



**UNIVERSIDADE FEDERAL DE ALAGOAS
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE
MESTRADO PROFISSIONAL EM ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA**

SHEILA ANDRÉA SILVA DE ALBUQUERQUE

**DEPRECIÇÃO DE BENS NO SETOR PÚBLICO – PROPOSTA DE
IMPLANTAÇÃO DOS PROCEDIMENTOS OBRIGATÓRIOS DA DEPRECIÇÃO
NO INSTITUTO FEDERAL DE ALAGOAS**

MACEIÓ – AL

2019

SHEILA ANDRÉA SILVA DE ALBUQUERQUE

DEPRECIÇÃO DE BENS NO SETOR PÚBLICO – PROPOSTA DE IMPLANTAÇÃO
DOS PROCEDIMENTOS OBRIGATÓRIOS DA DEPRECIÇÃO NO INSTITUTO
FEDERAL DE ALAGOAS

Dissertação apresentada à Universidade Federal de Alagoas sob a forma de relatório técnico, como parte das exigências do Programa de Pós-graduação em Administração Pública, Mestrado Profissional em Administração Pública em Rede Nacional (PROFIAP), para obtenção do título de Mestre.

Orientador: Dr. Ibsen Mateus Bittencourt.

Maceió – AL

2019

Catálogo na fonte
Universidade Federal de Alagoas
Biblioteca Central
Divisão de Tratamento Técnico
Bibliotecário: Marcelino de Carvalho

A345d Albuquerque, Sheila Andréa Silva de.
Depreciação de bens no setor público – proposta de implantação dos
procedimentos obrigatórios da depreciação no Instituto Federal de Alagoas /
Sheila Andréa Silva de Albuquerque. – 2019.
85 f. : il.

Orientador: Ibsen Mateus Bittencourt.
Dissertação (mestrado profissional em Administração Pública) –
Universidade Federal de Alagoas. Faculdade de Economia, Administração e
Contabilidade. Maceió, 2019.

Bibliografia: f. 57-62.
Apêndices: f. 85.

1. Normas Internacionais de Contabilidade - Convergência. 2.
Contabilidade - Normas - Brasil. 3. Setor público - Planejamento patrimonial.
Depreciação (Economia). 4. Amortização. 5. Exaustão (Economia). 6. Instituto
Federal de Alagoas. I. Título.

CDU: 35:657.421.1



FOLHA DE APROVAÇÃO

SHEILA ANDRÉA SILVA DE ALBUQUERQUE

Depreciação de bens no setor público: proposta de implantação dos procedimentos obrigatórios da depreciação no Instituto Federal de Alagoas

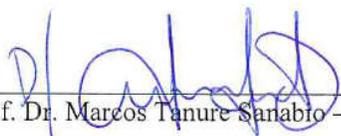
Dissertação apresentada à Universidade Federal de Alagoas como parte das exigências do Programa de Pós-Graduação em Administração Pública, Mestrado Nacional em Administração Pública em Rede Nacional - PROFIAP, para obtenção do título de Mestre.

Aprovada em:

Maceió, 05 de setembro de 2019.


Prof. Dr. Ibsen Mateus Bittencourt Santana Pinto - PROFIAP- FEAC/UFAL


Profª Drª Carla Macedo Veloso dos Santos - UFAM


Prof. Dr. Marcos Tanure Sanabio - PROFIAP/UFJF

AGRADECIMENTOS

A Deus, a Nossa Senhora e ao meu Anjo da Guarda, que conduzem todos os passos de minha vida.

À Santa Rita de Cássia, a santa das causas impossíveis.

Em memória de meu amado Pai, Pedro Adilson de Albuquerque, a quem devo todas as minhas conquistas. Grande incentivador desse mestrado. Dedico esse título ao senhor painho, por ter sido o melhor pai do mundo.

À Dra. Audinei Loureiro, pelos conselhos que fizeram me manter forte nesse mestrado e nos momentos difíceis da minha vida.

A Robson, meu mestre de yoga, com o qual aprendi a manter o equilíbrio emocional.

À Liliana, pela assertividade em seus ensinamentos, seu apoio deu fortaleza para continuar o mestrado, mesmo com o falecimento de meu pai.

À amiga Islane, que me incentivou a participar da seleção para o mestrado.

À Helson Moreira, pela paciência e palavras de apoio.

Ao Professor Waldemar de Souza, obrigada por todos os ensinamentos e dedicação com seus orientandos.

À Professora Milka Barbosa, excepcional professora e que me acolheu no momento mais difícil de minha vida.

Aos meus amigos Marília, Juliana, Livia e Tiago, presentes nos momentos difíceis, mas também divertidos do mestrado.

Ao Professor Ibsen, sempre disposto a ajudar os alunos em artigos, qualificações e defesas.

À Professora Luciana Santa Rita, por sua dedicação em todas as aulas do mestrado, e contribuição na elaboração dos artigos científicos.

Ao Professor Antônio Carlos, por suas aulas dinâmicas de metodologia. Por ensinar que poderiam existir dificuldades pessoais durante o mestrado, mas a persistência deveria prevalecer acima de tudo.

À Professora Carla Velloso, gratidão por sua disponibilidade em participar da banca, analisar e sugerir alterações de suma importância para a dissertação.

RESUMO

O processo de convergência às normas internacionais de contabilidade é aquele pelo qual vários países, em comum acordo, realizam mudanças em seus sistemas contábeis de modo a reduzir as divergências contábeis entre os países. Com o advento da convergência às normas internacionais faz-se necessária e obrigatória a contabilização do reconhecimento da depreciação para os bens do ativo imobilizado das entidades públicas. Portanto, diante da necessidade de se enquadrar ao processo de convergência, o objetivo deste estudo consiste em propor a implantação dos procedimentos de depreciação no Instituto Federal de Alagoas (IFAL). Especificamente, identificar as expectativas e percepções dos usuários estratégicos, táticos e operacionais sobre a implantação da depreciação no IFAL; descrever a atual situação do registro da depreciação no IFAL, baseado na legislação vigente e na literatura; propor um Plano de Ação para implantação da depreciação no IFAL. Trata-se de uma pesquisa de natureza aplicada, quanto aos objetivos é classificada como exploratória, e considerada qualitativa quanto à abordagem do problema. Nesse sentido, realizou-se o estudo de caso, utilizando como técnicas a pesquisa bibliográfica, a pesquisa documental e entrevistas narrativas. Os resultados identificaram que otimizar o planejamento estratégico das compras, definir e embasar investimentos futuros, apresentar informações corretas e atualizadas que contribuam para tomada de decisão, são estímulos para implantação dos procedimentos de depreciação. Com relação às barreiras, é necessário que seja feito o levantamento de todo o acervo patrimonial, investir em treinamento para os servidores e em sistema informatizado que permita um eficiente controle patrimonial. Por fim, com base no diagnóstico organizacional, foi proposto um plano de ação para a implantação da depreciação.

Palavras-chave: Convergência às Normas Internacionais de Contabilidade. Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Depreciação. Amortização e Exaustão. Instituto Federal de Alagoas.

ABSTRACT

The process of convergence to international accounting standards is one in which several countries, in common agreement, make changes in their accounting systems in order to reduce accounting divergences between countries. With the advent of convergence to international standards, it is necessary and obligatory to record the recognition of depreciation for property, plant and equipment of public entities. Therefore, considering the need to fit into the convergence process, the objective of this study is to propose the implementation of depreciation procedures in the Federal Institute of Alagoas (IFAL). Specifically, to identify the expectations and perceptions of strategic, tactical and operational users regarding the depreciation implementation in IFAL; describe the current situation of the depreciation registry in IFAL, based on current legislation and the literature; to propose an Action Plan for the implementation of depreciation at IFAL. It is a research of an applied nature, regarding the objectives it is classified as exploratory, and considered qualitative in approach to the problem. In this sense, the case study was carried out, using bibliographic research, documentary research and narrative interviews as techniques. The results showed that optimizing the strategic planning of purchases, defining and consolidating future investments, presenting correct and updated information that contributes to decision making, are incentives for the implementation of depreciation procedures. Regarding the barriers, it is necessary to survey all the assets, invest in training for the servers and in a computerized system that allows an efficient patrimonial control. Finally, based on the organizational diagnosis, an action plan was proposed for the implementation of depreciation.

Keywords: Convergence to International Accounting Standards. Brazilian Accounting Standards Applied to the Public Sector. Depreciation, Amortization and Exhaustion. Federal Institute of Alagoas.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Fluxograma Evolução Depreciação no Brasil.....	24
Figura 2 - Conceitos de depreciação, amortização e exaustão.....	26
Figura 3 - Método de depreciação das unidades produzidas.....	28
Figura 4 - Método de depreciação da soma dos dígitos.....	29
Figura 5 - Método de depreciação das quotas constantes.....	30
Figura 6 - Pilares da depreciação.....	32
Figura 7 - Conceitos de depreciação, amortização e exaustão.....	60
Figura 8 - Identificar se os bens existem fisicamente.....	66
Figura 9 - Identificar se os bens estão registrados.....	67
Figura 10 - Cálculo do Fator de Reavaliação.....	68
Figura 11 - Fatores de influência para efeito de reavaliação.....	69
Figura 12 - Cálculo do valor justo do bem.....	69
Figura 13 - Planilha para cálculo do valor justo.....	70
Figura 14 - Bens adquiridos antes e após a data de corte.....	71
Figura 15 - Revisão anual dos critérios de depreciação.....	74
Figura 16 - Fluxograma dos procedimentos de depreciação.....	75

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1- Barreiras para implantação da depreciação	43
Gráfico 2- Estímulos para implantação da depreciação.....	47

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Vida útil e valor residual	31
Quadro 2 – Critérios de confiabilidade.....	37
Quadro 3 – Técnicas para verificar validade do estudo.....	38
Quadro 4 – Quantidade de entrevistados	39
Quadro 5 - Tabela de informações sobre depreciação e amortização do IFAL.....	49
Quadro 6 - Bens móveis e depreciação no IFAL	50
Quadro 7 - Tabela de vida útil e valor residual	63
Quadro 8 - Situações para registro da depreciação no SIAFI.....	72

