 2008 as dez primeiras NBC T 16, sendo mais tarde, emitida a décima primeira, no ano de 2011 (BARBOSA, 2013). Ainda no ano de 2008, a STN decidiu agregar todos os regramentos contábeis em uma única publicação, o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) (BRASIL, 2015).

Como parte do processo de harmonização, a partir da edição da NBC T 16.9 que insere os procedimentos de depreciação, amortização e exaustão no setor público (MIRANDA; LIMA; FERREIRA, 2010), a STN publicou um documento, Manual SIAFI 020330, contendo regras para implantação desta norma, no âmbito da União, suas autarquias e fundações, para aplicabilidade a partir do ano de 2010, vinculando o registro mensal da conformidade contábil, ao cumprimento desses procedimentos (BRASIL, 2017a).

Com isso, percebe-se que a Administração Pública brasileira começou a transpor a visão de uma Contabilidade eminentemente orçamentária e passou a canalizar esforços para a qualidade da gestão patrimonial dos bens públicos, assumindo o desafio de adotar modelos que aproximassem as normas brasileiras aos padrões internacionais, abrindo espaço para questões gerenciais não observadas anteriormente, ocasionando uma mudança de estrutura substancial nas organizações públicas (MACHADO; FREYTAG; MALISKI, 2012).

A introdução destes novos padrões não se trata apenas de uma mudança contábil, mas uma forte ruptura na forma de gestão da Administração Pública, configurando uma alteração de cultura nos ambientes governamentais (FEIJÓ, 2013). De acordo com Guerreiro et al. (2005), a mudança organizacional pode ser caracterizada pela substituição de uma prática organizacional por outra, no sentido de contribuir para o desempenho da instituição. Neste caso, a mudança será bem-sucedida, sob a ótica da teoria institucional, somente se estiver institucionalizada.

No campo dos estudos organizacionais é crescente a adesão de pesquisadores à perspectiva institucional de análise, tanto no exterior, como no Brasil (MACHADO-DASILVA; FONSECA; CRUBELLATE, 2005; CARVALHO; VIEIRA; SILVA, 2012). Trabalhos que utilizam os pressupostos desta teoria têm investigado vasta gama de fenômenos, desde a expansão de políticas de pessoal, redefinição da missão organizacional e de suas estruturas, até a formulação de políticas nacionais e internacionais por organizações governamentais (TOLBERT; ZUCKER, 2010). Estudantes organizacionais sugerem que seja dada uma atenção maior às práticas envolvidas na organização, bem como aos contextos institucionais em que estas práticas estão incorporadas (BIESENTHA et al., 2018).

A teoria institucional considera os processos pelos quais as estruturas, regras, normas e rotinas, se estabelecem como diretrizes para o comportamento social. Ela questiona como esses elementos são criados, difundidos, adotados e adaptados ao longo do espaço e do tempo (institucionalização) e como, os mesmos elementos caem em declínio ou desuso (desinstitucionalização) dentro das organizações (SCOTT, 2004).

Para Selznick (1971) a institucionalização é um processo que acontece em uma organização com o passar do tempo, refletindo sua história, as pessoas que ali trabalharam, o campo organizacional de que faz parte, os diversos interesses que a criaram e a maneira como se relaciona com o ambiente. O autor rejeita a concepção racionalista de modelos organizacionais e enxerga a organização como uma expressão de valores sociais, destacando a sua relação com o ambiente (FONSECA, 2003). Peci (2006) acrescenta que em um processo de institucionalização os valores substituem os fatores técnicos na determinação das regras em uma organização.

As regras institucionais funcionam como mitos que as organizações incorporam ao longo do tempo, no intuito de ganhar legitimidade (MEYER; ROWAN, 1977). Quanto mais uma conduta é institucionalizada, mais se processará naturalmente nos canais institucionais, e quanto mais esta conduta for julgada certa e natural, mais será predizível e controlável (BERGER; LUCKMAN, 2012).

No entanto, a institucionalização não está simplesmente presente ou ausente, ela pode ser encontrada em diferentes níveis de institucionalização (ZUCKER, 1977). Para Tolbert e Zucker (2010), a institucionalização de um processo é quase sempre tratada como um estado qualitativo, onde as estruturas estão ou não institucionalizadas, negligenciando-se importantes questões das variações nos níveis de institucionalização, e sobre como tais variações podem afetar o grau de similaridade entre conjuntos de organizações.

Segundo Schommer (2003) é admissível indicar possíveis pontos de aproximação entre estudos organizacionais e a gestão pública sob uma perspectiva institucionalista, já que a sensação é a de que há espaço para mais comunicação entre ambos. Destarte, após o período de implementação e maturação da adoção das novas normas pelas instituições federais, existe a relevância em confrontar os acontecimentos advindos deste processo com os pressupostos da teoria institucional (BORGES; MÁRIO; CARNEIRO, 2013).

Assim, a partir da inserção da NBC T 16.9, no que tange a depreciação dos bens móveis da Administração Pública Federal e a percepção de que o seu atendimento ineficaz pode comprometer a gestão das entidades na tomada de decisão, transparência e conformidade das informações prestadas acerca do patrimônio público, torna-se razoável compreender a

importância de examinar se as novas metodologias, rotinas e procedimentos estão sendo aplicados em sua plenitude, tendo como base a verificação da conformidade da implementação sob a ótica da perspectiva da teoria institucional.

## 1.1 PROBLEMA DA PESQUISA

Ao apreciar a recente transformação do cenário nacional com a experiência de alinhamento aos padrões internacionais de contabilidade do setor público, onde a gestão patrimonial se tornou relevante, no intuito de melhor evidenciar o patrimônio público. Considerando a observância dos prazos de aplicabilidade da nova sistemática de harmonização e findos os trabalhos de adequação às normas de depreciação pelos entes federais, verifica-se a necessidade de analisar se as informações advindas desse processo normativo são capazes de espelhar a real situação patrimonial de uma instituição, fornecendo subsídios fidedignos para a gestão e oferecendo transparência na verdadeira capacidade econômica dos bens sob sua guarda.

Em pesquisas anteriores, sobre o tema da gestão patrimonial com foco na depreciação dos bens públicos, nota-se que os primeiros estudos que retrataram os passos iniciais da Administração Pública Brasileira na adoção das normas internacionais (MIRANDA; LIMA; FERREIRA, 2010) preocuparam-se em descrever as normas de mensuração dos ativos, como por exemplo, o teste de *impairment* (CARVALHO; COSTA; OLIVEIRA, 2010), revelando como os entes públicos estavam se adaptando a esta nova sistemática, em virtude de regras incipientes da legislação vigente (CARVALHO; LIMA; FERREIRA, 2012; WILL; FLACH; FARIAS, 2012; VIANA et al., 2013). Outro estudo destacou a depreciação como um importante mecanismo de gestão na tomada de decisão e no planejamento de novos investimentos (DELAZARE; SOUZA; GAMA, 2010).

Em outras pesquisas houve a indicação da necessidade de treinamento dos profissionais envolvidos (WILL; FLACH; FARIAS, 2012), bem como, a importância de uma correta evidenciação patrimonial (AMARAL; BORBA, 2012), no intuito de tornar o procedimento de depreciação dos bens públicos uma ferramenta de transparência (VIANA, 2014; TEDROS et al., 2015) e um importante mecanismo de gestão, dando ênfase a qualidade do gasto público (GRACILIANO; FIALHO, 2013), sendo determinante no controle patrimonial, atuando como um instrumento de maior precisão na mensuração e evidenciação do imobilizado (VIANA, 2014).

Todavia, apesar de algumas pesquisas revelarem que a implementação da nova sistemática de depreciação se deu de forma tranquila em seus ambientes organizacionais (NASCIMENTO NETO, 2016), ocorreram resultados de pesquisas informando que existem casos em que não foi possível cumprir todas as exigências, devido à complexidade das mudanças que exige muito tempo e trabalho (MARQUES; PINHEIRO, 2016; VIANA et al., 2013), o que remete a um nível insatisfatório de atendimento aos dispositivos legais (SILVA et al., 2016).

Posto isso, ainda há um longo caminho a percorrer na efetividade da convergência inerente à depreciação dos bens públicos (MOREIRA; CORRÊA; ALENCAR, 2015). Aliás, as práticas internacionais e nacionais estão em constante aperfeiçoamento (GRACILIANO; FIALHO, 2013), o que destaca a importância dos aspectos coercitivos da legislação, tanto no que diz respeito aos procedimentos adotados, quanto à necessidade de fornecer à sociedade informações relevantes e fidedignas para a eficácia do controle social (SILVA et al., 2016).

Ante o exposto, considerando os estudos predecessores descritos, em que os autores investigaram a implementação da norma de depreciação no setor público, certificaram a sua importância como ferramenta de gestão patrimonial e como propulsora da transparência pública ao fornecer informações precisas que auxiliarão na tomada de decisão, percebe-se que ainda existem muitas dúvidas sobre a operacionalização da depreciação na área pública.

Diante disso, considerando a relevância da temática e as fragilidades de implementação no seio nacional, nota-se a existência de lacunas de pesquisa no que tange a evidenciação fidedigna da capacidade econômica dos bens patrimoniais públicos, originando o seguinte problema da pesquisa: Qual o estágio de institucionalização encontra-se os procedimentos de depreciação dos bens móveis, no atendimento às normas e exigências legais, no âmbito de uma Instituição Federal de Ensino Superior (IFES)?

## 1.2 OBJETIVOS

Os objetivos são elaborados a partir do problema da pesquisa e definem o que se pretende alcançar com a realização do estudo visando orientar a operacionalização da pesquisa (RICHARDSON, 1989). A seguir, são apresentados o objetivo geral e os específicos, os quais direcionaram o caminho a ser percorrido neste estudo.

### 1.2.1 Objetivo Geral

O objetivo geral desta pesquisa é verificar o estágio de conformidade da depreciação dos bens móveis da Administração Pública Federal, no que concerne à NBC T 16.9 e ao MCASP, à luz da teoria institucional, em uma Instituição Federal de Ensino Superior.

### 1.2.2 Objetivos Específicos

Para atingir o objetivo geral traçaram-se os seguintes objetivos específicos:

- a) Examinar, com base na NBC T 16.9 e no MCASP, o procedimento contábil de depreciação dos bens móveis da Instituição em análise;
- b) Averiguar a conformidade da estrutura e da rotina de depreciação, em termos de sistema, cálculo e controle patrimonial dos bens móveis sob guarda da Instituição em estudo;
- c) Investigar a utilização das informações sobre a depreciação e a vida útil dos bens móveis na gestão patrimonial da Instituição;
- d) Identificar o estágio de institucionalização das práticas de depreciação na Entidade objeto do estudo, considerando o modelo teórico de Tolbert e Zucker.

## 1.3 JUSTIFICATIVA DO ESTUDO

A inclusão de normas, em relação ao reconhecimento da depreciação de seus bens móveis, configurou uma mudança cultural histórica que trouxe impactos expressivos aos valores registrados no patrimônio da União. A dificuldade na adequação destas mudanças, devido ao ineditismo desse procedimento no setor público, gerou muitas dúvidas entre os gestores, por não existir um modelo a ser seguido, deixando um cenário de angústia e incertezas nos ambientes organizacionais que necessitavam atender às novas normas (MACHADO; FREYTAG; MALISKI, 2012).

Mesmo que a política internacional de padronização das normas de contabilidade já tenha se instaurado no âmbito da Administração Pública Federal, reafirmando o objetivo de dar um tratamento homogêneo às demonstrações financeiras das organizações em nível mundial, garantindo a comparabilidade e exigindo dos governos o aprimoramento na qualidade das informações, ainda prevalece escassez na produção científica sobre o tema. Borges (2012) informa que pouco se tem discutido, no Brasil, sobre a capacidade da

contabilidade pública auxiliar na produção de informações eficazes para a tomada de decisão dos líderes de governo.

Nesse sentido, o estudo contribui para a literatura, com o propósito de motivar acadêmicos, pesquisadores, administradores e contadores públicos para a latente necessidade de pesquisas e produções científicas, específicas e aprofundadas, buscando a verificação da efetividade no atendimento, pelas instituições federais, dos ditames legais e, conseqüentemente, das normas aplicadas internacionalmente.

A contribuição da pesquisa está pautada na análise do cenário após o estabelecimento da exigibilidade da depreciação dos bens móveis, tendo como orientação o final do prazo de adequação nos entes federais, que foi determinado pela STN. Assim, este estudo tem como preceito tornar transparente os procedimentos que envolvem a institucionalização da depreciação dos bens móveis em uma Instituição Federal de Ensino Superior, pois, como um procedimento recém constituído torna-se relevante a verificação da coerência das informações geradas por ele.

A adoção de um modelo, advindo de legislação, ou força coercitiva, estranha ao comportamento dos agentes, pode levar a constituição de meras fachadas administrativas, enquanto o verdadeiro trabalho continua sendo função latente de instituições antigas (MACHADO-DA-SILVA et al., 2003). Essa presunção sugere a justificativa fundamental do trabalho, a qual não é contemplada em estudos anteriores. Trata-se de verificar as práticas e rotinas de depreciação em uma Instituição, não apenas em relação ao atendimento ou não de uma norma em questão, mas sim, de confirmar a existências destas práticas inseridas no cerne das rotinas de forma institucionalizada ou, em contraponto, mostrar as fachadas administrativas resultantes de processos mal administrados.

Assim, esta pesquisa diferencia-se das demais pela profundidade com que procura responder a respeito da forma com que o processo de depreciação se institucionalizou em uma IFES, o que pode tornar a administração mais sólida ou fragilizada, a despeito da maneira com que os procedimentos são colocados em prática na organização.

#### 1.4 ESTRUTURA DA DISSERTAÇÃO

Esta dissertação está estruturada em cinco capítulos. No capítulo inicial é apresentada a introdução, a qual contextualiza o tema, discute o problema que deu origem ao estudo, apresenta os objetivos geral e específicos, assim como a justificativa e a estrutura da pesquisa.

No capítulo dois realiza-se a fundamentação teórica do estudo. Primeiramente são apresentados os pressupostos da teoria institucional nos estudos organizacionais, seguido dos conceitos sobre: a Nova Administração Pública (NAP); a harmonização internacional contábil no setor público, evidenciando o cenário brasileiro; a gestão patrimonial dos bens públicos; e, a depreciação no setor público. Por fim, apresenta-se uma revisão sistemática de estudos anteriores sobre a depreciação dos bens públicos, dos quais foi subtraída a lacuna de pesquisa para este estudo.

No capítulo três são definidos os métodos e as técnicas de pesquisa, utilizados. Inicia-se com o delineamento da pesquisa e o protocolo de estudo de caso. Após são evidenciados os procedimentos de coleta e análise dos dados. Finalizando com as limitações da pesquisa.

O capítulo quatro destina-se à descrição e análise dos resultados obtidos. Que se inicia pelos achados em relação à geração e difusão da nova estrutura na Instituição, bem como a sedimentação e o estágio institucional das práticas desenvolvidas pela Entidade. Por fim, é apresentada uma proposta contendo ajustes para a total institucionalização do processo de depreciação na Instituição estudada.

No capítulo cinco, são expostas as conclusões da pesquisa, abordando os principais resultados obtidos em relação a cada objetivo específico, a resposta encontrada para a pergunta da pesquisa e as sugestões para futuras pesquisas. As referências compõem a parte final deste estudo evidenciando o aporte teórico utilizado para construção da pesquisa.

## 2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Neste capítulo são expostos os conceitos que embasam este estudo. Iniciando com a base condutora que é a teoria institucional, enfatiza-se a vertente sociológica deste pressuposto, evidenciando o isomorfismo e legitimidade das organizações, contemplando ainda, a institucionalização de processos e estruturas.

Apresenta-se uma pequena discussão acerca da Nova Administração Pública, como forma de contextualizar as mudanças ocorridas na Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP). Em seguida, discorre-se sobre a harmonização internacional contábil neste setor, destacando o cenário nacional no âmbito da exigibilidade da nova legislação.

A gestão patrimonial dos bens públicos é apresentada de forma a balizar o processo de depreciação, recentemente introduzido nas instituições públicas e suas fundamentações encerram este capítulo, juntamente com as pesquisas anteriores desenvolvidas em linhas correlatas ao tema desta pesquisa.

### 2.1 A TEORIA INSTITUCIONAL E OS ESTUDOS ORGANIZACIONAIS

A abordagem institucional estabeleceu suas origens em algumas formulações teóricas do final do século XIX (CARVALHO; VIEIRA; LOPES, 1999). As reflexões sobre pressupostos institucionalistas conquistaram espaço por meio de pesquisas do pensamento econômico de Veblen, Commons e Mitchell, com a velha economia institucional (VEI), que foi posteriormente contraposta pela nova economia institucional (NEI) de North, Coase e Williamson (CAVALCANTE, 2014). Na origem sociológica, os estudos de Émile Durkheim e Max Weber, ajudaram a solidificar o alicerce da teoria institucional (CARVALHO; VIEIRA; LOPES, 1999).

O institucionalismo originário dos pressupostos da velha economia institucional surgiu como um estudo dos processos dinâmicos e da evolução cultural, negando questões da teoria econômica como a eficiência estática e o equilíbrio de mercado. Sustentava que os costumes e as convenções determinavam o comportamento econômico e que a ação individual era influenciada pelas circunstâncias e as relações de natureza institucional (CARVALHO; VIEIRA; SILVA, 2012). Conforme Cavalcante (2014), para os institucionalistas da VEI, as instituições são hábitos mentais, adquiridos nas atividades cotidianas das pessoas, se tornando as regras balizadoras do comportamento humano.

A vertente econômica, que se contrapôs a VEI, com a roupagem de nova economia institucional, a partir da década de 1970, preocupou-se com a observação das conexões entre os custos de transação e a teoria das organizações, analisando as relações econômicas que ocorrem no universo organizacional (CARVALHO; VIEIRA; SILVA, 2012). Os estudiosos da NEI consideravam as instituições como regras internas às organizações, que são responsáveis pela alocação dos recursos escassos (CAVALCANTE, 2014).

Sob o olhar da teoria institucional na vertente sociológica, percebe-se que grande parte dos estudos organizacionais anteriores a 1940 foram focados em uma linha racional de ação (QUINELLO, 2007). Nesta perspectiva, os atores organizacionais seriam objetivos e racionais, não respondendo apenas a ditames técnicos e ambientais, mas o faziam como instrumentos de eficiência e racionalidade, em prol de objetivos organizacionais compartilhados e não contestados (CALDAS; FACHIN, 2005).

A noção sobre consciência coletiva e de que existia algo acima da ação racionalista individual, foi introduzida por Émile Durkheim. Este fenômeno foi denominado pelo autor de fato social, ou instituição (SERVA, 2001). Segundo Durkheim (2007), o importante não é a maneira com que o indivíduo concebe a instituição, mas o entendimento que dela tem o grupo. Assim, não se pode conhecer sobre uma instituição, apenas olhando para o interior de um indivíduo, uma vez que ela não está inteiramente em nenhum ser, pois, ela é um efeito de causas externas que necessita ser conhecida para que se entendam seus efeitos no futuro.

A relação entre organização e instituição, inserida na essência dos estudos organizacionais (PECI, 2006) indica um importante conflito como marco das discussões acerca do fenômeno das organizações (CRUBELLATE, 2007). Scott (2004) afirma que a importância das instituições se evidencia na influência que elas exercem sobre o comportamento organizacional.

Este debate entre organizações e instituições, ou seja, entre modelos racionais e modelos normativo-institucionais, foi inserido nos estudos organizacionais, o que permitiu a aparição de novas perspectivas que passaram a questionar a natureza exclusivamente técnica e racional do ator organizacional, salientando elementos políticos, cognitivos, culturais e normativos do ambiente, os quais são externos da ação organizacional (CALDAS; FACHIN, 2005).

A partir da década de 1940, com os estudos de Philip Selznick - discípulo de Robert Merton (FACHIN; MENDONÇA, 2003) que é considerado o precursor da teoria institucional (CARVALHO; VIEIRA; LOPES, 1999), as organizações passaram a ser reconhecidas como um fenômeno social distinto, merecedor de estudo próprio, o que estimulou pesquisas

sociológicas abrindo caminho para estudos de análise organizacional sob a perspectiva institucional (TOLBERT; ZUCKER, 2010).

A consequência deste novo marco na interpretação organizacional revela-se quando a concorrência por recursos e clientes entre as organizações deixa lugar, na perspectiva institucional, à concorrência para alcançar legitimidade institucional e aceitação do ambiente como fatores vitais para a sua sobrevivência (CARVALHO; VIEIRA; LOPES, 1999). Em todo o mundo, inclusive no Brasil, culminaram novas explicações e abordagens teóricas que passaram a atribuir significado, valor simbólico e/ou político à ação organizacional (CALDAS; FACHIN, 2005).

O institucionalismo aponta para a necessidade de se levar em conta, a fim de se compreender a ação dos indivíduos e suas manifestações coletivas, as mediações entre as estruturas sociais e os comportamentos individuais. Essas mediações são chamadas de instituições (THÉRET, 2003). Segundo Selznick (1971) as organizações transformam-se em instituições ao serem infundidas de valor, que acaba por produzir uma identidade distinta para cada organização.

Isso ocorre, pois, as organizações estão inseridas em um ambiente constituído por regras, crenças e valores revestidos de significados, criados e consolidados por meio da interação social, que proporcionam a aceitação e a legitimidade organizacional (MACHADO-DASILVA; FONSECA, 1996; BERGER; LUCKMANN, 2012). Essa nova perspectiva, transforma-se em um marco da teoria das organizações e é impulsionada pelo movimento denominado de nova sociologia institucional (NSI), que enfatiza a mudança dos estudos organizacionais em direção às explicações cognitivas e culturais em detrimento dos modelos de ação racional (CRUBELLATE, 2007).

### **2.1.1 O velho e o novo institucionalismo na perspectiva organizacional**

O crescimento do novo institucionalismo é marcado por estudos que evidenciam as origens da teoria institucional nas diversas disciplinas (THERÉT, 2003), ou ainda, pela diversidade de institucionalismos dentro de uma mesma disciplina (HALL; TAYLOR, 2003). A abordagem institucional, sob a perspectiva do velho ou do novo institucionalismo, tem sido explorada em diferentes vertentes: a política, a econômica e a sociológica (ROMERO 1999), cada uma delas oferece contribuições para o entendimento de fenômenos sociais em suas respectivas áreas do conhecimento (CARVALHO; VIEIRA; SILVA, 2012).

Embora existam muitos institucionalismos é na orientação institucionalista sociológica onde se encontram os fundamentos teóricos para o desenvolvimento deste estudo, pois, conforme Carvalho, Vieira e Lopes (1999), é na vertente sociológica onde constam diferenças significativas entre os conceitos de instituição e processo de institucionalização. Também, pode ser observado que o novo institucionalismo que se desenvolveu na análise organizacional possui características sociológicas (CARVALHO; VIEIRA; LOPES, 1999; DIMAGGIO; POWELL, 1999; HALL; TAYLOR, 2003).

A nova sociologia institucional tem suas origens no velho institucionalismo de Philip Selznick e seus seguidores (DIMAGGIO; POWELL, 1999, MACHADO-DA-SILVA et al., 2003). Contudo, tentando expandir seus conceitos (CALDAS; FACHIN, 2005), ou renovando-os (THÉRET, 2003), acrescentou-se novas contribuições para o campo dos estudos organizacionais (PECI, 2006). Vale ressaltar que as tentativas de distinção entre o novo e o velho institucionalismo, devem ser tratadas com certo cuidado, uma vez que, apesar das novas e relevantes contribuições, muito do novo incorporou o que estava no velho (SELZNICK, 1996).

O movimento para um novo institucionalismo remonta ao final dos anos 70, quando certos sociólogos começaram a contestar a distinção tradicional entre a esfera social, vista como um reflexo da racionalidade abstrata de fins e meios (burocrática) e as esferas influenciadas por um conjunto variado de práticas associadas à cultura, o que parecia algo inteiramente diverso até aquele momento (HALL; TAYLOR, 2003).

Em comum entre o novo e o velho institucionalismo encontra-se a importância de como reagiram contra os modelos de organização baseados em concepções racionalistas e como destacaram as relações entre a organização e seu ambiente, ao mesmo tempo em que valorizaram o papel da cultura na formação das organizações (CARVALHO; VIEIRA; LOPES, 1999; DIMAGGIO; POWELL, 1999; FONSECA, 2003; PECI, 2006).

Embora os estudiosos institucionalistas variem na ênfase dada a esses elementos, todos reconhecem o tema comum de que o comportamento social e os recursos associados estão ancorados em sistemas de regras, padrões de comportamento, valores e crenças dentro de um plano cultural (SCOTT, 2004).

Um dos pressupostos centrais do novo institucionalismo é o de que a realidade é socialmente definida e construída, na medida em que os agentes sociais interagem, definindo para si o significado do mundo que os cerca, muitas vezes, por processos pouco conscientes ou intencionais. Assim, instituições são compreendidas como definidoras da visão de mundo

e, com isso, importantes influenciadoras do comportamento social (CRUBELLATE; GRAVE; MENDES, 2004; CARVALHO; VIEIRA; SILVA, 2012).

No conjunto das abordagens advindas da sociologia, a teoria institucional é aquela capaz de fornecer uma nova perspectiva aos estudos organizacionais, ao sustentar que a conduta organizacional também é modelada por elementos socioculturais, e não somente por fatores técnicos e financeiros, internos ou externos às organizações (MACHADO-DASILVA; FONSECA, 1996).

Nesta orientação aparece, com importância, a influência de Émile Durkheim, quando destacou o papel exercido pelos sistemas simbólicos, os sistemas de conhecimento, de crença e a autoridade moral, que chamou de instituições sociais, as quais são o produto da interação humana (CARVALHO; VIEIRA; LOPES, 1999). Em outras palavras, segundo Hall e Taylor (2003, p. 10) “quando agem conforme uma convenção social, os indivíduos se constituem simultaneamente como atores sociais, vale dizer, empreendem ações dotadas de significado social e reforçam a convenção a que obedecem”.

Berger e Luckmann (2012) destacam que a sociologia do conhecimento tem o comprometimento de tratar não somente da multiplicidade empírica do conhecimento na sociedade, mas também dos processos pelos quais qualquer corpo de conhecimento torna-se socialmente estabelecido como realidade, ou seja, deve procurar a compreender o processo pelo qual isso se realiza de tal maneira que uma realidade admitida como certa se solidifica nos ambientes, tornando-se institucionalizada.

A nova sociologia institucional busca explicar porque as organizações tendem a parecer similares por meio de contextos socialmente institucionalizados (MEYER; ROWAN, 1977), ou seja, a ênfase na influência do ambiente ao colocar a legitimidade e o isomorfismo como fatores vitais a sobrevivência das organizações (FONSECA, 2003).

Dimaggio e Powell (2005) criticam a ordem racionalista que se tornara uma jaula de ferro a qual mantinha a humanidade aprisionada. Os autores defendem que a burocratização não mais se originava de uma economia de mercado, como afirmava Weber, mas as causas da burocratização foram modificadas, não sendo mais a economia capitalista de mercado a razão da excelência, mas o Estado e as profissões, de onde surgem, posteriormente, os mecanismos isomórficos institucionais (CALDAS; FACHIN, 2005).

Neste sentido, os neoinstitucionalistas começaram a sustentar que muitas das formas e dos procedimentos institucionais utilizados pelas organizações modernas não eram adotadas simplesmente porque eram as mais eficazes tendo em vista as tarefas a cumprir, como implica a noção de racionalidade. Mas sim, essas formas e procedimentos deveriam ser considerados

como práticas culturais, comparáveis aos mitos e às cerimônias elaboradas e aceitas pelas sociedades, que se tornariam incorporadas as organizações, não necessariamente por aumentar sua eficácia, mas em consequência do que os processos institucionalizados oferecem à sua legitimidade social (HALL; TAYLOR, 2003).

### **2.1.2 Estrutura formal, legitimidade, mito e cerimônia**

Ao mesmo tempo em que reconhecia a visão racional de que as organizações são projetadas para atingir metas, Selznick observou que as estruturas formais não conseguiam conter as dimensões não racionais do comportamento organizacional (FACHIN; MENDONÇA, 2003). Pois, os atores não agem somente baseados nos seus papéis formais, assim como as organizações também não agem apenas baseadas em suas estruturas formalizadas. O que leva a crer que a legitimidade da estrutura formal não é aceita como uma questão dada (CARVALHO; VIEIRA; LOPES, 1999). Uma organização dotada de legitimidade utiliza-se de práticas socialmente institucionalizadas, referenciadas pelos demais sujeitos que atuam no mesmo ambiente (MEYER; ROWAN, 1977).

Nas teorias convencionais supõe-se que a estrutura formal racionalizada é um instrumento eficiente, utilizado para coordenar e controlar a complexa rede de relação que envolve as atividades técnicas ou de trabalho (MEYER; ROWAN, 1977; QUINELLO, 2007). Este pressuposto baseia-se na visão de que as organizações funcionam de acordo com os seus planos formais, onde a coordenação é rotina, as regras e os procedimentos são seguidos e as atividades estão em conformidade com as prescrições de tal estrutura. Porém, há que se levar em conta que os ambientes institucionais são muitas vezes variados e conflituosos (SCOTT, 2004), considerando que: seus elementos estruturais estão interligados entre si; as regras são, por vezes, violadas; as decisões geralmente não são efetivadas ou, têm consequências incertas; as tecnologias são de eficácia problemática; e, os sistemas de avaliação e supervisão são tornados tão vagos, que proporcionam pouca coordenação (MEYER; ROWAN, 1977).

Deste modo, a estrutura formal de uma organização, não pode ser entendida como um sistema racional para coordenar atividades, nem pode ser explicada por uma lógica de custos de transação. Em vez disso, a estrutura formal é institucionalizada de fora para dentro da organização, e reflete os conceitos predominantes de como o trabalho deve ser organizado (SELZNICK, 1996).

Os institucionalistas distinguem, dentro das estruturas formais, ambientes técnicos de ambientes institucionalizados (PECI, 2006). Assim, os ambientes técnicos e institucionais

sustentam diferentes racionalidades: num ambiente técnico o racional é o que permite às organizações serem eficientes, produzir bens ou serviços aceitos pelo mercado e assim lograr os seus objetivos; num ambiente institucional, por sua vez, a ação racional caracteriza-se pela adoção e difusão dos procedimentos capazes de proporcionar legitimidade no presente e no futuro organizacional (CARVALHO; VIEIRA; LOPES, 1999; FONSECA, 2003).

Um aspecto claro para a teoria institucional é que não é o mercado nem o centralismo do Estado que permitem a manutenção das organizações na sociedade, mas são os mitos institucionalizados que criam e sustentam as diversas formas organizacionais. Igualmente, mais importante que o mercado ou os rígidos ditames tecnológicos, estão as diversas orientações do contexto, as regras e os significados institucionalizados nas estruturas organizacionais (CARVALHO; VIEIRA; LOPES, 1999). A transmissão de um significado de uma instituição baseia-se no reconhecimento social desta instituição como solução estável de um problema permanente da coletividade. O caráter de fórmula dos significados institucionais assegura sua possibilidade de memorização (BERGER; LUCKMANN, 2012).

Nas sociedades modernas, os elementos da estrutura formal racionalizada estão profundamente enraizados e refletem compreensões da realidade social. Muitos elementos da estrutura formal, altamente institucionalizados funcionam como mitos poderosos, os quais as organizações adotam cerimonialmente, por meio de regras institucionais, para melhorar sua legitimidade e a perspectivas de sobrevivência, independentemente da efetividade imediata das práticas e procedimentos adquiridos (MEYER; ROWAN, 1977). Desta forma, as organizações podem adotar algumas políticas e procedimentos, que não servem apenas para atingirem mais eficiência, ou para aperfeiçoarem seus processos, mas sim, para obterem maior legitimidade junto à sociedade (SCOTT, 2004).

Os mitos racionais são entendidos como uma concepção socialmente construída e legitimada, acerca da maneira mais eficaz de funcionamento das organizações (FONSECA, 2003). Das ações dos indivíduos socialmente construídas, espera-se a conduta certa para a solução de determinado problema. Assim, engenheiros, médicos, contadores, por exemplo, são indicados para resolverem determinados problemas, sem saber se realmente o farão, apenas por representarem a racionalização da prática dos procedimentos legitimados (MEYER; ROWAN, 1977).

Quanto mais a estrutura de uma organização é derivada de mitos institucionalizados, mais ela mantém a imagem de confiança, satisfação, e de boa fé, tanto interna, quanto externamente (SELZNICK, 1996). O sucesso das organizações institucionalizadas depende da

confiança e da estabilidade alcançadas pelo isomorfismo dos elementos racionais legitimados incorporados às regras institucionais (MEYER; ROWAN, 1977).