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CEFET	Centro Federal de Educação Tecnológica
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
IFAC	International Federation of Accountants
IFAL	Instituto Federal de Alagoas
IFES	Institutos Federais de Ensino Superior
IPSAS	International Public Sector Accounting Standards
IPSASB	International Public Sector Accounting Standards Board
MCASP	Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público
MEC	Ministério da Educação
MF	Ministério da Fazenda
NBCASPs	Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público
SETEC	Secretaria de Educação Profissional e Tecnológica
SIAFI	Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal
SIPAC	Sistema Integrado de Patrimônio, Administração e Contratos
STN	Secretaria do Tesouro Nacional

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	12
1.1 Contextualização.....	12
1.2 Problemática	15
1.3 Objetivos.....	16
1.3.1 Objetivo Geral.....	17
1.3.2 Objetivos Específicos.....	17
1.4 Justificativa e Relevância.....	17
1.5 Estrutura do Trabalho.....	18
2 REFERENCIAL TEÓRICO	19
2.1 Convergência às Normas Internacionais de Contabilidade.....	19
2.2 Evolução do tema depreciação no setor público brasileiro.....	21
2.3 Depreciação, amortização e exaustão	25
2.4 Valor justo, reavaliação, redução ao valor de mercado.....	32
2.5 O Modelo FMR para a implantação da depreciação no IFAL.....	34
3 METODOLOGIA.....	36
3.1 Procedimentos Metodológicos	36
3.2 Confiabilidade e validade do estudo	37
3.3 Técnicas e Instrumentos de Coleta de dados.....	38
3.4 Técnica de análise de dados	40
4 DIAGNÓSTICO ORGANIZACIONAL	41
4.1 Estudo de Caso: Instituto Federal de Alagoas	41
4.2 Análise dos resultados.....	42
5 PLANO DE ÇÃO.....	53
5.1 Levantamento físico dos bens móveis e imóveis (inventário).....	53
5.2 Treinamentos e comunicação.....	54
5.3 Identificar se os bens existem fisicamente	54
5.4 Registro dos bens.....	54
5.5 Bens adquiridos e postos em uso antes da data de corte.....	54
5.6 Bens adquiridos e postos em uso após a data de corte.....	54
5.7 Registro da depreciação.....	55
5.8 Revisão anual dos critérios de depreciação.....	55
5.9 Elaboração do Manual de Depreciação.....	55

6CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	76
REFERÊNCIAS.....	78
APÊNDICE... ..	84

1 INTRODUÇÃO

1.1 Contextualização

A contabilidade pública passou, recentemente, por alterações que visaram modernizar as informações fornecidas aos tomadores de decisão, visando proporcionar maior qualidade e com enfoque no patrimônio público. As informações contábeis sofreram mudanças nos últimos anos, e como forma de aperfeiçoar a informação gerada para melhor tomada de decisões dos usuários, a Contabilidade Pública também vem passando por mudanças decorrentes do processo de convergência aos padrões internacionais. Para tanto, busca soluções satisfatórias para atender às necessidades de seus diversos usuários (gestores, governo, investidores etc.), principalmente para aqueles que possuem investimentos no exterior e precisam se adaptar aos padrões contábeis de cada país (SANTOS; ALMEIDA, 2012).

Seguindo esse norte, a *International Federation of Accountants* (IFAC), foi criada em 1986 com o objetivo de emitir Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, promover a aceitação e a convergência internacional destas normas, e padronizar as informações contábeis. O termo convergência refere-se a uma aproximação de procedimentos utilizados entre um país com os adotados internacionalmente, são regras ou regulamentos que servem de base para o desenvolvimento da contabilidade, eliminando gradualmente as diferenças e aumentando a comparabilidade das práticas contábeis (SANTOS; ALMEIDA, 2012).

A variedade de métodos administrativos de um país para outro gera dificuldades de entendimento, e para sanar estas dificuldades o cenário contábil vem se adaptando às novas regras internacionais, visando à adoção de medidas para harmonização das práticas contábeis entre os diversos países (FERREIRA; MENDES, 2016).

Nesse sentido, Frago *et al.* (2012), relatam que as variáveis culturais existentes entre os países suscitam desafios “linguísticos” que têm enfraquecido a busca por uma metodologia contábil que subsidie uma linguagem capaz de gerar um ambiente de comunicação com alcance global, proporcionando um conjunto de regras, procedimentos e conceitos contábeis aceitos pelas organizações de todos os países.

Portanto, no tocante à área patrimonial, a convergência indica mudanças nos procedimentos de avaliação e mensuração de bens das entidades públicas e privadas, indicando a implantação de reavaliação, valor justo, valor recuperável, depreciação,

amortização e exaustão. Especificamente, com relação às entidades públicas, a aplicação das normas internacionais permitirá informações mais precisas referentes à mensuração dos bens patrimoniais, proporcionando melhor comparação das informações apresentadas nos diferentes países.

Para orientar e harmonizar a contabilidade aplicada ao setor público nos diversos países, além de proporcionar transparência, eficiência e qualidade às informações, a IFAC elabora as International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) (DINIS *et al.*, 2015).

Uma das novidades trazidas pela IPSAS refere-se à adequada contabilização das variações patrimoniais decorrentes da depreciação. Assim, o IPSAS 17 esclarece sobre o reconhecimento, mensuração e evidenciação dos ativos imobilizados sendo, por essa razão, uma norma de fundamental importância para as entidades públicas, uma vez que os valores do ativo imobilizado passam a ser retratados a valor justo nas demonstrações contábeis (SILVA, 2014).

Dessa forma, as alterações nos procedimentos de avaliação dos bens patrimoniais advindas das Normas Internacionais de Contabilidade, propõem a necessidade de transformações na contabilidade pública no Brasil e, como consequência, o controle patrimonial passa a ter maior importância.

No Brasil, a mensuração da depreciação já tinha previsão legal desde a Lei 4.320/64, que em seu art. 108, parágrafo 2º, dispõe que serão computadas para efeito de apuração do saldo líquido das mencionadas entidades (BRASIL, 1964). No entanto, somente com a proposta encaminhada pelas Normas Internacionais de Contabilidade é que o Ministério da Fazenda, o Conselho Federal de Contabilidade e a Secretaria do Tesouro Nacional começaram a criar procedimentos a fim de se adequar a essas modificações.

Atendendo às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, o Ministério da Fazenda publicou a Portaria nº 184, em 25 de agosto de 2008, que dispõe sobre as diretrizes a serem observadas pelos entes públicos quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, para torná-los convergentes às normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público (BRASIL, 2008).

Dentro desse cenário, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) e o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), também elaboraram as primeiras Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASPs) com vistas a operacionalizar esse processo de convergência no âmbito da contabilidade pública brasileira.

O Conselho Federal de Contabilidade, por meio da Norma Brasileira de Contabilidade (NBC T 16.9), aprovada pela Resolução CFC nº 1.136/08, estabeleceu critérios e

procedimentos para o registro da depreciação no setor público, apontando a obrigatoriedade do reconhecimento do registro da depreciação, amortização e exaustão (BRASIL, 2008).

Seguindo essa tendência, diversas entidades públicas do Brasil iniciam a implantação das novas Normas Internacionais de Contabilidade. Viana *et al.* (2013) investigaram as medidas precedentes à implantação da depreciação em uma Instituição Federal de Ensino Superior, coletando dados provenientes do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal de 2010, 2011 e 2012, e do Sistema Patrimonial de Informações ao Ensino. Os resultados apontam que a instituição pesquisada não realizava os procedimentos de depreciação, devido às necessidades de reestruturação do sistema patrimonial, precisando de aperfeiçoamento para fornecer informações mais precisas.

Oliveira e Clemente (2016) também analisaram o reconhecimento da depreciação de uma Instituição Federal de Ensino Superior, evidenciando que o gestor contábil registrava no SIAFI as informações da depreciação recebidas do sistema de patrimônio, entretanto não faz mérito se as mesmas estão corretas ou não, situação essa, que pode suscitar a inconsistência da informação contábil.

Estudo de Eneas (2016) avaliou os procedimentos relativos à implantação da depreciação na Universidade Federal do Rio Grande do Norte. Para tal foi realizada uma pesquisa bibliográfica, descritiva, documental e qualitativa, a partir de dados coletados do SIAFI e do Sistema Integrado de Patrimônio, Administração e Contratos. Como resultado, evidenciou-se que a implementação da nova sistemática de depreciação se deu de maneira plena na UFRN, pois priorizou a automação dos procedimentos, possibilitando a redução de eventuais erros e maior eficácia nos controles contábeis.

Miranda *et al.* (2010) propuseram um modelo de processo de depreciação de bens móveis no Setor Público brasileiro, estudando um caso no Tribunal Regional do Trabalho da 10ª Região. Aplicando uma abordagem qualitativa, a coleta de dados foi realizada utilizando como base os registros do seu sistema patrimonial interno e as informações obtidas no Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal, relativos ao período compreendido entre janeiro e setembro de 2009. Os resultados destacam que para a execução do procedimento da depreciação na esfera governamental, necessita-se de um rigoroso estudo do patrimônio, e de ajustes contábeis quando necessário. Assim, um dos obstáculos para a efetivação da depreciação é a necessidade de adequação do sistema patrimonial interno.

Marques e Pinheiro (2016) analisam o processo de convergência das novas normas de contabilidade aos padrões internacionais. Especificamente, buscam identificar o efeito da obrigatoriedade do registro da depreciação nos Demonstrativos Contábeis de uma Instituição

Federal de Ensino Superior. Para tanto, realizaram um estudo de caso descritivo no período de 2009 a 2014, e constataram que ocorreu melhora no controle patrimonial pela evidenciação da real dimensão do patrimônio, contribuindo no processo de transparência da instituição.

Seguindo este cenário de padronização às Normas Internacionais de Contabilidade, o presente trabalho propõe a implantação da depreciação no Instituto Federal de Alagoas.

Os Institutos Federais de Educação, Ciência e Tecnologia têm sua origem em 23 de setembro de 1909, através do Decreto nº. 7.566, quando o Presidente Nilo Peçanha, cria dezenove Escolas de Aprendizes Artífices nos diversos Estados da Federação. No entanto, somente com a Lei nº. 11.892, de 29 de dezembro de 2008, é que os Institutos Federais de Educação, Ciência e Tecnologia surgem no contexto de expansão e valorização da educação profissional, com um plano estruturante de expansão da Rede Federal de Educação Profissional e Tecnológica, vinculada ao Ministério da Educação (FERNANDES, 2009). De acordo com a Lei nº. 11.892/08, em seu art. 2º:

Os Institutos Federais são instituições de educação superior, básica e profissional, pluricurriculares e *multicampi*, especializadas na oferta de educação profissional e tecnológica nas diferentes modalidades de ensino, com base na conjugação de conhecimentos técnicos e tecnológicos com as suas práticas pedagógicas, nos termos desta Lei (BRASIL, 2008, p. 01).

Especificamente, o surgimento do Instituto Federal de Alagoas (IFAL) se efetivou a partir da fusão do Centro Federal de Educação Tecnológica (CEFET) com a Escola Agro técnica Federal de Satuba (Plano de Desenvolvimento Institucional, 2013). O IFAL é vinculado diretamente à Secretaria de Educação Tecnológica do Ministério da Educação (SETEC)/MEC e apresenta sua sustentabilidade financeira apoiada primordialmente em recursos oriundos da União, que é sua mantenedora (Plano de Desenvolvimento Institucional, 2014-2018).

1.2 Problemática

Em decorrência do processo de convergência às Normas Internacionais de Contabilidade, tornou-se compulsória a apresentação da depreciação, amortização e exaustão dos bens públicos. Nesse sentido, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) estabeleceu diretrizes no âmbito do Poder Executivo Federal no intuito de orientar os procedimentos para o registro da depreciação no setor público brasileiro.

Diante desse cenário, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), por meio da Portaria nº 828, de 14 de dezembro de 2011, atualizada pela Portaria nº 231, de 29 de março de 2012,

definiu prazos para a adoção obrigatória do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP), exigindo de cada ente da Federação a divulgação dos procedimentos contábeis patrimoniais e demais procedimentos a adotar até o exercício de 2014.

Além da obrigatoriedade, de acordo com Barbosa (2013), o processo de convergência às normas internacionais promove para a gestão pública um novo conceito de informação contábil, com a evidenciação mais apurada dos bens, direitos e obrigações. A contabilidade começa a possuir um importante papel para os gestores, na medida em os registros dos fatos contábeis relativos aos procedimentos patrimoniais tornam-se mais confiáveis e, conseqüentemente, propicia aos usuários das informações contábeis a utilização de relatórios essenciais à tomada de decisões.

Dessa forma, além da compulsoriedade dos procedimentos contábeis da depreciação, há de se considerar também sua relevância na composição da informação contábil para aplicação gerencial. Aquilo que já possui previsão legal agora cresce de importância por receber valorização econômica, possibilitando uma real mensuração do valor do patrimônio público, uma apuração mais apropriada dos custos no setor público, e melhor qualidade da informação gerencial (BEZERRA FILHO; VIEIRA; FERREIRA, 2013).

Ferreira e Mendes (2016) relatam a importância do registro da depreciação patrimonial e de seu reflexo na gestão da informação pública, além de sua contribuição para o processo de tomada de decisão. Nesse sentido, a implementação de novas normas contábeis tem o objetivo de aperfeiçoar e padronizar procedimentos de controle do patrimônio do órgão público, na medida em que asseguram maior eficiência e transparência, de modo que a sociedade perceba a melhor aplicação dos recursos públicos. Assim, a padronização de procedimentos contábeis, especificamente do patrimônio, permitirá às organizações e aos órgãos fiscalizadores ter uma visão ampla da situação econômica da entidade pública.

Dessa forma, o reconhecimento da depreciação no Instituto Federal de Alagoas deve ter o propósito de melhorar a gestão pública dos bens patrimoniais, proporcionando informações fidedignas às demonstrações contábeis, transparência das ações sobre o acervo patrimonial da instituição, e oferecer base confiável para que os gestores tomem decisões tempestivas e tecnicamente embasadas.

1.3 Objetivos

A partir da contextualização e do problema de pesquisa demonstrados, definiram-se o objetivo geral e os objetivos específicos da pesquisa.

1.3.1 Objetivo Geral

Propor implantar, no Instituto Federal de Alagoas, os procedimentos obrigatórios de depreciação, amortização e exaustão, impostos pelas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público.

1.3.2 Objetivos Específicos

- I. Descrever as expectativas e percepções dos usuários estratégicos, táticos e operacionais sobre a implantação dos procedimentos obrigatórios da depreciação no IFAL.
- II. Descrever a atual situação do registro da depreciação no IFAL, baseado na legislação vigente e na literatura.
- III. Propor um Plano de Ação para implantação dos procedimentos obrigatórios da depreciação no IFAL.

1.4 Justificativa e Relevância

A Convergência às Normas Internacionais de Contabilidade, ao propor a sistemática da depreciação dos bens no setor público, aponta sua contribuição para a correta mensuração do patrimônio público, e também a melhoria na evidenciação das informações públicas à sociedade.

Outro benefício decorrente do emprego dos métodos de depreciação no setor público, é a correta apuração dos custos. Silva *et al.* (2001) entendem que a falta de procedimentos preliminares de depreciação mantém os ativos com valores históricos, não condizentes com os procedimentos das novas normas de contabilidade pública.

Ferreira e Mendes (2016) também esclarecem que a ausência do registro preciso da depreciação implica falta de controle dos recursos gastos, de informações fidedignas e atualizadas, e de planejamento para aquisições futuras. Portanto, dentre as vantagens provenientes da implantação dos procedimentos da depreciação, pode-se citar a melhoria das informações patrimoniais, uma vez que favorecerá o conhecimento da real situação do patrimônio, expressando de modo fidedigno o valor dos bens patrimoniais.

Seguindo esta tendência, Marques e Pinheiro (2016, p.02) relatam que “a mensuração da depreciação é um fator que altera a composição patrimonial das entidades e implica na qualidade da tomada de decisão”.

Dessa forma, a relevância deste trabalho refere-se à elaboração de um plano de ação para implantação da depreciação em uma Instituição Federal de Ensino Superior, identificando os estímulos, as dificuldades e as estratégias para implantação desses procedimentos. Ademais, considerando a escassez de trabalhos acadêmicos com ênfase na adoção do Modelo de Processo de Reforma da Gestão Financeira (Modelo FMR), de Lueder 2002, essa pesquisa adaptará as variáveis desse modelo na aplicação ao contexto da implantação da depreciação no setor público.

1.5 Estrutura do Trabalho

O trabalho está estruturado em sete capítulos. Este capítulo introdutório apresentou a contextualização do problema de pesquisa, seu objetivo geral e seus objetivos específicos, bem como a justificativa e relevância do estudo.

O capítulo 2 apresenta o referencial teórico do trabalho, que aborda questões sobre: convergência às normas internacionais de contabilidade; evolução do tema depreciação no setor público brasileiro; depreciação, amortização, exaustão; valor justo, reavaliação e redução ao valor recuperável, e o Modelo FMR.

O capítulo 3 apresenta a caracterização da pesquisa e os procedimentos metodológicos utilizados para sua condução, abarcando a coleta e a análise de dados.

O capítulo 4 apresenta o Diagnóstico Organizacional e os Resultados, com análises realizadas de acordo com o Modelo FMR.

O capítulo 5 apresenta o Plano de Ação, com sugestões para a implantação dos procedimentos de depreciação.

Por fim, o capítulo 6 apresenta as considerações finais, seguidas das referências bibliográficas.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Este capítulo apresentará o embasamento teórico que fundamentará a pesquisa. Assim, serão abordados tópicos como convergência às normas internacionais de contabilidade, evolução do tema depreciação no setor público, inventário, reavaliação, redução ao valor recuperável, depreciação, amortização e exaustão.

2.1 Convergência às Normas Internacionais de Contabilidade

As Normas Internacionais de Contabilidade aplicadas ao Setor Público, foram editadas pela International Federation of Accountants (IFAC), organização global para a profissão contábil, fundada em 1977, cuja missão é servir ao interesse público, fortalecer a profissão contábil ao redor do mundo e promover a adesão a normas profissionais de alta qualidade, estimulando a convergência internacional a essas normas.

Nos seus esforços para realizar essa missão, a IFAC constituiu o International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) para desenvolver normas contábeis de alta qualidade para uso na preparação de demonstrações contábeis para fins gerais por entidades do setor público (Conselho Federal de Contabilidade, 2010). Ainda conforme o Conselho Federal de Contabilidade (2010, p. 13):

A IFAC tem 157 membros e associados em 123 países ao redor do mundo, representando mais de 2,5 milhões de contadores ativos em prática ao público, indústria e comércio, no setor público e na educação. Nenhum outro órgão contábil no mundo e somente poucas organizações profissionais têm a ampla base de apoio internacional característica da IFAC. [...] A IFAC desde muito tempo reconheceu a necessidade de um arcabouço globalmente harmonizado para atender às demandas internacionais crescentes postas à profissão contábil, provenientes das comunidades empresariais, do setor público ou de comunidades educacionais. Os principais componentes deste arcabouço são o Código de Ética para Contadores Profissionais, Normas Internacionais de Auditoria (ISAs), Normas Internacionais de Educação e Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público (IPSASs).

As Normas Internacionais de Contabilidade aplicadas ao Setor Público (IPSAS) delinearão novos padrões às entidades públicas no que concerne à implantação de procedimentos e elaboração de práticas que atendam às exigências acerca dos procedimentos patrimoniais, entre eles o reconhecimento da depreciação ao ativo imobilizado (OLIVEIRA; CLEMENTE, 2018). Esse processo modificou o enfoque contábil, que era basicamente centrado no controle orçamentário, passando a ser voltado para o objeto da contabilidade (o patrimônio). Conforme relatam Bezerra Filho *et al.* (2016, p. 29):

Ao observarmos o enfoque patrimonial sendo preterido ao longo dos anos, entendemos que a gestão das ações governamentais (projetos e atividades) é orçada sem o planejamento detalhado dos custos levantados, pois as informações dos custos reais, entre os quais se encontra a depreciação, são desprezadas, o que impossibilita ao gestor e à sociedade a correta mensuração e valorização das ações governamentais.