### **2.1.3 O isomorfismo como mecanismo de institucionalização**

Um tema clássico da perspectiva institucional nos estudos organizacionais são as questões que abordam a homogeneidade das estruturas e das ações das organizações, à medida que, elas tendem a reproduzir procedimentos aplicados em outras, após adaptarem suas práticas, para responder às expectativas das quais se sentem vulneráveis (SCHOMMER, 2003). Para tanto, são utilizados frequentemente, como busca pela legitimidade, os princípios institucionais que compreendem a similitude (CARVALHO; VIEIRA; LOPES, 1999). O conceito que melhor capta o processo de homogeneização das organizações é o de isomorfismo (DIMAGGIO; POWELL, 2005).

O enfoque institucional do isomorfismo supõe que as organizações são influenciadas por pressões normativas do Estado e de outros organismos reguladores. Assim, buscam adaptar suas estruturas e procedimentos tornando-se isomórficas às expectativas do contexto em seu campo organizacional (CARVALHO; VIEIRA; LOPES, 1999). Demonstrando que as instituições são altamente sensíveis ao ambiente cultural em que vivem. Isto ocorre porque elas tendem a se modelar a outras similares em seu campo organizacional, quando as percebem mais legítimas ou bem-sucedidas, (SELZNICK, 1996), de maneira a aumentar a sobrevivência (ZUCKER, 1987).

Por campo organizacional, Dimaggio e Powell (2005), exemplificam que são aquelas organizações que, em conjunto, constituem uma área reconhecida da vida institucional, como principais fornecedores, consumidores de recursos e produtos, agências regulatórias e outras organizações que produzam serviços e produtos similares. Dentro de tais campos os ambientes institucionalizados têm seus efeitos mais fortes, e, portanto, são mais facilmente observáveis (SCOTT, 2004).

Os ambientes institucionalizados caracterizam-se pela elaboração e difusão de regras e procedimentos, que proporcionam legitimidade às organizações. O controle destes ambientes incide sobre a adequação da forma organizacional, às pressões sociais, ou seja, impulsionando uma mudança estrutural, que acaba por resultar em um isomorfismo institucional (MACHADO-DA-SILVA; FONSECA, 1996).

A proposição de Dimaggio e Powell (2005) é que a mudança estrutural acontece, não por razão de eficiência ou da necessidade de enfrentar a concorrência, mas em razão de outros

processos que tornam as organizações mais semelhantes, sem necessariamente fazê-las mais eficientes (CALDAS; FACHIN, 2005). Dimaggio e Powell (2005) explicam que organizações podem tentar mudar constantemente, entretanto a partir de certo momento na estruturação de um campo organizacional, o efeito individual de uma mudança tende a ter sua extensão diminuída, e as organizações tendem a ficar cada vez mais parecidas.

Dimaggio e Powell (2005) descrevem a existência de dois tipos de isomorfismo, o competitivo e o institucional. O isomorfismo competitivo ocorre quando as organizações sofrem pressões do mercado e das relações de troca entre os integrantes de um campo organizacional (FONSECA, 2003), já o conceito de isomorfismo institucional constitui uma ferramenta útil para compreender a política e o cerimonial da vida organizacional, pois considera que as organizações não só competem por recursos e clientes, mas por poder político, legitimação institucional, e, adequação social e econômica. Estes autores identificam três mecanismos por meio dos quais ocorrem as mudanças isomórficas institucionais, o isomorfismo coercitivo, o isomorfismo mimético e o isomorfismo normativo (MACHADO-DASILVA; FONSECA, 1996; CARVALHO; VIEIRA; LOPES, 1999; PECI, 2006).

O isomorfismo coercitivo resulta de pressões formais e informais, exercidas por outras organizações e por expectativas culturais da sociedade, das quais as organizações dependem (DIMAGGIO; POWELL, 2005). Os mecanismos de coerção enfatizados na perspectiva institucional são encontrados em regras, leis e sanções, sendo negligenciada a dimensão do poder, que é abordado como um aspecto regulativo (PECI, 2006). As mudanças de comportamento dadas como resposta pelas organizações, que respondem também as pressões exercidas pelo Estado, acabam transformando suas ações em estratégias similares que caracteriza o isomorfismo coercitivo (MACHADO-DASILVA; FONSECA, 1996; QUINELLO, 2007).

A mudança isomórfica através de mecanismos miméticos acontece quando uma organização, em razão de seus temores tecnológicos, conflitos em seus objetivos ou exigências institucionais, adota os procedimentos e práticas já desenvolvidas e provadas em outras organizações que pertencem a seu ambiente específico (CARVALHO; VIEIRA; LOPES, 1999). “A incerteza também constitui uma força poderosa que encoraja a imitação” (DIMAGGIO; POWELL, 2005, p. 78).

Assim, os gestores tendem a imitar procedimentos implantados por concorrentes para alcançar o mesmo sucesso por eles conquistado, em relação a incertezas geradas pelas exigências do campo organizacional (MACHADO-DASILVA; FONSECA, 1996). O problema é que estas iniciativas, muitas vezes, são apenas ritualísticas, onde as organizações

adotam apenas cerimonialmente para demonstrar legitimidade, ao menos nos discurso, perante os agentes internos ou externos. Neste caso, a relação eficiência e mudança não é necessariamente positiva (QUINELLO, 2007).

As formas comuns de interpretação e de ação frente aos problemas que se colocam em evidência na vida organizacional, podem ser identificadas como mecanismo normativo isomórfico. A profissionalização, ou seja, ter uma determinada ocupação que leve a compartilhar normas e conhecimentos com outros indivíduos, é uma das formas mais frequentes de pressão normativa e implica em certa tendência isomórfica das organizações (MACHADO-DA-SILVA; FONSECA, 1996; CARVALHO; VIEIRA; LOPES, 1999). A legitimação de uma base cognitiva produzida por especialistas e o crescimento de redes profissionais elaboradas, que atravessam as organizações em torno das quais novos modelos se difundem com rapidez, são duas fontes importantes de isomorfismo normativo (PECI, 2006, SIMÕES; RODRIGUES, 2012).

Para Carvalho, Vieira e Silva (2012) O isomorfismo coercitivo caracteriza-se pela adaptação a pressões formais ou informais exercidas por organizações que exercem domínio de recursos escassos. O normativo decorre da profissionalização que delimita e institui um conjunto de normas e procedimentos correspondentes a ocupações ou atividades específicas. O isomorfismo mimético é caracterizado pela adoção de modelos testados e bem-sucedidos em organizações similares. A combinação dos três mecanismos isomórficos ocasiona a construção de uma ordem institucional, que regula qualquer tentativa de manipulação da organização das circunstâncias ambientais no decorrer do tempo (MEYER; ROWAN, 1977).

Estudos institucionais têm dado maior atenção aos mecanismos miméticos e normativos na análise do fenômeno da estabilidade e da transformação organizacional. No entanto, a importância que é dada a cada mecanismo depende da situação específica que se pretende investigar e do contexto institucional da pesquisa. O peso relativo de cada um dos três mecanismos pode variar tanto de uma sociedade para outra, quanto de um segmento de atividade para outro (MACHADO-DA-SILVA et al., 2003).

#### **2.1.4 Processo de institucionalização**

A abordagem institucional enfatiza os papéis das instituições e a institucionalização de ações humanas nas organizações ou na sociedade (QUINELLO, 2007). A institucionalização é uma das questões centrais da indagação sociológica sobre estabilidade das estruturas

organizacionais (FACHIN; MENDONÇA, 2003), sendo definida como o processo que transforma crenças e ações em regras de conduta social (FONSECA, 2003).

Ao longo do tempo, tais regras tornam-se habituais e passam a ser entendidas como rotinas naturais ou concepções amplamente compartilhadas da realidade e submetida ao controle social dos agentes (MEYER; ROWAN, 1977; BERGER; LUCKMANN, 2012). Neste processo a organização desenvolve uma estrutura de caráter próprio, quando recebe uma infusão de valor, que vai além das exigências técnicas das tarefas (SELZNICK, 1971).

As ações tornadas habituais referem-se a comportamentos que se desenvolveram baseados em experiências já adotadas por determinados grupos de atores a fim de resolver problemas recorrentes. Tais condutas são tornadas habituais à medida que são evocadas com um mínimo esforço de tomada de decisão por atores, em resposta a estímulos particulares (TOLBERT; ZUCKER, 2010). Hábito ou rotina não significa uma ação sem importância ou sem valor, mas sim, equivale a solução dos problemas diários (SELZNICK, 1971).

A construção de um terreno de rotina liberta os indivíduos de uma considerável quantidade de tensão, poupando tempo e esforço, não apenas em qualquer tarefa externa em que estejam empenhados, separada ou conjuntamente, mas também em suas respectivas economias psicológicas. Assim, mais ações são possíveis de serem desempenhadas utilizando um nível baixo de atenção, abrindo o caminho para inovações que exigem um nível mais alto de cuidado. A divisão do trabalho, entre os atores envolvidos em tal fenômeno, e as inovações conduzirão a formação de novos hábitos, fazendo com o mundo social esteja em processo de construção, contendo nele raízes de uma ordem institucional em expansão (BERGER; LUCKMANN, 2012).

O processo de institucionalização envolve o desenvolvimento destas práticas e regras habituais, contendo diversos passos, que incluem estruturação e rotinização, para o desenvolvimento de códigos, trajetos ou caminhos que expliquem o contexto organizacional (QUINELLO, 2007). Quando a institucionalização está em processo adiantado, perspectivas distintas e hábitos são unificados, entrelaçando-se a todos os aspectos da vida organizacional, emprestando a organização uma integração social que vai além da coordenação e comandos formais (SELZNICK, 1971).

De acordo com Peci (2004), a nova sociologia institucional privilegia a dimensão cognitiva e normativa no estudo dos processos de institucionalização, abordando o poder, quando o fazem, de uma forma simplista. Para Carvalho, Vieira e Silva (2012), as relações de poder são postas em segundo plano e evidenciam-se requisitos de conformidade a padrões institucionalmente legitimados, enfatizando a homogeneidade entre conjuntos de

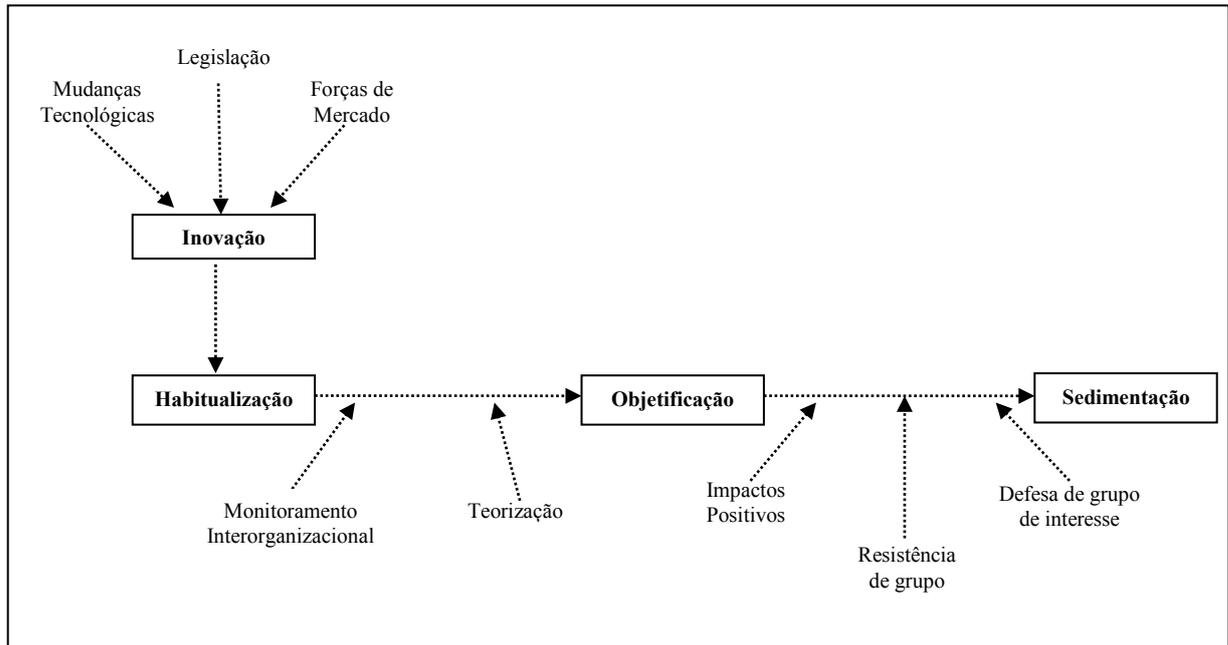
organizações. Isso se deve ao fato de que, quanto mais uma conduta é institucionalizada ou controlada pelas sanções, mais predizível ela será. Assim, quanto mais este comportamento for julgado como certo e natural, tanto mais se restringirá às possíveis alternativas dos processos institucionais, sendo cada vez mais predizível e controlável (BERGER, LUCKMANN, 2012).

Deste modo, mesmo quando pensam estar seguindo processo lógico e racional de decisão, os agentes organizacionais poderão estar na verdade apenas seguindo padrões percebidos como racionais, dentro dos seus limites cognitivos pessoais e dos limites impostos pelo ambiente institucional como respostas apropriadas ou únicas para determinado problema. Nessa perspectiva a própria necessidade de tornar racional a elaboração de estratégias decorre de um padrão socialmente válido, que legitima tal necessidade e a faz ser percebida como a melhor forma de agir em relação à realidade (CRUBELLATE; GRAVE; MENDES, 2004).

Algo que está institucionalizado não equivale ao que não pode ser modificado, mas sim a alguma coisa que requer menos mobilização e intervenção para se sustentar (SCHOMMER, 2003). No entanto, a institucionalização não está simplesmente presente ou ausente; ao contrário de muitas das abordagens anteriores, a institucionalização é definida aqui como um processo, podendo estar caracterizado em diferentes graus de institucionalização (ZUCKER, 1977).

Poucos são os trabalhos acadêmicos, nacionais e internacionais que tratam da operacionalização e sistematização do processo de institucionalização, se tornando de grande contribuição a exploração do desenho apresentado teoricamente pelas pesquisadoras Tolbert e Zucker (QUINELLO, 2007). O modelo de institucionalização elaborado por Tolbert e Zucker (2010), enfatiza que o processo de institucionalização, de acordo com a Figura 01, inicia-se pela etapa de inovação, proveniente de mudanças tecnológicas, legislação ou forças de mercado, sendo composto por mais três etapas, a habitualização, a objetificação e a sedimentação.

Figura 1 - Processos inerentes à institucionalização



Fonte: Adaptado de Tolbert e Zucker (2010, p. 205).

A habitualização, classificada como estágio pré-institucional, é onde ocorre a geração e a formalização dos novos arranjos estruturais em políticas e procedimentos. Nesta etapa os gestores compartilham a inovação de forma a torná-la exequível. Como a inovação pode ocorrer de forma simultânea com outras organizações, elas podem levar em consideração, como parte inerente ao processo, as soluções desenvolvidas por outras, o que leva ao desenvolvimento de comportamento padronizado (TOLBERT; ZUCKER, 2010).

Na etapa de objetificação ocorre o estágio semi-institucional do processo, envolvendo o desenvolvimento de certo grau de consenso social entre os agentes decisores da organização a respeito do valor da estrutura e da sua crescente adoção pelas organizações com base nesse consenso. À medida que se espera que os resultados da mudança estrutural se generalizem, os efeitos encontrados em outras organizações serão determinantes significativas na próxima decisão de adoção. Neste sentido, se estiver sendo utilizada por outras organizações, isso significa que a estrutura já foi testada e está dando certo, o que pode aumentar a chance de sucesso. Nesta fase, a teorização torna-se fundamental, pois viabiliza a consulta, por organizações interessadas, de como os procedimentos necessários à adoção da nova estrutura devem ser executados e quais resultados devem ser esperados. O ímpeto da difusão deixa de ser simples imitação para adquirir uma base mais normativa, refletindo a teorização implícita ou explícita das estruturas (TOLBERT; ZUCKER, 2010).

Segundo Berger e Luckmann (2012), as experiências que ficam retidas na consciência são sedimentadas, isto é, consolidam-se na lembrança como entidades reconhecíveis e capazes de serem lembradas. A última etapa do processo de institucionalização é a sedimentação, onde acontece o estágio de total institucionalização, em que, fundamentalmente, apoia-se a continuidade histórica da estrutura e onde se encontra ancorada a sua sobrevivência pelas gerações futuras de membros da organização, pois, as ações recebem qualidade de exterioridade, fazendo com que as estruturas se propaguem pelo grupo ao longo do tempo. O conflito de interesse, a falta de resultados demonstráveis, associados à estrutura, a relação positiva fraca entre a estrutura e os resultados desejáveis podem ser suficientes para afetar a difusão e a manutenção das estruturas, especialmente se seus defensores continuam envolvidos em sua teorização e promoção. Assim, a identificação dos fatores que comprometem o processo de difusão, como também a conservação em longo prazo de uma estrutura, torna-se a chave para a compreensão do processo de sedimentação. (TOLBERT; ZUCKER, 2010).

A total institucionalização depende, provavelmente, dos efeitos conjuntos de: uma baixa resistência de grupos de oposição; promoção e apoio cultural continuado do grupo de defensores; correlação positiva com resultados desejados. Assim, irá assegurar a perpetuação da estrutura no tempo. A reversão desse processo, ou seja, a desinstitucionalização, provavelmente requererá uma grande mudança no ambiente organizacional, que poderá permitir a um grupo de atores sociais, cujos interesses estejam em oposição à estrutura, a ela se opor conscientemente ou a explorar suas fraquezas (TOLBERT; ZUCKER, 2010).

No Quadro 1, é apresentada a comparação dos estágios de institucionalização juntamente com as etapas inerentes a este processo, conforme Tolbert e Zucker (2010).

Quadro 1 - Estágios de institucionalização e dimensões comparativas

<b>Dimensão</b>	<b>Estágio pré-institucional</b>	<b>Estágio semi-institucional</b>	<b>Estágio de total institucionalização</b>
Processos	Habitualização	Objetificação	Sedimentação
Características dos adotantes	Homogêneos	Heterogêneos	Heterogêneos
Ímpeto para difusão	Imitação	Imitativo / normativo	Normativa
Atividade de teorização	Nenhuma	Alta	Baixa
Variância na implementação	Alta	Moderada	Baixa
Taxa de fracasso estrutural	Alta	Moderada	Baixa

Fonte: Adaptado de Tolbert e Zucker (2010, p. 209).

Quanto maior o grau de institucionalização, maior a uniformidade geracional das compreensões culturais, maior a manutenção sem controle social direto e maior a resistência à mudança através da influência pessoal (ZUCKER, 1977).

Segundo Machado-da-Silva e Gonçalves (2010), a proposição de Tolbert e Zucker (2010) ressalta a dinâmica de institucionalização, mais precisamente os estágios deste processo, no entanto, seus argumentos não esgotam o modo pelo qual o ambiente pode determinar mudanças organizacionais. A coerção, ausente enquanto ímpeto para mudança parece ser uma classificação estática do processo de institucionalização defendido pelas autoras, este aspecto pode ser equacionado a partir dos mecanismos de isomorfismo coercitivo, mimético e normativo, apresentados por DiMaggio e Powell (2005). Assim, pode-se falar de diferentes combinações de influências para a mudança, pois os mecanismos que pressionam ao isomorfismo são fundamentais para o entendimento da dinâmica da mudança.

Há que se mencionar outro modelo para avaliação do processo de institucionalização, normalmente utilizado nos estudos que tem com objeto a mudança nas práticas de contabilidade gerencial (GUERREIRO; PEREIRA; FREZATTI, 2008; ANGONESE, 2012; SIMÕES; RODRIGUES, 2012). O modelo de Burns e Scapens (2000), parte do princípio de que os sistemas e práticas de contabilidade de gestão constituem regras e rotinas organizacionais. Essas regras e rotinas configuram uma normativa independente dos interesses pessoais dos atores individuais (SIMÕES; RODRIGUES, 2012).

O modelo de Burns e Scapens aborda, principalmente, os pressupostos da velha economia institucional e considera a contabilidade gerencial como uma instituição dentro da organização, isto é, uma rotina formada por hábitos que dá sentido a determinado grupo de pessoas e que é amplamente aceita de forma inquestionável. (GUERREIRO; PEREIRA; FREZATTI, 2008).

Para este fim, a contabilidade gerencial é concebida como uma prática organizacional rotineira e potencialmente institucionalizada. A preocupação em relação à contabilidade gerencial como instituição dentro da organização individual contrasta com a nova sociologia institucional, que focaliza predominantemente os efeitos externos à entidade sobre as práticas contábeis internas (BURNS, SCAPENS, 2000).

Destaca-se que o modelo proposto por Burns e Scapens (2000), evidencia as suposições da velha economia institucional não considerado as causas externas à organização no comportamento dos processos de institucionalização, principalmente os mecanismos institucionais de isomorfismo presentes tanto na adoção das IPSAS, quanto na implantação do processo de depreciação pela Administração Pública Brasileira; tampouco pondera as ações

do comportamento social, capazes de infundir valor à instituição o que acaba por produzir uma identidade única a cada organização. Estes fatores são considerados, no entanto, pelos pressupostos da nova sociologia institucional, os quais são abordados no modelo teórico de Tolbert e Zucker (2010) e que será utilizado nesta pesquisa para identificar o estágio em que se encontram as práticas de depreciação dos bens móveis da Entidade pesquisada.

Segundo Borges, Mário e Carneiro (2013) a forma como ocorre o processo de mudança das práticas contábeis encontra, na análise institucional, subsídios valiosos à sua interpretação. Assim, após serem exibidas questões fundamentais da teoria institucional necessárias para delimitar as análises deste estudo, são apresentados os pontos relevantes sobre o tema desta pesquisa, sua contextualização internacional e nacional, bem como as normas e procedimentos que delineiam a depreciação dos bens na Administração Pública, no âmbito da União.

## 2.2 HARMONIZAÇÃO CONTÁBIL INTERNACIONAL E A NOVA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

O conceito da Nova Administração Pública (NAP) tem desempenhado um papel dominante na onda de reformas organizacionais do setor público em muitos países e jurisdições. Tais reformas definiram estratégias empresariais nos governos, exigindo o abandono dos regimes tradicionais de gestão das contas públicas e introduzindo uma importante mudança neste setor (JOVANOVIĆ, 2013). Feijó (2013) assegura que na perspectiva internacional, as reformas na contabilidade são motivadas pela busca de eficiência na gestão pública, dentro do *New Public Management* (NPM).

Os pressupostos da NAP auxiliam na compreensão do fenômeno organizacional enfrentado pelas instituições públicas em todo o mundo, com o advento das *International Public Sector Accounting Standards*. Diante disso, apresentam-se a seguir, alguns conceitos deste movimento que impulsionou as mudanças na gestão governamental.

### 2.2.1 A Nova Administração Pública

A segunda metade do século XX ficou caracterizada por um período de grandes transformações tecnológicas, sociais e econômicas, que impuseram novos padrões de gestão às organizações públicas e privadas em todo o mundo (GUIMARÃES, 2000). No âmbito das organizações públicas, como destaca Andion (2012) esse movimento teve início em resposta

ao processo de globalização e à crise do Estado e sofreu influência de muitos fatores. No exterior, destacam-se a crise do modelo Fordista e a emergência de uma agenda internacional neoliberal que diminui a soberania dos Estados Nação. No Brasil, ressaltam-se a crise fiscal e econômica sem precedentes enfrentada pelo país e a crise de legitimidade do próprio Estado, com o fim da ditadura.

Esses novos padrões de gestão, foram introduzidos pelo movimento *New Public Management* (DI GIÁCOMO, 2005) ou Nova Gestão Pública (NGP) (DI GIÁCOMO, 2005; SANO; ABRÚCIO, 2008), ou ainda, a Nova Administração Pública (SEABRA, 2001). Suas práticas foram utilizadas, em muitos países, na promoção de reformas no intuito de reestruturar o Estado (BRESSER-PEREIRA, 1996), focalizando a diminuição do aparelho do Estado; a desregulamentação; o controle fiscal; a privatização de empresas públicas e a aplicação de técnicas empresariais no âmbito governamental que promoveram uma renovação e uma verdadeira ruptura no campo da Administração Pública nas últimas décadas (ANDION, 2012).

O movimento frente à necessidade de embarcar em uma reforma gerencial do Estado foi pioneiramente iniciado no Reino Unido, Austrália e Nova Zelândia (BRESSER-PEREIRA, 2008). As reformas nesses três países foram seguidas por outros, como Canadá e Estados Unidos, Itália e Argentina (DI GIÁCOMO, 2005). No Brasil, até o início de 1990, numerosas propostas de reformas do Estado não cumpriram seus objetivos por não atingirem o problema da máquina estatal, acabando por serem descontinuadas (SOUZA, 2003).

A reforma administrativa, entretanto, só se tornou um tema central no País em 1995, após a eleição e a posse do Presidente Fernando Henrique Cardoso (BRESSER-PEREIRA, 1996). Segundo Sano e Abrucio (2008), para operacionalizar as ideias da Nova Gestão Pública, no primeiro mandato deste governo foi criado o Ministério da Administração e Reforma do Estado (MARE), sob o comando do ministro Luiz Carlos Bresser Pereira, que propôs o Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado (PDRAE), apresentando um diagnóstico da Administração Pública Federal.

O PDRAE e a emenda constitucional da reforma administrativa tomaram como base as experiências dos países da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), principalmente o Reino Unido. Naquela feita, o Brasil tinha a oportunidade de se tornar o primeiro País em desenvolvimento a participar desse grande movimento de reformas (BRESSER-PEREIRA, 2000).

O Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado definiu os objetivos e estabeleceu as diretrizes para a reforma da Administração Pública Brasileira (BRASIL, 1995) e estava

ancorado em três dimensões: uma institucional, voltada à descentralização da estrutura organizacional do aparelho do Estado através da criação de novos formatos organizacionais, como as agências executivas, regulatórias, e as organizações sociais; outra cultural, de mudança de mentalidade, substituindo o fator “desconfiança” que caracteriza a administração burocrática para uma “confiança maior”, ainda que limitada, própria da administração gerencial; e, uma terceira, de gestão definida pela maior autonomia responsabilização dos gestores em substituição parcial dos regulamentos rígidos, da supervisão e da auditoria, que caracterizam a administração burocrática (BRESSER-PEREIRA, 2000).

De acordo com Bresser-Pereira (1996) o apoio recebido pela reforma junto à alta Administração Pública revelou a clara mudança de uma cultura burocrática para uma cultura gerencial. Porém, Sano e Abrucio (2008) afirmam que o PDRAE sofreu uma forte reação do Congresso e do funcionalismo público, além de não ter contado com um forte impulso da opinião pública. Segundo os autores, as agências executivas nunca saíram do papel, e as organizações sociais nasceram fragilizadas, sendo implementadas numa pequena parcela do governo federal. No entanto, graças ao trabalho disseminador do ministro Bresser-Pereira e à iniciativa de alguns governos estaduais, as organizações sociais foram mais bem-sucedidas no plano subnacional.

O grande desafio da implementação do PDRAE era o de articular um novo modelo de desenvolvimento que pudesse trazer para o conjunto da sociedade brasileira a perspectiva de um futuro melhor. Um dos aspectos centrais desse esforço era o fortalecimento do Estado para tornar sua ação reguladora mais eficaz, bem como, tornar eficientes os serviços básicos que prestava e as políticas de cunho social que precisava implementar (BRASIL, 1995).

A reformulação e a modernização da Administração Pública, no sentido de racionalizar as ações e aumentar a eficiência e eficácia das suas instituições, respondendo com agilidade e competência as demandas do governo e da sociedade, tornaram-se cada vez mais indispensáveis (SOUZA, 2003).

Essa ansiedade por fórmulas de excelência ou modelos de sucesso das organizações privadas tem invadido o setor público nos últimos anos, gerando uma tendência de padronização. Porém, os modelos, conceitos e práticas cada vez mais disseminados podem não significar uniformidade, já que cada governo, organização e gestão não absorvem tudo apenas seguindo os padrões, eles são atores que respondem a mudanças, guiados por instituições existentes (SCHOMMER, 2003). Ou seja, mesmo que haja uma tendência à padronização, existirá no seio de todas as entidades o caráter institucional, que, dotado de valor, as tornará uma organização singular.

Segundo Borges (2012), em um contexto de reforma gerencial do Estado onde os governos optaram pelo estabelecimento dos pressupostos da Nova Administração Pública, a qual valoriza a gestão por resultados, a implementação de ferramentas originárias do setor privado e uma responsabilização maior dos gestores, a Contabilidade Aplicada ao Setor Público passou por modificações que destacaram o seu papel como ferramenta gerencial de relevante importância.

Por meio das reformas governamentais foi introduzida uma nova visão e cultura no setor público, a qual defende ações voltadas para resultados, enfatizando a eficiência e buscando uma maior autonomia e responsabilização através da descentralização dos controles gerenciais (BORGES; MARIO; CARNEIRO, 2013).

### **2.2.2 Padronização da contabilidade no setor público: questões internacionais**

O processo de globalização da atividade econômica reforçou a necessidade de harmonizar princípios e práticas contábeis em todo o mundo (LIMA; LIMA; GONÇALVES, 2017). Do mesmo modo, a crise de Estado, que ilustrou a falta de transparência na prestação de contas, juntamente com a má gestão das finanças públicas, culminou com o fracasso da gestão fiscal no setor público. Na atualidade, existe uma tendência mundial, em que muitos administradores, políticos e gestores públicos estão tomando providências fundamentais em direção a uma reforma significativa, incluindo a adoção das IPSAS em suas jurisdições IPSASB (2017a). Esse movimento trata-se de uma mudança importante que precisou e precisará de muito trabalho para ser concretizada (FEIJÓ, 2013).

Publicadas pela IFAC, as IPSAS são um conjunto de normas de contabilidade, de caráter mundial, utilizadas por entidades do setor público, na preparação de suas demonstrações financeiras, com o objetivo de atender o interesse da sociedade. Essas normas são adaptadas para o setor público pelo IPSASB sendo baseadas nas *International Financial Reporting Standards* (IFRS) que são emitidas pelo *International Accounting Standards Board* (IASB). Por meio dessas normas, o IPSASB visa melhorar a qualidade, consistência e transparência das informações financeiras e patrimoniais do setor público mantendo a homogeneidade em sua estrutura e possibilitando maior comparabilidade entre os países, e consequentemente, a uma melhor informação na tomada de decisões e na alocação dos recursos pelos governos (IFAC, 2017).

Percebe-se, neste cenário, a presença de pressões institucionais normativas. Dimaggio e Powell (2005), explicam que essas pressões isomórficas derivam do crescimento da

profissionalização e das categorias profissionais. Tais mecanismos criam grupos quase intercambiáveis que ocupam posições semelhantes dentro das organizações. Essas redes profissionais perpassam as organizações e conseguem, mais rapidamente, difundir novos modelos. A força de uma categoria profissional poderá ser responsável por grandes mudanças ou reestruturações, como está ocorrendo com as normas de contabilidade, impulsionando a homogeneidade entre as entidades públicas em todo o mundo.

Segundo Graciliano e Fialho (2013), a homogeneidade em questão, visa à implementação dos padrões adotados internacionalmente, para que além de cumprir aspectos legais e formais, possibilite aumentar a eficiência dos recursos aplicados no setor público, permitindo maior transparência das informações, a padronizando e evidenciando do patrimônio público.

De acordo com IPSASB (2017b), dezoito países possuem representantes neste Conselho, sendo eles: Reino Unido, Nova Zelândia, Canadá, Austrália, África do Sul, França, Itália, Estados Unidos, Alemanha, Japão, Panamá, Tanzânia, Nigéria, Áustria, Romênia, Suíça, China, sendo que a partir de 2014, o Brasil se tornou o 18º membro do IPSASB. Além dos países, há representantes do Fundo Monetário Internacional (FMI), de Tribunais de Contas de vários países, do Banco Mundial e de uma série de entidades que observam o trabalho dos membros do IPSASB. Assim, o *networking* se torna uma ferramenta poderosa nesse contexto (CFC, 2017b).

O representante do Brasil no IPSASB, Leonardo Nascimento, afirma que até a edição destas normas, na prática, somente os governos e os órgãos de controle eram considerados usuários da informação contábil do setor público. Quando se afirma que a sociedade em geral é usuária dessas informações, elas ganham ainda mais importância, uma vez que deixam de ser meros instrumentos de verificação do cumprimento da legislação e passam a ter um contexto mais amplo, voltadas à prestação de contas perante a sociedade e para subsidiar a tomada de decisão dos gestores (CFC, 2017a).

Muitos governos, jurisdições e instituições internacionais já adotaram as IPSAS e muito mais estão no caminho para a convergência (IPSASB, 2017b). Conforme Lima, Lima e Gonçalves (2017), trinta e nove países já se encontram adotando as IPSAS, de forma plena, em sua estrutura governamental. Segundo Schommer (2003), é comum que soluções em gestão pública que dão certo em uma determinada cultura ou contextos sejam adaptadas e aplicadas em outros países como modelos de sucesso a serem copiados, por influência de organismos internacionais ou fundações financiadoras que atuam em diversos países.