Nesse sentido, Barbosa (2013) relata que a contabilidade possui um importante papel para os gestores, uma vez que fornece relatórios essenciais à tomada de decisões. Para isso, é primordial que o registro dos fatos contábeis relativos aos procedimentos patrimoniais seja fidedigno, e que exista integração com os registros efetuados pelo setor de patrimônio. Dessa forma, o processo de convergência está trazendo para a gestão pública um novo conceito de informação contábil, que alia o controle orçamentário ao enfoque patrimonial, ou seja, uma evidênciação mais apurada dos bens, direitos e obrigações.

O advento da convergência às normas internacionais, torna necessária e obrigatória a contabilização do reconhecimento da depreciação para os bens do ativo imobilizado das entidades públicas. A implantação dos procedimentos de depreciação possibilitará à administração pública atuar de forma eficiente e transparente, sendo fundamental para definir e embasar futuros investimentos, como também para ter clareza da situação real em que se encontra a entidade.

Esta inovação possibilitará real mensuração do valor do patrimônio público e apuração apropriada dos custos no setor público. Com a adoção dessas normas de contabilidade, as entidades públicas poderão informar, de forma clara, transparente e principalmente fidedigna, suas demonstrações contábeis, seus investimentos, o desempenho e utilização dos recursos públicos, agregando confiabilidade e transparência aos serviços prestados à sociedade (FERREIRA; MENDES, 2016).

Especificamente, com relação às Instituições Federais de Ensino Superior (IFES), Farias *et al.* (2012) identificaram que pesquisa realizada sobre a aderência ao processo de convergência dos procedimentos e normatizações contábeis de depreciação/amortização/exaustão, demonstra que 45% dos entrevistados não realizam procedimentos de reavaliação, 63% não realizam *impairment* para ativos registrados pelo valor original, e 46% não realizam os procedimentos de depreciação.

De acordo com Ferreira e Mendes (2016), as principais dificuldades encontradas para a implementação da depreciação nessas instituições públicas, estão relacionadas à capacidade técnica dos servidores encarregados da tarefa, e o custo inicial, relativamente alto, para a aquisição de sistema informacional adequado. Com relação as vantagens podem-se elencar: transparência das demonstrações contábeis, melhoria no processo de prestações de contas,

evidenciação mais fidedigna do patrimônio público, avaliação real do nível de obsolescência dos bens, permitindo à sociedade ter um indicador para gestão do patrimônio público e, conseqüentemente, melhorando a gestão dos recursos públicos.

Para Bezerra Filho *et al.* (2013), a importância da depreciação dos bens públicos, em decorrência do processo de convergência às Normas Internacionais de Contabilidade, exige uma nova maneira de apresentar a informação contábil, por meio da qual a depreciação não apenas se tornou indispensável e obrigatória, como recebeu relevância na composição da informação contábil para aplicação gerencial.

Diante desse cenário, o setor público brasileiro observou a necessidade de providenciar a convergência às práticas contábeis de acordo com as normas internacionais. Assim, o próximo item versará sobre a evolução da depreciação no Brasil, uma vez que sua implantação sobre os bens da administração pública possibilitará a qualidade das informações gerenciais.

2.2 Evolução do tema depreciação no setor público brasileiro

No Brasil, a depreciação tem sua origem a partir da Lei nº. 4.320, de 17 de março de 1964, contudo a obrigatoriedade de sua implantação decorre das alterações advindas das Normas Internacionais de Contabilidade, e devido à necessidade de obter informações tempestivas e precisas, aptas a facilitar a comparação das informações contábeis apresentadas nos relatórios dos diferentes países. Para Barbosa (2013, p.34):

A contabilidade aplicada ao setor público no Brasil pode ser analisada sob três grandes momentos históricos: a edição da Lei nº 4.320/64, que instituiu os fundamentos do orçamento e, na época, da “contabilidade pública”; o advento da Lei Complementar nº 101/2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), que estabeleceu o conceito de transparência, equilíbrio das contas públicas, preservação do patrimônio e responsabilidade na gestão fiscal, e, a partir de 2010, o início do processo de convergência das normas internacionais. Esta, recente e em processo de consolidação, está trazendo para a gestão pública um novo conceito de informação contábil, que alia o controle orçamentário ao enfoque patrimonial, ou seja, uma evidenciação mais apurada dos bens, direitos e obrigações (BARBOSA, 2013, p.34).

Diante desse novo contexto da exigência legal do processo de mudanças da Contabilidade Pública voltadas para a Contabilidade Patrimonial, o Ministério da Fazenda, o Conselho Federal de Contabilidade e a Secretaria do Tesouro Nacional começaram a criar procedimentos a fim de se adequar a essas modificações.

Seguindo essa tendência, o Ministério da Fazenda (MF) publica, em 26 de agosto de 2008, a Portaria nº 184, que determina a inserção do Brasil no eixo de convergência das

normas contábeis internacionais aplicadas ao Setor Público. Essa Portaria e o Decreto nº 6.976, de 7 de outubro de 2009, estabeleceram que a Secretaria do Tesouro Nacional deve promover a busca da convergência aos padrões internacionais de contabilidade do setor público, respeitados os aspectos formais e conceituais estabelecidos na legislação vigente (MANUAL DE CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO, 2012).

Portanto, o objetivo principal da Portaria 184/2008 é dispor sobre diretrizes a serem observadas pelos entes públicos quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, para torná-los convergentes às normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público (BRASIL, 2008).

Dessa forma, a Portaria nº 184/2008 determina à STN que adote medidas necessárias a tornar os procedimentos, práticas e divulgação das demonstrações contábeis, adotadas no Brasil, convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NASCIMENTO, 2016).

Para ratificar a construção desse novo marco regulatório, foi publicado o decreto nº 6.976, que em seu artigo 7º, inciso XXIV, atribui à Secretaria do Tesouro Nacional a competência de exercer as atribuições definidas pelo art. 113 da Lei nº 4.320/64, de expedir recomendações técnicas, quando solicitadas, e atualizar, sempre que julgar conveniente, os anexos que integram aquela Lei (MANUAL DE CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO, 2012).

Diante desse cenário, as alterações advindas das Normas Internacionais de Contabilidade, começaram a ser realizadas pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN) em parceria com o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), que adaptaram essas normas à realidade brasileira, elaborando as dez primeiras Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASPs).

Assim, em 21 de novembro de 2008, o CFC aprova a NBC T 16.9 - Depreciação, Amortização e Exaustão, que representa o arcabouço básico a ser seguido pelos contadores públicos para a implantação da depreciação. Esta norma indica em seu artigo 2º, que os procedimentos contábeis da depreciação, amortização e exaustão serão obrigatórios a partir de janeiro de 2010 (MIRANDA; LIMA; FERREIRA, 2010).

A NBC T 16 ou NBCT SP foi um marco importante para a implantação de um novo padrão de contabilidade aplicada ao setor público, tais normas representam um primeiro passo rumo à convergência da contabilidade do setor público brasileiro aos padrões internacionais (MANUAL DE CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO, 2012).

A NBC T 16.9 foi aprovada pela Resolução CFC nº 1.136/08 que estabelece critérios e procedimentos para o registro contábil da depreciação, da amortização e da exaustão, dispondo sobre as definições de amortização, depreciação, exaustão, valor bruto contábil, valor depreciável, amortizável e exaurível, valor líquido contábil, valor residual e vida útil econômica. Aborda também os critérios de mensuração, reconhecimento, métodos e divulgação da depreciação, da amortização e da exaustão (BRASIL, 2008).

Em seguida, por meio da Resolução nº 1.137, de 21 de novembro de 2008, o CFC aprova a NBC T 16.10 (Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público), que estabelece critérios e procedimentos para a avaliação e a mensuração de ativos e passivos integrantes do patrimônio de entidades do setor público. Para tanto, aponta as definições sobre avaliação patrimonial, reavaliação, redução ao valor recuperável (impairment), valor da reavaliação, valor de aquisição, valor de mercado, valor bruto contábil, entre outros (BRASIL, 2008).

Com relação à NBC T 16.9 e NBC T 16.10, deve-se ressaltar que serão revogadas em 1º de janeiro de 2019, sendo substituídas pela NBC TSP 07, de 22 de setembro de 2017, que estabelece o tratamento contábil para ativos imobilizados, de forma que os usuários das demonstrações contábeis possam discernir a informação sobre o investimento da entidade em seus ativos imobilizados, bem como suas variações. As principais questões a serem consideradas na contabilização do ativo imobilizado são: o reconhecimento dos ativos, a determinação dos seus valores contábeis e os valores de depreciação e de perdas por redução ao valor recuperável a serem reconhecidos em relação a eles (BRASIL, 2017).

Diante desse cenário, entra em vigor no ano de 2009, a primeira edição do MCASP, tendo por objetivo padronizar os conceitos da contabilidade aplicada ao setor público de forma a esclarecer o processo de convergência, este Manual foi elaborada pela Secretaria do Tesouro Nacional em conjunto com o Conselho Federal de Contabilidade (NUNES; SILVA; SANTANA, 2016). Conforme o MCASP (2012):

O Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) visa colaborar com o processo de elaboração e execução do orçamento, além de contribuir para resgatar o objeto da contabilidade como ciência, que é o patrimônio. Com isso, a contabilidade poderá atender a demanda de informações requeridas por seus usuários, possibilitando a análise de demonstrações contábeis adequadas aos padrões internacionais, sob os enfoques orçamentário e patrimonial, com base em um Plano de Contas Nacional.

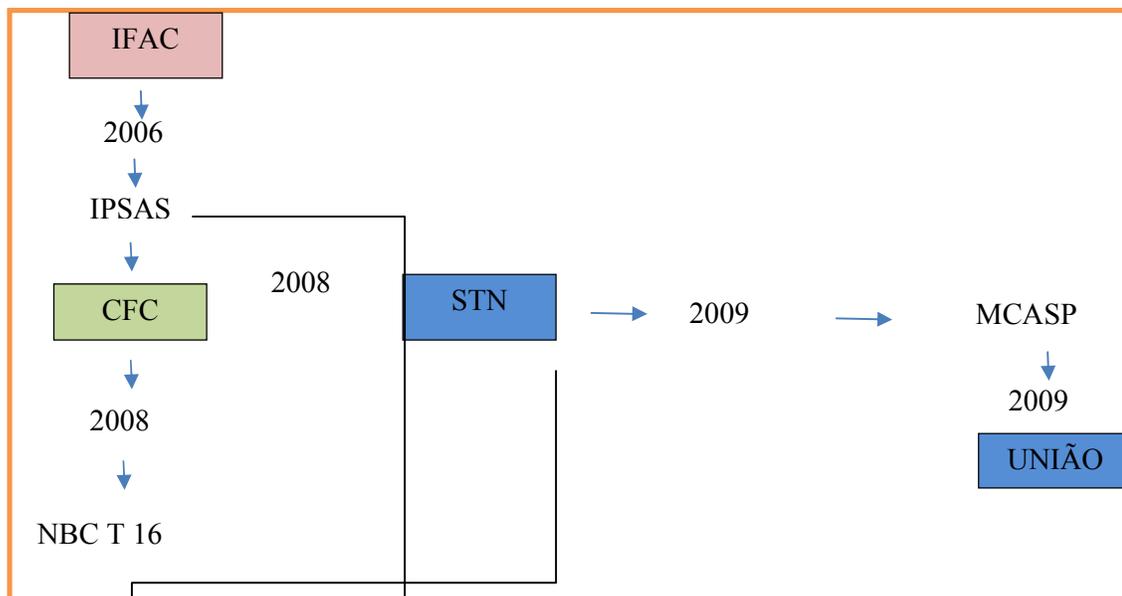
Para Barbosa (2013), o MCASP é uma das principais fontes normativas em contabilidade aplicada o setor público, pois reúne conceitos das IPSAS e sugere

procedimentos específicos no tocante ao controle patrimonial. O Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), visa contribuir para resgatar o objeto da contabilidade, que é o patrimônio, além de possibilitar a análise das demonstrações contábeis adequadas aos padrões internacionais (BRASIL, 2018).

Na sequência, a Portaria Conjunta Nº 2, de 06 de agosto de 2009, aprova o Volume I (Procedimentos Contábeis Orçamentários), da 2ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP). Esta Portaria institui, em seu artigo terceiro, que todos os volumes por ela aprovados deverão ser utilizados de forma facultativa, a partir de 2010 e, de forma obrigatória, a partir de 2011 pela União (BRASIL, 2018).

O MCASP II versa sobre as regras e os procedimentos relativos aos fatos patrimoniais relativos à Depreciação, Amortização e Exaustão no setor público, e “aborda os aspectos relacionados ao reconhecimento, mensuração, registro, apuração, avaliação e controle do patrimônio público, adequando-os aos dispositivos legais vigentes e aos padrões internacionais de contabilidade do setor público” (MANUAL DE CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO, 2012, p. 04).

Figura 1- Fluxograma Evolução Depreciação no Brasil



Fonte: Secretaria do Tesouro Nacional (2016).

Em seguida, a Secretaria do Tesouro Nacional publica a Portaria STN Nº. 406, de 20 de junho de 2011, parte II, que aborda os procedimentos contábeis patrimoniais, relacionados ao reconhecimento, mensuração, registro, apuração, avaliação e controle do patrimônio

público, adequando-os aos dispositivos legais vigentes e aos padrões internacionais de contabilidade do setor público, que devem ser adotados de forma obrigatória a partir de 2012. Todavia, em 12 de julho de 2012, a Portaria STN N° 437, alterou o prazo para a adoção dos procedimentos contábeis patrimoniais estabelecendo no art. 6º que essa fosse adotada gradualmente até o final do exercício 2014 (BRASIL, 2011).

Ainda com relação ao início dos procedimentos da depreciação, a Secretaria do Tesouro Nacional, por meio da Portaria n° 828, de 14 de dezembro de 2011, devidamente atualizada pela Portaria n° 231, de 29 de março de 2012, definiu que a adoção obrigatória dos novos procedimentos contábeis patrimoniais entrasse em vigor até o exercício de 2014 (BARBOSA, 2013).

Esta portaria estabeleceu a necessidade de os entes divulgarem um cronograma de ações relativas às principais inovações na Contabilidade Aplicada ao Setor Público, quais sejam: reconhecimento, mensuração e evidenciação dos créditos, tributários ou não, por competência, e a dívida ativa, incluindo os respectivos ajustes para perdas; reconhecimento, mensuração e evidenciação das obrigações e provisões por competência; reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens móveis, imóveis e intangíveis; registro de fenômenos econômicos, resultantes ou independentes da execução orçamentária, tais como depreciação, amortização, exaustão (BRASIL, 2011).

Dessa forma, apresentada a evolução histórica da depreciação no setor público brasileiro, discorre-se a seguir o arcabouço teórico sobre depreciação, amortização e exaustão.

2.3 Depreciação, amortização e exaustão

Os bens adquiridos pelas entidades, públicas ou privadas, possuem vida útil limitada e tem seus valores alterados ao longo dos anos de operação, fazendo necessária a contabilização da redução do valor sofrido por esses ativos (NASCIMENTO NETO, 2016). Portanto, depreciação é a redução do valor dos bens pelo desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência (MANUAL DE CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO, 2012). A entidade pública deve apropriar ao resultado de um período, o desgaste de seu ativo imobilizado ou intangível, por meio de uma variação patrimonial diminutiva da depreciação, amortização ou exaustão, em obediência ao princípio da competência (MANUAL DE CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO, 2012).

Já o termo amortização significa a redução do valor aplicado na aquisição de direitos de propriedade e quaisquer outros, com existência ou exercício de duração limitada, ou cujo

objeto sejam bens de utilização por prazo legal ou contratualmente limitado (MANUAL DE CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO, 2011). Exemplos de ativos intangíveis amortizáveis: *softwares*; patentes, direitos autorais e direitos sobre filmes cinematográficos adquiridos; direitos sobre recursos naturais; franquias e direitos de comercialização adquiridos; gastos na fase de desenvolvimento da pesquisa; outros direitos contratuais de qualquer natureza adquiridos.

A exaustão, por sua vez, refere-se à perda do valor, decorrente da exploração de direitos, cujo objeto sejam recursos minerais ou florestais, ou bens aplicados nessa exploração (OLIVEIRA; CLEMENTE, 2016).

Figura 2 - Conceitos de depreciação, amortização e exaustão

<p>Depreciação é a redução do valor dos bens, pelo uso, ação do tempo ou obsolescência.</p>	
<p>Amortização é a redução do valor aplicado na aquisição de direitos de propriedade, pela existência ou exercício de duração limitada, prazo legal ou contratualmente limitado.</p>	
<p>Exaustão é a redução do valor de investimentos necessários à exploração recursos naturais esgotáveis.</p>	

Fonte: Desenvolvido pela autora com base no MCASP(2019).

O Manual SIAFI (2016) aponta como bens depreciáveis edifícios e construções (a partir da conclusão e/ou início de utilização, o valor da edificação deve ser destacado do valor do terreno); bens imóveis utilizados como estabelecimento da unidade contábil; veículos do tipo caminhão, caminhoneta de cabine simples ou utilitários utilizados no transporte de mercadorias e produtos adquiridos para revenda, entre outros.

O mesmo Manual SIAFI (2016) também exemplifica os bens que não estão sujeitos à depreciação: a) bens móveis de natureza cultural, tais como obras de arte, antiguidades,

documentos, bens com interesse histórico, bens integrados em coleções, entre outros; b) bens de uso comum, que absorveram ou absorvem recursos públicos, considerados, tecnicamente, de vida útil indeterminada (praças, estradas, ruas); c) animais que se destinam à exposição e à preservação; d) terrenos rurais e urbanos.

Para proceder aos registros de depreciação do imobilizado, é importante que seus saldos iniciais sejam consistentes e de confiança. Portanto, para o início do processo de depreciação dos bens públicos é primordial a conclusão do processo de inventário da instituição pública (MANUAL DE CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO, 2011). O inventário destaca-se como procedimento elementar para assistir as informações das demonstrações contábeis, além de ser obrigatória a sua realização ao menos uma vez por ano (SILVA, 2011).

“O inventário físico de bens permanentes é o instrumento de controle pelo qual se torna possível a verificação da existência física de cada bem, localizado na respectiva unidade administrativa” (BARBOSA, 2013, p. 181).

A Lei 4.320/64 determina, no Art. 94, que haverá registros analíticos de todos os bens de caráter permanente, com indicação dos elementos necessários para a perfeita caracterização de cada um deles e dos agentes responsáveis pela sua guarda e administração. Ainda no Art. 95 determina que a contabilidade deverá também manter registros sintéticos dos bens móveis e imóveis. Por fim, o Art. 96 enuncia que o levantamento geral dos bens móveis e imóveis terá por base o inventário analítico de cada unidade administrativa e os elementos da escrituração na contabilidade (BRASIL, 1964).

Com relação aos métodos de depreciação, a NBC T 16.9 (item 14) sugere que podem ser adotados os métodos das unidades produzidas, das somas dos dígitos e das quotas constantes. Para melhor compreensão sobre os métodos de depreciação, suponha como exemplo um veículo com vida útil de 5 anos, valor bruto contábil de R\$1.300,00 e valor depreciável de R\$ 1.000,00.