O Brasil possui um caso bem peculiar em relação a outros países, pois, é o único no mundo que tem um plano de implementação das IPSAS para a União, Estados, Distrito Federal e Municípios, e, considerando o tamanho da Federação Brasileira, composta por 5.568 municípios, essa transição se torna desafiadora (CFC, 2017b). Além disso, mudanças institucionais de maior envergadura, como a pretendida pelo governo brasileiro, não combinam com as normas, valores e práticas adotadas nas organizações envolvidas no processo, o que tende a dificultar e, no extremo, inviabilizar sua efetiva adoção (BORGES; MÁRIO; CARNEIRO, 2013).

Macêdo e Klann (2014) relatam que as normas tiveram sua origem pautada na necessidade, cada vez maior, de obter informações fidedignas dos entes governamentais, sendo que tais instrumentos legais estão norteando o grande movimento de mudança de rotinas pela qual está passando a Administração Pública no Brasil.

### **2.2.3 O Cenário brasileiro na harmonização internacional das NBC TSP**

Diante de um contexto de harmonização internacional das informações contábeis, o Brasil se insere na tendência mundial, adotando critérios que aproximassem o País dessa unificação, com o intuito de facilitar a comunicação internacional, aumentar a eficiência do gasto público, permitir maior transparência na prestação de contas e padronizar a evidenciação do patrimônio público (GRACILIANO; FIALHO, 2013). Além disso, a aproximação aos padrões internacionais de contabilidade pública irá aumentar a qualidade das informações prestadas à sociedade (CARVALHO; LIMA; FERREIRA, 2012).

Em 2008, foi anunciado, por meio da Portaria nº 184, do Ministério da Fazenda, que o setor público brasileiro seguiria rumo aos padrões internacionais (FEIJÓ, 2013). De acordo com Barbosa (2013), o CFC, órgão responsável pela edição de normas contábeis no País, publicou onze Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, sendo as dez primeiras promulgadas dentro do ano de 2008 e a décima primeira, editada em 2011. Essas normas foram inspiradas nas internacionais, porém, não convergidas de imediato. De fato, apenas cinco dessas normas entraram em convergência com as IPSAS a partir de 1º/01/2017, a expectativa do CFC é de que até 2021 o Brasil entre em convergência com todas as trinta e duas normas internacionais publicadas até o momento (CFC, 2017a).

Ainda no ano de 2008, a Secretaria do Tesouro Nacional decidiu agregar todos os regramentos contábeis em uma única publicação, o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público. Estabelecendo dois papéis distintos entre as duas instituições, enquanto o CFC

ficou responsável pela edição das NBC TSP, as quais devem estabelecer a base conceitual da Contabilidade Aplicada ao Setor Público no País, a STN assumiu a obrigação pela edição do MCASP, que busca estabelecer regras para implementação das NBC TSP com vistas à consolidação das contas públicas em observância aos mandamentos da Lei de Responsabilidade Fiscal (BRASIL, 2015).

Contudo, estas normas não apareceram de forma repentina para serem adotadas, elas resultaram de um trabalho, desenvolvido desde 2004, que envolveu o Conselho Federal de Contabilidade, juntamente com grupos de profissionais de contabilidade vinculados a universidades e à área pública, em especial à Secretaria do Tesouro Nacional, Tribunais de Contas e Secretaria-Executiva do Ministério da Fazenda (FEIJÓ, 2013).

Igualmente, no caminho para harmonização das normas, foi feita a tradução das *International Public Sector Accounting Standards* para o português, trabalho realizado por uma empresa especializada e conduzido pelo Comitê Gestor da Convergência no Brasil, que foi um produto da ação conjunta do CFC, do Instituto dos Auditores Independente do Brasil (IBRACON), com a cooperação técnica da STN (CFC, 2010; FEIJÓ, 2013).

Percebe-se aqui, novamente, a força da profissionalização que por meio de um trabalho em conjunto dos organismos competentes utilizam mecanismos institucionais isomórficos normativos, para inserir o processo de mudança nas entidades públicas.

No Brasil, segundo CFC (2017b), existe um plano de implantação das IPSAS para todos os entes da Federação, com vistas à consolidação das contas públicas da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, sob a base conceitual das NBC TSP. Por isso, a Secretaria do Tesouro Nacional publicou a Portaria nº 634/1013, que inseriu regras gerais acerca das diretrizes, normas e procedimentos contábeis a serem observadas de maneira obrigatória por todos os entes (BRASIL, 2013).

Para regulamentar a Portaria nº 634/2013, a STN estabeleceu o Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPCP), instituído pela Portaria nº 548/2015, estabelecendo os prazos-limite obrigatórios relativos à implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCP) em todos os entes da Federação em continuidade ao processo de convergência da Contabilidade Aplicada ao Setor Público aos padrões internacionais, conforme disposto na Portaria nº 184/2008. O PIPCP lista os procedimentos patrimoniais a serem necessariamente observados para a consolidação das contas públicas nacionais sob a mesma base conceitual, onde são apresentadas considerações acerca da descrição do procedimento, as fontes normativas e os passos necessários para a respectiva implantação de maneira simplificada (BRASIL, 2015).

Os prazos-limite para implantação dos PCP na Federação Brasileira foram baseados na experiência nacional e internacional e planejados para que sejam atendidos gradativamente, seguindo uma lógica estabelecida de critérios bem definidos e devidamente contextualizados. Este gradualismo nos prazos obrigatórios foi considerado imprescindível, pois a adoção “em bloco” de todos os PCP estabelecidos no MCASP segundo as NBC TSP mostrou-se inviável, tendo em vista relatos de experiências dos entes da Federação acerca das dificuldades operacionais e de recursos materiais e humanos (BRASIL, 2015).

Essas mudanças na Contabilidade, segundo Viana (2014), podem ser responsáveis por ganhos à gestão pública e à sociedade como um todo, sendo capazes de entrelaçar as contas públicas em matéria de melhorias na mensuração, no controle, na evidenciação, na transparência e também no tratamento dos bens patrimoniais dos entes públicos. O gestor precisará de dados confiáveis, fidedignos e atualizados para tomar decisões e ofertar aos usuários relatórios e informações com as mesmas qualidades.

### 2.3 A DEPRECIÇÃO NO SETOR PÚBLICO BRASILEIRO

No atual cenário do setor público brasileiro, de acordo com Tedros et al. (2015), a ausência da informação contábil da depreciação pode limitar o potencial de tomada de decisão dos gestores, por isso, a correta evidenciação desse procedimento constitui-se em elemento necessário para o melhor aproveitamento desse potencial.

No que concerne aos bens móveis e imóveis e sua respectiva depreciação, amortização ou exaustão, o PIPCP explicita que as regras relativas aos registros decorrentes de reconhecimento, mensuração e evidenciação destes bens encontram-se disciplinadas na norma internacional IPSAS 17. Porém, nas NBC TSP, não há norma específica que trate do registro dos bens móveis e imóveis, apenas algumas regras acerca de registro de ativos na NBC T 16.10, e de registros de ativos e passivos nas NBC T 16.2 e 16.6. No entanto, as questões de depreciação, amortização e exaustão estão contempladas na NBC T 16.9 (BRASIL, 2015).

Dentre os assuntos apresentados no PIPCP é relevante expor os prazos de implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais em relação aos bens móveis e imóveis e sua respectiva depreciação, amortização ou exaustão, na União, nos estados, no Distrito Federal e nos municípios brasileiros, os quais são apresentados no Quadro 2.

Quadro 2 - Prazos de implantação PCP: bens móveis e imóveis - depreciação, amortização ou exaustão

PCP (de acordo com as regras das NBC TSP e do MCASP vigentes)	Entes da Federação	Preparação de sistemas e outras providências de implantação (até)	Obrigatoriedade dos registros contábeis (a partir de)	Verificação pelo Siconfi (a partir de)
Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos <u>bens móveis e imóveis</u> ; respectiva depreciação ou exaustão; reavaliação e redução ao valor recuperável (exceto bens do patrimônio cultural e de infraestrutura)	União	A União já implementou as rotinas deste item.	A União já implementou as rotinas deste item.	2017
	DF e Estados	31/12/2018	01/01/2019	2020
	Municípios com mais de 50 mil habitantes	31/12/2019	01/01/2020	2021
	Municípios com até 50 mil habitantes	31/12/2020	01/01/2021	2022
Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos <u>bens de infraestrutura</u> ; respectiva depreciação, amortização ou exaustão; reavaliação e redução ao valor recuperável	União	31/12/2018	01/01/2019	2020
	DF e Estados	31/12/2021	01/01/2022	2023
	Municípios com mais de 50 mil habitantes	31/12/2022	01/01/2023	2024
	Municípios com até 50 mil habitantes	31/12/2023	01/01/2024	2025
Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos <u>bens do patrimônio cultural</u> ; respectiva depreciação, amortização ou exaustão; reavaliação e redução ao valor recuperável (quando passível de registro segundo IPSAS, NBC TSP e MCASP)	União	31/12/2020	01/01/2021	2022
	DF e Estados	31/12/2021	01/01/2022	2023
	Municípios com mais de 50 mil habitantes	31/12/2022	01/01/2023	2024
	Municípios com até 50 mil habitantes	31/12/2023	01/01/2024	2025

Fonte: Adaptado de Brasil (2015)

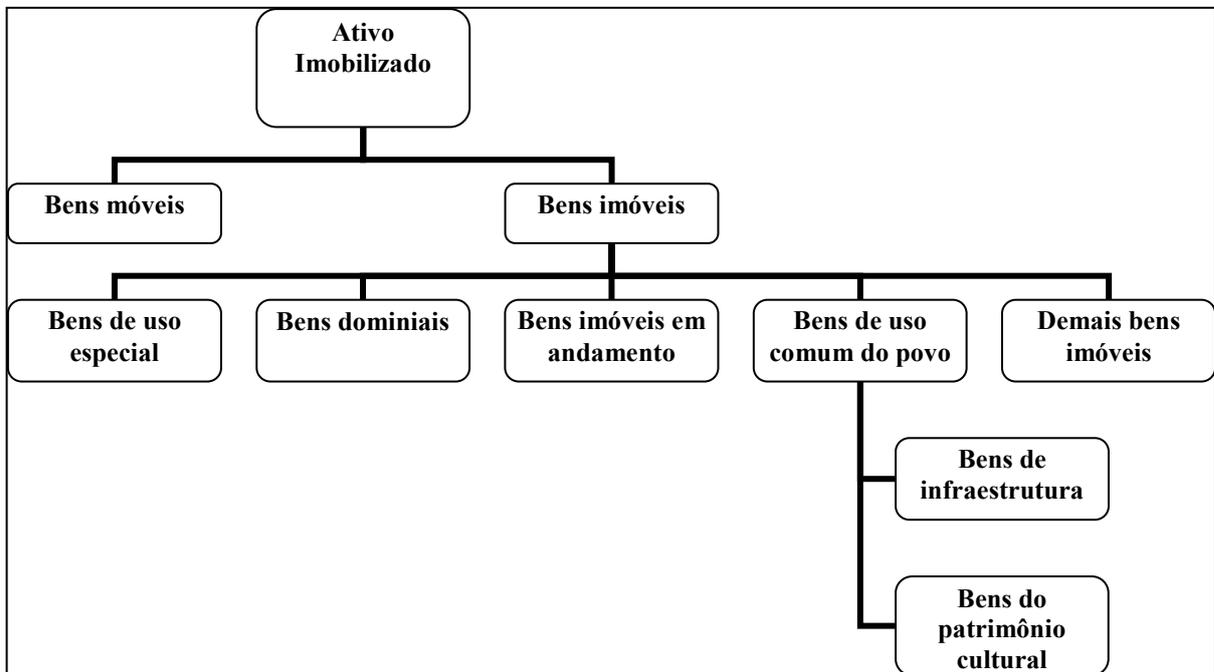
Para melhor compreensão do Quadro 2, existem algumas definições pertinentes a serem feitas. Neste sentido, Brasil (2017a) elucida que bens móveis compreendem aqueles que têm existência material e que podem ser transportados por movimento próprio ou removidos por força alheia sem alteração da substância ou da destinação econômico-social. São exemplos: as máquinas; equipamentos; ferramentas; equipamentos de processamento de dados; móveis e utensílios; veículos; bens móveis em andamento; dentre outros.

Os bens imóveis são aqueles vinculados ao terreno (solo) que não podem ser retirados sem destruição ou danos, tendo como exemplos: bens de uso especial; bens dominiais; bens de uso comum do povo; bens imóveis em andamento; e, demais bens imóveis. Ainda, os bens

de uso comum do povo, dividem-se em bens de infraestrutura e bens do patrimônio cultural. Os bens de infraestrutura são aqueles que fazem parte de um sistema ou de uma rede, especializados por natureza e não tem usos alternativos, como sistemas de esgotos, redes rodoviárias, sistemas de abastecimento de água e energia. Os bens do patrimônio cultural têm relevância histórica, cultural ou ambiental, tendo como exemplos os prédios históricos, sítios arqueológicos, áreas de conservação e reservas naturais (BRASIL, 2017a).

Para apresentar a forma com que a Administração Pública separa seus bens patrimoniais a Figura 2 mostra um esquema de como é organizada esta separação.

Figura 2 - Bens tangíveis da Administração Pública



Fonte: Adaptado de Brasil (2017a)

Ponderando que o objeto desta pesquisa é a institucionalização dos procedimentos de depreciação dos bens móveis da Administração Pública Federal, considera-se importante analisar a linha do Quadro 2, em que é informado que a União já implementou as rotinas de depreciação, amortização e exaustão de seus bens móveis e imóveis. Da mesma forma, de maneira a delimitar o estudo, pode ser observado na Figura 2, o foco do presente estudo, definido pela apreciação do comportamento dos procedimentos de depreciação dos bens móveis em uma Entidade da Administração Pública Federal.

Em se tratando da depreciação dos bens públicos, tema desta pesquisa, foi instituído o Manual SIAFI 020330, com primeira versão publicada em janeiro de 2009, o qual tem sido

constantemente atualizado, considerando ajustes e adequações dos procedimentos. Este manual teve o propósito de orientar os procedimentos para registro da reavaliação, redução a valor recuperável (*impairment*), depreciação, amortização e exaustão na Administração Pública Federal, com orientação de atendimento a partir do exercício de 2010. O Manual SIAFI é um documento que registra, de forma estruturada e sistemática, as normas e procedimentos operacionais do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI) (BRASIL 2017b).

No ano de 2015, em virtude da implementação do Novo Plano de Contas Aplicado ao Setor Público da União, o Manual SIAFI 020330 foi reformulado, sendo excluídos do seu conteúdo os assuntos referentes à reavaliação e redução ao valor recuperável, os quais começaram a ser tratados no Manual SIAFI 020335. Atualmente, o Manual SIAFI 020330 trata apenas da depreciação, amortização e exaustão na administração direta da União, suas autarquias e fundações (BRASIL, 2017b).

A regra de depreciação, contida no Manual SIAFI 020330, exigia que todos os bens móveis, adquiridos a partir do exercício de 2010, começassem a ser depreciados, imediatamente, conforme o método de depreciação adotado pela instituição. Para os demais bens móveis, adquiridos até 31 de dezembro de 2009, a depreciação só poderia ser efetivada, após ser aplicado o teste de recuperabilidade a cada bem. Para tanto, foi estipulado um cronograma de trabalho para que todos os bens da União passassem por este teste, sendo reavaliados a um valor justo (*fair value*), com mensuração confiáveis para serem depreciados. Nesse propósito, foram instauradas comissões ou contratadas empresas especializadas, no âmbito das instituições federais, com o intuito de atender à norma (BRASIL, 2017b).

### **2.3.1 Teste de recuperabilidade**

Para que a depreciação dos bens com data de aquisição anterior ao ano de 2010 fosse colocada em prática, houve a necessidade de colocá-los em bases monetárias confiáveis, o que pôde ser determinado pelo teste de recuperabilidade (BRASIL, 2017a, BRASIL, 2017b).

Para tanto foi efetuado o *impairment test*, no intuito de assegurar que os ativos não estivessem registrados contabilmente por um valor superior àquele passível de ser recuperado, quer seja, por uso ou por venda. Nesse sentido, caso existissem evidências de que o ativo estivesse registrado por valor não recuperável no futuro, deveria ser apurado o *fair value* do referido ativo (CARVALHO; COSTA; OLIVEIRA, 2010). De maneira simplificada, a perda

por *impairment* corresponde à diferença entre o valor contábil e o *fair value* do ativo, quando o segundo for menor.

Este procedimento determinaria a redução a valor recuperável do bem em análise, caso fosse encontrado um *fair value*, superior ao valor registrado do bem, a reavaliação do mesmo seria registrada e o seu valor contábil sofreria o acréscimo necessário para que se tornasse uma base monetária confiável, sem que, com isso, se perdesse o registro do valor histórico do bem (BRASIL, 2017b).

Destarte, o teste de recuperabilidade visou o resgate do valor justo do imobilizado (VIANA, 2014). Silva (2011) ressalta que a determinação do valor justo de um ativo é de responsabilidade da administração da entidade. O autor utiliza o termo valor justo como sinônimo de exatidão, objetividade e verdade, transformando-se em um meio de informação útil para os usuários das informações contábeis e financeiras da Administração Pública.

É importante esclarecer que a redução ao valor recuperável não deve ser confundida com a depreciação. A depreciação é entendida como o declínio gradual do potencial de geração de benefícios futuros de um ativo, motivada pelo desgaste, uso, ação da natureza ou obsolescência. Já o *impairment* é a desvalorização de um ativo quando seu valor contábil excede seu valor recuperável (BRASIL, 2017a).

Os valores de redução a valor recuperável ou reavaliação dos bens apurados com o teste de recuperabilidade, efetuado pelas comissões ou empresas especializadas, deveriam ser reconhecidos, no Balanço Patrimonial da União, como ajustes de exercícios anteriores, reduzindo ou aumentando, diretamente o seu Patrimônio Líquido. Também, vale lembrar que o valor lançado como reavaliação de um bem não causa alteração na capacidade de geração de benefícios futuros, por isso não causa modificação na vida útil do mesmo (BRASIL, 2017b).

Os valores apurados a partir do teste de recuperabilidade, obedecendo ao cronograma estipulado pela STN, foram apropriados no Sistema Integrado de Administração do Governo Federal (SIAFI), influenciando automaticamente o patrimônio da União. Segundo STN (2017), o SIAFI foi implementado em janeiro de 1987, para suprir o Governo Federal de uma ferramenta moderna e eficaz no controle e acompanhamento da eficiência e eficácia dos gastos públicos.

### **2.3.2 Rotinas da depreciação no setor público**

As normas referentes à depreciação e ao teste de recuperabilidade são fundamentais por trazerem ao certame a visão patrimonial da contabilidade pública. Em face, elas alinham-

se em harmonização às técnicas já adotadas pela contabilidade empresarial e com as premissas internacionais a respeito de fato gerador e competência, admitindo procedimentos ainda não utilizados na área pública, tais como: *impairment test*, reavaliação e mensuração confiável, além de vida útil e métodos de depreciação para os elementos do ativo imobilizado (VIANA, 2014).

Segundo CFC (2012, p. 39), “depreciação é a redução do valor dos bens pelo desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência”. O controle da depreciação consiste em reconhecimento e apropriação deste desgaste durante o tempo de vida útil do bem (GRECO; GARTNER; AREND, 2009; SILVA, 2011). A vida útil econômica de um bem é o período definido ou estimado tecnicamente, durante o qual se espera que o bem produza benefícios futuros (BRASIL, 2017b).

Deste modo, no término da vida útil do bem será cessado o registro da depreciação e nesse momento o valor residual será igual a seu valor líquido contábil. Por esta razão é importante que a estimativa da vida útil seja determinada com base em parâmetros técnicos (BARBOSA, 2013). Valor residual é o montante líquido que a entidade espera, com razoável segurança, obter por um ativo no fim de sua vida útil econômica, deduzidos os gastos esperados para sua alienação. Por valor líquido contábil entende-se o valor do bem, registrado na contabilidade, em uma determinada data, deduzido da correspondente depreciação, exaustão ou amortização acumulada (BRASIL, 2017b).

Segundo Silva (2011) a determinação da vida útil econômica de um ativo deve ser definida com base em parâmetros e índices admitidos em norma ou laudo técnico específico. Por isso, foi determinado no Manual SIAFI 020330, para cada conta contábil dos bens, a vida útil econômica e valor residual, que foram estabelecidos segundo orientação técnica, pela necessidade de padronização de critérios para geração de dados consistentes e comparáveis (BRASIL, 2017b). Porém, qualquer entidade poderá provar que sua realidade é outra, e adaptar estas variáveis com dados específicos sobre seus bens, inclusive a data de início de sua utilização (MACHADO; FREYTAG; MALISKI, 2012).

Caso o bem a ser depreciado, tenha sido usado anteriormente à sua posse pela Administração Pública, Barbosa (2013), aduz que os seguintes critérios podem ser utilizados para determinação do novo período de vida útil desse bem: metade do tempo de vida útil do subgrupo do bem; resultado de uma avaliação técnica, definindo o tempo de vida útil econômica que o bem fornecerá benefícios futuros à entidade; e, restante do tempo de vida útil do bem, levando em consideração a primeira utilização do mesmo. Assim, para bens

incorporados por doação, por exemplo, qualquer uma destas metodologias poderão ser utilizadas, a critério da Administração.

Com relação às taxas de depreciação, os órgãos estão tradicionalmente utilizando aquelas previstas no Manual SIAFI 020330, onde a aplicação da quota de depreciação é anual, e seu ajuste é proporcional ao número de meses do ano-calendário (MOREIRA; CORRÊIA; ALENCAR, 2015). As taxas de depreciação serão aplicadas ao valor depreciável, que é o valor original do ativo deduzido do seu valor residual, quando possível ou necessário a sua determinação (BRASIL, 2017b).

Cessa a depreciação do ativo ao término do período de vida útil econômica ou quando ele é baixado. Ao final da vida útil, o valor contábil do ativo será igual ao seu valor residual, ou na falta deste, igual à zero. A partir desse momento, o bem somente poderá ser depreciado se houver uma reavaliação, acompanhada de uma análise técnica que defina o seu tempo de vida útil restante.

A depreciação não cessa quando o ativo se torna ocioso ou é retirado de uso (BRASIL, 2017a). Deve-se tomar cuidado quando da baixa dos bens, como no caso de doação, transferência para outro órgão, desfazimento ou desmembramento, pois, em conjunto deve ser baixada a depreciação acumulada reconhecida para este ativo (BRASIL, 2017b).

Os cálculos da depreciação nos órgãos da Administração Pública devem ser realizados pelo sistema de controle patrimonial de cada órgão, seguindo orientações do Manual SIAFI 020330 (BRASIL, 2017b) e seus valores devem ser evidenciados no Relatório Mensal de Bens (RMB) da instituição, que levará em consideração para apurar o valor líquido contábil, além da depreciação, as reavaliações, ajustes a valor recuperável, amortização e exaustão dos bens (BRASIL, 2017a).

Ao entender que todo bem na Administração Pública Federal deve ser depreciado é necessário citar os principais métodos para execução destes procedimentos (NASCIMENTO NETO, 2016). Os métodos de depreciação devem ser compatíveis com a vida útil econômica do ativo (VIANA et al., 2013), podendo ser adotados os seguintes, sem prejuízo da adoção de outros: método linear ou quotas constantes; método das somas dos dígitos; e, método das unidades produzidas (SILVA, 2011; BARBOSA, 2013).

Segundo Greco, Gartner e Arend (2009), no método linear ou quotas constantes, a depreciação é calculada dividindo-se o valor depreciável pelo tempo de vida útil do bem. “No Brasil, no âmbito das empresas privadas, é o método mais utilizado e certamente também é o adotado no setor público” (SILVA, 2011, p. 143). Para Barbosa (2013), basta aplicar o seguinte raciocínio para encontrar a quota mensal de depreciação.

$$\text{Depreciação mensal} = (\text{valor do ativo} - \text{valor residual}) \times \text{taxa anual (\%)} / 12$$

Segundo Brasil (2017b), o método de cálculo dos encargos de depreciação a ser utilizado para toda a Administração Pública direta, autárquica e fundacional é o das quotas constantes, considerando que a informação proveniente da mesma deve ser consistente e comparável.

O método da soma dos dígitos resulta em uma taxa decrescente durante a vida útil do bem. Esse seria o método mais adequado para itens como, por exemplo, veículos, que costumam ter uma depreciação maior nos primeiros anos de uso. Importante observar que não se exige que todos os bens sejam avaliados pelo mesmo método (BRASIL, 2017a). Para calcular a depreciação utilizando esse método, é estabelecida uma fração em que o denominador é a soma dos algarismos dos anos de vida útil estimada do bem, e o numerador será “n – 1” e assim sucessivamente, até que o denominador seja “1”. O resultado da fração é multiplicado pelo valor depreciável (GRECO; GARTNER; AREND, 2009; SILVA, 2011).

O método das unidades produzidas resulta em uma taxa baseada no uso ou na produção esperada. Neste caso, a vida útil do bem é determinada pela capacidade de produção (BRASIL, 2017a).

Segundo Brasil (2017b), a depreciação do ativo começa quando o item estiver em condições de uso, devendo, o reconhecimento ser iniciado no primeiro mês subsequente à data de colocação do bem em utilização.

Os registros da depreciação devem atender ao princípio de competência, em função dos fatores que a ocasiona, sendo reconhecida no resultado através de uma variação patrimonial diminutiva. Dessa forma, esses novos procedimentos trouxeram grandes reflexos na evidenciação do patrimônio público (MOREIRA; CORRÊA; ALENCAR, 2015), considerando que os registros deveriam espelhar de modo fidedigno a situação patrimonial das entidades (DELAZARE; SOUZA; GAMA, 2010).

Segundo Feijó (2013), com a mudança no foco da gestão pública, que incorporou a visão patrimonial na geração da informação contábil, ocorre uma série de benefícios, dentre eles a apuração adequada do valor do patrimônio e das responsabilidades dos gestores públicos, as quais não decorrem única e exclusivamente do orçamento, mas também de uma gestão correta do patrimônio do Estado.

### **2.3.3 Controle gerencial na ótica do novo paradigma da depreciação dos bens públicos**

O tema gestão adquire cada vez mais espaço nas organizações modernas. Na Administração Pública o caráter se torna ainda mais relevante, à medida que representa a forma de gerir as estruturas reguladas pelo Governo na administração das políticas públicas e a aplicação dos recursos públicos, eminentemente sociais (MAUSS; SOUZA, 2008).

Dentre os mais importantes meios de que dispõe a Administração Pública para alcançar seus objetivos estão os bens por ela administrados, próprios ou de terceiros (COUTINHO, 2005). Neste sentido, o Estado, para desenvolver suas atividades necessita de meios, entre eles, os bens públicos os quais estão vinculados ao atendimento das finalidades públicas (ABE, 2006).

A gestão pública, neste sentido, suporta um desafio a ser vencido que é o de otimizar a utilização dos recursos públicos colocados à disposição da sociedade, pois, quando utilizados de maneira inadequada podem ocasionar efeitos contrários a seus objetivos. Tais objetivos visam tornar as entidades públicas em instituições sólidas, eficazes e bem estruturadas, no atendimento à sociedade (GRACILIANO; FIALHO, 2013).

A gestão pública brasileira vive um intenso processo de transformação, que se estende desde a década de 1980, sob a influência, principalmente, da redemocratização do País e da reforma do Estado, que traz a descentralização como um de seus eixos basilares. Estas novas relações entre níveis de governo, entre Estado e sociedade, com a participação de novos agentes, indicam mudanças nas práticas políticas e organizacionais e, ao mesmo tempo, exigem novos arranjos institucionais (SCHOMMER, 2003).

Sob a perspectiva internacional, as reformas da contabilidade pública são motivadas pela busca da eficiência na gestão pública dentro da chamada Nova Administração Pública. Este novo arranjo, visa resgatar a contabilidade enquanto ciência e seu objeto de estudo, que é o patrimônio de entidade pública (FEIJÓ, 2013). O patrimônio do Estado, como matéria administrável, isto é, como objeto da gestão patrimonial desempenhada pelos órgãos da administração é o conjunto de bens, valores, créditos e obrigações de conteúdo econômico e avaliável em moeda, utilizados na consecução dos seus objetivos (SILVA, 2011).

No que se refere à gestão patrimonial dos bens administrados pelo poder público. Uma das implicações do processo de convergência às normas internacionais de contabilidade foi a necessidade do reconhecimento e evidenciação da depreciação pelas unidades gestoras da Administração Pública (SILVA et al., 2016). Ao mesmo tempo em que se buscam romper os paradigmas na gestão pública, a corrida pela eficiência e qualidade do serviço público é

acompanhada de novos padrões nesse setor, de modo a oferecer ao cidadão informações confiáveis que transpareçam o desempenho da entidade. (MARQUES; PINHEIRO, 2016).

Considerando que a mensuração da depreciação é um fato que altera a composição patrimonial das entidades o que implica na qualidade da tomada de decisão (GRACILIANO; FIALHO, 2013), a correta informação da depreciação, espelhando a situação patrimonial fidedigna das instituições, cumpre o desafio de auxiliar na tomada de decisão dos gestores (DELAZARE; SOUZA; GAMA, 2010).

Julga-se que a divulgação das despesas com depreciação tornaria a gestão dos bens públicos mais transparentes, proporcionando um melhor acompanhamento por parte da sociedade em relação à situação patrimonial das entidades, bem como poderia auxiliar na tomada de decisões pelos gestores patrimoniais, servindo como fonte de informação para o planejamento de novos investimentos. Assim, a depreciação pode ser considerada uma informação relevante para auxiliar os gestores em decisões referentes aos orçamentos de capital das entidades públicas (DELAZARE; SOUZA; GAMA, 2010).

Desse modo, uma adequada mensuração dos bens e, por conseguinte, uma evidenciação correta da depreciação no controle patrimonial pode informar ao gestor quando determinado ativo estará em necessidade de substituição, ocasionando informações que podem gerar a eficiência do gasto público. Além disso, a correta avaliação do patrimônio público é condição essencial para se alcançar o que determinam as novas regras de contabilidade deste setor, respeitando os princípios fundamentais de contabilidade, a fim de garantir um maior grau de transparência dos gastos governamentais, permitindo o controle social por meio das informações produzidas pela contabilidade (AMARAL; BORBA, 2012).

Quando se mergulha no universo desta mudança, logo se verifica elementos de grande complexidade, o que leva a concluir que não são apenas mudanças conceituais e técnicas, e sim, mudanças estruturais profundas, que impactarão na inserção do País no universo internacional de governabilidade. Trata-se de uma iniciativa de médio e longo prazo, que demanda estratégia compatível com a sua concretização. A definição da estratégia dependerá do grau da maturidade da gestão e o estágio em que se encontram os procedimentos adotados pelo órgão, tendo como balizador o marco conceitual e técnico das novas práticas contábeis para o setor público (FEIJÓ, 2013).

Após serem apresentadas as fundamentações teóricas, a seção seguinte, exibirá a revisão sistemática de literatura, realizada no intuito de localizar estudos que se alinham com a mesma finalidade de observação que esta pesquisa se propôs a investigar.

## 2.4 ESTUDOS ANTERIORES ACERCA DA DEPRECIAÇÃO DOS BENS PÚBLICOS

Para localizar os estudos anteriores intrinsecamente ligados a temática em estudo foi realizada uma revisão sistemática da literatura, com intuito de evidenciar caminhos a serem investigados, delinear a construção do problema desta pesquisa e demonstrar os achados científicos progressos.

Neste sentido, primeiramente, foram feitas buscas em bases indexadoras de publicações científicas como: (i) o Portal de Periódicos da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (CAPES), que é uma biblioteca virtual contando com mais de 38 mil publicações em seu acervo, em diferentes áreas do conhecimento (CAPES, 2017); (ii) a biblioteca eletrônica *Scientific Periodicals Electronic Library* (SPELL), que se trata de um repositório de artigos científicos que proporciona acesso gratuito à informação técnico-científica (SPELL, 2017); e, (iii) o Instituto Brasileiro de Informação em Ciência e Tecnologia (IBICT), em sua Biblioteca Digital Brasileira de Teses e Dissertações (BDTD) que tem por objetivo integrar, em um único portal, os sistemas de informação de teses e dissertações existentes no país e disponibilizar para os usuários um catálogo nacional, possibilitando uma forma única de busca e acesso a esses documentos (IBICT, 2017).

Seguindo a busca pela literatura atual a respeito do tema, foram consultados anais de eventos científicos como: (i) Encontro da Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração (EnANPAD); (ii) Encontro de Administração Pública da ANPAD (EnAPG); (iii) Congresso da Associação Nacional de Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis (Congresso ANPCONT); (iv) Congresso Nacional de Administração e Ciências Contábeis (AdCont); (v) Congresso Brasileiro de Custos; Congresso de Controladoria e Contabilidade da Universidade de São Paulo; e, (vi) Congresso Brasileiro de Contabilidade. A consulta a tais eventos foi considerada pela legitimidade e relevância da pesquisa científica nacional apresentada em tais encontros, também, em virtude da possibilidade de serem encontrados estudos a respeito do tema desta pesquisa.