Figura 3 - Método de depreciação das unidades produzidas

Métodos de depreciação: unidades produzidas			
Unidades produzidas		Capacidade de produção total: 5.000 unidades	
Valor Bruto Contábil	1.300,00	Produção anual: 500 unidades	
Valor Residual	300,00	500 / 5.000 = 10%	
Valor Depreciável	1.000,00		
ANO	Depreciação do ano	Depreciação acumulada	Valor Líquido Contábil
1	100,00	100,00	1.200,00
2	100,00	200,00	1.000,00
3	100,00	300,00	900,00
...
8	100,00	800,00	500,00
9	100,00	900,00	400,00
10	100,00	1.000,00	300,00

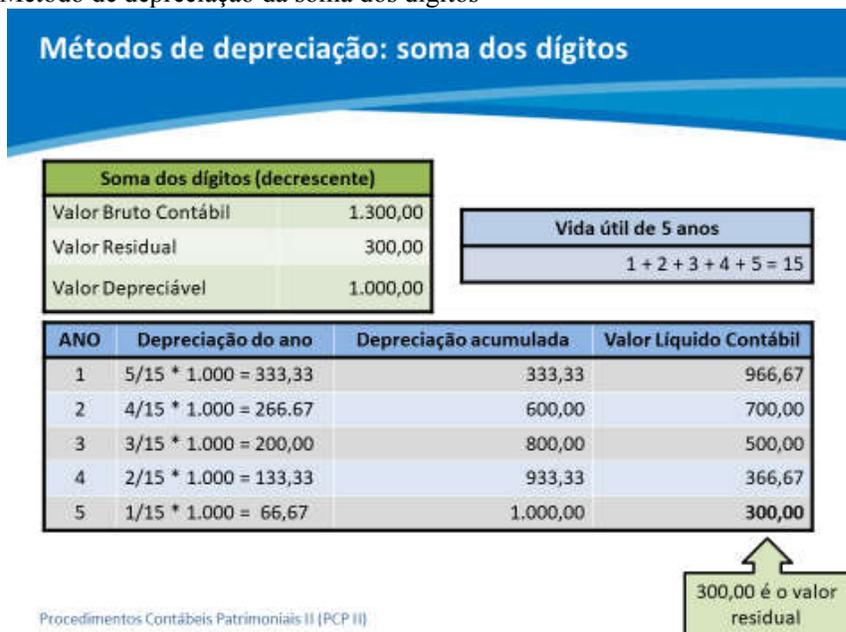
↑
Valor residual

Fonte: Secretaria do Tesouro Nacional (2016).

O método das unidades produzidas tem como característica o registro do encargo da depreciação com base no número de produção de determinado ativo, ou seja, é o número de unidades produzidas por ano, dividido pelo número de unidades totais a serem produzidas (BARBOSA, 2013). De acordo com a figura 3, considerando a produção total de 5.000 unidades, e uma produção anual de 500, encontra-se o percentual de 10% a ser aplicado para depreciação anual.

Já o método da soma dos dígitos utiliza “quotas de depreciação crescentes ou decrescentes ao longo do tempo, na tentativa de refletir mais fielmente a tendência do desgaste ou obsolescência de um bem, que não necessariamente se comportará de forma constante” (BARBOSA, 2013, p. 171).

Figura 4 - Método de depreciação da soma dos dígitos



Fonte: Secretaria do Tesouro Nacional (2016).

A análise da figura 4 mostra que para a obtenção do encargo da depreciação, somam-se os algarismos que representam a vida útil do bem (5 anos), ou seja, todos os algarismos compreendidos entre 1 e 5. Em seguida, no método decrecente, as taxas de depreciação serão maiores no início e menores no final. Já no método crescente, as taxas serão menores no início e maiores no fim.

No “método linear, ou quotas constantes, divide-se o valor depreciável atribuído pelo tempo de vida útil do ativo, estabelecendo, assim, parcelas fixas que reduzirão de forma sistemática o valor contábil do ativo a cada período” (CARVALHO *et al.*, 2012, p. 68), conforme se identifica na Figura 5, em que as parcelas da depreciação são constantes em R\$ 200,00 por ano.

Figura 5 - Método de depreciação das quotas constantes

Métodos de depreciação: cotas constantes

Cotas constantes		Vida útil de 5 anos	
Valor Bruto Contábil	1.300,00		
Valor Residual	300,00		20% ao ano
Valor Depreciável	1.000,00		200,00 por ano

ANO	Depreciação do ano	Depreciação acumulada	Valor Líquido Contábil
1	200,00	200,00	1.100,00
2	200,00	400,00	900,00
3	200,00	600,00	700,00
4	200,00	800,00	500,00
5	200,00	1.000,00	300,00

300,00 é o valor residual

Procedimentos Contábeis Patrimoniais II (PCP II)

Fonte: Secretaria do Tesouro Nacional (2016).

Destarte, apesar da NBC T 16.9 sugerir diversos métodos para o cálculo da depreciação, o Manual do Sistema Integrado de Administração Financeira recomenda que seja utilizado o método das quotas constantes para toda a Administração Pública direta, autárquica e fundacional uma vez que a informação contábil deve ser consistente e comparável.

No que concerne ao início dos procedimentos de depreciação, deve começar assim que o ativo imobilizado estiver em plenas condições de disponibilidade e uso. Para o cálculo da depreciação é necessário conhecer a vida útil do bem, ou seja, o período de tempo definido ou estimado tecnicamente, durante o qual se espera obter fluxos de benefícios futuros de um ativo (Norma Brasileira de Contabilidade 16.9, 2008). “Para cálculo da taxa anual de depreciação é necessário estimar a vida útil do bem, isto é, quanto ele vai durar, levando em consideração as causas físicas e as causas funcionais” (IUDÍCIBUS; MARION, 2010, p. 196).

Vida útil é o período de tempo durante o qual a entidade espera utilizar o ativo ou o número de unidades de produção ou de unidades semelhantes que a entidade espera obter pela utilização do ativo (MANUAL DE CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO, 2016).

A vida útil econômica, segundo o Manual SIAFI 2013, é o período durante o qual a entidade espera utilizar o ativo, ou número de unidade de produção ou de unidades semelhantes que a entidade espera obter pela utilização do ativo (MANUAL DE CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO, 2013). A NBC T SP 16.9 (item 9) considera como aspectos relevantes para determinação da vida útil de um ativo: sua

capacidade de geração de benefícios futuros; o desgaste físico decorrente de fatores operacionais ou não; obsolescência tecnológica; d) limites contratuais sobre o uso ou a exploração do ativo (BRASIL, 2008).

O valor residual, por sua vez, é o montante líquido que a entidade espera, com razoável segurança, obter por um ativo no final de sua vida útil econômica, deduzidos os gastos esperados para sua alienação. (MANUAL DE CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO, 2016).

Conforme orientação do Manual do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (Manual SIAFI), as entidades federais relacionam a vida útil e o valor residual, em percentual, para cada grupo sintético do ativo imobilizado. As taxas de depreciação são definidas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, e a relação dos bens objeto de depreciação, o prazo de vida útil e as taxas anuais estabelecidas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil constam da Instrução Normativa SRF nº 162, de 31 de dezembro de 1998, alterada pela Instrução Normativa SRF nº 130, de 10 de novembro de 1999.

Dessa forma, as taxas para depreciação e de valor residual a serem utilizadas no setor público, são sugeridas no Manual SIAFI (2011), onde apresenta uma tabela de vida útil para cada conta contábil, com o intuito de padronizar os critérios utilizados para depreciar os bens nas entidades públicas. O quadro 1 aponta alguns exemplos de bens com seus respectivos valores residuais e vidas úteis, conforme indicado pela Secretaria da Receita Federal.

Quadro 1 - Vida útil e valor residual

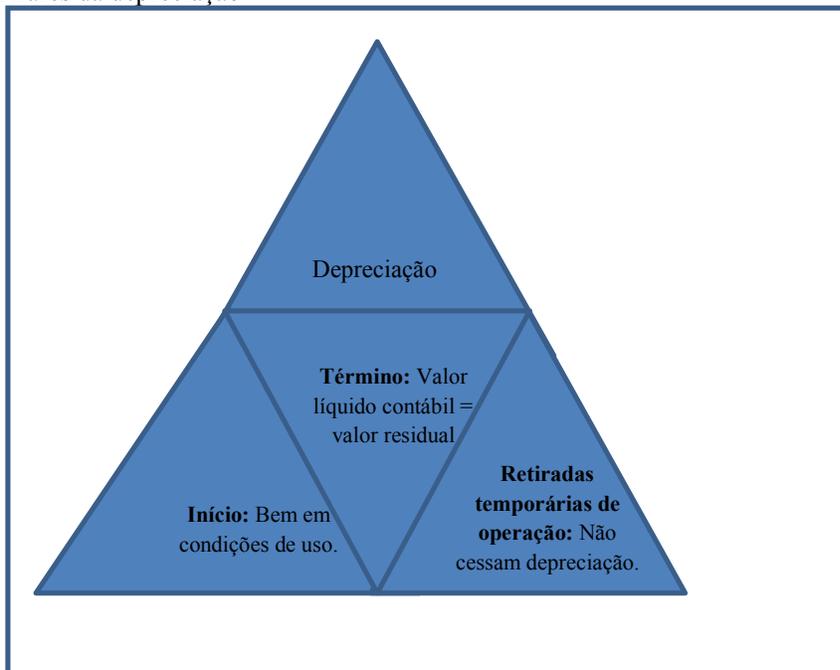
Conta	Nomenclatura	Vida útil (anos)	Valor residual
12.311.01.01	Aparelhos de medição e orientação	15	10%
12.311.01.02	Aparelhos e equipamentos de comunicação	10	20%
12.311.01.03	Equip/Utensílios médicos, odont., lab. e hosp.	15	20%

Fonte: Manual SIAFI (2016).

Outra informação relevante é que a depreciação se inicia quando o bem estiver em condições de uso, devendo ser realizada até que o valor líquido contábil atinja o valor residual, ou seja, o ativo tenha sido completamente depreciado. Inclusive, não pode haver

interrupção da depreciação, mesmo que o ativo se torne obsoleto ou que seja temporariamente retirado de uso (Figura 4).

Figura 6 - Pilares da depreciação



Fonte: Manual de Controle Patrimonial, Barbosa (2013).

Todavia, antes de iniciar a depreciação dos bens públicos “é necessário que a base monetária inicial seja confiável, ou seja, o valor registrado deve espelhar o valor justo” (MANUAL SIAFI, 2011, p.8). Portanto, para que os bens imobilizados do setor público sejam avaliados e mensurados adequadamente, são necessários, além da depreciação, os procedimentos de reavaliação ou redução a valor de mercado, que serão detalhados a seguir.

2.4 Valor justo, reavaliação, redução ao valor de mercado

Conforme definido pela NBC T 16.10, a reavaliação consiste na adoção do valor de mercado ou de consenso entre as partes para bens do ativo, quando esse for superior ao valor líquido contábil. Valor de mercado ou valor justo é o valor pelo qual pode ser intercambiado um ativo ou cancelado um passivo, entre partes conhecidas ou interessadas, que atuam em condições independentes e isentas ou conhecedoras do mercado.