A busca por estudos anteriores foi realizada durante os meses de julho e agosto de 2017, e o período compreendido da pesquisa ficou entre os anos 2008 a 2017. O ano inicial selecionado refere-se à data em que foram divulgadas, no Brasil, as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP), que exigiram a adoção da prática de depreciação pelos entes públicos. Os termos utilizados para a busca foram escolhidos de forma que propiciasse maior aproximação dos resultados com o tema escolhido, quais sejam: “depreciação bens públicos”; “depreciação setor público”; “gestão bens públicos

depreciação”; e, “*impairment* bens públicos”. Não foram utilizados textos em língua estrangeira em virtude de a proposta do estudo estar intimamente ligada ao contexto nacional da efetividade das *International Public Sector Accounting Standards*, no que tange a depreciação na gestão patrimonial dos bens públicos.

Dos 247 estudos mapeados na revisão sistemática da literatura descrita foram analisados os títulos, resumos e conclusões, sendo selecionadas 18 publicações. O Quadro 3 resume o número de resultados encontrados em cada base de pesquisa.

Tabela 1 - Resumo de busca por estudos anteriores

Fontes	Resultados da busca	Trabalhos selecionados
<b>Bases Indexadoras</b>		
Periódicos Capes	180	02
SPELL	13	04
IBICT	34	02
<b>Eventos Científicos</b>		
EnANPAD	05	03
EnAPG	00	00
ANPCONT	02	02
AdCont	02	01
Congresso Brasileiro de Custos	09	02
Congresso de Controladoria e Contabilidade da USP	00	00
Congresso Brasileiro de Contabilidade	02	02
<b>Total</b>	<b>247</b>	<b>18*</b>

Fonte: Dados da pesquisa

Dos 18\* estudos selecionados, 04 deles precisaram ser descartados em virtude da mesma publicação estar em diferentes localizações, o que resultou em 14 pesquisas anteriores a serem estudadas com conteúdos que tangenciaram ao tema. O Quadro 3 lista os trabalhos relevantes encontrados, os quais contribuíram como aporte de informações e revelaram a necessidade de estudos nesta área.

Quadro 3 - Estudos anteriores

Autores / Ano	Objetivo do Estudo
Carvalho, Costa e Oliveira (2010)	Analisar as particularidades de normas nacionais e internacionais balizadoras do <i>impairment</i> no setor público.
Miranda, Lima e Ferreira (2010)	Propor um modelo de processo de depreciação de bens móveis no setor público brasileiro, tendo em vista a percepção de que estes bens estão evidenciados em valores que não reflitam a sua realidade econômica.

Delazare, Souza e Gama (2010)	Analisar a depreciação do ativo imobilizado pertencente ao Instituto Federal do Espírito Santo, como fonte de informação gerencial na realização de investimentos, diante da obrigatoriedade trazida pelo contexto de convergência aos padrões internacionais, estabelecidos pelas IPSAS/IFAC em consonância com as NBCASP/CFC.
Carvalho, Lima e Ferreira (2012)	Analisar o processo de reconhecimento e mensuração do ativo imobilizado, por meio de estudo comparativo segundo o disposto nas Normas Brasileiras de Contabilidade, no Manual de contabilidade Aplicado ao Setor Público e nas <i>International Public Sector Accounting Standards</i> .
Will, Flach e Farias (2012)	Verificar os procedimentos e normatizações contábeis relacionados à avaliação, mensuração e depreciação / amortização / exaustão de ativos pelas Instituições Federais de Ensino Superior brasileiras, diante da convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.
Amaral e Borba (2012)	Demonstrar a importância da reavaliação de ativos para restabelecer o valor informacional dos bens tangíveis registrados no ativo imobilizado da Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC).
Graciliano e Fialho (2013)	Analisar a contribuição do registro da depreciação na contabilidade governamental para a transparência das informações na gestão pública.
Viana et al. (2013)	Investigar as medidas precedentes à implantação da depreciação em uma Instituição Federal de Ensino Superior, com vistas a explicitar os possíveis entraves com relação à aplicação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, vigentes para os bens móveis, e seus benefícios para a tomada de decisões sob a ótica dos gestores.
Viana (2014)	Analisar os efeitos da depreciação na informação contábil patrimonial de uma Instituição de Ensino Superior no Amazonas e consequente evidenciação pela Teoria da Legitimação Contábil.
Tedros et al. (2015)	Identificar perspectivas e desafios no reconhecimento da depreciação no patrimônio de uma Instituição de Ensino Superior advindas da obrigatoriedade de seu registro como resultado do processo de convergência da contabilidade pública brasileira aos padrões internacionais.
Moreira, Corrêa e Alencar (2015)	Investigar o estágio de efetividade da convergência concernente ao imobilizado e intangível no âmbito das universidades federais brasileiras.
Nascimento Neto, (2016)	Avaliar a sistemática de implantação contábil dos procedimentos de depreciação e reavaliação dos bens móveis próprios, com base nas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público e ditames legais vigentes, no âmbito da Universidade Federal do Rio Grande do Norte.
Marques e Pinheiro (2016)	Analisar o processo de convergência das novas normas de contabilidade aos padrões internacionais, no que tange à divulgação de itens específicos de depreciação e seu efeito no patrimônio.
Silva et al. (2016)	Examinar a evolução na evidenciação da contabilização da depreciação dos bens móveis e imóveis pertencentes aos órgãos que compõem a Administração Pública do Estado do Amazonas, nos exercícios de 2012 a 2014.

Fonte: Elaborado com base nos trabalhos pesquisados.

Estudos sobre a gestão patrimonial, com foco na depreciação foram desenvolvidos a partir da entrada em vigor da nova legislação, conforme apresentado no Quadro 3. Carvalho, Costa e Oliveira (2010) em uma pesquisa bibliográfica e documental, analisaram as particularidades das normas nacionais e internacionais que balizaram a aplicação do *impairment*, na prática das entidades brasileiras. Os autores destacaram que um confiável cálculo da perda por *impairment* depende do adequado reconhecimento e da mensuração dos ativos, inclusive com a contabilização da depreciação, amortização ou exaustão. Ainda, reconheceram que, apesar da norma brasileira sobre o *impairment* no setor público já estar em

vigor, muito ainda precisa ser feito em termos de reconhecimento e mensuração de ativos antes de sua aplicação.

Miranda, Lima e Ferreira (2010), por meio de um estudo de caso, em uma Instituição Federal, identificaram dificuldades que poderiam ser universais no âmbito dos entes públicos, quais sejam: a determinação dos parâmetros e método de depreciação a serem utilizados; a necessidade de adaptação do sistema patrimonial interno do ente; o envolvimento de outras áreas da entidade para efetividade do processo. Os resultados do estudo indicaram que para a execução do procedimento da depreciação na esfera governamental, faz-se necessária a realização de um rigoroso estudo acerca do patrimônio, de modo a efetuar os devidos ajustes contábeis quando necessário, como por exemplo: o levantamento de inventário, laudo técnico de reavaliação a valor de mercado e ajuste de redução ao valor recuperável.

A depreciação como fonte de informação gerencial na realização de investimentos em entidades foi tema da pesquisa de Delazare, Souza e Gama (2010), que por meio de um estudo de caso, revelaram que a instituição analisada ainda não se mobilizou quanto à obrigatoriedade da depreciação. Apesar dessa constatação preocupante, destacaram a importância da prática da depreciação, pois a adoção desta informação, com visão gerencial possibilita um melhor aproveitamento dos recursos financeiros pela entidade. Os autores ressaltaram também que a divulgação da depreciação dos bens públicos torna a gestão dos bens mais transparentes, proporcionando um melhor acompanhamento por parte da sociedade em relação à situação patrimonial das entidades, auxiliando na tomada de decisões gerenciais sobre o patrimônio, servindo como fonte de informação para o planejamento de novos investimentos.

No estudo de Carvalho, Lima e Ferreira (2012), foi evidenciado o processo de mensuração do ativo imobilizado, por meio da realização de um estudo de caso, pesquisa documental e entrevistas em uma Instituição Federal. Os resultados demonstraram que a instituição vem executando o procedimento contábil da depreciação para os bens adquiridos a partir de 2010, mas os procedimentos relativos à reavaliação e ajuste de *impairment* ainda não foram executados. Os autores constataram, ainda, que as normas brasileiras, em especial nos aspectos relacionados ao ajuste de *impairment*, ainda se mostram incipientes, refletindo em uma mensuração incorreta dos ativos imobilizados.

Will, Flach e Farias (2012), efetuaram uma pesquisa com procedimentos qualitativos e quantitativos, em uma Instituição Federal, que indicou que existe uma grande diferença entre o que é exigido pelas normas e o que é realizado na prática, especialmente em uma área em que vários procedimentos patrimoniais não existiam, em razão de um entendimento de gestão

da informação contábil com enfoque predominantemente orçamentário. Os autores verificaram a necessidade de aprimoramento conceitual e prático dos profissionais que trabalham na área pública, uma vez que várias normas são lançadas e a estrutura de recursos materiais e humanos não é fortalecida para o atendimento da demanda imposta pelos órgãos de regulação e controle.

Com o intuito de demonstrar a importância da reavaliação dos ativos como meio de viabilizar o valor informacional dos bens de uma instituição, Amaral e Borba (2012), efetuaram um estudo de caso, com pesquisa documental e concluíram que a reavaliação de ativos é uma técnica válida para estabelecer o valor informacional dos bens tangíveis do imobilizado das instituições. Entretanto, até a conclusão da pesquisa, a instituição analisada não havia implementado o procedimento em virtude da magnitude e complexidade da tarefa.

Graciliano e Fialho (2013), analisaram a contribuição do registro da depreciação na contabilidade governamental para a transparência das informações na gestão pública. Como resultados os autores identificaram que a Administração Pública brasileira não apresentava procedimentos para preservar o valor adequado de seus ativos, em vista disso, foi iniciado um trabalho nas instituições, em âmbito federal, de adequação de valor dos ativos no intuito de obter a harmonização das normas e a transparência, o qual foi um processo complexo e gradativo. Os autores evidenciaram que os gestores públicos buscam nos registros contábeis a ferramenta para otimizar os resultados, possibilitando a transparência na gestão, dando ênfase na qualidade do gasto público. Ao final do estudo os autores ressaltaram que o Brasil ainda tem um longo caminho a percorrer, e que as práticas internacionais e nacionais estão em constante aperfeiçoamento.

Viana et al. (2013) investigaram as medidas precedentes à implantação da depreciação em uma Instituição Federal, com vistas a explicitar os possíveis entraves com relação à aplicação das NBST SP vigentes para os bens móveis, e seus benefícios para a tomada de decisões sob a ótica dos gestores. Os autores identificaram que a instituição pesquisada não realizava procedimentos de depreciação, devido às necessidades de reestruturação do sistema patrimonial. Ainda, que os gestores da instituição não acreditavam nos benefícios da adoção da depreciação em termos de tomada de decisão. Os autores indicaram a necessidade de estabelecimento de diretrizes e técnicas específicas, por parte dos órgãos centrais de contabilidade pública, pois, as NBST SP preocupam-se com aspectos conceituais, deixando de lado os determinantes operacionais.

Viana (2014) analisou os efeitos da depreciação na informação contábil patrimonial de uma Instituição Federal. Conforme o autor a depreciação é a ferramenta de maior precisão na

mensuração e evidenciação de imobilizados. O autor destacou que oportunizar que a depreciação angarie um maior controle e transparência dos dados de imobilizados é sobrepujar a pouca motivação no setor público para seu registro. Também, que é essencial elevar os pontos positivos da depreciação quanto à adoção de um sistema informatizado de patrimônio, que controle e gere informações e evidencie o valor dos bens imobilizados mais próximo à realidade, pois, sem a depreciação, a gestão patrimonial continuará com dados deficientes sobre atualização qualitativa e quantitativa sobre o imobilizado.

Tedros et al. (2015), identificaram perspectivas e desafios no reconhecimento da depreciação no patrimônio de uma IFES, advindas da obrigatoriedade de seu registro como resultado do processo de convergência da contabilidade pública brasileira aos padrões internacionais. Por meio de entrevistas com os gestores da instituição evidenciaram que, conforme a percepção destes a depreciação no setor público decorrente da convergência das normas nacionais às internacionais resultou em maior transparência sobre a situação do patrimônio da entidade e contribuiu para a mudança do enfoque orçamentário para o patrimonial.

Moreira, Corrêa e Alencar (2015), investigaram, de forma quantitativa, o estágio de efetividade da convergência concernente ao imobilizado e intangível no âmbito das universidades federais brasileiras. Os resultados do estudo revelaram que o estágio de efetividade da convergência dos critérios examinados encontra-se em apenas 51,1% das instituições, inobstante o dever de observância obrigatória de tais critérios até o final de 2014. Embora as universidades reconheçam os benefícios advindos com a convergência, elas ainda não conseguiram cumprir a metade da legislação vigente. Afirmam que ainda há um longo caminho para a efetividade da convergência inerente ao imobilizado e intangível, no âmbito das universidades federais, considerando os critérios analisados na pesquisa.

Nascimento Neto, (2016), elaborou um "Modelo de Roteiro de Procedimentos Básicos para Depreciação", baseado nas normas vigentes e concluiu que a implementação da nova sistemática de depreciação se deu de maneira plena, na instituição pesquisada, uma vez que esta a promoveu de forma a priorizar a automação dos procedimentos, possibilitando dessa maneira a redução de eventuais erros, promoção de uma maior eficácia nos controles contábeis, assim como maximização da eficiência técnica-contábil dos procedimentos.

Marques e Pinheiro (2016), apresentaram uma análise sobre o processo de convergência das novas normas de contabilidade aos padrões internacionais, no que tange à divulgação de itens específicos de depreciação e seu efeito no patrimônio. Como resultado do estudo os autores mencionam que a instituição pesquisada tem procurado atender a legislação

e o cronograma da STN, porém ainda não foi possível cumprir todas as exigências devido à complexidade das mudanças que exige muito tempo e trabalho.

Silva et al. (2016) examinaram a evolução na evidenciação da contabilização da depreciação dos bens móveis e imóveis pertencentes aos órgãos que compõem a Administração Pública do Estado do Amazonas, nos exercícios de 2012 a 2014. As evidências remeteram a um nível insatisfatório de atendimento ao disposto na legislação pertinente, demonstrando a afetação ocorrida na transparência do correto uso dos bens públicos, bem como nas informações geradas pela contabilidade que são necessárias para a correta tomada de decisão. Ressaltam os autores, nesse caso, os aspectos coercitivos das legislações vigentes, tanto no que diz respeito aos procedimentos que devem ser adotados, quanto à necessidade de fornecer à sociedade informações relevantes e fidedignas para a eficácia do controle social.

De acordo com a revisão sistemática efetuada é possível observar a contribuição da literatura a respeito da gestão patrimonial dos bens públicos desde a publicação da nova metodologia de depreciação, a qual vem se institucionalizando de forma gradativa, nas instituições, em âmbito Nacional.

### 3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Segundo Marconi e Lakatos (2010), método é conjunto das atividades sistemáticas e racionais que permitem o alcance do objetivo da pesquisa, por meio de conhecimentos válidos e verdadeiros, traçando o caminho a ser seguido, detectando erros e auxiliando as decisões do pesquisador. Neste caminho, são descritas as técnicas e procedimentos a serem adotados na realização da pesquisa (GIL, 2002).

Neste capítulo serão descritos os procedimentos metodológicos do estudo, iniciando pelo delineamento da pesquisa e o protocolo do estudo de caso, seguido dos procedimentos para análise dos dados coletados e as limitações da pesquisa.

#### 3.1 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA

Do ponto de vista dos objetivos, esta pesquisa classifica-se como descritiva. A pesquisa descritiva é aquela em que os pesquisadores apresentam o objetivo da pesquisa, procurando descrever e demonstrar como um fenômeno ocorre em um determinado grupo, quais são suas características e semelhanças com outros fenômenos (GIL, 2002). Este estudo possui característica descritiva, pois, demonstra as particularidades e o comportamento das rotinas de depreciação dentro da gestão dos bens móveis da Instituição estudada.

Em relação aos procedimentos, a pesquisa está delineada como um estudo de caso. Segundo Yin (2010), estudo de caso é uma investigação empírica que pesquisa um fenômeno contemporâneo dentro de seu contexto da vida real, especialmente quando os limites entre o fenômeno e o contexto não estão claramente definidos. Para Gil (2002, p. 54), um estudo de caso “consiste no estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos, de maneira que permita seu amplo e detalhado conhecimento”. Neste sentido, foi estudada, de maneira detalhada, a forma com que determinada Instituição Federal de Ensino Superior institucionalizou as práticas de depreciação em sua rotina de procedimentos para atender às normas e exigências legais.

O problema de pesquisa foi abordado de forma qualitativa. Este tipo de abordagem consegue descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais, contribuindo em processos de mudanças destes grupos, conseguindo maior nível de profundidade em relação ao tema estudado.

Por possuírem um ponto de vista subjetivo, as pesquisas qualitativas buscam compreender as rotinas diárias no processo de construção da realidade social (FLICK, 2009). Este estudo procurou analisar o comportamento de uma estrutura, bem como os atores envolvidos em sua rotina, com o propósito de identificar o estágio da institucionalização das práticas de depreciação dos bens móveis em uma Entidade Pública Federal, considerando o construto elaborado a partir do modelo teórico das autoras Tolbert e Zucker (2010).

### 3.2 PROTOCOLO DO ESTUDO DE CASO

O protocolo para um estudo de caso é um instrumento que orienta e regula a condução estratégica da pesquisa, constituindo-se em um elemento poderoso que demonstra a confiabilidade do estudo (GIL, 2002; MARTINS; THEÓPHILO, 2016). Nele, estão contidos os procedimentos e as regras gerais a serem seguidas, por isso, orientam o pesquisador na realização da coleta de dados (YIN, 2010). No quadro 4 será apresentado um esquema do protocolo do estudo de caso desta pesquisa.

Quadro 4 - Esquema do protocolo do estudo de caso

Seções do protocolo	Característica da seção	Evidenciação na pesquisa
<b>Visão geral do projeto de estudo</b>	Justificativa para escolha do caso.	Escolha do caso e características da organização estudada.
	Apresentação do projeto à Instituição e solicitação para estudo de caso.	Autorização para realização da pesquisa.
	Proposição examinada pela pesquisa e relevância teórica da investigação.	Construto teórico da pesquisa.
<b>Procedimentos de campo</b>	Integração dos eventos do ambiente de pesquisa às necessidades do plano de coleta de dados. Deve enfatizar as tarefas importantes a serem executadas e operacionalizadas.	Efetuada antecipadamente, bem como, ajustado durante a coleta de dados documental e observação assistemática.
<b>Questões do estudo de caso</b>	Informações que precisam ser coletadas e por quê. Objetiva manter o pesquisador no rumo, à medida que, ocorre a coleta de dados.	Construto teórico da pesquisa.
<b>Guia para relatório do estudo de caso</b>	Plano de coleta de dados relevantes no formato apropriado, reduzindo a possibilidade da necessidade de uma nova visita.	Catálogo dos documentos reunidos sobre o caso (banco de dados).
	Coleta e análise não são etapas distintas, em um estudo de caso. Permite compreensões e interpretações com melhores níveis de consistência.	Relacionar achados com a teoria, para sustentar resultados preliminares que auxiliaram no relatório final.
		Efetuada durante o trabalho de coleta de dados.

Fonte: Construído a partir de Yin (2010) e Martins e Theóphilo (2016)

O protocolo do estudo de caso, apresentado no Quadro 4 será detalhado nas subseções a seguir, evidenciando sua aplicação na coleta de dados da pesquisa.

### **3.2.1 Escolha do caso e características da organização estudada**

A escolha da Instituição pesquisada justifica-se pela acessibilidade na obtenção de autorização para a realização do estudo de caso, no que diz respeito aos dados documentais e acesso aos respondentes da pesquisa.

Nesse propósito, a pesquisa ocorreu em uma Instituição Federal de Ensino Superior, optando-se por não evidenciar o nome da entidade, para evitar a exposição caso fossem encontradas inconsistências em suas rotinas, já que ao final da pesquisa, foram feitas sugestões de ajustes necessários para a efetividade do processo de depreciação na Instituição.

Trata-se de uma entidade educacional de natureza fundacional pública, gratuita, integrante da Administração Federal Indireta, destinada à promoção do ensino superior, dotada de autonomia: didático-científica; administrativa; e, de gestão financeira e patrimonial. A estrutura física da Instituição suporta um campus principal e três campi fora da sede.

Em 2018, no ensino de graduação oferece 60 cursos presenciais e na modalidade de educação à distância com polos em 21 cidades. No ensino de pós-graduação, conta com mais de 40 cursos, abrangendo: cursos de especialização, mestrados, doutorados e residência médica, o que mantém mais de 13 mil alunos matriculados, contando com o apoio de mais de 2 mil servidores.

### **3.2.2 Autorização para realização da pesquisa**

O primeiro contato com a gestão da Instituição no propósito de verificar a viabilidade deste estudo foi efetuado ainda na fase de estudos preliminares sobre o tema. Após a permissão para a realização da pesquisa, foi enviado um documento formal à Instituição, solicitando autorização para realizar o estudo de caso.

Nesse documento, constante como Apêndice A, foram detalhados o tema do estudo, objetivos a serem alcançados e os procedimentos previstos para sua realização. Essa solicitação formal foi enviada no dia 05 de dezembro de 2017, a qual foi entregue pessoalmente ao gestor de planejamento e administração da IFES.

O documento contendo a resposta à solicitação foi oficialmente respondido no dia 11/01/2018, sendo entregue a pesquisadora, contendo a autorização para que fosse efetuado o estudo de caso desta pesquisa, considerando que o tema era de relevância para a Instituição.

### 3.2.3 Construto teórico da pesquisa

Martins e Theóphilo (2016) destacam que um construto tem o propósito de representar o verdadeiro significado de um conceito, dentro de um específico quadro teórico. A validade de um construto é construída por vários estudos que investigam a teoria do que está sendo medido. Nesse sentido, a partir dos objetivos específicos e com base no referencial teórico, elaborou-se o constructo deste estudo, o qual é apresentado no Quadro 5.

No construto teórico da pesquisa podem ser observadas às proposições examinadas pelo estudo e o embasamento teórico da investigação. Por meio dele é possível verificar quais informações necessitaram ser recolhidas quando da realização da coleta de dados, as quais estão distribuídas nas categorias de análise. O construto aborda também a operacionalização da pesquisa, ou, como foram obtidas as informações.

Quadro 5 - Construto teórico da pesquisa

<b>Objetivos</b>	<b>Categorias de análise</b>	<b>Operacionalização</b>	<b>Base teórica</b>
a) Examinar, com base na NBC T 16.9 e no MCASP, o procedimento contábil de depreciação dos bens móveis da Instituição em análise;	-Adoção das novas práticas contábeis de depreciação.	-Coleta documental: 192 fichas de bens; RMB; RMD.  -Questionário: questões 2.1.3; 2.1.6; 2.1.7; 2.1.10; 2.1.15; 2.2.1; 2.2.2; 2.2.4; 4.5; 4.6.	-CFC (2012);  -Barbosa (2013);  -Brasil (2015);  -Brasil (2017a);  -Brasil (2017b).
b) Averiguar a conformidade da estrutura e da rotina de depreciação, em termos de sistema, cálculo e controle patrimonial dos bens móveis sob guarda da Instituição em estudo;	-Efetividade do processo de adoção destas práticas.	-Coleta documental: 192 fichas de bens; RMB; RMD.  -Questionário: questões 2.1.3; 2.1.10; 2.1.15; 2.2.1; 2.2.2; 2.2.3; 2.2.4; 2.3.1 a 2.3.7; 4.1.	-CFC (2012);  -Barbosa (2013);  -Brasil (2015);  -Brasil (2017a);  -Brasil (2017b).
c) Investigar a utilização das informações sobre a depreciação e a vida útil dos bens móveis na gestão patrimonial da Instituição;	-Utilização da depreciação como ferramenta de gestão.	-Questionário: questões 2.1.11; 2.1.12; 3.1; 3.2; 4.4.	-Delazare, Souza e Gama (2010);  -Graciliano e Fialho (2012).
d) Identificar o estágio da institucionalização das práticas de depreciação na Entidade objeto do estudo, considerando o modelo teórico de Tolbert e Zucker.	-Institucionalização da estrutura, legitimidade, regras e cerimoniais.	-Coleta documental: 192 fichas de bens; RMB; RMD.  -Questionário: questões 2.1.10; 2.1.12; 2.1.14; 2.2.2; 2.3.1 a 2.3.7; 4.5;	-Meyer e Rowan (1977).

		4.6. -Construto para determinar estágio da depreciação (Quadro 8).	
	-Mecanismos institucionais isomórficos: isomorfismo coercitivo (pressões legais formais, STN); isomorfismo normativo (influência das normas emitidas pelo CFC); isomorfismo mimético (adoção de modelos utilizados por outros entes).	-Questionário: questões 2.1.8; 2.1.11; 2.1.13.  -Construto para determinar estágio da depreciação (Quadro 8).	-Dimaggio e Powell (2005).
	-Processo de institucionalização: 1) formalização e adoção das novas regras e rotinas; 2) difusão e operacionalização das rotinas de depreciação; 3) reprodução das novas regras e rotinas, por meio da repetição de comportamentos; 4) aceitação das novas regras e rotinas pelos atores, de forma inquestionável;	- Coleta documental: 192 fichas de bens; RMB; RMD.  -Questionário: questões 2.1.1 a 2.1.4; 2.1.8; 2.1.9; 4.1; 4.2; 4.3; 4.4; 4.5; 4.6.  -Construto para determinar estágio da depreciação (Quadro 8).	-Tolbert e Zucker (2010);  -Machado-da-Silva e Gonçalves (2010);  -Berger e Luckmann (2012).

Fonte: Elaboração própria

O Quadro 5 evidencia, para cada objetivo específico, as categorias de análise que foram desenvolvidas e a operacionalização da pesquisa para que os objetivos específicos fossem alcançados, bem como os autores considerados para embasamento teórico das análises.

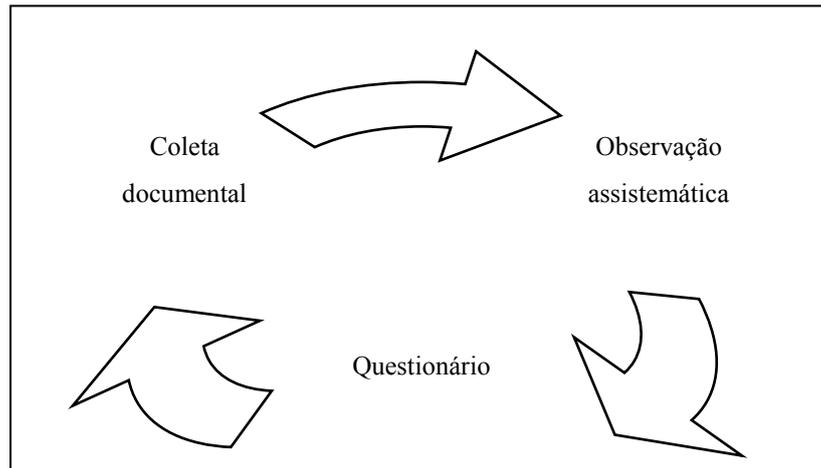
### 3.2.4 Instrumentos de coleta de dados

Coleta de dados é a etapa da pesquisa em que se inicia a aplicação dos instrumentos elaborados e técnicas selecionadas (MARCONI; LAKATOS, 2010). Para que as descobertas de um estudo de caso se tornem convincentes e acuradas indicando a confiabilidade da pesquisa é importante que sejam usadas várias fontes de evidências, sendo que os achados terão mais qualidade se as técnicas forem distintas, evidenciando a triangulação da coleta de dados (MARTINS; THEÓPHILO, 2016).

De acordo com Yin (2010, p. 142), “um ponto forte da coleta de dados do estudo de caso é a oportunidade de usar diferentes fontes de evidência”. Neste propósito, o estudo foi desenvolvido em três partes, como mostra a Figura 3.

Triangulação de dados é a convergência de fontes distintas de uma pesquisa, configurando maior confiabilidade ao estudo. Este processo garantirá que as descobertas em um estudo de caso sejam convincentes, possibilitando um estilo corroborativo de pesquisa (MARTINS; THEÓPHILO, 2016).

Figura 3 - Triangulação da coleta de dados



Fonte: Elaborado a partir do delineamento da pesquisa

A Figura 3 exibe a triangulação dos dados da pesquisa que primeiramente utilizou técnicas de coleta documental, juntamente com a observação assistemática das rotinas e procedimentos do processo estudado, seguida da aplicação de questionários aos principais agentes no processo de depreciação da Instituição.

#### 3.2.4.1 Coleta documental

A fonte de coleta documental está restrita a documentos, escritos ou não, constituindo o que se denomina de fontes primárias (MARCONI; LAKATOS, 2010). Na coleta documental foram verificados: (i) o Relatório Mensal de Bens (RMB), em sua forma resumida, desde o primeiro relatório após a implementação da depreciação na Instituição; (ii) o Relatório Mensal de Depreciação (RMD), do mesmo período; (iii) as fichas dos bens, retiradas de forma aleatória do Sistema Informatizado de Depreciação (SISDEP); (iv) as fichas dos mesmos bens, retirados de forma aleatória do Sistema Informatizado Patrimonial (SISPAT).

Os dados dos relatórios RMB e RMD foram coletados no setor contábil da Instituição, onde ficam arquivados. Os procedimentos de campo foram desenvolvidos no mês de abril de

2018, com prévia verificação de disponibilidade das pessoas envolvidas na guarda dos documentos.

No que concerne aos itens (iii) e (iv), da coleta documental, foi solicitado à gestão patrimonial da Entidade um relatório resumido que evidenciasse a quantidade de bens sob sua guarda. O relatório foi extraído do SISPAT com data de 20/12/2017, e serviu de base para determinar a amostra dos documentos para a coleta de dados.

Verificou-se, nesse relatório, que os bens móveis da Instituição são controlados por grupos, de acordo com as características e natureza patrimonial. Na ocasião do relatório a Instituição conservava sob sua guarda um total de 263.814 bens móveis, divididos em sete grupos, subdivididos em 34 subgrupos, dos quais, 29 foram observados na coleta documental por meio das amostras. Os cinco grupos excluídos equivalem aos bens de natureza não depreciável, são eles: Obras de arte; Bens móveis em elaboração; Importações em andamento; Material de uso duradouro; e, Outros bens móveis.

Os subgrupos representam as contas contábeis conforme o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP). A Tabela 2 descreve a relação dos subgrupos e quantidade de bens alocados em cada um deles, bem como os cinco subgrupos não depreciáveis, indicados por um asterisco (\*).

Tabela 2 - Quantidade total de bens por subgrupo sob guarda da Instituição

<b>Conta Contábil PCASP</b>	<b>12.311.00.00 – Bens móveis - consolidado</b>	<b>Número de bens por subgrupo ou conta contábil</b>
<b>12.311.01.00</b>	<b>Máquinas, aparelhos, equipamentos e ferramentas.</b>	
12.311.01.01	Aparelhos de medição e orientação.	3.194
12.311.01.02	Aparelhos e equipamentos de comunicação.	2.067
12.311.01.03	Equipamentos e utensílios médicos e odontológicos, laboratoriais e hospitalares.	6.081
12.311.01.04	Aparelho e equipamento para esportes e diversões.	580
12.311.01.05	Equipamento de proteção, segurança e socorro.	1.140
12.311.01.06	Máquinas e equipamentos industriais.	228
12.311.01.07	Máquinas e equipamentos energéticos.	1.547
12.311.01.08	Máquinas e equipamentos gráficos.	28
12.311.01.09	Máquinas equipamentos e utensílios de oficina.	1.036
12.311.01.12	Equipamentos, peças e acessórios para automóveis.	04
12.311.01.13	Equipamentos, peças e acessórios marítimos.	66
12.311.01.16	Equipamentos de mergulho e salvamento.	02
12.311.01.18	Equipamentos de manobras e patrulhamento	05
12.311.01.19	Equipamentos de proteção e vigilância ambiental.	15
12.311.01.20	Máquinas e utensílios agropecuário e rodoviário.	46
12.311.01.21	Equipamentos hidráulicos e elétricos.	125
12.311.01.25	Máquinas, utensílios e equipamentos diversos.	3.652
<b>12.311.02.00</b>	<b>Bens de informática.</b>	

12.311.02.01	Equipamentos de tecnologia da informação e comunicação / TIC	18.473
<b>12.311.03.00</b>	<b>Móveis e utensílios.</b>	
12.311.03.01	Aparelhos e utensílios domésticos.	3.582
12.311.03.02	Máquinas e utensílios de escritório.	535
12.311.03.03	Mobiliário em geral.	57.589
<b>12.311.04.00</b>	<b>Material cultural, educacional e de comunicação.</b>	
12.311.04.02	Coleções e materiais bibliográficos.	151.095
12.311.04.04	Instrumentos musicais e artísticos.	585
12.311.04.05	Equipamentos para áudio, vídeo e foto.	4.340
12.311.04.06	Obras de arte e peças para exposição.	120*
<b>12.311.05.00</b>	<b>Veículos.</b>	
12.311.05.01	Veículos em geral.	309
12.311.05.03	Veículos de tração mecânica.	143
12.311.05.05	Aeronaves.	02
12.311.05.06	Embarcações.	24
<b>12.311.07.00</b>	<b>Bens móveis em andamento.</b>	
12.311.07.01	Bens móveis em elaboração.	*
12.311.07.02	Importações em andamento - bens móveis.	*
<b>12.311.99.00</b>	<b>Demais bens móveis.</b>	
12.311.99.09	Peças não incorporáveis a imóveis.	3.238
12.311.99.10	Material de uso duradouro.	3.957*
12.311.99.99	Outros bens móveis.	06*
<b>Total de bens sob a guarda da Instituição em 20/12/2017</b>		<b>263.814</b>

Fonte: Elaborado a partir do Sistema Patrimonial da IFES

A nomenclatura e codificação das contas foram ajustadas para o Plano de Contas Aplicável a Administração Pública, vigente desde 2015, pois o relatório de Instituição apresentava as antigas contas. Por se tratar de uma grande quantidade de bens, foram retiradas amostras não probabilísticas referentes às fichas de bens patrimoniais depositadas no SISPAT e SISDEP da Instituição. Para a amostra foi considerada a quantidade de bens alocados em cada subgrupo, de modo que, todos os grupos fossem analisados, como elenca a Tabela 3.

Tabela 3 - Quantidade de bens para coletar os dados documentais

Quantidade de bens por subgrupo	Amostra retirada para análise por subgrupo	Quantidade de subgrupos nesta faixa	Amostra total
Até 100 bens	01 ficha de controle	09	09
De 101 a 1.000 bens	02 fichas de controle	07	14
De 1001 a 5.000 bens	04 fichas de controle	09	36
A partir de 5.001 bens	08 fichas de controle	04	32
<b>Amostra total</b>		<b>29 subgrupos</b>	<b>91</b>

Fonte: Elaborado a partir do Sistema Patrimonial da IFES

Assim, para a coleta documental dos itens (iii) e (iv), foram analisadas 91 fichas de bens móveis constantes no SISPAT e igualmente 91 fichas, dos mesmos bens, do SISDEP,

totalizando 182 documentos, de modo a proceder à verificação da conformidade dos procedimentos adotados e a comparação dos registros entre os sistemas, já que a Instituição mantém sistemas de controle separados.

Na escolha aleatória das fichas dos bens tomou-se o cuidado de também contemplar bens com datas de aquisição anteriores ao ano de 2010, para que fosse examinada a conformidade dos bens que foram alvo do teste de recuperabilidade.

O procedimento de campo para coleta dos dados desses documentos foi efetuado no setor patrimonial da Instituição, com o auxílio do gestor da unidade, pois foi necessário acesso ao SISDEP e ao SISPAT para a coleta dos dados. A coleta transcorreu durante o mês de abril de 2018, sempre com prévio agendamento da pesquisadora para que não atrapalhasse o andamento das rotinas da unidade.

A lista de bens por cada grupo analisado foi extraída utilizando o comando de inclusão do subelemento orçamentário de despesa em uma ferramenta de busca por natureza de bem no SISPAT, após esse comando, todos os bens registrados naquela natureza de despesa eram revelados na tela do computador de forma resumida e listados por número de tombamento.

Partindo dos números dos tombamentos dos bens no SISPAT, foram extraídas as informações de: data de entrada; tipo de bem; tipo de documento de entrada; valor histórico; e, valor avaliado. Depois disso, estes números de tombamentos eram lançados como busca no SISDEP e se as fichas de controle de bens desse sistema eram reveladas, as seguintes informações eram verificadas: valor histórico; valor contábil bruto ou valor avaliado; vida útil (em anos); valor residual (em percentual); valor residual (em valor monetário); valor contábil líquido; e, valores da depreciação mensal dos bens.

Os achados encontrados na coleta documental foram inseridos em planilha eletrônica, de acordo com as categorias observadas para serem utilizados nas análises e conclusões do estudo.

Um dos grandes desafios da utilização da prática de análise documental está no grau de confiança sobre a veracidade dos documentos, o que pode ser atenuado, quando possível, por meio de análises cruzadas e triangulações de outras fontes (MARTINS; THEÓPHILO, 2016). Para tanto, juntamente com a coleta documental foram aplicados questionários aos principais agentes no processo de depreciação dos bens móveis da Instituição. Não obstante, durante a coleta de dados documental, a pesquisadora, por estar nos ambientes em que são executadas as rotinas dos procedimentos do processo estudado, utilizou-se da observação assistemática, para captar informações não abrangidas nas demais coletas de dados.

### 3.2.4.2 Coleta dos questionários

Segundo Marconi e Lakatos (2010, p. 184), “o questionário é um instrumento de coleta de dados, constituído por uma série ordenada de perguntas que devem ser respondidas por escrito e sem a presença do entrevistador”. Desta forma, foi aplicado um questionário, apresentado no Apêndice B, que combinou questões fechadas e abertas, aos principais atores envolvidos na prática de depreciação da Instituição.

O questionário foi elaborado pela pesquisadora de forma a englobar assuntos que pudessem identificar aspectos chave da estrutura investigada, como os hábitos, rotinas e procedimentos de depreciação percebidos ou desenvolvidos pelos atores envolvidos no processo, tendo como orientação a NBC T 16.9, o MCASP, o PIPCP e o Manual SIAFI 020330, bem como os pressupostos da nova sociologia institucional. Esse instrumento foi composto por 39 perguntas, distribuídas em blocos categorizados, pela natureza de informação que se pretendeu extrair das respostas, como demonstrado no Quadro 6.

Quadro 6 - Distribuição dos assuntos por bloco no questionário

<b>Bloco 01</b>	Dados gerais do respondente
<b>Bloco 02</b>	Procedimentos e rotinas existentes acerca da depreciação dos bens móveis na administração pública: - Implementação - Conformidade - Funcionalidade dos sistemas informatizados
<b>Bloco 03</b>	Utilização da depreciação como ferramenta de controle e gestão patrimonial
<b>Bloco 04</b>	Nível de institucionalização dos procedimentos e rotinas dos bens móveis na Administração Pública

Fonte: Elaboração própria

Este tipo de técnica, que engloba ambos os tipos de perguntas, é frequentemente utilizada pelos pesquisadores. É importante destacar que os questionários não estão restritos a uma quantidade determinada de perguntas, pois, o número de questões elaboradas depende da complexidade das informações a serem coletadas (RICHARDSON, 1989).

O questionário foi inicialmente submetido ao pré-teste de maneira a tornar sua aplicação exequível aos respondentes e foi aplicado à três pessoas. Uma delas trata-se de um servidor da Entidade pesquisada que cursa Mestrado em Contabilidade e tem experiência na área, os outros dois são professores do Programa de Pós-Graduação da Instituição. Após o pré-teste foram incorporados os ajustes na redação dos questionamentos para que fosse possível atender os objetivos da pesquisa.

Considerando a população existente na Instituição foram escolhidas, propositalmente, as pessoas que, de alguma forma, fizeram ou fazem parte da estruturação do processo da depreciação, desde a sua implementação até a atualidade. Estes indivíduos estão caracterizados hierarquicamente, como mencionado no Quadro 7.

Quadro 7 - Relação de respondentes que fizeram parte da pesquisa

<b>Hierarquia</b>	<b>Denominação</b>	<b>Quantidade</b>
Gestor nível 1	Respondente A	01
Gestor nível 2	Respondente B	03
	Respondente C	
	Respondente D	
Executores	Respondente E	04
	Respondente F	
	Respondente G	
	Respondente H	

Fonte: Dados da pesquisa

Por se tratar de um órgão público a maioria dos respondentes possui vínculo estatutário com a Instituição analisada, tratando-se de servidores de carreira da Administração Pública Federal. Existem na relação, dois respondentes que são ocupantes do cargo de empregado público, sujeitos ao regime da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT).

Os questionários foram distribuídos aos oito respondentes durante o mês de abril de 2018, encaminhados de forma eletrônica para facilitar no tratamento dos dados.

O intuito da aplicação deste questionário, primeiramente, foi o de confrontar os achados na pesquisa documental, com a visão dos gestores e executores da nova metodologia. Em um segundo momento, objetivou-se, levantar a proposição dos gestores em relação à utilização da prática de depreciação em suas decisões acerca de novos investimentos. Outra análise pretendida, a partir da utilização da técnica, foi a de verificar se os atores percebiam a relevância de uma adequada informação da capacidade econômica de sua carga patrimonial. No que tange ao questionário aplicado aos executores dos procedimentos de depreciação, a finalidade foi perceber, o quão institucionalizadas encontram-se estas práticas em sua rotina.

#### 3.2.4.3 Observação assistemática

A observação é imprescindível em qualquer processo de pesquisa científica no campo social (RICHARDSON, 1989), trata-se de uma técnica de coleta de dados que utiliza os sentidos na obtenção de determinados aspectos da realidade (MARTINS; THEÓPHILO, 2016), consistindo, não apenas em ouvir, mas, em examinar fatos ou fenômenos que se deseja

estudar (MARCONI; LAKATOS, 2010), é a percepção atenta sobre o fenômeno no seu todo ou em partes, capaz de captar novos elementos e incorporá-los a pesquisa, apresentado uma dimensão mais ampla e complexa (RICHARDSON, 1989).

A técnica de observação foi utilizada de forma assistemática, quando da realização da coleta de dados documental, durante o mês de abril de 2018, quando a pesquisadora permanecia no ambiente em que são realizados os procedimentos de depreciação no setor contábil e no setor patrimonial da Instituição, possibilitando a percepção de questões não captadas na pesquisa documental e no questionário, quando interagia com os sujeitos e ambiente pesquisado.

Nesse propósito, puderam ser sanadas dúvidas acerca de determinados conceitos ainda desconhecidos pela pesquisadora. Pois, ao não entender alguma sistemática, era possível interagir com os atores do ambiente fazendo questionamentos esclarecedores acerca da rotina ou procedimento investigado.

Segundo Marconi e Lakatos (2010) a observação assistemática é uma técnica não estruturada, também denominada espontânea, informal, livre e ocasional que consiste em recolher e registrar os fatos da realidade sem que o pesquisador utilize meios técnicos especiais ou precise fazer perguntas diretas. A triangulação da observação com outras fontes de dados intensifica a expressividade dos dados reunidos (FLICK, 2009).

### 3.3 ANÁLISE DOS DADOS

Nas pesquisas qualitativas os dados são divididos em unidades menores de observação, sendo reagrupados em categorias que se relacionam entre si. O pesquisador define as categorias descritivas de maneira que possam agrupar os conceitos que o ajudem na compreensão do fenômeno (MARTINS; THEÓPHILO, 2016).

A análise documental permite passar de um documento primário para um secundário, utilizando-se de palavras-chave em que os elementos informacionais são classificados em categorias indexadoras ou temáticas, as quais permitem agrupar documentos que apresentem critérios em comum (BARDIN, 2011).

Para a análise dos dados coletados nos documentos foi utilizada a técnica de análise categórica temática, sendo utilizados os conceitos da NBC T 16.9, do Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público e do Manual SIAFI 020330, de onde foram retiradas a base legal e as normas vigentes, no que tange a depreciação dos bens móveis da Administração Pública Federal, para a criação das categorias analisadas. Assim, as

informações dos documentos foram desmembradas e a categorização classificada de acordo com a investigação temática, presentes no construto teórico da pesquisa (Quadro 5), objetivos a, b e d.

Os documentos foram separados em dois grupos: o primeiro contendo os relatórios RMB e RMD e o segundo com as 182 fichas dos bens, provenientes do SISPAT e do SISDEP. Esta divisão deve-se ao fato de os grupos apresentarem analogias no seu conteúdo. Em ambos os grupos as verificações foram feitas de forma a validar os procedimentos e rotinas da Instituição com as regras e práticas legalmente instituídas.

Para análise dos dados dos questionários foi utilizada a técnica de análise de conteúdo. Segundo Bardin (2011, p.37) “a análise de conteúdo é um conjunto de técnicas de análise das comunicações”. Nesta técnica utiliza-se de procedimentos sistemáticos e objetivos para descrição de conteúdos de mensagens, inferindo conhecimento a partir da análise das categorias investigadas.

Os questionários aplicados, contendo perguntas abertas e fechadas foram analisados de acordo com a totalidade das categorias de análise contempladas no Quadro 5. Para cada pergunta do questionário, foram dispostas as oito diferentes respostas as quais foram analisadas em conjunto. Esse procedimento se deu nas 39 questões do instrumento de pesquisa, sendo que a análise de cada bloco (contendo uma pergunta e oito respostas) foi efetuada a partir da inferência das respostas, sendo considerada a relação existente entre elas.

De forma a atender a triangulação dos dados a observação assistemática foi trabalhada durante todo o período da coleta de dados documental, deste modo foi possível contemplar a execução dos procedimentos em sua essência, o que contribuiu para enriquecer os resultados não amparados pela pesquisa documental e o questionário.

Para que a análise dos dados fosse capaz de determinar o nível de institucionalização das práticas de depreciação da Instituição, foi elaborado um construto, apresentado no Quadro 8, com base nas autoras institucionalistas Tolbert e Zucker (2010), comparando os resultados encontrados na análise documental, na análise das respostas dos questionários acerca da percepção dos gestores e executores em relação ao processo de depreciação, juntamente com a observação assistemática da pesquisadora.

Neste construto foram mapeados os estágios inerentes à institucionalização de uma estrutura ou processo, correlacionando-os com as etapas do processo de depreciação dos bens móveis da Administração Pública Federal. A primeira coluna do construto refere-se ao modelo teórico de Tolbert e Zucker (2010) e abrange as características inerentes ao processo de institucionalização. A segunda coluna compreende a caracterização do processo de

depreciação correspondente às diferentes fases da sua efetivação, de acordo com os acontecimentos, a legislação, os procedimentos e as regras necessárias para a sua total institucionalização, de acordo com a NBC T 16.9 e o MCASP.

Deste modo, foi possível verificar em que estágio se encontra a institucionalização da depreciação, caracterizada pelos procedimentos desempenhados na Instituição Federal de Ensino Superior, objeto deste estudo.

A análise do construto foi efetuada por meio da triangulação das três técnicas de análise de dados. No julgamento das etapas do processo de implantação para cada item pode haver as seguintes situações como resposta:

**S:** De acordo (Etapa encontra-se concluída pela Instituição ou pela Organização responsável).

**N:** Não de acordo (Instituição ou Organização responsável, não concluiu esta etapa).

**P:** Parcialmente de acordo (Instituição ou organização responsável, concluiu parcialmente esta etapa).

A coluna observações do construto foi utilizada para anotar considerações acerca do item avaliado, que serviram para a elaboração das análises e conclusões da pesquisa.

Quadro 8 - Construto para determinar o estágio de institucionalização da depreciação da IFES

Estágio pré-institucional		Análise	Observações
Habitualização			
1. Geração de novos arranjos estruturais.	- Conhecimento e divulgação da nova legislação, proveniente da força causal que indicou a necessidade de INOVAÇÃO: Portaria 184/2008 do Ministério da Fazenda.		
2. Formalização de tais arranjos em políticas e procedimentos.	- Formalização do processo em normas e procedimentos: emissão das NBC TSP 16.9 (CFC, 2012); emissão Manual SIAFI 020330 (BRASIL, 2017b).		
	- Treinamento do pessoal envolvido, disseminação por toda a federação.		
3. Criação de novas estruturas.	- Ajuste ou criação dos sistemas informatizados da Instituição para suportar a nova regra.		
	- Determinação de Comissão de servidores ou contratação de empresa especializada para executar os procedimentos de teste de recuperabilidade, de forma a tornar o valor registrado do bem um valor justo.		
4. Gestores compartilham a inovação de forma a torná-la factível.	- Gestores compartilham uma base comum de ideias de forma a tornar a nova estrutura atraente e possível de ser executada.		
5. A inovação, frequentemente ocorre, em estreita associação com a adoção de processos em outras organizações (invenção simultânea).	- A Instituição insere-se no cenário Nacional de forma simultânea de implementação da nova sistemática.		

6. Organizações podem levar em consideração, como parte inerente a solução de seus problemas, às soluções desenvolvidas por outras.	- Isomorfismo mimético. A Instituição considerou, em seu processo, a solução de problemas enfrentados por outros entes. - Instituições tornam-se homogêneas: comportamento padronizado das instituições adotantes.		
<b>Estágio semi-institucional</b>		<b>Análise</b>	<b>Observações</b>
<b>Objetificação</b>			
1. Difusão, propagação, multiplicação da estrutura.	- Colocação do Sistema de Depreciação em atividade. - Início da contabilização de depreciação para bens adquiridos a partir de 2010. - Começo das atividades para proceder ao teste de recuperabilidade, para bens com data de aquisição anterior a 2010.		
2. Desenvolvimento de certo grau de consenso social a respeito do valor da estrutura.	- Entendimento dos atores quanto à necessidade e a legalidade em atender a legislação. Valor da estrutura começa a ser compreendido. - Crescente adoção, desta estrutura, pelas organizações com base nesse consenso. As demais instituições começam adotar a nova sistemática.		
3. Generalização do significado de uma ação.	- Os padrões e dificuldades de uma Instituição são generalizados para todas, sendo que suas ações serão determinantes para a próxima decisão de adoção. - Quanto maior é o número de adotantes da nova sistemática, mais encorajadora será para as Instituições resistentes a mudança. Pois existirá maior número de organizações que testaram seus processos.		
4. Apesar de terem adquirido certo grau de aceitação normativa, os adotantes, não obstante, estarão conscientes de sua qualidade relativamente não testada e, conscientemente irão monitorar a acumulação de evidência (de sua própria organização, bem como de outras) a respeito da eficácia das estruturas.	- Pode existir certo grau de desconfiança da confiabilidade nas estruturas por parte dos atores.		
5. Atividade de teorização:  - Os interessados na mudança ( <i>champions</i> ) <u>identificam</u> um conjunto de organizações que enfrentam um <u>problema ou fracasso</u> , gerando com isso, um reconhecimento público.  - Os interessados na mudança ( <i>champions</i> ) <u>desenvolvem teorias</u> que <u>diagnostiquem</u> as fontes das situações-problema ou fracasso da estrutura.  - <u>Apresentando solução ou tratamento</u> apropriado. A teorização atribui à estrutura <u>uma legitimidade cognitiva e normativa</u> , oferecendo evidências de que a mudança será bem-sucedida.	- Identificação, pelos Órgãos Setoriais, dos problemas de contabilização, bem como a orientação às Instituições que não haviam adotado a nova sistemática de depreciação.  - Órgãos Setoriais desenvolvem soluções aos problemas enfrentados na execução do processo de depreciação pelas instituições adotantes.  - Apresentação de soluções aos problemas enfrentados pelas instituições.		
6. À medida que a teorização de desenvolve e se explicita deve diminuir a variação na forma que as estruturas tomam em diferentes organizações.	- Organizações começam a seguir normas e regras para o processo de depreciação diminuindo a diferença entre as práticas adotadas nas instituições.		

7. O ímpeto da difusão deixa de ser simples imitação para adquirir uma base mais normativa, refletindo a teorização implícita ou explícita das estruturas.	- Instituições criam suas próprias rotinas e cerimoniais para atenderem a legislação, passando de imitação para normatização das estruturas. - Adotantes da estrutura são bastante heterogêneos.		
<b>Estágio de total institucionalização</b>		<b>Análise</b>	<b>Observações</b>
<b>Sedimentação</b>			
1. Continuidade histórica da estrutura e, especialmente, em sua sobrevivência pelas várias gerações de membros da organização, pelo menos por um período longo de tempo.	- Instituição mantém uma rotina de depreciação mensal, de acordo com as normas e legislação vigente. - Instituição possui manual de rotinas de depreciação, que serve para transmitir a continuidade da estrutura aos futuros membros.		
2. Ações recebem qualidade de exterioridade.	- Se refere ao grau com que as tipificações de são vivenciadas possuindo uma realidade própria. Quando os novos membros, mesmo não tendo conhecimento das suas origens, estão aptos a tratá-las como fatos sociais, sem contestação.		
3. Propagação de suas estruturas por todo o grupo de atores teorizados como adotantes adequados. Existe baixo grau de Teorização.	- Disseminação da estrutura é feita por atores que passaram pelo processo de teorização (que possuem <i>expertise</i> , no assunto).		
4. Bidimensionalidade: existe "largura" e "profundidade", o quanto está disseminada nos atores e grupos e quanto tempo irá permanecer enraizada na organização.	- Nos dias atuais, não devem existir dúvidas quanto aos procedimentos e rotinas adotados pela Instituição no processo de depreciação.		
5. Perpetuação da estrutura no tempo:  - Baixa resistência de grupos de oposição.  - Promoção e apoio ao grupo de defensores da estrutura.  - Correlação positiva com os resultados esperados do processo.  - Identificação dos fatores que comprometem o processo de difusão da estrutura é a chave para a compreensão do processo de sedimentação.	- Os grupos ou indivíduos não apresentam resistência ao processo de depreciação adotado pela Instituição.		
	- Existe incentivo e apoio àqueles atores, envolvidos no processo, que defendem o bom desenvolvimento da estrutura.		
	- Existe uma correlação com o sucesso ao mencionar os resultados da nova estrutura, entre os atores. Vinculação com a legitimidade da estrutura.		
	- É possível identificar fatores que comprometem a difusão da estrutura.		

Fonte: Elaborado com base no modelo de Tolbert e Zucker (2010).

Tendo todas as análises concluídas, o construto, evidenciado no Quadro 8, serviu de fechamento para a pesquisa, identificando o estágio de institucionalização das práticas de depreciação na Instituição e fazendo com que os objetivos e questionamento de pesquisa fossem atingidos.

### 3.4 LIMITAÇÕES DA PESQUISA

Este estudo limitou-se a investigação do estágio de institucionalização em que se encontram as práticas de depreciação dos bens móveis em uma Instituição Federal de Ensino Superior e mesmo que seus resultados não sejam estendidos as demais entidades, isso não

impede que a pesquisa seja replicada em outro ente de qualquer esfera governamental, ou mesmo, ser utilizada como referência para estudos futuros.

No que se refere ao instrumento de coleta da percepção dos atores envolvidos no processo de depreciação dos bens móveis da Instituição, optou-se pela aplicação de um questionário e não entrevista, considerando a proximidade com que a pesquisadora mantinha com os pesquisados. Essa escolha permitiu que os pesquisados pudessem escrever sobre sua visão do processo sem sofrer pressões ou intimidações que pudessem sentir em relação a presença da pesquisadora.

Ainda sobre os questionários aplicados, ponderando que algumas questões se referiam à fase de implementação do processo de depreciação, existe a possibilidade dos respondentes não lembrarem de alguns detalhes, visto que este processo teve seu início no ano de 2010. Nesta mesma perspectiva, há que se considerar, a participação de servidores novos na execução das rotinas, que não tinham participado do processo desde o início.

No que se refere à coleta de dados documentais provenientes das fichas de controles dos bens, a pesquisa limitou-se a análise dos dados da amostra não probabilística retirada de forma aleatória dos sistemas informatizados da Instituição. Ocorre que pela grande quantidade de bens existentes sob guarda da Entidade, os resultados podem não contemplar todas as inconformidades existentes nos sistemas.

## **4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS**

A interpretação dos dados consiste em estabelecer a ligação entre os resultados obtidos com outros já conhecidos, quer sejam derivados de teoria, quer sejam de estudos realizados anteriormente (GIL, 2007). Este capítulo foi consolidado pelo construto teórico da pesquisa, exposto no Quadro 5 e apresenta os resultados provenientes da análise documental, aplicação do questionário e observação assistemática, correlacionando-os com a discussão do referencial teórico apresentado no capítulo 2.

Triangulando as fontes da pesquisa, foi possível demonstrar a implementação e a conformidade da estrutura de depreciação dos bens móveis, sua utilização como ferramenta de gestão, bem como o estágio de institucionalização que se encontram essas rotinas e práticas na Entidade, o que foi identificado a partir da utilização do construto apresentado no Quadro 8, baseado no modelo teórico de Tolbert e Zucker (2010).

Ao final, apresenta-se uma proposta de ajustes necessários para que a Instituição possa se encaminhar para uma total institucionalização do processo de depreciação, para viabilizar esta proposta, durante a descrição e análise dos resultados sempre que forem localizadas inconsistências com a legislação ou norma vigentes, haverá uma indicação de “Nota” que irá compor a proposta de ajustamento.

### **4.1 GERAÇÃO DA NOVA ESTRUTURA E FORMALIZAÇÃO DOS PROCEDIMENTOS DE DEPRECIAÇÃO**

O primeiro estágio de institucionalização de uma nova estrutura corresponde à geração dos novos arranjos e a formalização de tais arranjos em políticas e procedimentos possíveis de serem executados. A seguir são expostos os pontos analisados sobre o estágio pré-institucional do processo de depreciação dos bens móveis da Instituição analisada.

#### **4.1.1 Cenário profissional da mudança de estrutura na Instituição**

A pesquisa teve parte dos resultados balizada por um questionário aplicado a profissionais envolvidos com os procedimentos de depreciação na Entidade. Neste sentido, todos os instrumentos encaminhados foram respondidos, tendo este estudo contado, na construção de sua análise, com a percepção de 100% dos pesquisados.

Em relação aos respondentes do questionário de pesquisa, constatou-se que a metade deles possui cargo de gestão e os demais são executores de rotinas e procedimentos aplicados a Administração Pública, dentre estes, as práticas de depreciação dos bens móveis da Instituição.

Considerando a experiência dos atores na Administração Pública, dois dos respondentes possuem mais de 20 anos servindo a Instituição em estudo, outros dois possuem entre 10 e 20 anos de trabalho para a Entidade, três deles têm entre cinco e 10 anos de serviço público, enquanto, apenas um possui menos de cinco anos servindo a Administração Pública Federal.

Todos os profissionais envolvidos no cenário institucional dessa mudança possuem formação acadêmica em nível superior, sendo sete Contadores e um Economista. Neste sentido, percebe-se que, em relação ao entendimento da matéria, objeto do estudo, os atores que foram alvo desta pesquisa, possuem conhecimento para opinar a respeito dos questionamentos efetuados.

Esse fator favorece o ambiente da mudança e coaduna com o pensamento de Dimaggio e Powell (2005), os quais destacam que o crescimento da profissionalização entre as categorias pode criar redes que perpassam as organizações e mais rapidamente conseguem difundir novas estruturas. Assim, uma categoria profissional com bases sólidas, pode ser considerada um agente difusor da mudança pretendida.

#### **4.1.2 Implantação do processo de depreciação**

De acordo com a maioria dos respondentes se não existisse a exigência legal, a Instituição não adotaria as novas práticas de depreciação dos bens móveis. Os principais motivos, segundo os profissionais, devem-se aos fatos de que: a visão da contabilidade pública era baseada na questão orçamentária; a gestão da Instituição não compreende a função da contabilidade e sua utilidade no processo de tomada de decisão; a gestão patrimonial não é prioridade para a administração; e, a gestão da Instituição não percebe a importância de manter a real capacidade econômica de seus bens.

O enfoque predominantemente orçamentário, dado à contabilidade pública também foi evidenciado no estudo de Will, Flach e Farias (2012), como um contraponto à efetividade das práticas de depreciação em razão do entendimento sobre a gestão da informação contábil. Já Tedros et al (2015), informaram em sua pesquisa que o próprio fato de depreciar os bens

móveis da Administração Pública, contribui para a mudança do enfoque orçamentário para o patrimonial, nas entidades.

A utilização da informação contábil no processo de tomada de decisão é defendida pela pesquisa de Delazare, Souza e Gama (2010). Porém, da mesma forma que a gestão patrimonial é indicada como não sendo prioridade para a administração da Instituição, segundo os respondentes desta pesquisa, no estudo de Vianna et al (2013), os gestores da instituição pesquisada, não acreditavam nos benefícios da adoção da depreciação em termos de tomada de decisão.

Quanto à Instituição não perceber a importância de manter a real capacidade econômica de seus bens, a pesquisa de Silva et al (2016) corrobora com a informação de que existe necessidade de fornecer a sociedade informações relevantes e fidedignas para a eficácia do controle social.

Acreditar que o procedimento de depreciação é efetuado, apenas para atender a legislação obrigatória, indica que a inovação inserida no ambiente da contabilidade pública brasileira foi proveniente de força legislativa (TOBERT; ZUCKER, 2010), e a adoção destas práticas pelas entidades enfatizou a utilização do mecanismo institucional denominado de isomorfismo coercitivo, como descrito por Dimaggio e Powell (2005).

O fator coerção também ficou evidenciado quando a maioria dos respondentes indicou que não houve opção em relação à adoção da nova norma de depreciação, esta afirmação se torna clara a partir da observação do Respondente A: *“A partir da definição da data a ser implantada, foram iniciados os procedimentos a serem utilizados, porém com a finalidade de cumprimento de obrigação e não como uma ferramenta de trabalho”*.

Em relação à incorporação das práticas de depreciação pela Instituição quando questionado desde que ano a Entidade mantém as práticas em sua rotina, metade dos respondentes informou ser o ano de 2010 o marco inicial destes procedimentos nas rotinas da Instituição, sendo que três dos respondentes que fizeram esta afirmação foram os que participaram da implementação do processo, os demais respondentes não souberam informar precisamente o ano em que começaram a ser efetivados tais procedimentos.

Considerando a pesquisa documental essa informação é evidenciada pela existência do primeiro relatório de RMD, com data de dezembro de 2010. É importante registrar que de acordo com Brasil (2015), já se encontram implementadas, em âmbito da União, as rotinas de depreciação dos bens móveis, o que deixa a Instituição em consonância com a determinação normativa.

O ano de 2010 foi demarcado como o início do registro da depreciação dos bens móveis da Administração Pública Federal, apesar de pesquisas anteriores como a de Delazare, Souza e Gama, 2010; Amaral e Borba, 2012; Moreira, Corrêa e Alencar, 2015; Marques e Pinheiro, 2016; e, Silva et al, 2016, evidenciarem o não atendimento à norma por parte de algumas instituições. Neste contexto, destaca-se a posição da Entidade estudada, mantendo-se em atenção à legislação estabelecida.

Foi verificado, por meio da análise documental, que a instituição efetuou o teste de recuperabilidade dos bens analisados, estando, para este critério, em conformidade com o Manual SIAFI 020330. Essa indicação se deve ao fato de que ao efetuar a consulta dos bens no SISPAT, para todos aqueles com data de aquisição anterior ao ano de 2010, havia a informação “valor avaliado” e “valor histórico” em sua ficha de controle no Sistema Patrimonial, configurando a realização do procedimento de dar o valor justo aos bens antes de iniciar sua depreciação.

Esse dado foi confirmado também pelas informações advindas da aplicação do questionário, onde a maioria dos respondentes (seis servidores) confirmou a realização do referido teste de recuperabilidade, efetuado por comissão de servidores, como sugerido no Manual SIAFI 020330. Percebe-se que mesmo que alguns atores não tenham feito parte da implementação do processo, eles têm conhecimento de que a Instituição executou os procedimentos do teste de recuperabilidade. Uma provável indicação para esta noção pode ser o fato de que este trabalho se estendeu até o ano de 2016, como extraído das respostas à questão 2.1.6 do questionário de pesquisa.

Carvalho, Lima e Ferreira (2012) evidenciaram em seu estudo que a instituição analisada por esses autores, apesar de já ter iniciado o processo de depreciação para os bens adquiridos a partir de 2010, a execução do teste de recuperabilidade ainda se mostrava incipiente, na data da pesquisa. Nesse propósito, aponta-se um diferencial na Instituição objeto deste estudo, onde houve a preocupação, não apenas com a implementação das práticas, mas com o atendimento quanto à exigência do teste de recuperabilidade, permitindo que bens adquirissem valores justos, tornando-se aptos a serem depreciados.

Ainda sobre a implementação do processo, em relação à formalização dos novos arranjos estruturais em políticas e procedimentos, etapa do estágio pré-institucional de Tolbert e Zucker (2010), percebe-se, pelas respostas dos atores que participaram do processo de implementação, que durante a fase inicial de conhecimento da nova estrutura existiram treinamentos e capacitação, oferecidos pela STN, bem como, por empresas privadas que

exploraram a necessidade do setor público, em se capacitar. A maioria dos respondentes, no entanto, não soube informar sobre a realização de cursos de capacitação na época.