Não se deve confundir a avaliação inicial com a reavaliação. A avaliação inicial é a primeira atualização do ativo a valor justo, ou seja, é a atualização dos bens para que seja possível o emprego dos novos procedimentos. Reavaliação, por sua vez, trata-se de modelo

contábil que poderá ser seguido para determinadas classes de ativo ou simplesmente não ser adotado, caso em que haveria opção pelo modelo de custo (BARBOSA, 2013). Outra diferença é que as reavaliações são periódicas (anual ou quadrienal), enquanto avaliação inicial deverá ocorrer somente uma vez na data de corte.

Data de corte é a data a partir da qual será aplicada a depreciação para atribuição do valor justo dos bens. Para os bens patrimoniais adquiridos antes da data de corte, serão utilizados os critérios de valor justo, que determinará o novo valor e, em seguida, a partir do novo valor, aplica-se a tabela de depreciação. O valor justo consiste em ajuste de exercícios anteriores, uma vez que não era realizada a devida depreciação, nem ajustadas as valorizações e desvalorizações ocorridas no valor dos bens.

Dessa forma, as reavaliações devem ser feitas utilizando-se o valor justo ou o valor de mercado na data de encerramento do Balanço Patrimonial, pelo menos: a) anualmente, para as contas ou grupo de contas cujos valores de mercado variam significativamente em relação aos valores anteriormente registrados; b) a cada quatro anos, para as demais contas ou grupos de contas (MANUAL DE CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO, 2016). A reavaliação somente será efetuada se o valor líquido contábil sofrer modificação significativa.

O MCASP exige que a reavaliação seja realizada através da elaboração de laudo técnico por perito ou entidade especializada, ou, ainda, mediante relatório de avaliação elaborado por comissão de servidores. Esses deverão elaborar o laudo de avaliação, que deve conter, ao menos, as seguintes informações: documentação com descrição detalhada de cada bem avaliado; identificação contábil do bem; critérios utilizados para avaliação e sua respectiva fundamentação; vida útil remanescente do bem; data de avaliação.

Já a redução ao valor recuperável, também conhecida como *impairment*, é a redução dos benefícios econômicos futuros ou no potencial de serviços de um ativo que reflete o declínio de sua utilidade. É o reconhecimento de uma perda dos benefícios econômicos futuros ou potenciais de serviços de um ativo, adicional e acima do reconhecimento sistemático das perdas de benefícios econômicos futuros ou potenciais de serviço que se efetua normalmente (MANUAL DE CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO, 2016).

A redução ao valor recuperável não deve ser confundida com a depreciação. Depreciação é o declínio gradual do potencial de geração de serviços por ativos de longa duração, ou seja, a perda do potencial de benefícios 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. De acordo com Ribeiro (2012), o teste de

recuperabilidade (*impairment*) permite uma comparação entre o valor contábil e o valor de venda, de provável recebimento.

Em resumo: “para que o valor do ativo imobilizado corresponda ao valor justo, deve-se fazer a reavaliação dos bens registrados com valor inferior ao valor justo; e para os que apresentam valor superior, é necessário fazer a redução ao valor recuperável” (OLIVEIRA; CLEMENTE, 2016, p. 06).

De acordo com o MCASP (2016, p. 10), um bem deve ser reduzido ao valor recuperável se alguma das situações existir:

a) Cessação total ou parcial das demandas ou necessidade dos serviços fornecidos pelo bem; b) Diminuição significativa, de longo prazo, das demandas ou necessidade dos serviços fornecidos pelo bem; c) Dano físico do bem; d) Mudanças significativas, de longo prazo, com efeito adverso na entidade ocorreram ou estão para ocorrer no ambiente tecnológico, legal ou de política de governo no qual a entidade opera; e) Mudanças significativas, de longo prazo, com efeito adverso na entidade ocorreram ou estão para ocorrer na extensão ou maneira da utilização do bem. Essas modificações incluem a ociosidade do bem, planos para descontinuar ou reestruturar a operação no qual ele é utilizado, ou planos de se desfazer do bem antes da data previamente estimada; f) É decidido interromper a construção de um bem antes que o mesmo esteja em condições de uso; g) Há indicação de que a performance de serviço do bem estar ou estará significativamente pior do que esperado; h) Durante o período, o valor de mercado de um bem caiu significativamente, mais do que seria esperado pela passagem do tempo ou uso normal.

Contabilmente, as reavaliações e as reduções ao valor recuperável são tratadas como atualizações do exercício e contabilizadas em contas de resultado, ao passo que se a avaliação inicial for considerada ajuste do imobilizado de exercícios anteriores, sua contabilização será efetuada diretamente na conta de patrimônio líquido.

2.5 O Modelo FMR para a implantação da depreciação no IFAL

Desenvolvido por Luder (2002), o arcabouço conceitual utilizado para propor a implantação da depreciação no IFAL será o Modelo de Contingência, também conhecido como Modelo de Processo de Reforma da Gestão Financeira (Modelo FMR). O modelo de contingência é um sistema que fornece uma representação mais fiel da posição financeira tanto para tomadas de decisão internas quanto externas. Esse modelo é composto de quatro elementos: usuários da informação contábil; produtores de informação contábil; estímulos; barreiras à implementação. A identificação de uma estrutura de contingência aplicável a uma única instituição pode ser usada pelos gerentes durante a fase de implementação da reforma para compreender a dinâmica interativa entre estímulos, impulsionadores de reformas e partes interessadas (ALESANI *et al.*, 2015).

Nessa pesquisa, foram adaptadas as principais variáveis do Modelo FMR visando adotar uma estrutura de contingência aplicável ao estudo de caso implantação da depreciação no IFAL, com ênfase na compreensão dos impulsionadores da reforma (estímulos, partes interessadas), barreiras à implementação, estratégias de implementação e resultados. Portanto, os resultados devem identificar os estímulos (benefícios esperados) e as barreiras a serem superadas, além de fornecer os direcionadores necessários para alcançar a implementação da depreciação no IFAL.

Dentro do Modelo de FMR, os impulsionadores da reforma são aqueles com potencial para iniciar o processo de reforma, quais sejam: estímulos externos, partes interessadas, agenda de reformas do setor público, comunidades e redes profissionais, propulsores da reforma e promotores da reforma política (BRUSCA *et al.*, 2016).

Estímulos são eventos que ocorrem na fase inicial do processo de implantação e criam um impacto positivo. As partes interessadas são definidas como pessoas ou instituições afetadas de forma positiva ou negativa pela reforma, no entanto, não são promotores de reformas, ou seja, não são capazes de definir ou exigir sua implementação. Os promotores da reforma são aqueles que têm o poder de aprovar a reforma, como por exemplo, a alta direção e os órgãos diretores. Barreiras de implementação são condições ambientais que criam um impacto negativo no processo de implementação. As estratégias de implantação incluem uma abordagem autoritária ou participativa, e em termos de cronograma pode ser em uma ou mais etapas. Para finalizar, os resultados da implantação pretendem identificar as barreiras a serem superadas e os direcionadores necessários para alcançar todos os benefícios da reforma. (BRUSCA *et al.*, 2016).

3 METODOLOGIA

Este capítulo tem como objetivo apresentar os procedimentos metodológicos que nortearão o andamento da pesquisa, incluindo confiabilidade e validade do estudo, técnicas e instrumentos de coleta de dados, técnica e análise de dados.

3.1 Procedimentos Metodológicos

Trata-se de uma pesquisa de natureza aplicada, pois objetiva propor soluções práticas para implantar os procedimentos obrigatórios da depreciação no Instituto Federal de Alagoas (IFAL). Gerhardt e Silveira (2009, p. 35) classificam como pesquisa aplicada “aquela que gera conhecimento para aplicação prática, dirigido à solução de problemas específicos e interesses locais”.

Quanto aos objetivos, a pesquisa classifica-se como exploratória, pois tem como finalidade proporcionar mais informações sobre o assunto que se investiga, possibilitando sua definição e seu delineamento (PRODANOV; FREITAS, 2013). Conforme explicam Gerhardt e Silveira (2009), a pesquisa exploratória busca uma abordagem do fenômeno pelo levantamento de informações que poderão levar o pesquisador a conhecer mais a seu respeito, ou seja, a pesquisa exploratória examina um problema para obter seu conhecimento e compreensão.

Em relação aos procedimentos técnicos, é caracterizado como um estudo de caso, pois caracteriza-se principalmente pelo estudo concentrado de um único caso (BEUREN, 2006), especificamente, a proposta de implantação da depreciação no IFAL. Segundo Yin (2015), umas das justificativas para a utilização do estudo de caso único é seu caráter representativo ou caráter típico, onde o objetivo é captar as circunstâncias e as condições de uma situação diária, é um estudo empírico que investiga um fenômeno atual dentro do seu contexto de realidade.

Quanto à abordagem do problema, a pesquisa é considerada *qualitativa*, visto que, examina subjetivamente os entrevistados para identificar as expectativas e percepções dos usuários estratégicos, táticos e operacionais relativos aos procedimentos para implantação da depreciação no IFAL.

3.2 Confiabilidade e validade do estudo

De acordo com Urich *et al.* (2012, p. 22), a confiabilidade nas pesquisas qualitativas, “devido ao seu processo de contextualização e de flexibilização, se relaciona à consistência das articulações teóricas, metodológicas e empíricas propostas pelo estudo”, sendo fundamental considerar as questões de coerência e consistência para garantir os critérios de confiabilidade e validade do estudo.

Assim, Urich *et al.* (2009) sugere a utilização das triangulações na pesquisa qualitativa, pois são essenciais ao processo de validação do estudo, e garantem os mecanismos essenciais à confiabilidade da pesquisa. Especificamente para esse estudo, utilizou-se a triangulação metodológica, com a realização de diferentes estratégias de coleta de dados, quais sejam, a pesquisa documental, bibliográfica e a coleta de dados primários. O quadro 2 apresenta os critérios de confiabilidade utilizados nessa pesquisa.

Quadro 2 – Critérios de confiabilidade

Critério	Descrição
Descrição detalhada	Descrição em profundidade das situações delimitadas. Descrição do recorte espaço temporal de realização do estudo, bem como evidenciar as categorias de análises em discussão.
Saturação teórica	Busca dos autores no sentido de centralizar as articulações teóricas.
Triangulação dos dados	Utilização de diferentes estratégias de coleta e de análise de dados.
Transparência	Descrição detalhada de todos os procedimentos utilizados na pesquisa empírica e na construção teórica.
Coerência	Coerência entre os dados empíricos e a teoria que está sendo construída.