A criação de uma estrutura para viabilizar o registro da depreciação amparou-se na criação de um Sistema Informatizado em que o Núcleo de Tecnologia da Informação (NTI) da Instituição ficou responsável pelo desenvolvimento, colocando a disposição dos usuários, apenas com esclarecimentos de utilização. Um dos respondentes observou que os técnicos do NTI não participaram dos treinamentos e capacitações oferecidos.

Por esse motivo, é relevante considerar que uma estrutura racionalizada pode não ser um instrumento eficiente de coordenação e controle das complexas redes de atividades técnicas, como defendido por Meyer e Rowan (1977). Observa-se neste ponto que é necessário levar em conta que os ambientes institucionais podem ser variados e conflituosos (SCOTT, 2004). Neste caso, o pessoal responsável por desenvolver a ferramenta que serviria de base para a nova estrutura, não recebeu treinamento necessário para desenvolvê-la.

No que tange ao tempo hábil para os treinamentos e formalização das rotinas até o prazo para colocá-las em prática, os respondentes acreditam que não foi suficiente para que fossem trabalhados todos os detalhamentos necessários. Essa percepção se esclareceu pelas informações oferecidas pelo Respondente A: “[...] Foram criadas rotinas e procedimentos visando atender esta data estipulada”. Ainda, é relevante destacar as colocações advindas do Respondente H:

*Acredito que o tempo tenha sido pouco para desenvolver todas as rotinas necessárias. Porém, o pessoal envolvido na implantação dos novos procedimentos, deixou para desenvolver as rotinas e sistemas em cima do prazo, pois, acreditavam que o Governo iria prorrogar o prazo de implantação.*

Observando mais uma característica do estágio pré-institucional de Tolbert e Zucker (2010), onde as organizações podem levar em consideração, como parte inerente a soluções de seus problemas, às soluções desenvolvidas por outras. A maioria dos respondentes não soube opinar quando questionados a esse respeito. Porém, os três atores envolvidos no processo de implantação informaram que houve troca de informações entre os entes externos e internos da Instituição, apesar da pouca troca de conhecimento, em relação aos entes externos, pois as instituições não conseguiram implantar os procedimentos de depreciação no prazo estabelecido.

É relevante evidenciar a consideração registrada pelo Respondente H:

*[...] Lembro-me de ouvir falar que algumas instituições, durante muito tempo, não haviam começado a depreciar seus bens. Era comum, também,*

*quando os servidores públicos federais, se encontravam em cursos nacionais, comentários acerca desses procedimentos para troca de informações e percebia-se que muitos entes não haviam colocado em prática os procedimentos, nem de depreciação, tão pouco o teste de recuperabilidade.*

Com esta informação percebe-se que, mesmo que, de maneira discreta, o isomorfismo mimético de DiMaggio e Powell (2005) se fez presente no processo de implementação da depreciação dos bens móveis na Instituição, como mecanismo institucional que compreende a similitude. O comportamento padronizado entre as entidades, ou seja, a imitação de práticas já testadas por outras instituições é uma característica inerente do estágio pré-institucional de uma estrutura e a partir da análise dos questionários aplicados, percebe-se sua utilização na formalização desse processo.

## 4.2 DIFUSÃO DA NOVA ESTRUTURA DE DEPRECIAÇÃO

No estágio semi-institucional da nova estrutura, começa a se propagar o que foi planejado no estágio pré-institucional, nesse propósito, a Instituição colocou o SISDEP em atividade, começando a depreciação dos bens adquiridos a partir do ano de 2010, bem como a proceder ao teste de recuperabilidade dos bens com data de aquisição anterior à este ano. As subseções a seguir irão detalhar os achados desta pesquisa para validação desta etapa do processo de institucionalização.

### 4.2.1 Sistemas de controle patrimonial e depreciação

Das respostas obtidas através dos questionários foi extraído que a Instituição possui um Sistema Informatizado de controle patrimonial dos bens móveis e um Sistema Informatizado para o cálculo e controle da depreciação.

Na coleta de dados documental, pôde ser observado que o Sistema Informatizado Patrimonial, desenvolvido e mantido pelo Núcleo de Tecnologia da Informação da Instituição, possui um desenvolvimento detalhado com interface de fácil compreensão pelo usuário, tendo potencial para atender todos os aspectos legais das rotinas de depreciação.

Igualmente, durante o procedimento de coleta de dados, a partir do Sistema de Depreciação, criado para atendimento da legislação no intuito de viabilizar o cálculo mensal da depreciação, notou-se carência de ferramentas básicas para facilitar a consulta das fichas de controle dos bens.

O procedimento adotado pela Instituição, mantendo dois sistemas informatizados, um para gestão patrimonial e outro para controle da depreciação, não adere às instruções do Manual SIAFI 020330 e do MCASP (BRASIL, 2017b; BRASIL, 2017a), as quais orientam que o cálculo de depreciação mensal seja feito pelo sistema de controle patrimonial da entidade<sup>1</sup>. Ainda, 100% dos profissionais envolvidos acenaram como sendo o Setor de Contabilidade da Instituição, o responsável pelo cálculo e apropriação da depreciação mensal dos bens. Percebe-se que em relação à apropriação, a Instituição mantém harmonia com os preceitos legais, porém, no que tange ao cálculo, está assumindo funções de responsabilidade da gestão patrimonial.

A partir da análise dos documentos de RMB, verificou-se que o mesmo é emitido em uma planilha eletrônica, onde os dados são inseridos manualmente, não sendo aproveitada a ferramenta já existente no sistema capaz de gerar o relatório mensal direto do SISPAT, inclusive com previsão de valores para a depreciação. Esse relatório foi gerado, em forma de teste, pelo gestor patrimonial, durante a coleta de dados do SISPAT, porém, por não ser um relatório utilizado, necessita em primeiro momento de parametrização, principalmente em relação aos valores da depreciação<sup>2</sup>.

Ainda sobre a análise documental, proveniente da comparação entre o total de bens presentes em cada sistema, desconsiderando os bens não depreciables, constantes no SISPAT e não no SISDEP, verificou-se uma divergência entre as quantidades registradas em cada sistema, que é representada na Tabela 4.

Tabela 4 - Comparação quantidade bens: SISPAT e SISDEP

<b>Descrição</b>	<b>SISPAT</b>	<b>SISDEP</b>
Quantidade de bens	266.810	212.910
Bens não depreciáveis	(4.101)	
<b>Total</b>	262.709	212.910

Fonte: Dados da pesquisa

A Tabela 4 evidencia a existência de 49.799 bens móveis a mais no SISPAT do que aqueles registrados no SISDEP na data da coleta dessas informações.

Ao fazer a pesquisa nas fichas dos bens a partir do SISPAT, foram apurados que diversos bens não possuíam fichas de controle no SISDEP, o que configurou a inexistência do procedimento de depreciação dos mesmos. Em uma análise aprofundada das situações em que repetiam essas ocorrências, a partir da verificação dos sistemas informatizados, puderam ser

<sup>1</sup> Ver Consideração “A” na página 97.

<sup>2</sup> Ver Consideração “A” na página 97.

constadas as seguintes motivações, as quais podem estar gerando a diferença de bens entre os sistemas, apresentada na Tabela 4, são eles:

- a) Bens incorporados por doação<sup>3</sup>.
- b) Bens de terceiros (adquiridos com recursos de projetos ou convênios com outros órgãos ou entes)<sup>4</sup>.
- c) Bens que foram submetidos ao teste de recuperabilidade, com vida útil encerrada antes da efetividade do teste<sup>5</sup>.
- d) Bens classificados na conta contábil “Aeronaves”<sup>6</sup>.

Todas as fichas de controle de depreciação consultadas, com as características citadas, não foram localizadas no SISDEP, sugerindo que os bens não estejam sendo depreciados estando assim em desacordo com os preceitos da NBC T 16.9 e do Manual SIAFI 020330. A pormenorização dos quatro itens elencados anteriormente será evidenciada da subseção 4.2.2.

A diferença de 49.799 bens, apresentada na Tabela 4, não indica, no entanto, em termos quantitativos, que sua causa seja proveniente apenas dos quatro motivos elencados anteriormente. Haja vista, que a consulta do SISPAT foi efetuada com o filtro de “bens ativos”, enquanto no SISDEP, não existiu essa possibilidade de filtro na busca, incidindo no total de bens listados neste sistema, também os bens baixados<sup>7</sup>.

No que se refere à desincorporação dos bens móveis, o SISPAT mantém o registro dos bens baixados, os mesmos possuem uma data de baixa, que os afasta dos relatórios mensais de controle, porém, deixando todo o histórico, ou ficha de controle do bem para consultas futuras. Em contraponto, no SISDEP, as fichas localizadas para os bens baixados no SISPAT, não possuem nenhuma informação de que o bem foi baixado, apenas cessando sua depreciação no mês da ocorrência da baixa do bem<sup>8</sup>.

Em relação ao questionário aplicado, a metade dos respondentes admite haver falhas de parametrização do Sistema Informatizado de Depreciação. No que se refere às falhas de implementação da estrutura, foi indagado aos respondentes sobre o que, no seu entendimento, estaria faltando para que a efetividade do processo. Neste ponto, foram enumerados: ações efetivas de apuração de falhas nas práticas; adequação à legislação vigente; e, busca de soluções em conjunto com os demais setores envolvidos (NTI e Gestão Patrimonial).

---

<sup>3</sup> Ver Consideração “B” na páginas 98.

<sup>4</sup> Ver Consideração “I” na página 99.

<sup>5</sup> Ver Consideração “F” na página 98.

<sup>6</sup> Ver Consideração “D” na página 98.

<sup>7</sup> Ver Consideração “H” na página 99.

<sup>8</sup> Ver Consideração “G” na página 99.

Percebe-se que as anotações acerca das falhas de implementação se referem à funcionalidade do Sistema de Depreciação, como mencionado pelo Respondente F: *“São necessários alguns ajustes no sistema, [...], ficando com diversas falhas, permanecendo o sistema a registrar valores com possíveis erros”*. Esta colocação ficou ratificada pelo apontamento do Respondente H: *“[...] Esses erros seriam evitados, se desde a implantação do sistema fossem feitas adequações mensais, para o atendimento das normas”*.

#### **4.2.2 Conformidade da depreciação**

No relatório, emitido pela Instituição em 20/12/2017, proveniente do SISPAT, solicitado para determinar a amostra para coleta de dados das fichas dos bens móveis, além da quantidade de bens, também apresentava a vida útil em anos e o valor residual em percentual, para cada subgrupo de bens. Assim, puderam ser analisados os critérios adotados pela Entidade em relação às taxas de vida útil e percentual de valor residual. Estes dados também foram analisados quando da verificação das fichas dos bens no SISDEP.

Nesse parâmetro a Instituição mantém fidelidade aos mandamentos do Manual SIAFI 020330, pois em todos os documentos analisados estes itens estavam de acordo com a normativa vigente. Porém, apenas a metade dos respondentes tem a consciência de que a Instituição considera a vida útil dos bens no cálculo da depreciação mensal.

Duas importantes observações, no entanto, merecem atenção, no que concerne às contas contábeis que não possuem valores estipulados de prazo de vida útil e percentual de valor residual para os bens. Ocorre que o Manual SIAFI 020330 deixa a critério de cada órgão a definição destes parâmetros, por se tratarem de bens com características específicas de utilização. A primeira observação refere-se à conta de “Embarcações”, onde a Instituição fez exatamente o que determina a norma.

Porém, no segundo caso, para a conta de “Aeronaves”, nada constava no relatório, descrito anteriormente, a respeito da definição dessas taxas, ficando os bens, classificados nessa conta, sem taxas estipuladas para determinar a vida útil e valor residual. Também, no RMD não consta registro de saldo de depreciação acumulada para esta conta de bens móveis. Deste modo, confirmou-se a constatação de não existe depreciação lançada para os bens classificados neste subgrupo<sup>9</sup>. (Consideração D).

---

<sup>9</sup> Ver Consideração “D” na página 98.

Na análise documental do RMB, verificou-se que os saldos patrimoniais, que constam nesse relatório são conciliados com os valores registrados no SIAFI, com a frequência mensal, conforme o mandamento do MCASP (BRASIL, 2017b). Este dado também foi extraído da aplicação dos questionários, onde todos respondentes afirmaram este procedimento com a periodicidade mensal.

Pôde ser constatado, no entanto, que o RMB não apresenta os valores de depreciação mensal, constando apenas as contas contábeis em seu valor bruto, não sendo observada a instrução mencionada no Manual SIAFI 020330 e do MCASP (BRASIL, 2017b; BRASIL, 2017a), que orienta que os valores apurados de depreciação sejam evidenciados no RMB<sup>10</sup>.

A situação elencada no parágrafo anterior, também foi destacada pelos respondentes quando do questionamento acerca de suas percepções a respeito da existência de falta de conformidade de aspectos específicos do processo de depreciação. Dentre as situações apontadas nas respostas, este parâmetro foi mencionado, por dois respondentes. Sendo que grande parte (todos, com exceção de um), dos respondentes tem a ciência de que o RMB não evidencia o valor da depreciação dos bens.

Outra questão analisada, diz respeito à desarmonia de nomenclatura das contas contábeis dos bens. Ao analisar os relatórios RMB e RMD, bem como os dados do SISPAT e SISDEP, verificou-se a utilização das contas não mais vigentes em âmbito na União. Cabe destacar, que desde 2015, está vigente o novo Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, estas novas contas são evidenciadas em Brasil (2017a) e Brasil (2017b)<sup>11</sup>. Este fato foi destacado, de maneira pontual, por um dos respondentes, sendo considerado como uma falta de conformidade das práticas de depreciação na Instituição.

Durante a análise do RMD, foi possível detectar a apropriação de valores de depreciação mensal em uma conta contábil inadequada. Essa constatação foi encontrada quando feita a comparação das contas contábeis desse relatório com as contas do RMB. Ocorre que existe saldo em depreciação acumulada para um subgrupo de bens que não possui relação com nenhuma conta contábil ativa de bens móveis para a Instituição. Uma indicação provável para o equívoco da apropriação pode ser a de que as contas contábeis no SISDEP estão ainda com a codificação do antigo plano de contas, e ao emitir o relatório mensal, a partir desse sistema, é necessário efetuar a correlação manual entre as contas antigas e as do novo PCASP, para viabilizar o lançamento da depreciação no SIAFI<sup>12</sup>.

---

<sup>10</sup> Ver Consideração “A” na página 97.

<sup>11</sup> Ver Consideração “C” na página 98.

<sup>12</sup> Ver Consideração “C” na página 98.

Em correspondência a esse achado, partindo da mesma análise de comparação das contas entre o RMB e RMD, foi localizada uma conta de bens móveis, sem a respectiva depreciação acumulada. Sucede que ao efetuar a consulta das fichas dos bens classificados nessa conta no SISDEP, as mesmas foram localizadas, incorrendo que o sistema está calculando a depreciação mensal, porém, ao fazer a transcrição manual das contas de depreciação do antigo plano de contas para o novo PCASP, a apropriação está sendo feita em uma conta inexistente de bens móveis, deixando de ser feito o lançamento na conta válida, ação essa que é inversa ao descrito no parágrafo anterior.

No que concerne à análise das fichas do SISPAT e a verificação das mesmas fichas dos bens no SISDEP, em 100% dos casos foram verificados que o cálculo do valor contábil líquido do bem está incorreto. O valor apresentado equivale ao valor contábil bruto ou valor avaliado (esse último, para os bens que foram submetidos ao teste de recuperabilidade) subtraindo-se a depreciação acumulada de um ano, que é extraída da linha totalizadora do primeiro ano de depreciação do bem. Em Brasil (2017b), pode-se extrair que o correto a ser evidenciado como valor contábil líquido de um bem seria a diferença entre o valor contábil bruto ou valor avaliado e o total de depreciação lançada até a data atual.

Esta inadequação de valores apurados como valor contábil líquido compromete a baixa ou desincorporação dos bens, por quaisquer motivos, deixando a Instituição de deter a informação do valor contábil líquido, para o lançamento apropriado, tanto da baixa do bem, como do estorno da depreciação acumulada.

Nesse quesito, não foi encontrada, na análise do RMD, nenhuma instrução no que tange ao estorno dos valores lançados em depreciação acumulada, quando da desincorporação de bens, seja por baixa ou transferência para outros entes. Em relação ao questionário de pesquisa, 100% dos respondentes concordam que quando o bem é transferido para outro ente a depreciação acumulada não é estornada.

Juntamente com o RMB mensal, foram localizados documentos que motivaram lançamentos contábeis de baixa de bens por serem classificados como inservíveis e também por transferências para outros entes. Porém, nada foi encontrado sobre o estorno da depreciação acumulada dos bens baixados. Inclusive, os valores de baixa dos bens equivaliam ao valor contábil bruto ou valor avaliado do bem, desconsiderando a depreciação lançada para este ativo<sup>13</sup>.

---

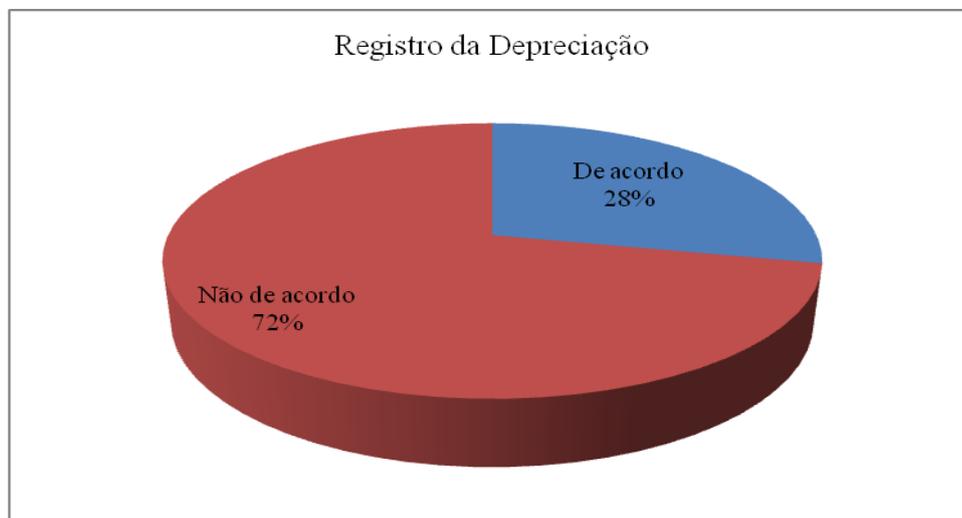
<sup>13</sup> Ver Consideração “G” na página 99.

Metade dos atores, submetidos ao questionário da pesquisa, concorda que as práticas adotadas pela Instituição possuem problemas de conformidade com as normas de depreciação vigente, sendo que o ponto crítico, apontado por dois dos respondentes é o fato de que não é feito estorno da depreciação acumulada quando efetuada desincorporações dos bens, inferindo que é de conhecimento da Instituição esta falha, detectada também na análise dos dados documentais.

O regramento para este procedimento é detalhado no Manual SIAFI 020330, que orienta o estorno da conta contábil de depreciação acumulada para a conta do bem baixado ou transferido, com o intuito de apurar o valor contábil líquido do bem a ser baixado ou transferido. Só após esse procedimento, deve-se proceder a desincorporação do bem, pelo valor contábil líquido do mesmo.

Em relação ao registro da depreciação mensal foi possível verificar que a Instituição utiliza o método de quotas constantes, o que está indicado no Manual SIAFI 020330. A conformidade desses valores, de acordo com as consultas efetuadas nas fichas de controles dos bens no SISDEP, está apresentada na Figura 4.

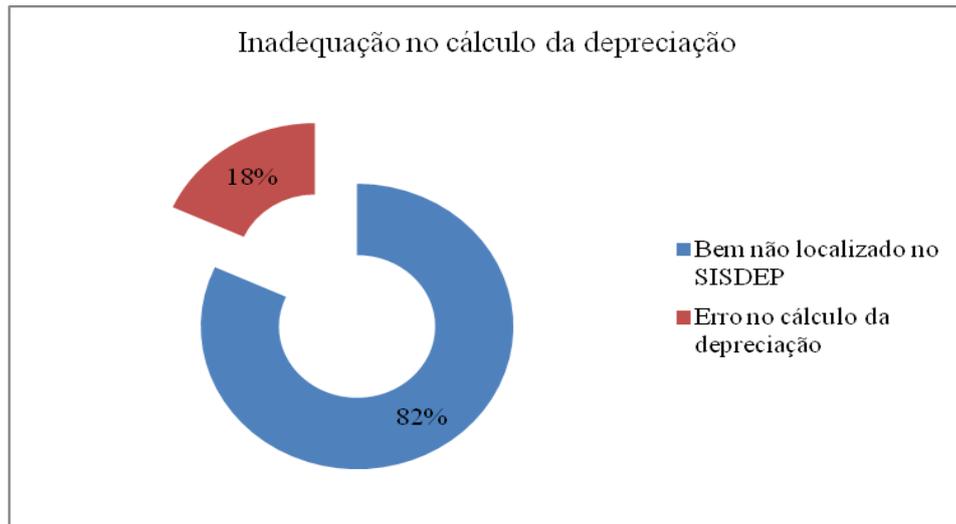
Figura 4 - Conformidade dos valores apurados na depreciação mensal



Fonte: Dados da pesquisa

A Figura 4 demonstra que 28% das fichas de controle de depreciação analisadas a partir do SISDEP apresentavam o cálculo adequado, de acordo com a legislação vigente. As demais ocorrências, ou seja, os 72% restantes não apresentam a conformidade esperada. Os agentes causadores destas falhas estão evidenciados na Figura 5.

Figura 5 - Agentes das falhas no registro de depreciação, segundo SISDEP



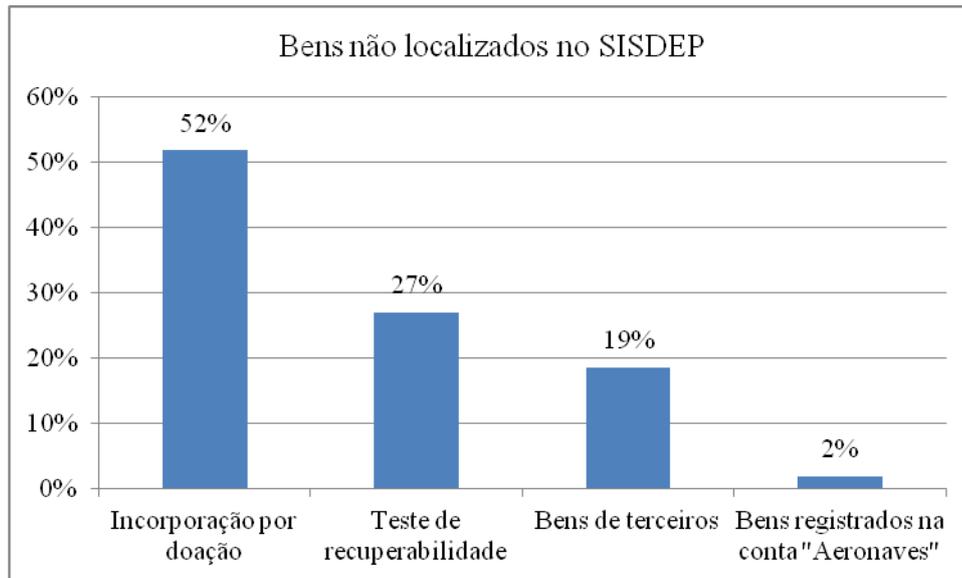
Fonte: Dados da pesquisa

As situações apresentadas na Figura 5 representam que 82% das falhas no registro de depreciação mensal da Instituição, originam-se de bens que não tiveram suas fichas de controle localizadas no SISDEP, ou seja, não existe registro de depreciação para estes bens. A pormenorização destas situações é apresentada nas subseções seguintes, bem como os casos de erro no cálculo da depreciação mensal que equivalem aos 18%, das falhas de registro encontradas.

#### 4.2.2.1 Bens não localizados no SISDEP da Instituição

Ao fazer a busca no SISDEP pelos números de tombamentos, primeiramente, selecionados no SISPAT, em muitos dos casos, as fichas dos bens, não estavam no Sistema de Depreciação. Os motivos dessa inexistência foram evidenciados na Figura 6.

Figura 6 - Bens não localizadas no Sistema de Depreciação da IFE



Fonte: Dados da pesquisa

Percebe-se, pela Figura 6, que a maioria dos agentes causadores da falha no registro de depreciação mostrados na Figura 5, está representada pela incorporação dos bens provenientes de doação. De todas as fichas de bens consultadas no SISDEP, nenhuma foi localizada. Este dado indica que os bens com este tipo de entrada não estejam sendo depreciados, indo de encontro aos ditames legais.

Vale recordar que, de acordo com os ensinamentos de Barbosa (2013), caso o bem já tenha sido usado antes da data de incorporação ao patrimônio da entidade, os seguintes critérios podem ser utilizados para determinação do novo período de vida útil desse bem: metade do tempo de vida útil do subgrupo do bem; resultado de uma avaliação técnica, definindo o tempo de vida útil econômica que o bem fornecerá benefícios futuros à entidade; e, restante do tempo de vida útil do bem, levando em consideração a primeira utilização do mesmo<sup>14</sup>.

Na busca pelas fichas dos bens no SISDEP, não foram localizadas aquelas em que os bens passaram pelo teste de recuperabilidade e quando foram julgados aptos a serem depreciados, após terem seus valores justos registrados não mais possuíam prazos de vida útil remanescente. Assim, o SISDEP não gerou ficha de controle de depreciação e, por conseguinte não depreciou o bem. Destaca-se para este caso que o valor depreciável dos bens deveria ter sido apurado e registrado, de maneira integral, como ajuste de exercícios anteriores

<sup>14</sup> Ver Consideração "B" na página 98.

em contrapartida de depreciação acumulada, como está apresentado no Manual SIAFI 020330, permanecendo o bem com o valor contábil líquido igual ao valor residual do bem<sup>15</sup>.

Também não foram localizadas no SISDEP todas as fichas dos bens onde a definição do tipo do bem estava como “bem de terceiros”. Nesse tipo de classificação, segundo o gestor patrimonial da Instituição, encontram-se os bens adquiridos com recursos de projetos ou convênios com outros órgãos ou entes. Verifica-se que 19% das fichas não localizadas no Sistema de Depreciação tem essa origem indicada, o que permite a inferência de que para esses bens inexistente o registro da depreciação<sup>16</sup>.

Ao proceder à verificação da ficha do bem classificado na conta de “Aeronaves” no SISDEP, constatou-se a inexistência da ficha de controle, o que indica que o bem não está sendo depreciado. Para confirmação desta análise, foi efetuada a busca pelo número de tombamento do outro bem, já que nesta conta foram localizados, apenas, dois bens registrados no SISPAT, a qual, da mesma forma, não foi localizada no SISDEP<sup>17</sup>.

#### 4.2.2.2 Bens com erro no cálculo da depreciação

Em relação aos erros no cálculo da depreciação que influenciam na falha deste registro na Instituição, primeiramente, destacam-se às fichas dos bens que foram reavaliados pelo teste de recuperabilidade, observou-se nas fichas de controle no SISDEP, que a depreciação mensal obedecia ao período de vida útil dos mesmos, cessando quando o prazo expirava. Ocorre que para bens que ainda tinham vida útil após serem submetidos ao teste, o SISDEP calculou a depreciação mensal, até que acabasse a sua vida útil, parando de depreciar neste ponto. Deste modo, o sistema deixou o bem com o valor contábil líquido diferente do valor residual. Este procedimento não está amparado pelo regramento descrito por Barbosa (2013), que determina que a depreciação seja reconhecida até que o valor contábil líquido do ativo seja igual ao valor residual<sup>18</sup>.

Ainda, para os bens que passaram pelo teste de recuperabilidade, foi observado nas fichas localizadas no SISDEP, que o Sistema está considerando como valor bruto ou avaliado do bem o correspondente ao valor histórico no SISPAT, fazendo com isso a inversão nos valores. Essa falha na parametrização do sistema ocasiona que o valor residual do bem seja calculado pelo valor histórico do mesmo, desconsiderando o valor justo incluído pelo teste de

---

<sup>15</sup> Ver Consideração “F” na página 98.

<sup>16</sup> Ver Consideração “I” na página 99.

<sup>17</sup> Ver Consideração “D” na página 98.

<sup>18</sup> Ver Consideração “F” na página 98.

recuperabilidade. A falha na determinação do valor residual está gerando um valor depreciável impróprio e, conseqüentemente, uma inconformidade no cálculo da depreciação mensal desses bens<sup>19</sup>.

Uma característica inerente ao estágio semi-institucional ou objetificação de uma nova estrutura implica na atividade de teorização (TOLBERT; ZUCKER, 2010). Quando questionados se o Governo Federal deu suporte à implantação da nova norma, como por exemplo: mantendo equipes ou grupos de estudo para detectar problemas e tentar resolvê-los, apresentando soluções quando necessárias, a metade dos respondentes não soube opinar. As respostas dos demais concluem que não houve teorização por parte do Governo Federal na etapa de objetificação da estrutura.

Importante observação, descrita pelo Respondente H, vale destacar neste quesito:

*Sempre que preciso, poderíamos entrar em contato com as equipes da setorial de contabilidade para sanar dúvidas. Porém, muitas vezes, nem eles mesmos sabiam informar sobre alguns procedimentos. Não foi determinado o “como fazer”, como uma rotina, por exemplo. Foram estipuladas normas gerais e amplas e cada ente ficou responsável por determinar a forma de como atender a legislação, inclusive com a criação de metodologia e adequação de sistema.*

Neste sentido, percebe-se uma baixa atividade de teorização, característica considerada de grande relevância no estágio de objetificação da estrutura.

#### 4.3 SEDIMENTAÇÃO DAS PRÁTICAS DE DEPRECIAÇÃO NA ENTIDADE

Na análise documental do RMB percebeu-se que a Instituição não possui manual de rotinas para esses procedimentos, sendo localizada, na pasta onde são arquivados os relatórios conciliados, apenas uma pequena descrição de como fazer a conciliação mensal do relatório, bem como, modelos sucintos de lançamento no SIAFI em relação à desincorporação de bens por baixa de inservíveis, doação ou transferência para outros entes.

Na análise dos documentos de RMD, da mesma forma que nos documentos de RMB, na pasta de relatórios arquivados, encontrou-se uma pequena instrução de como gerar o relatório mensal no SISDEP e como efetuar esse lançamento no SIAFI.

Verifica-se, nos dois casos, que a Instituição não possui manual de rotinas de depreciação, que serve para transmitir a continuidade da estrutura aos futuros membros, bem

---

<sup>19</sup> Ver Consideração “F” na página 98.

como manter as rotinas baseadas em uma estrutura sólida<sup>20</sup>. A ausência de manuais de procedimentos foi evidenciada pela maioria dos respondentes do questionário aplicado, sendo mais esclarecedora na observação do Respondente D: *“Sinto muita falta nesse momento, pois estou iniciando no setor de contabilidade e não estou sabendo onde buscar esse conhecimento. Foi repassado o conhecimento prático, necessito também do teórico”*.

De acordo com Tolbert e Zucker (2010), para ser alcançada a total institucionalização de uma estrutura é importante dar continuidade histórica à mesma e, especialmente, à sua sobrevivência pelas várias gerações de membros da organização, pelo menos por um período longo de tempo.

Quando se observa a correlação da estrutura com a legitimidade percebe-se que a metade dos respondentes acreditam que a Instituição obteve maior legitimidade perante as demais ao adotar as práticas legalmente instituídas. Observaram que, mesmo que o procedimento não tivesse sido tão bem conduzido, foi motivo de orgulho poder atender as exigências determinadas e ter os prazos atendidos na íntegra. Foi informado também, que outras instituições vieram conhecer o SISDEP, desenvolvido pela Instituição.

No estágio de total institucionalização as ações recebem qualidade de exterioridade, um exemplo disso pode ser quando os novos membros, mesmo não tendo conhecido suas origens, estão aptos a tratá-los como fatos sociais, sem contestação. Neste sentido, os respondentes concordaram que as práticas adotadas pela Instituição estão plenamente aceitas na rotina diária, não sendo alvo de contestação ou resistência pelos servidores envolvidos.

É relevante destacar a observação anotada pelo Respondente H:

*[...] os servidores que executam as atividades de depreciação não contestam os procedimentos, principalmente os que iniciaram a executar esse procedimento sem ter participado da implantação. Aceitaram as rotinas sem questionamentos e continuaram a executar as práticas com as mesmas deficiências sem perceber os erros.*

A perpetuação da estrutura no tempo também pode ser alcançada, segundo Tolbert e Zucker (2010) pela: baixa resistência dos indivíduos; incentivo aos atores envolvidos no processo; e, correlação com o sucesso ao mencionar os resultados na nova estrutura. Neste sentido, os respondentes indicaram a inexistência da resistência dos servidores, porém, no contexto geral analisado, percebe-se que não há correlação com o sucesso das práticas adotadas pela Instituição.

---

<sup>20</sup> Ver Consideração “E” na página 98.

Em relação ao incentivo aos atores envolvidos no processo, as respostas foram divergentes, alguns respondentes afirmam que sim, como é o exemplo do Respondente A: *“A gestão apoia o aperfeiçoamento do processo [...] se disponibilizando a oportunizar o treinamento dos servidores”*. Outros indicam que não há apoio ou incentivo da gestão, como foi indicado pelo Respondente F: *“Não. Há necessidade de diversos ajustes no sistema e a gestão não apoia as ações propostas”*. Observa-se, a partir dessas duas respostas, a posição da gestão, representada pelo Respondente A, em contraponto à percepção do executor, na figura do respondente F. Existe ainda outra ressalva acerca do apoio e incentivo da gestão, observada pelo Respondente H: *“A gestão deixa a cargo dos servidores a execução adequada dos procedimentos, visto que todos os envolvidos têm capacidade e formação acadêmica na área”*.

A disseminação da estrutura pelos atores, também é um fator que pode indicar quanto tempo vai permanecer enraizada esta estrutura na organização. Neste propósito, foi questionado aos servidores se, nos dias atuais, ainda existem dúvidas quanto aos procedimentos e rotinas adotados pela Instituição no processo de depreciação dos bens móveis. Todos os respondentes afirmam que não existem dúvidas acerca dos procedimentos ou rotinas, porém, afirmam que existe a necessidade de adequação destas rotinas.

A maioria dos respondentes confirmou que é efetuado o cálculo e o reconhecimento da depreciação mensal dos bens móveis da Instituição, estando de acordo, a Instituição, com a exigência legal. Porém, concordaram que o Sistema de Depreciação carece de adequações, para o bom andamento do processo. Também admitiram que existe necessidade de efetuar análises para regularizar as situações com rotinas inadequadas. Neste propósito, a seção 4.5, pode auxiliar a Entidade a executar o trabalho de adequações e ajustes.

Ao final do questionário foi deixado um espaço para anotações voluntárias a respeito do processo implementado pela Instituição. Das colocações efetuadas, ressaltam-se justificativas para as inadequações das práticas, apresentadas pelos próprios respondentes, no decorrer de suas respostas. Percebe-se também, na maioria dos apontamentos, o reconhecimento de tais deficiências pelos profissionais e o interesse em proceder aos ajustamentos necessários. Porém, existiram indicações de carência de servidores para executar o trabalho de adequação.

Ainda, apareceu a sugestão de que a União poderia colocar à disposição das entidades uma ferramenta única, capaz de atender, de maneira homogênea todos os entes no atendimento da norma de depreciar os bens móveis da Administração Pública.

#### 4.3.1 Utilização da depreciação como ferramenta de controle e gestão patrimonial

Em relação à gestão patrimonial dos bens móveis, quando questionado se a gestão da Instituição considera o prazo de vida útil de seus bens na aquisição de novos ativos, a maioria dos respondentes afirma que não é utilizada esta prática. Este dado é representado pela observação do Respondente F: *“Não utiliza, muito menos tem conhecimento da existência da perda de valor por desgaste ou utilização dos bens. A importância se dá em programar a reposição de bens com vida útil expirada”*. Delazare, Souza e Gama (2010), indicaram que o acompanhamento da depreciação dos bens, poderá ajudar o gestor na tomada de decisões

Quando questionados sobre qual seria a razão para espelhar a real capacidade econômica dos bens móveis da Instituição de forma transparente, os profissionais destacaram os seguintes motivadores para esta prática: cumprimento da legislação; planejamento de novas aquisições; melhoria no gasto público; controle patrimonial público efetivo; e, transparência como obrigação do ente público. Nota-se nessas observações grande parte dos objetivos de uma nova cultura de gestão na Administração Pública que foram indicados também pelas pesquisas de Guimarães (2000), Graciliano e Fialho (2013) e Tedros et al. (2015).

Considerando o questionamento sobre a percepção dos respondentes acerca dos saldos patrimoniais, se eles acreditam que os valores registrados representam de maneira fidedigna a capacidade econômica dos bens móveis da Instituição, foi possível perceber que a maioria das pessoas envolvidas no processo acredita que os saldos patrimoniais não representam a situação real da Entidade. Neste sentido, observa-se que a maioria dos respondentes acredita que o valor registrado dos bens móveis da Instituição não espelha o valor justo dos mesmos.

Descritas todas as impressões de pesquisa, a próxima seção sintetiza esses achados para indicar o estágio em que se encontram as práticas de depreciação dos bens móveis na Instituição analisada.

#### 4.4 ESTÁGIO DE INSTITUCIONALIZAÇÃO DAS PRÁTICAS DE DEPRECIÇÃO

Essa pesquisa buscou reflexões sobre a institucionalização das práticas de depreciação na Administração Pública Federal, neste sentido vale relembrar os propósitos de Dimaggio e Powell (2005) em relação aos mecanismos isomórficos institucionais. Percebe-se, neste escopo, que a própria adoção das IPSAS no Brasil possui características de um processo

mimético de isomorfismo, visto que o governo adotou padrões internacionalmente aceitos e legitimados em diversos países do mundo.

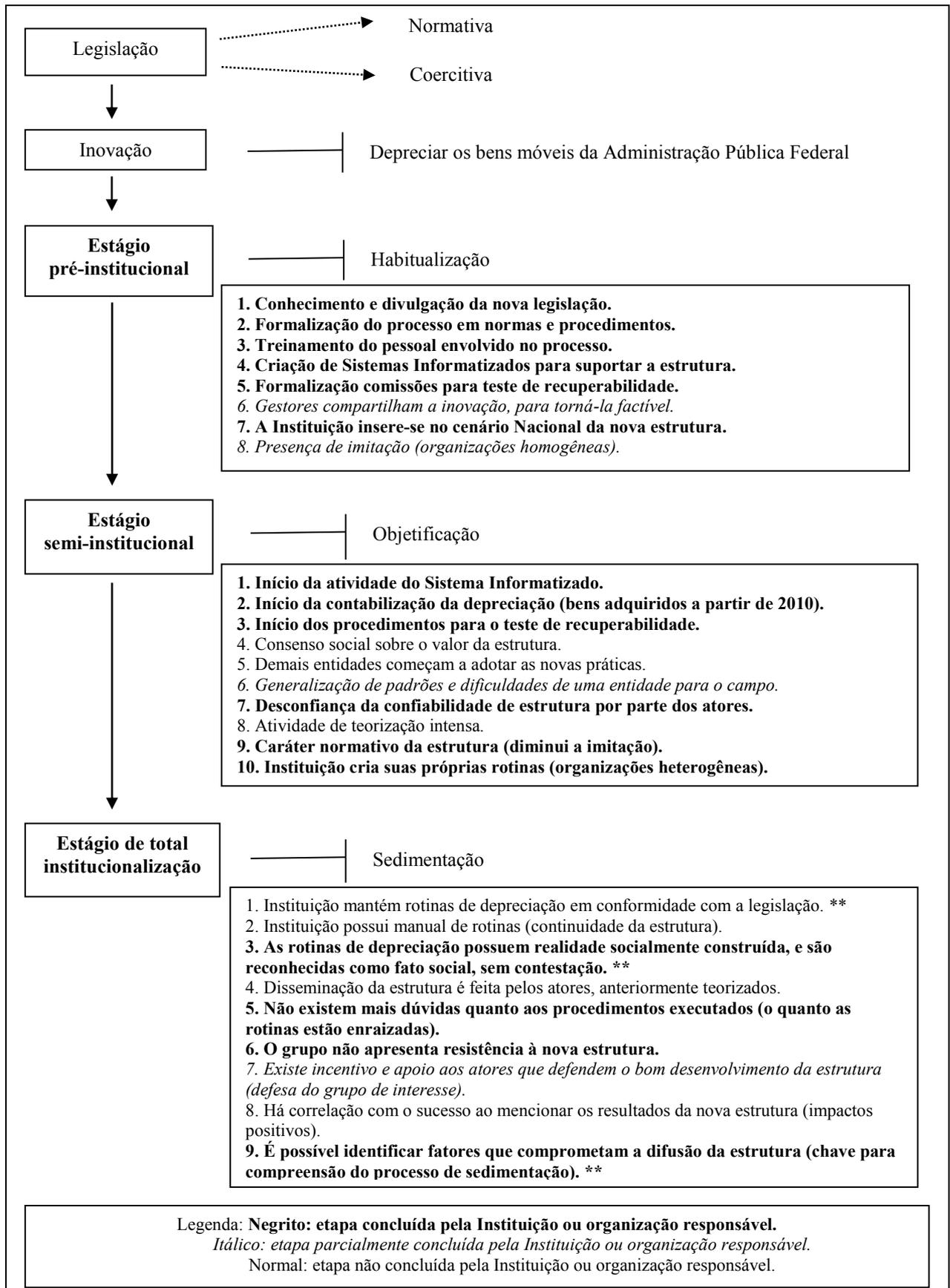
Aproximando os mecanismos institucionais isomórficos da implantação da depreciação dos bens móveis na Administração Pública Federal, pode ser apreendido que por meio do isomorfismo normativo, o Estado, na figura da Secretaria do Tesouro Nacional ao solicitar auxílio ao Conselho Federal de Contabilidade, busca estabelecer base cognitiva e legitimada às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, dentre elas a NBC T 16.9, sustentando influência de isomorfismo normativo nesta ação.

Assim, após os preceitos terem sido estruturados pela organização competente a realizar esta função, o CFC, as normas retornaram à STN e coercitivamente o Governo faz com que todos os entes Federais cumpram tal resolução. Configurando, neste cenário, os três mecanismos isomórficos de institucionalização de uma mudança estrutural, apresentados por Dimaggio e Powell (2005).

Em âmbito menor, o propósito de indicar o estágio institucional da conformidade das práticas de depreciação na Instituição analisada, utiliza a contribuição do modelo teórico das autoras Tolbert e Zucker (2010) em conjunto com os mecanismos isomórficos que pressionam à mudança de Dimaggio e Powell (2005), assim como foi sugerido por Machado-da-Silva e Gonçalves (2010).

Deste modo, após apresentação e análise dos resultados, utilizando o construto apresentado no Quadro 8, é possível indicar o estágio de institucionalização em que se encontram as práticas de depreciação desenvolvidas pela Entidade. As características de cada estágio do processo de institucionalização da estrutura em questão estão apresentadas na Figura 7. A forma com que a Instituição ou organização responsável apresentaram conformidade ou atenderam as etapas de cada estágio de institucionalização, conforme os resultados desta pesquisa, está indicada pela grafia da letra com que a característica está escrita.

Figura 7 - Estágio de institucionalização das práticas de depreciação na IFES



Fonte: Dados da pesquisa

Como indicado na Figura 7, a inovação que impulsionou a criação de novos arranjos estruturais nas instituições é proveniente de força legal, que foi influenciada pelos mecanismos institucionais normativos e coercitivos. Posteriormente, na fase de pré-institucional do processo, a Instituição analisada utiliza-se também do isomorfismo mimético, demonstrando que as instituições são altamente sensíveis ao ambiente em que se encontram.

Observando as características atendidas pela Instituição em cada estágio de institucionalização da nova estrutura é relevante considerar que o estágio pré-institucional tenha sido atendido por completo, mesmo que em duas características surja o atendimento parcial, pois, apesar de se mostrarem discretas se fizeram presentes nesta etapa do processo.

Por outro lado, considerando as características não atendidas no decorrer da etapa de objetificação e sedimentação percebe-se que existem várias etapas desses dois estágios que não obtiveram afirmação de que a Instituição as tenha efetivado, a partir dos dados dessa pesquisa. Nesse sentido, é possível inferir que a Entidade permanece no estágio semi-institucional do processo de implementação das práticas de depreciação, necessitando ajustar seus arranjos para que a difusão adequada da estrutura alcance a total institucionalização.

Vale destacar que as rotinas de depreciação desenvolvidas pela Instituição, possuem realidade socialmente constituída, ou seja, elas são reconhecidas como fato social, sem contestação pelos atores envolvidos, assim como ensinado por Berger e Luckmann (2012). Esta é uma das características que está validada, para a Entidade, no estágio de sedimentação da estrutura implementada.

Porém, foi confirmado para esta mesma etapa do processo, que Instituição não mantém todas as práticas em conformidade com a legislação, o que permite inferir que a Instituição mantém as práticas de depreciação cerimonialmente estabelecidas. Nessa perspectiva, Meyer e Rowan (1977) informam que as organizações adotam certas estruturas cerimonialmente, por meio de regras institucionais para alcançar a legitimidade, independentemente da efetividade imediata dos procedimentos adotados.

Nesse sentido, nota-se a importância de se observar o processo como um todo e não apenas os resultados, pois, as ações socialmente estabelecidas como realidade correm o risco de serem assumidas como certas se tornando institucionalizadas em seus ambientes.

Percebe-se neste ponto um indicativo conjecturado por Machado-da-Silva et al (2003). Para os autores, a adoção de um modelo, advindo de legislação, ou força coercitiva, fora da habitualidade dos agentes, pode levar a constituição de meras fachadas administrativas, enquanto o verdadeiro fazer continua sendo função latente de instituições antigas, resultantes de processos mal administrados.

No entanto, é relevante destacar uma característica positiva no que tange ao reconhecimento pelos atores em relação à existência de falhas nos procedimentos. Neste caso, a Instituição consegue identificar os fatores que comprometem a difusão da estrutura, que segundo Tolbert e Zucker (2010) é a chave para a compreensão da total institucionalização do processo. Nesse sentido, a próxima seção apresenta uma proposta para ajustamento dos pontos encontrados em desacordo com as regras para depreciar os bens móveis da Administração Pública.

#### 4.5 PROPOSTA DE AJUSTES PARA A TOTAL INSTITUCIONALIZAÇÃO DO PROCESSO DE DEPRECIAÇÃO

Após a descrição e a análise dos dados da pesquisa, atendendo a proposta do Mestrado Profissional, em disponibilizar instrumentos, modelos e metodologias que sirvam de referência para a melhoria da gestão pública e considerando o fim do prazo de implantação, das rotinas de depreciação dos bens móveis em âmbito da União, nesta seção é apresentada uma proposta de ajuste para a total institucionalização desse processo na Instituição. Essa proposta foi elaborada pela pesquisadora, tendo por base a NBC T 16.9, o MCASP, o Manual SIAFI 020330, bem como a contribuição da literatura de Barbosa (2013), sendo denominada de Plano de Reestruturação e Adequação das Rotinas de Depreciação (PRARD) o qual é apresentado no Quadro 9.

Ao longo do capítulo 4, foram discutidos os resultados da pesquisa e sempre que encontradas inconformidades, ao final do parágrafo grafada uma “Nota”. No PRARD serão retomadas estas observações e efetuadas propostas para seu ajustamento.

Quadro 9 - Plano de reestruturação e adequação das rotinas de depreciação

Considerações	Proposta de ajuste
A Incorporação do SISDEP pelo SISPAT (Notas 1, 2 e 10)	Sugere-se que as funções do SISDEP, após ajustadas suas rotinas, sejam incorporadas ao SISPAT.
	O cálculo de depreciação mensal deve ser feito pelo sistema de controle patrimonial.
	O RMB deve espelhar o valor da depreciação mensal, apresentando o valor contábil líquido da depreciação.
	Parametrizar o RMB, gerando-o e emitindo-o a partir do SISPAT.
	<b>Rotina Sugerida:</b> A gestão patrimonial emite um RMB (mensal) prévio, em seguida encaminha (via e-mail) ao setor contábil, para conciliação com os valores registrados no SIAFI. Após os saldos serem confirmados por esse setor, a gestão patrimonial gera a depreciação mensal e emite o relatório de RMB direto do SISPAT. Esse relatório deve ser encaminhado à contabilidade para que os valores da depreciação, constantes no RMB sejam apropriadas no SIAFI.

<p><b>B</b> Parametrizar os Bens incorporados por “Doação” para depreciação (Notas 3 e 14)</p>	<p>Solicitar ao NTI que parametrize o sistema com comando que propicie o cálculo da depreciação dos bens incorporados por doação.</p> <p>Sugere-se que, em virtude da possibilidade de que não seja conhecida a data da primeira utilização dos bens doados, o critério utilizado para determinação da vida útil destes bens seja aquele em que se emprega a metade do tempo de vida útil do subgrupo do bem.</p> <p>Apurar o valor de depreciação não lançada até a data atual e lançá-la como ajuste de exercícios anteriores em contrapartida da depreciação acumulada.</p>
<p><b>C</b> Ajuste PCASP (Notas 11 e 12)</p>	<p>Solicitar ao NTI que execute um comando “De → Para”, para trocar a codificação e nomenclatura das contas contábeis, conforme Quadro 10. Considerando, que das contas contábeis antigas, ainda é utilizado para controle o subelemento orçamentário de despesa, sugere-se que para os relatórios, consultas, inclusive fichas de bens, permaneçam vinculadas às novas contas, a evidenciação da informação do subelemento.</p> <p>Proceder ao estorno da depreciação acumulada da conta corrente 12.311.01.22 – Equipamentos e Materiais Permanentes, transferindo seu saldo para conta corrente 12.311.01.19 – Equipamentos de Proteção e Vigilância Ambiental.</p>
<p><b>D</b> Incluir taxa de vida útil e valor residual à conta Aeronaves (Notas 6, 9 e 17)</p>	<p>Solicitar ao NTI que inclua a taxa de vida útil (em anos) e o valor residual (em percentual) da conta 12.311.05.05 – Aeronaves. Importante destacar que o Manual SIAFI 020330 deixa a critério de cada órgão a definição destes parâmetros, por se tratarem de bens muito específicos. Nesse sentido, pelos bens se tratarem de drones (veículos aéreos remotamente pilotados), e por isso, terem a tecnologia constantemente atualizada, sugere-se adotar 05 anos de vida útil e 10% de valor residual, equiparado aos bens de informática.</p> <p>Parametrizar o sistema para iniciar a depreciação dos bens.</p> <p>Apurar o valor de depreciação não lançada até a data atual e lançá-la como ajuste de exercícios anteriores em contrapartida da depreciação acumulada.</p>
<p><b>E</b> Manual de rotinas de depreciação (Nota 20)</p>	<p>Criar manuais de rotina de Depreciação da Instituição. Ele irá dar mais segurança aos atuais e futuros executores desses procedimentos.</p>
<p><b>F</b> Bens que passaram pelo teste de recuperabilidade (Notas 5, 15, 18 e 19)</p>	<p>Para <b>bens com vida útil remanescente</b> após terem sido sujeitos ao teste de recuperabilidade: deve-se proceder a apropriação da depreciação do período em que o SISDEP, não considerou depreciá-los, em obediência a vida útil dos mesmos. Este lançamento deve ser apropriado como ajuste de exercícios anteriores em contrapartida da depreciação acumulada do subgrupo correspondente. Se não há mais vida útil, o valor contábil líquido do bem deverá ser igual ao valor residual.</p> <p>Para <b>bens com vida útil expirada</b> antes de terem passado pelo teste de recuperabilidade: O SISDEP entendeu que estes bens não deveriam ser depreciados, porém, se não há mais vida útil, o valor contábil líquido do bem deverá ser igual ao valor residual. Por isso, deve-se apurar o valor depreciável dos bens e apropriá-lo como ajuste de exercícios anteriores em contrapartida da depreciação acumulada do subgrupo correspondente.</p> <p>Para os casos em que há inversão do valor histórico pelo valor contábil bruto ou valor avaliado no SISDEP, os ajustes deverão considerar os valores já depreciados dos bens, e necessitarão do auxílio do NTI.</p> <p><b>a)</b> Se o valor depreciado for menor que o valor depreciável do bem, deve-se proceder ao ajuste dos valores histórico e contábil bruto na ficha de controle do mesmo. Imagina-se que o Sistema esteja parametrizado para que, com isso, automaticamente sejam ajustados seu valor residual e valor contábil líquido. O valor que falta pra depreciar (valor depreciável menos o valor depreciado) deve ser distribuído entre os meses restantes da vida útil.</p> <p><b>b)</b> Se o valor depreciado for maior que o valor depreciável do bem, deve-se apurar a diferença entre o valor correto e o valor inadequado lançado em depreciação acumulada, até aquele momento. A partir dessa informação procede-se ao estorno dos valores lançados a maior para a conta contábil do bem móvel correspondente. Ao restante da vida útil do bem, deve incorrer a depreciação normalmente, até que o valor contábil líquido seja igual ao valor residual.</p> <p><b>c)</b> Caso o bem já tenha sua vida útil esgotada, o valor contábil líquido do bem deverá ser igual ao valor residual, cessando a depreciação.</p> <p><b>d)</b> Gerar relatório para o registro contábil dos ajustes necessários.</p>

<b>G</b> Depreciação acumulada dos bens desincorporados (Notas 8 e 13)	Verificou-se, a partir da observação dos relatórios possíveis de serem gerados pelo SISPAT, com orientação do gestor patrimonial, que existe um relatório capaz de apontar todos os bens baixados a partir de uma data escolhida para geração do relatório. Sugere-se a emissão deste relatório, com data inicial igual ao primeiro mês de implantação da depreciação na Entidade. Os valores apurados como depreciação acumulada devem ser estornados em contrapartida da conta de Bens Móveis correspondente, já que os bens foram baixados pelo valor contábil bruto ou valor avaliado.
	Sugere-se que se mantenha histórico de bens baixados, na ficha de controle da depreciação do bem, assim como a data da sua baixa.
<b>H</b> Aprimoramento no SISDEP (Nota 7)	Se a Instituição optar por permanecer utilizando os dois Sistemas, sugere-se que no SISDEP, sejam incluídas ferramentas de busca mais detalhadas, para simplificar as consultas e viabilizar um melhor controle de dados.
<b>I</b> Parametrizar os Bens de Terceiros para depreciação (Notas 4 e 16)	Solicitar ao NTI que parametrize o sistema com comando que propiciem o cálculo da depreciação dos bens com tipo de “Terceiros”.
	Apurar o valor de depreciação não lançada até a data atual e lançá-la como ajuste de exercícios anteriores em contrapartida da depreciação acumulada.

Fonte: Elaborado com base em CFC (2012), Barbosa (2013), Brasil (2017a), Brasil (2017b).

O Quadro 9 trouxe o Plano de Reestruturação e Adequação das Rotinas de Depreciação, uma proposta de os ajustes necessários para que essa estrutura se encaminhe para o estágio de total institucionalização do processo, e será apresentado a Instituição. Em complementação ao Quadro 9, o Quadro 10, complementa a Consideração C.

Quadro 10 - Codificação e nomenclatura das contas contábeis

De	Para		Subelemento orçamentário da despesa
		<b>12.311.00.00 - Bens móveis - PCASP</b>	
	<b>12.311.01.00</b>	<b>Máquinas, aparelhos, equipamentos e ferramentas</b>	
4.212.04.00	12.311.01.01	Aparelhos de medição e orientação	04
4.212.06.00	12.311.01.02	Aparelhos e equipamentos de comunicação	06
4.212.08.00	12.311.01.03	Equipamentos e utensílios médicos e odontológicos, laboratoriais e hospitalares	08
4.212.10.00	12.311.01.04	Aparelho e equipamento para esportes e diversões	10
4.212.24.00	12.311.01.05	Equipamento de proteção, segurança e socorro	24
4.212.28.00	12.311.01.06	Máquinas e equipamentos industriais	28
4.212.30.00	12.311.01.07	Máquinas e equipamentos energéticos	30
4.212.32.00	12.311.01.08	Máquinas e equipamentos gráficos	32
4.212.38.00	12.311.01.09	Máquinas equipamentos e utensílios de oficina	38
4.212.57.00	12.311.01.12	Equipamentos, peças e acessórios para automóveis	57
4.212.60.00	12.311.01.13	Equipamentos, peças e acessórios marítimos	60
4.212.58.00	12.311.01.16	Equipamentos de mergulho e salvamento	58
4.212.22.00	12.311.01.18	Equipamentos de manobras e patrulhamento	22
4.212.83.00	12.311.01.19	Equipamentos de proteção e vigilância ambiental	83

4.212.40.00	12.311.01.20	Máquinas e utensílios agropecuário e rodoviário	40
4.212.39.00	12.311.01.21	Equipamentos hidráulicos e elétricos	39
4.212.34.00	12.311.01.25	Máquinas, utensílios e equipamentos diversos	34
	<b>12.311.02.00</b>	<b>Bens de informática</b>	
4.212.35.00	12.311.02.01	Equipamentos de tecnologia da informação e comunicação / TIC	35
	<b>12.311.03.00</b>	<b>Móveis e utensílios</b>	
4.212.12.00	12.311.03.01	Aparelhos e utensílios domésticos	12
4.212.36.00	12.311.03.02	Máquinas e utensílios de escritório	36
4.212.42.00	12.311.03.03	Mobiliário em geral	42
	<b>12.311.04.00</b>	<b>Material cultural, educacional e de comunicação</b>	
4.212.18.00	12.311.04.02	Coleções e materiais bibliográficos	18
4.212.26.00	12.311.04.04	Instrumentos musicais e artísticos	26
4.212.33.00	12.311.04.05	Equipamentos para áudio, vídeo e foto	33
	12.311.04.06	Obras de arte e peças para exposição	*
	<b>12.311.05.00</b>	<b>Veículos</b>	
4.212.48.00	12.311.05.01	Veículos em geral	48
4.212.52.00	12.311.05.03	Veículos de tração mecânica	52
4.212.02.00	12.311.05.05	Aeronaves	02
4.212.20.00	12.311.05.06	Embarcações	20
	<b>12.311.07.00</b>	<b>Bens móveis em andamento</b>	
	12.311.07.01	Bens móveis em elaboração	*
	12.311.07.02	Importações em andamento - bens móveis	*
	<b>12.311.99.00</b>	<b>Demais bens móveis</b>	
4.212.51.00	12.311.99.09	Peças não incorporáveis a imóveis	51
	12.311.99.10	Material de uso duradouro	*
	12.311.99.99	Outros bens móveis	*

\*Não depreciáveis.

Fonte: Elaborado com base em Brasil (2017a) e Brasil (2017b).

O Quadro 10 é parte integrante do PRARD, nele está elencada a conformidade das novas codificações e nomenclaturas do Novo Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, vigente desde 2015 (BRASIL, 2017a; BRASIL, 2017b), e deve ser aplicado por todos os entes da Federação.

Após a análise dos resultados e apresentação do Plano de Reestruturação e Adequação das Rotinas de Depreciação, o próximo capítulo apresenta as considerações finais do estudo e as sugestões para pesquisas futuras.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esse estudo comportou a temática da gestão patrimonial dos bens públicos, ancorando-se aos fundamentos da Teoria Institucional em sua perspectiva Sociológica quando propôs verificar o estágio de conformidade da depreciação dos bens móveis da Administração Pública Federal, no que concerne à NBC T 16.9 e ao MCASP, à luz da teoria institucional, em uma Instituição Federal de Ensino Superior.

No que se refere ao primeiro objetivo específico da pesquisa, o de examinar, com base na NBC T 16.9 e no MCASP, o procedimento contábil de depreciação dos bens móveis da Instituição em análise, foi possível verificar que a Instituição mantém o registro contábil da depreciação dos seus bens com regularidade mensal, confirmando a incorporação das novas práticas inseridas em sua esfera governamental. O fato de a Entidade estar efetuando o registro da depreciação não exime, no entanto, dessas práticas estarem de acordo ao regramento solicitado pela legislação e norma existentes, já que foi detectado que apenas 28% do total dos bens analisados apresentavam a conformidade esperada.

Em relação ao segundo objetivo específico do estudo, que foi de averiguar a conformidade da estrutura e da rotina de depreciação, em termos de sistema, cálculo e controle patrimonial dos bens móveis sob guarda da Instituição, constatou-se que os sistemas informatizados existentes, desenvolvidos pela Instituição no atendimento de suas necessidades, servem de base formal para a estrutura implementada. Nesse sentido, a Instituição mantém o controle e o registro da depreciação, em paralelo ao controle patrimonial dos bens, fazendo uso de dois sistemas informatizados, ocasionando com isso informações inadequadas e não parametrizadas no Sistema de Depreciação, principal ferramenta do processo. Essas falhas de parametrização acabam por originar diversas inconformidades nas rotinas de depreciação desenvolvidas pela Entidade. Nesse parâmetro, 82% das falhas do registro de depreciação dos bens analisados, são originadas da inexistência do controle destes bens no Sistema de Depreciação, ou seja, não foram parametrizados para que a depreciação fosse iniciada, indicando a falta de ajuste dos sistemas.

Nota-se que as falhas encontradas no Sistema de Depreciação, provenientes de falta de parametrização podem ser ajustadas de acordo com a iniciativa dos profissionais. O interesse pelo ajustamento das rotinas fica evidenciado a partir das colocações dos respondentes da pesquisa, fator proeminente para que o processo se torne efetivo.

Nem todas as rotinas, no entanto, estão em desacordo com as normas vigentes. A Instituição incorporou as práticas de depreciação, já no ano de 2010, como indicava a

normativa e procedeu ao teste de recuperabilidade em todos os bens que necessitavam desse procedimento. Também, adota o método de depreciação, o período de vida útil e percentual de valor residual condizentes com o especificado na norma vigente.

No que concerne ao terceiro objetivo específico enumerado, a pesquisa propôs investigar a utilização das informações sobre a depreciação e a vida útil dos bens móveis na gestão patrimonial da Instituição. Neste quesito, encontrou-se que a gestão da Entidade não considera as informações provenientes da vida útil dos bens na aquisição de novos ativos, deixando de utilizar este importante subsídio na tomada de decisão dos gestores patrimoniais, a qual poderia contribuir para a melhoria e a eficiência do gasto público.

O quarto objetivo específico do estudo, o de identificar o estágio da institucionalização das práticas de depreciação na Entidade objeto do estudo, considerando o modelo teórico de Tolbert e Zucker, solidificou a intenção da pesquisa e indicou que, segundo as características institucionais percebidas sobre o processo implementado é no estágio semi-institucional que se encontram as práticas adotadas pela Instituição. Necessitando de ajustes em suas práticas, em especial, a parametrização do sistema informatizado, para que a estrutura implementada se encaminhe para uma adequada difusão, e, conseqüentemente, para a total institucionalização.

Nesse sentido, percebe-se que a pesquisa atingiu seu objetivo geral respondendo ao questionamento proposto, indicando o estágio semi-institucional para as práticas adotadas pela Instituição. Destarte, partindo do pressuposto de que tais rotinas já deveriam estar sedimentadas, a institucionalização da NBC T 16.9, na Instituição analisada, mostrou-se em nível insatisfatório, equiparando-se às revelações efetuadas em estudos anteriores (VIANA et al., 2013; MARQUES; PINHEIRO; 2016, SILVA et al., 2016), evidenciando a existência de um caminho a ser percorrido até que se conheça o verdadeiro potencial econômico dos bens móveis dessa Entidade.

Estende-se a essa interpretação, o fato da Instituição não usufruir das informações contábeis de depreciação e vida útil dos bens na tomada de decisão, verifica-se o desperdício de informações que poderiam ser utilizadas como mecanismo de gestão, melhorando a qualidade do gasto público, como sugerido na pesquisa de Delazare, Souza e Gama (2010), Graciliano e Fialho (2013) e Viana (2014).

Considerando as limitações dessa pesquisa é coerente recomendar que em estudos futuros sobre o tema investigado, além da verificação do estágio de institucionalização das práticas em distintas instituições, também se proceda a comparação entre os processos de adoção das novas práticas de depreciação, existente em entidades de um mesmo âmbito ou, até mesmo, de esferas diferentes.

## REFERÊNCIAS

ABE, N. C. **Gestão do patrimônio público imobiliário**. Leme: Mizuno, 2006.

AMARAL, N. A. L.; BORBA, J. A. As reavaliações de ativos na nova contabilidade pública. In: CONGRESSO DE BRASILEIRO DE CONTABILIDADE, 19, Belém, 2012. **Anais...** CBC: Belém, 2012.

ANDION, C. Por uma nova interpretação das mudanças de paradigma na administração pública. **Cadernos EBAPE.BR**. Rio de Janeiro, v. 10, n. 1, p. 01-19, mar., 2012.

ANGONESE, R. **O processo de mudança no sistema de contabilidade gerencial: análise da implementação de sistemas integrados de gestão sob a ótica da teoria institucional**. 2012. 228 f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis e Administração) - Universidade Regional de Blumenau. Blumenau, 2012.

BARBOSA, D. D. **Manual de controle patrimonial nas entidades públicas**. Brasília: Gestão Pública, 2013.

BARDIN, L. **Análise de conteúdo**. São Paulo: Edições 70, 2011.

BERGER, P.; LUCKMANN, T. **A construção social da realidade**. 34. ed. Petrópolis: Vozes, 2012.

BIESENTHA, C.; CLEGG, S.; MAHALINGAM, A.; SANKARAN, S. Applying institutional theories to managing megaprojects. **International Journal of Project Management**, v 36, n. 1, p. 43-54, 2018.

BORGES, T. B. **Utilização da informação gerencial no setor público: perspectiva diante das novas normas de contabilidade do setor público**. 2012. 274 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Centro de Pós-Graduação e Pesquisas em Contabilidade e Controladoria da Universidade Federal de Minas Gerais. Belo Horizonte, 2012.

BORGES, T. B.; MARIO, P. C.; CARNEIRO, R. A implementação do sistema de custos proposto pelo governo federal, uma análise sob a ótica institucional. **Revista de Administração Pública**. Rio de Janeiro, v. 47, n. 2, p.469-491, mar./abr., 2013.

BRASIL. **Manual de contabilidade aplicada ao setor público (MCASP)**: aplicado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e Municípios. 2017. 7. ed. Brasília, 2017a.

BRASIL. **Manual SIAFI 020330 - depreciação, amortização e exaustão na administração direta da União, autarquias e fundações**. 2017. Disponível em: <<http://manualsiafi.tesouro.fazenda.gov.br/020000/020300/020330>>. Acesso em: 13 set. 2017b.

BRASIL. Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado. **Plano diretor da reforma do aparelho do Estado**. Brasília, Imprensa Nacional, 1995.

BRASIL. **Portaria n. 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/aceso-a-informacao/institucional/legislacao/portarias-ministeriais/2008/portaria184>>. Acesso em: 13 set. 2017.

BRASIL. **Portaria n. 548, de 24 de setembro de 2015**. Dispõe sobre prazos-limite de adoção dos procedimentos contábeis patrimoniais aplicáveis aos entes da Federação, com vistas a consolidação das contas públicas da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, sob a mesma base conceitual. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/653221/Item+1+-+Portaria+548-2015+-+PIPCP.pdf/094a16c7-930a-47af-87d9-22ce78053514>>. Acesso em: 13 set. 2017.

BRASIL. **Portaria n. 634, de 19 de novembro de 2013**. Dispõe sobre regras gerais acerca das diretrizes, normas e procedimentos contábeis aplicáveis aos entes da Federação, com vistas à consolidação das contas públicas da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, sob a mesma base conceitual. Disponível em: <<http://www.stn.fazenda.gov.br/web/stn/-/tesouro-nacional-divulga-a-publicacao-da-portaria-stn-n%C2%BA-634>>. Acesso em: 13 set. 2017.

BRESSER-PEREIRA, L. C. A reforma gerencial do Estado de 1995. **Revista de Administração Pública**. Rio de Janeiro, v. 34, n. 2, p. 7-26, jul./ago., 2000.

BRESSER-PEREIRA, L. C. **Crise econômica e reforma do Estado no Brasil**: para uma nova interpretação da América Latina. São Paulo: Editora 34, 1996.

BRESSER-PEREIRA, L. C. O modelo estrutural de gerência pública. **Revista de Administração Pública**. Rio de Janeiro v. 42, n. 2, p. 391-410, mar./abr., 2008.

BURNS, J.; SCAPENS, R. W. Conceptualizing management accounting change: na institutional framework. **Management Accounting Research**, v. 11, p. 3-25, 2000.

CALDAS, M. P.; FACHIN, R. Paradigma funcionalista: desenvolvimento de teorias e institucionalismo nos anos 1980 e 1990. **Revista de Administração Pública**. Rio de Janeiro, v. 45, n. 2, p. 26-51, abr./jun., 2005.

CAPES. COORDENAÇÃO DE APERFEIÇOAMENTO DE PESSOAL DE NÍVEL SUPERIOR. **Portal de periódicos CAPES / MEC**. 2017. Disponível em: <<http://www.periodicos.capes.gov.br/>>. Acesso em: 29 jul. 2017.

CARVALHO, C. A. P.; VIEIRA, M. M. F.; LOPES, F. D. Contribuições da perspectiva institucional para análise das organizações. In: ENCONTRO NACIONAL DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO – EnANPAD, 23, Foz do Iguaçu, 1999. **Anais...** ANPAD: Foz do Iguaçu, 1999.

CARVALHO, C. A. P.; VIEIRA, M. M. F.; SILVA, S. M. G. A trajetória conservadora da teoria institucional. **Revista Eletrônica de Gestão Organizacional**. Pernambuco, v. 10, p. 469-496, dez., 2012.

CARVALHO, L. N. G.; COSTA, P. S.; OLIVEIRA, A. T. Impairment no setor público: particularidades das normas nacionais e internacionais. **Revista de Administração Pública**. Rio de Janeiro, v. 44, n. 4, p.839-876, jul./ago., 2010.

CARVALHO, R. M. F.; LIMA, D. V.; FERREIRA, L. O. G. Processo de reconhecimento e mensuração do ativo imobilizado no setor público face aos padrões contábeis internacionais: um estudo de caso na ANATEL. **Revista Universo Contábil**, Blumenau, v. 8, n. 3, p. 62-81, jul./set., 2012.

CAVALCANTE, C. M. A economia institucional e as três dimensões das instituições. **Revista de Economia Contemporânea**, Rio de Janeiro, v. 18, n. 3, p. 373-392, set./dez., 2014.

CFC. CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Estrutura conceitual da contabilidade pública**. 2017. Disponível em: <<http://cfc.org.br/noticias/cfc-publica-a-norma-estrutura-conceitual-da-contabilidade-publica/>>. Acesso em: 08 set. 2017a.

CFC. CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Normas brasileiras de contabilidade: contabilidade aplicada ao setor público**: NBCs T 16.1 a 16.11 / Conselho Federal de Contabilidade. Brasília: 2012. Disponível em: <[http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/11/setor\\_publico.pdf](http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/11/setor_publico.pdf)>. Acesso em: 08 set. 2017.

CFC. CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Normas internacionais de contabilidade para o setor público**. Brasília, 2010.

CFC. CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Representante CFC no IPSASB**. 2017. Disponível em: <<http://cfc.org.br/noticias/representante-do-cfc-no-ipsas-board-da-ifac-faz-apresentacao-em-plenaria-do-cfc/>>. Acesso em: 08 set. 2017b.

COUTINHO, J. R. A. **Gestão Patrimonial na Administração Pública**. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2005.

CRUBELLATE, J. M. Três contribuições conceituais neofuncionalistas à teoria institucional em organizações. **Revista de Administração Contemporânea**. Rio de Janeiro, edição especial, p. 199-222, 2007.

CRUBELLATE, J. M.; GRAVE, P. S.; MENDES, A. A. Questão institucional e suas implicações para o pensamento estratégico. **Revista de Administração Contemporânea**. Rio de Janeiro, edição especial, p. 37-60, 2004.

DELAZARE, E. C.; SOUZA, J. P. V. M.; GAMA, J. R. A depreciação como fonte de informação gerencial em entidades. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 17, Belo Horizonte, 2010. **Anais...** CBC: Belo Horizonte, 2010.

DI GIÁCOMO, W. A. O New Public Management no Canadá e a gestão pública contemporânea. **Interfaces Brasil Canadá**. Canoas, v. 5, p. 155-170, 2005.

DIMAGGIO, P. J.; POWELL, W. W. A gaiola de ferro revisitada: isomorfismo institucional e racionalidade coletiva nos campos organizacionais. **Revista de Administração de Empresas**. Rio de Janeiro, v. 45, n. 2, p. 74-89, abr./jun., 2005.

DIMAGGIO, P. J.; POWELL, W. W. El nuevo institucionalismo en el análisis: Introducción organizacional. In: POWELL, W. W.; DIMAGGIO, P. J. (Comp.). **El nuevo institucionalismo en el análisis organizacional**. México: Fondo de Cultura Económica. 1999.

DURKHEIM, E. **As regras do método sociológico**. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2007.

FACHIN, R. C.; MENDONÇA, J. R. C. Selznick: uma visão da vida e obra do precursor da perspectiva institucional na teoria organizacional. In: VIEIRA, M. M. F.; CARVALHO, C. A (Org.). **Organizações, instituições e poder no Brasil**. Rio de Janeiro: FGV, 2003.

FEIJÓ, P. H. **Entendendo as mudanças na contabilidade aplicada ao setor público**. Brasília: Gestão Pública, 2013.

FLICK, U. **Métodos de Pesquisa: introdução à pesquisa qualitativa**. 3. ed. Porto Alegre: Artmed, 2009.

FONSECA, V. S. A abordagem institucional nos estudos organizacionais: bases conceituais e desenvolvimentos contemporâneos. In: VIEIRA, M. M. F.; CARVALHO, C. A (Org.). **Organizações, instituições e poder no Brasil**. Rio de Janeiro: FGV, 2003.

GIL, A. C. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GRACILIANO, E. A.; FIALHO, W. C. D. Registro da depreciação na contabilidade pública: uma contribuição para o disclosure de gestão. **Pensar Contábil**, Rio de Janeiro, v. 15, n. 56, p. 14-21, 2013.

GRECO, A.; GARTNER, G.; AREND, L. **Contabilidade teoria e prática básicas**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

GUERREIRO, R.; PEREIRA, C. A.; REZENDE, A. J.; AGUIAR A. B. Fatores determinantes do processo de institucionalização de uma mudança na programação orçamentária : uma pesquisa-ação em uma organização brasileira. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, Rio de Janeiro, v. 10, n. 1, p. 59-76, 2005.

GUERREIRO, R. PEREIRA, C. A. FREZATTI, F. Aplicação do modelo de Burns e Scapens para avaliação do processo de institucionalização da contabilidade gerencial. **Revista Organização & Sociedade**. Salvador, v.15, n. 44, jan./mar., 2008.

GUIMARÃES, T. A. A nova administração pública e a abordagem da competência. **Revista de Administração Pública**. Rio de Janeiro, v. 34, n. 3, p. 125-140, maio/jun., 2000.

HALL, P. A.; TAYLOR, R. C. R. As três versões do neo-institucionalismo. **Lua Nova: Revista de Cultura e Política**. São Paulo, n.58, p. 193-223, 2003

IBICT. INSTITUTO BRASILEIRO DE INFORMAÇÃO EM CIÊNCIA E TECNOLOGIA. **Biblioteca do IBICT**. 2017. Disponível em: <<http://www.ibict.br/informacao-para-ciencia-tecnologia-e-inovacao%20/2biblioteca-do-ibict>>. Acesso em: 29 jul. 2017.

IFAC. INTERNACIONAL FEDERATION OF ACCOUNTS. **Terms reference**. 2017. Disponível em: <<https://www.ifac.org/node/1503/terms-reference>>. Acesso em: 08 set. 2017.

IPSASB. INTERNATIONAL PUBLIC SECTOR ACCOUNTING STANDARDS BOARD. **Adoption and implementation**. 2017a. Disponível em: <<https://www.ipsasb.org/adoption-and-implementation>>. Acesso em: 08 set. 2017.

IPSASB. INTERNATIONAL PUBLIC SECTOR ACCOUNTING STANDARDS BOARD. **About IPSASB**. 2017b. Disponível em: <<https://www.ipsasb.org/about-ipsasb>>. Acesso em: 08 set. 2017.

JOVANOVIĆ, T. Public sector accounting reform. **The 21st International Conference, Regionalisation and Inter-regional Cooperation**, Belgrado/Servia, 2013.

LIMA, R. L.; LIMA, D. V.; GONÇALVES, J. F. Adoção das IPSAS pelos governos dos países: harmonização ou padronização? In: CONGRESSO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS - ANPCONT, 11 Belo Horizonte, 2017. **Anais...** ANPCONT: Belo Horizonte, 2017.

MACÊDO, F. F. R. R.; KLANN, R. C. Análise das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP): Um Estudo nas Unidades da Federação do Brasil. **Revista Ambiente Contábil**. Natal, v. 6, n. 1, p. 253-272, jan./jun., 2014.

MACHADO, R.; FREYTAG, D.; MALISKI, K. R. Mudanças de critério contábil na depreciação no setor público: um relato dos procedimentos realizados em uma instituição pública. **Publicatio UEPG: Ciências Sociais Aplicadas**. Ponta Grossa, v. 20, n. 1, p. 99-111, jan./jun., 2012.

MACHADO-DA-SILVA, C. L.; FONSECA, V. S. Competitividade organizacional: uma tentativa de reconstrução analítica. **Organizações & Sociedade**. Bahia, v. 4, n. 7, p. 97-114, 1996.

MACHADO-DA-SILVA, C. L.; FONSECA, V. S.; CRUBELLATE, J. M. Estrutura, agência e interpretação: Elementos para uma abordagem recursiva do processo de institucionalização. **Revista de Administração Contemporânea**. Rio de Janeiro, edição especial, p. 9-39, jan./jun., 2005.

MACHADO-DA-SILVA, C. L.; GONÇALVES, S. A. A teoria institucional. . In: CLEGG, S. R.; HARDY, C.; NORD, W. R (Org.). **Handbook de Estudos Organizacionais**. São Paulo: Atlas, 2010.

MACHADO-DA-SILVA, C. L.; GUARIDO FILHO, E. R.; NASCIMENTO, M. R.; OLIVEIRA, P. T. Institucionalização da mudança na sociedade brasileira: o papel do formalismo. In: VIEIRA, M. M. F.; CARVALHO, C. A (Org.). **Organizações, instituições e poder no Brasil**. Rio de Janeiro: FGV, 2003.

MARCONI, M. A.; LAKATOS, E. M. **Fundamentos de Metodologia Científica**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MARQUES, L. T.; PINHEIRO, L. E. T. Registro da depreciação na contabilidade pública: efeito para o disclosure de uma instituição federal de ensino superior. CONGRESSO NACIONAL DE ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE - AdCont, 17, Rio de Janeiro, 2016. **Anais...** AdCont: Rio de Janeiro, 2016.

MARTINS, G. A.; THEÓPHILO, C. R. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2016.

MAUSS, C. V.; SOUZA M. A. **Gestão de custos aplicada ao setor público: modelo para mensuração e análise da eficiência e eficácia governamental**. São Paulo: Atlas, 2008.

MEYER, J. W.; ROWAN, B. Institutionalized organizations: formal structure as myth and ceremony. **American Journal of Sociology**, v. 83, p. 340-363, 1977.

MIRANDA, G. C.; LIMA, D. V.; FERREIRA, L. O. G. Modelo de processo de depreciação de bens móveis no setor público: um estudo de caso no Tribunal Regional do Trabalho da 10ª Região. In: ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO - EnANPAD, 34, Rio de Janeiro, 2010. **Anais...** ANPAD: Rio de Janeiro, 2010.

MOREIRA, J. S.; CORRÊA, D. M. M. C.; ALENCAR, R. C. Convergência da contabilidade pública aos padrões internacionais: um estudo da adoção no imobilizado e Intangível nas universidades federais brasileiras. In: CONGRESSO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS - ANPCONT, 9 Curitiba, 2015. **Anais...** Anpcont: Curitiba, 2015.

NASCIMENTO NETO, P. E. **Depreciação de Bens públicos**: estudo sobre a implementação da nova sistemática em uma Instituição Federal de Ensino Superior. 2016. 70 f. Dissertação (Mestrado em Gestão de Processos Institucionais) - Programa de Pós-graduação em Gestão de Processos Institucionais da Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Natal, 2016.

PECI, A. A nova teoria institucional em estudos organizacionais: uma abordagem crítica. **Cadernos EBAPE. BR**. Rio de Janeiro, v.4, n.1, p. 01-12, mar., 2006.

QUINELO, R. **A teoria institucional aplicada à administração**: Entenda como o mundo invisível impacta na gestão dos negócios. São Paulo: Novatec, 2007.

RICHARDSON, R. J. **Pesquisa social**: métodos e técnicas. São Paulo: Atlas, 1989.

ROMERO, J. J. Los nuevos institucionalismos: sus diferencias, sus cercanías. In: POWELL, W. W.; DIMAGGIO, P. J. (Comp.). El nuevo institucionalismo en el análisis organizacional. México: Fondo de Cultura Económica. 1999.

SANO, H.; ABRUCIO, F. L. Promessas e resultados da nova gestão pública no Brasil: o caso das organizações sociais de saúde em São Paulo. **Revista de Administração de Empresas**. Rio de Janeiro, v. 8, n. 3, p. 64-80, jul./set., 2008.

SCHOMMER, P. C. Gestão pública no Brasil: notícias do teatro de operações. **Revista de Administração de Empresas**. Rio de Janeiro, v. 43, n. 4, p. 102-107, out./dez., 2003.

SCOTT, W. R. Institutional theory: contributing to a theoretical research program. Oxford UK: Oxford University Press, 2004.

SEABRA, S. N. A nova administração pública e mudanças organizacionais. **Revista de Administração Pública**. Rio de Janeiro, v. 35, n. 4, p. 19-43, jul./ago., 2001.

SELZNICK, P. **A liderança na administração**: uma interpretação sociológica. Rio de Janeiro: FGV, 1971.

SELZNICK, P. Institutionalism 'old' and 'new'. **Administrative Science Quarterly**. Berkeley, CA: University of California Press, p. 270-277, jun., 1996.

SERVA, M. O fato organizacional como fato social total. **Revista de Administração Pública**. Rio de Janeiro, v. 35, n. 3, p. 131-52, maio/jun., 2001.

SILVA, L. L.; ELEUTÉRIO, R. A. S.; VIANA, C. C.; LIMA, M. S. Depreciação no setor público: uma análise da evolução da evidenciação contábil nos órgãos da administração pública do estado do Amazonas. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE, 20 Fortaleza, 2016. **Anais...** CFC: Fortaleza, 2016.

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

SIMÕES, A. M.; RODRIGUES J. A. A abordagem da velha economia institucional na investigação em contabilidade e controlo de gestão contributos teóricos. **RIGC** - Instituto Universitário de Lisboa (ISCTE-IUL) - vol. 10, n. 19, jan./jun., 2012.

SOUZA, E. C. L. Escolas de governo: estratégias para a reforma do Estado. In: VIEIRA, M. M. F.; CARVALHO, C. A (Org.). **Organizações, instituições e poder no Brasil**. Rio de Janeiro: FGV, 2003.

SPELL. SCIENTIFIC PERIODICALS ELECTRONIC LIBRARY. **Sobre o Spell**. 2017. Disponível em: <<http://www.spell.org.br/sobre/caracteristicas>>. Acesso em: 20 jul. 2017.

STN. SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL. **O que é o SIAFI**. 2017. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/historia>>. Acesso em: 13 nov. 2017.

TEDROS, L. S.; CAITANO, R. C.; GAMA, J. R.; CALIMAN, D. R. Depreciação no setor público: um estudo de caso em uma instituição pública de ensino superior. In: CONGRESSO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS - ANPCONT, 9 Curitiba, 2015. **Anais...** Anpcont: Curitiba, 2015.

THERET, B. As instituições entre as estruturas e as ações. **Lua Nova: Revista de Cultura e Política**. São Paulo, n.58, p. 225-254, 2003.

TOLBERT, P. S.; ZUCKER, L. G. A Institucionalização da Teoria Institucional. In: CLEGG, S. R; HARDY, C.; NORD, W. R (Org.). **Handbook de Estudos Organizacionais**. São Paulo: Atlas, 2010.

VIANA, C. C. **A concretização da depreciação no setor público: efeitos contábeis e patrimoniais em uma instituição de ensino superior**. 2014. 109 f. Dissertação (Mestrado Profissional em Contabilidade e Controladoria) - Programa de Pós-Graduação Strictu Sensu em Contabilidade e Controladoria da Universidade Federal do Amazonas, Manaus, 2014.

VIANA, C. C.; TAMER, C. M. V. S.; SOARES, L. A. C. F.; LIMA, M. S. Implantação da depreciação no setor público e procedimentos contábeis: um estudo em uma instituição pública de ensino superior. **Revista Contemporânea de Contabilidade - UFSC**, Florianópolis, v. 10, n. 20, p.113-138, maio/ago., 2013.

WILL, A. R.; FLACH, L.; FARIAS, S. A adoção dos procedimentos de avaliação, mensuração e depreciação / amortização / exaustão: um estudo sobre as instituições federais de ensino superior brasileiras. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 19, Bento Gonçalves, 2012. **Anais...** CBC: Bento Gonçalves, 2012.

YIN, R. K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. 4. ed. Porto Alegre: Bookman, 2010.

ZUCKER, L. G. Institutional Theories of Organization. **Annual Review of Sociology**, California, v. 13, p. 443-464, 1987.

ZUCKER, L. G. The role of institutionalization in cultural persistence. **American Sociological Review**, California, v. 42, p. 726-743, 1977.

## **APÊNDICE A – Carta pra autorização do Estudo de Caso**

Rio Grande, 04 de dezembro de 2017.

Prezado Senhor Pró-Reitor de Administração,

Em virtude da realização de trabalho acadêmico sobre o tema “gestão patrimonial dos bens públicos”, com o título A INSTITUCIONALIZAÇÃO DA DEPRECIAÇÃO EM UMA INSTITUIÇÃO FEDERAL DE ENSINO SUPERIOR, que será apresentado como requisito para obtenção de título de mestre pela aluna Keli da Silva Machado, no Programa de Mestrado Profissional em Administração Pública (PROFIAP), da Universidade Federal do Rio Grande (FURG), vimos por meio deste, solicitar sua colaboração e autorização para a realização de pesquisa documental necessária para efetuar o estudo de caso.

A pesquisa está balizada pelos estudos organizacionais da Teoria Institucional, tendo como objetivo geral analisar o nível de conformidade da depreciação dos bens públicos, em termos de sistema, cálculo, controle e gestão patrimonial. Para tanto, espera: (i) examinar, com base nas NBC TSP, se o procedimento contábil de depreciação dos bens patrimoniais, da Instituição em análise, está em consonância com os preceitos legais pertinentes; (ii) averiguar a conformidade da estrutura e rotina de depreciação, em termos de sistema, cálculo, controle e gestão patrimonial dos bens móveis sob a guarda da Instituição; (iii) determinar o nível de institucionalização das práticas de depreciação, na Instituição objeto do estudo; (iv) avaliar se a gestão patrimonial da Entidade utiliza as informações sobre a depreciação e vida útil dos bens, como mecanismo gerencial e na aquisição de novos ativos; e (v) sugerir, ao final da pesquisa, caso sejam encontradas inconsistências, ajustes necessários para a efetividade do processo.

Para atingir estes objetivos, torna-se necessário obter informações acerca das rotinas institucionais a respeito deste novo paradigma da depreciação dos bens públicos, referente a: fichas de controles de bens patrimoniais e fichas de depreciação dos mesmos bens; Relatório Mensal de Bens (RMB); e, Relatório Mensal de Depreciação. Ainda, para identificação e localização dos documentos é importante o acesso aos sistemas internos, como o Sistema de Depreciação e o Sistema Patrimonial. Importante destacar, que conjuntamente com a pesquisa documental, aplicou-se um questionário, com perguntas fechadas, aos principais gestores e executores deste processo, com o propósito de triangular as informações.

Considerando que o reconhecimento da depreciação pelos entes públicos, configurou uma mudança cultural histórica e trouxe alterações significativas para o patrimônio da União, é possível compreender que depois de concluídos os prazos de implementação e maturação destas novas normas, existe relevância em confrontar os acontecimentos com os pressupostos dos estudos organizacionais com o propósito de verificar sua institucionalização.

Salientamos que nenhum documento será publicado, apenas o seu teor analisado e interpretado para compor os resultados finais da dissertação. Ainda, no que concerne à divulgação do nome da Universidade, acreditamos ser adequado denominá-la por Instituição Federal de Ensino Superior (IFES), evitando a exposição dos problemas internos encontrados, já que um dos objetivos do trabalho consiste em sugerir ajustes necessários para a efetividade deste processo na Instituição.

Certos de sua colaboração, agradecemos a atenção despendida e colocamo-nos à disposição para maiores esclarecimentos.

Cordialmente,

---

Keli da Silva Machado

Mestranda

---

Prof.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup> Débora Gomes Machado

Orientadora

## APÊNDICE B – Questionário para coleta de dados

Este Questionário é parte integrante do Estudo de Caso da dissertação de Mestrado desenvolvida pela aluna Keli da Silva Machado do Programa de Pós-Graduação, *Stricto Sensu*, Mestrado Profissional em Administração Pública em Rede Nacional - PROFIAP, sob orientação da Prof.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup> Débora Gomes Machado. Contamos com sua valorosa colaboração nas respostas e lembramos que as informações obtidas neste instrumento serão utilizadas, apenas, para fins acadêmicos.

### 1. DADOS GERAIS DO RESPONDENTE

1.1. Tempo em que trabalha na Administração Pública:

Até 5 anos.  De 05 a 10 anos.  De 10 a 20 anos.  Mais que 20 anos.

1.2. Tempo em que trabalha na Instituição em que atualmente executa suas atividades:

Até 5 anos.  De 05 a 10 anos.  De 10 a 20 anos.  Mais que 20 anos.

1.3. Área (cargo ou função) de atuação na Instituição Federal de Ensino Superior (IFES):

Gestor  Executor

1.4. Tempo que ocupa o cargo ou função atual:

Até 5 anos.  De 05 a 10 anos.  De 10 a 20 anos.  Mais que 20 anos.

1.5. Formação acadêmica:

Administração  Ciências Contábeis  Economia  Outro \_\_\_\_\_

As questões a seguir referem-se a sua percepção a respeito da implantação e efetividade dos procedimentos de depreciação dos bens móveis na sua Instituição e foram embasadas no Manual de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (MCASP), no Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPCP), nas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC T 16.9) e no Manual SIAFI 020330.

**2. PROCEDIMENTOS E ROTINAS EXISTENTES ACERCA DA DEPRECIACÃO DOS BENS MÓVEIS NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA.**

**2.1. IMPLEMENTAÇÃO**

2.1.1. Sua Instituição já implementou o processo de depreciação dos bens móveis proveniente das novas normas de contabilidade pública?

( ) Sim. ( ) Não. ( ) Parcialmente. ( ) Não sei opinar.

2.1.2. Você participou do processo de implementação das normas de depreciação dos bens móveis nesta instituição?

( ) Sim. ( ) Não. ( ) Não sei opinar.

2.1.3. Desde que ano sua Instituição mantém as rotinas de depreciação instituídas?

---

2.1.4. Ao adotar as novas práticas contábeis de depreciação dos bens móveis, os servidores envolvidos participaram de treinamentos para habilitá-los às novas práticas? Podes citar algumas?

---

---

---

---

2.1.5. Houve tempo hábil para que todos os treinamentos e formalização das novas rotinas fossem trabalhados com detalhamento necessários? Comente sua resposta.

---

---

---

---

2.1.6. Quando da implantação do processo de depreciação dos bens móveis, a Instituição instaurou comissões de servidores ou contratou empresa especializada, para aplicar o teste de recuperabilidade nos bens adquiridos antes do ano de 2010? Descreva de maneira sucinta de que forma ocorreu esta etapa do processo.

---

---

---

---

2.1.7. A aplicação do teste de recuperabilidade, descrito acima, seguiu o cronograma estipulado pela Secretaria do Tesouro Nacional? Em que ano foi concluída esta etapa? Comente sua resposta, caso necessário.

---

---

---

---

2.1.8. Quando da implantação do processo de depreciação, houve troca de informações a respeito de regras, rotinas, e procedimentos entre as instituições envolvidas? Descreva resumidamente.

---

---

---

---

2.1.9. O Governo Federal deu suporte à implantação da nova norma, como por exemplo: mantendo equipes ou grupos de estudo para detectar problemas e tentar resolvê-los, apresentando soluções quando necessárias?

---

---

---

---

2.1.10. Você identifica falhas na estrutura do processo decorrentes de problemas de implementação?

- ( ) Falhas de parametrização do Sistema de Depreciação.
- ( ) Inconformidade com as normas de depreciação vigentes.
- ( ) Erros de apropriação da depreciação mensal.

- ( ) Falta de atendimento de alguns critérios.
- ( ) Não existem falhas decorrentes da implementação do processo de depreciação.
- ( ) Não sei opinar.
- ( ) Outras \_\_\_\_\_

2.1.11. Não fosse a exigência legal, no seu entendimento, a Instituição adotaria as novas práticas de depreciação dos bens móveis? Por quê?

---

---

---

---

2.1.12. A adoção foi imediata ou houve resistência por parte dos gestores e demais servidores da Instituição em relação à implementação do processo?

---

---

---

---

2.1.13. Na época da implementação das novas práticas de depreciação, era comum adotar padrões já testados por outras instituições, os quais já haviam demonstrado resultados positivos? Você consegue dar algum exemplo?

---

---

---

---

2.1.14. Em sua opinião, a Instituição em que você trabalha obteve maior legitimidade perante as demais entidades, ao adotar as novas práticas de depreciação dos bens móveis? De que forma você percebeu isso?

---

---

---

---

2.1.15. Caso você considere a existência de falhas de implantação do processo de depreciação, no seu entendimento, o que estaria faltando para que a efetividade do procedimento?

---

---

---

---

## 2.2. CONFORMIDADE

2.2.1.No que se refere às regras e rotinas de depreciação aplicadas aos bens móveis da Administração Pública, listadas abaixo, qual delas é mantida nos procedimentos de sua Instituição? (Pode ser marcado mais de uma).

- Existe segregação das funções dos responsáveis pelo registro contábil da informação e do controle e gestão patrimonial dos bens.
- É efetuado cálculo e reconhecimento mensal da depreciação.
- O valor registrado dos bens móveis da Instituição espelha o valor justo.
- É considerada a vida útil do bem, para o cálculo da depreciação.
- Quando acaba a vida útil do bem, cessa a depreciação.
- Quando o bem é baixado, cessa a depreciação.
- Quando o bem é transferido para outro ente a depreciação acumulada é estornada.
- No final da vida útil do bem, o valor contábil do ativo é igual ao valor residual.
- Não sei opinar.

2.2.2.No seu entendimento, sua Instituição mantém as rotinas e práticas de depreciação necessárias para o bom andamento do processo? Comente, se julgar necessário.

---

---

---

---

2.2.3. Os saldos patrimoniais representam de maneira fidedigna a capacidade econômica dos bens móveis da Instituição? Por quê?

---

---

---

---

2.2.4. Caso você considere a existência da falta de conformidade da depreciação sob algum aspecto, no seu entendimento, o que estaria faltando para que a efetividade do processo?

---

---

---

---

### **2.3. FUNCIONALIDADE DOS SISTEMAS INFORMATIZADOS**

2.3.1. A Instituição possui sistema informatizado de controle patrimonial?

Sim.  Não.  Não sei opinar.

2.3.2. O sistema informatizado patrimonial utilizado permite o registro mensal da depreciação?

Sim.  Não.  Não sei opinar.

2.3.3. Existe sistema informatizado para cálculo de depreciação mensal?

Sim.  Não.  Não sei opinar.

2.3.4. O Relatório Mensal de Bens (RMB) evidencia a depreciação acumulada dos bens móveis da Instituição?

Sim.  Não.  Não sei opinar.

2.3.5. Existe a conciliação patrimonial, entre o Sistema de Patrimônio e o Sistema Contábil, periodicamente (conciliação do Relatório Mensal dos Bens - RMB)? Com qual frequência?

---

---

---

2.3.6. Que unidade ou departamento de sua Instituição é responsável pelo cálculo da depreciação mensal dos bens móveis?

---

2.3.7. Que unidade ou departamento de sua Instituição é responsável pela apropriação da depreciação mensal dos bens móveis?

**3. UTILIZAÇÃO DA DEPRECIÇÃO COMO FERRAMENTA DE CONTROLE E GESTÃO PATRIMONIAL.**

3.1. Na sua percepção, a gestão da Instituição considera o prazo de vida útil de seus bens móveis quando da aquisição de novos ativos?

---

---

---

---

3.2. Qual, em sua opinião, seria a razão para espelhar a real capacidade econômica dos bens móveis da Instituição de forma transparente?

---

---

---

---

**4. NÍVEL DE INSTITUCIONALIZAÇÃO DOS PROCEDIMENTOS E ROTINAS DOS BENS MÓVEIS NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA.**

4.1. Atualmente, ainda existem dúvidas quanto à aplicação dos procedimentos de depreciação nas rotinas da Instituição? Caso afirmativo, quais as principais?

---

---

---

---

4.2. Sua Instituição possui manual de rotinas de depreciação, que sirva para transmitir a continuidade da estrutura aos futuros membros? Se sim, é utilizado? Se não, você sente falta desta prática?

---

---

---

---

4.3. No seu entendimento, as práticas adotadas pela sua Instituição já se encontram plenamente aceitas na rotina diária, não sendo alvo de questionamentos ou resistência pelos servidores envolvidos? Explique?

---

---

---

---

4.4. Existe incentivo e apoio da gestão quanto ao melhoramento das práticas de depreciação desenvolvidas pela Instituição? Comente.

---

---

---

---

4.5. Quando você ingressou na Instituição ou no cargo em que ocupa atualmente o procedimento de depreciação já havia sido implementado?

( ) Sim. ( ) Não. ( ) Não sei opinar.

4.6. Quando você começou a efetuar os procedimentos de depreciação, lhe foram esclarecidas todas as práticas e rotinas do processo, inclusive no que tange a legislação pertinente?

Sim.  Não.  Parcialmente.  Não sou executor das rotinas.

Espaço reservado para considerações que você julgar necessárias:

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

Agradecemos sua participação na pesquisa.