Fonte: Urich (2012).

Para que esse estudo possa demonstrar validade, optou-se também por utilizar as técnicas desenvolvidas por Whitemore, Chase e Mandle (2001), que são divididas em *design*, geração de dados, análise e interpretação.

Quadro 3 – Técnicas para verificar validade do estudo

Tipo de técnica	Técnica
Considerações de <i>design</i>	Triangulação Dar voz aos pesquisados
Geração dos dados	Articular coletas de dados Fornecer transcrição literal
Análise	Articular decisões de análise

Apresentação	Fornecer uma trilha para a checagem dos dados Reconhecer a perspectiva do pesquisador Fornecer descrições detalhadas
--------------	--

Fonte: Whittemore, Chase e Mandle (2001).

3.3 Técnicas e Instrumentos de Coleta de dados

A primeira etapa do estudo adotou a pesquisa bibliográfica com a finalidade de construir o arcabouço teórico apto a subsidiar a proposta de implantação da depreciação no IFAL. Os dados foram coletados a partir de artigos científicos, revistas especializadas, dissertações, livros, manuais e legislações que versam sobre o tema. A adoção da pesquisa bibliográfica é de fundamental importância, pois o levantamento secundário desenvolve sua importância através da possibilidade de identificação, conhecimento e acompanhamento da pesquisa em uma área do saber que almeja a demonstração de habilidades e o domínio de determinado tema específico (GIL, 2009).

Na segunda etapa, utilizou-se a pesquisa documental no intuito de responder ao objetivo específico referente à descrição do atual registro da depreciação no IFAL. Para tanto, realizaram-se consultas aos balancetes do IFAL, disponíveis no **Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI)**. De acordo com Prodanov e Freitas (2013), a pesquisa documental baseia-se em materiais que ainda não receberam um tratamento analítico.

A etapa seguinte baseou-se na coleta de dados primários, com a realização de entrevistas semiestruturadas (Apêndice A). Na entrevista, o pesquisador apresentou-se pessoalmente à população escolhida, e objetivou levantar opiniões, crenças, sentimentos e expectativas com uma linguagem simples e direta. As entrevistas semiestruturadas foram conduzidas com base em roteiro com questões previamente definidas, porém havendo liberdade do entrevistador em aperfeiçoar as questões dependendo das respostas do entrevistado.

Para Creswell (2014), os procedimentos de coletas de dados incluem obter informações por meio de entrevistas, com identificação dos locais e das pessoas selecionadas para o estudo. Para tanto, as entrevistas foram realizadas na reitoria do Instituto Federal de Alagoas, localizada na Rua Odilon Vasconcelos, 103, Jatiúca, Maceió/AL, no mês de junho 2019, por meio de visitas agendadas junto aos responsáveis de cada setor.

A entrevista foi composta de 07 (sete) perguntas, onde os entrevistados responderam a questões sobre patrimônio e depreciação no setor público. Todas as entrevistas foram gravadas, respeitando a autorização do entrevistado e seu anonimato. Os servidores foram

entrevistados em seu ambiente de trabalho, e o tempo de duração de cada entrevista variou entre 10 e 30 minutos. A coleta de dados teve início após aprovação da pesquisa no Comitê de Ética em Pesquisa, conforme Resolução CNS nº 466, de 12 de dezembro de 2012.

De acordo com Creswell (2014), na pesquisa qualitativa se selecionamos participantes mais indicados para ajudar o pesquisador a entender o problema e a questão de pesquisa. Nesse sentido, os critérios de inclusão definidos para essa pesquisa se referem à capacidade técnica em termos de gestão patrimonial e depreciação no setor público. Também empregou como critério de inclusão, os servidores dos campi com maior quantitativo de patrimônio na instituição. Do exposto, foram entrevistados os servidores listados no quadro 4.

Quadro 4 – Quantidade de entrevistados

Função	Entrevistado
Chefe do Departamento de Suprimentos	A
Chefe do Departamento de Suprimentos	B
Coordenador de Patrimônio	C
Diretor de Administração	D
Contador	E
Técnico em Contabilidade	F
Técnico em Contabilidade	G
Pró-reitor de Administração	H
Técnico em Contabilidade	I
Chefe do Departamento de Suprimentos	J
Diretor de Administração	K
Coordenador de Patrimônio	L
Contador	M
Diretor de Administração	N
Auditor	O
Contador	P
Contador	Q
Técnico em Contabilidade	R
Técnico em Contabilidade	S
Assistente em Administração	T
Contador	U
Total de entrevistados	21

Fonte: Desenvolvido pela autora com base nas entrevistas (2019).

As entrevistas visaram encontrar respostas aos objetivos específicos dessa pesquisa. Primeiramente, descreveu-se as expectativas e percepções dos usuários estratégicos, táticos e operacionais sobre a implantação dos procedimentos obrigatórios da depreciação no IFAL. Para tanto, os entrevistados foram questionados sobre quais os possíveis resultados provenientes da implantação depreciação do IFAL, quais os principais desafios ou dificuldades para essa implantação, e qual a importância desses procedimentos para as tomadas de decisão dos gestores. Dessa análise, pôde-se inferir os estímulos e barreiras para a implantação da depreciação, conforme o Modelo FMR. Além disso, um dos questionamentos

da entrevista, também solicitou do entrevistado a descrição dos procedimentos anuais de inventário no IFAL, essa pergunta visou obter respostas sobre o objetivo específico relativo ao atual registro da depreciação no IFAL.

Para finalizar, os entrevistados foram questionados sobre: a eficiência do sistema patrimonial; a preparação dos servidores para realizar os procedimentos de depreciação; e as ações necessárias para implantar a depreciação no IFAL. Essa etapa da entrevista objetivou a consecução de sugestões para o Plano de Ação implantação dos procedimentos obrigatórios da depreciação no IFAL.

3.4 Técnica de análise de dados

O estudo caracterizou-se como uma pesquisa descritiva, uma vez que a pesquisa descritiva expõe características de determinada população ou de determinado fenômeno. Assim, a pesquisa descreveu a atual situação de registro da depreciação, além das percepções e expectativas dos usuários estratégicos, táticos e operacionais do IFAL.

A análise dos resultados baseou-se nos registros dos servidores entrevistados, na pesquisa bibliográfica, na revisão de documentos oficiais extraídos do SIAFI e do Relatório de Auditoria Interna do IFAL, ou seja, utilizou-se a triangulação metodológica, com a realização de diferentes estratégias de coleta de dados.

Primeiro realizou-se a transcrição integral das entrevistas, com o auxílio do *software VoiceMeeter*. As entrevistas foram analisadas buscando uma associação entre os dados da pesquisa documental, da pesquisa bibliográfica e das entrevistas.

Para auxiliar nessa análise, utilizou-se o Microsoft Excel 2016 como ferramenta de tratamento de dados e, a partir da elaboração de gráficos, conseguiu-se identificar um comparativo percentual das barreiras e estímulos para a implantação da depreciação.

4 DIAGNÓSTICO ORGANIZACIONAL

Este capítulo identificará o diagnóstico para implantação dos procedimentos de depreciação no IFAL.

4.1 Estudo de caso: Instituto Federal de Alagoas

A escolha do IFAL como estudo de caso, deve-se ao fato da pesquisadora trabalhar como Chefe do Departamento de Orçamento e Finanças do Campus Maceió dessa instituição, e identificar repetidos apontamentos nos relatórios de auditoria dos órgãos de controle da União, solicitando a implantação dos procedimentos obrigatórios da depreciação no referido instituto.

O Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia de Alagoas, também denominado Instituto Federal de Alagoas (IFAL), foi criado por meio da Lei no 11.892, de 29 de dezembro de 2008, que estabeleceu a implantação da Rede Federal de Educação Profissional e Tecnológica (BRASIL, 2008). A criação do Instituto Federal de Alagoas se deu por meio da fusão entre duas autarquias, hoje extintas: o Centro Federal de Educação Tecnológica (CEFET) e a Escola Agrotécnica Federal de Satuba (PDI, 2013).

O IFAL “oferta cursos técnicos de nível médio, oferece educação superior no formato de cursos superiores de tecnologia, cursos de licenciatura, cursos de bacharelado e engenharia, cursos de pós-graduação lato sensu e stricto sensu” (ALMEIDA, 2018, p. 37).

Está vinculado à Secretaria de Educação Profissional e Tecnologia do Ministério da Educação (SETEC/MEC) e detém autonomia administrativa, patrimonial, financeira, didático-pedagógica e disciplinar equiparada às universidades federais. Atualmente, é composto pela Reitoria e cinco pró-reitorias (Ensino, Pesquisa, Extensão, Desenvolvimento Institucional e Administração e Planejamento) (INSTITUTO FEDERAL DE ALAGOAS, 2016).

O IFAL também é composto por mais de 1500 (mil e quinhentos) servidores, entre docentes e técnicos-administrativos, e por 16 campi em Alagoas, localizados em Maceió, Palmeira dos Índios, Satuba, Marechal Deodoro, Arapiraca, Piranhas, Penedo, Maragogi, Murici, São Miguel dos Campos e Santana do Ipanema, Rio Largo, Coruripe, Batalha e

Viçosa e um Campus Avançado no bairro de Benedito Bentes, em Maceió (INSTITUTO FEDERAL DE ALAGOAS, 2016).

4.2 Análise dos resultados

As entrevistas realizadas visaram encontrar respostas aos objetivos específicos dessa pesquisa. Seguindo essa perspectiva, primeiro pretendeu-se descrever as expectativas e percepções dos usuários estratégicos, táticos e operacionais sobre a implantação da depreciação no IFAL. Para tanto, questionou-se sobre os procedimentos de inventário no IFAL.

A análise das entrevistas apontou que no exercício de 2018 foi utilizada uma metodologia diferenciada para o levantamento do inventário. Inicialmente o reitor e os diretores gerais dos campi emitiram portarias designando os servidores que participariam da Comissão de Inventário Anual do IFAL. Em seguida, foi realizada uma capacitação com os componentes da comissão de inventário.

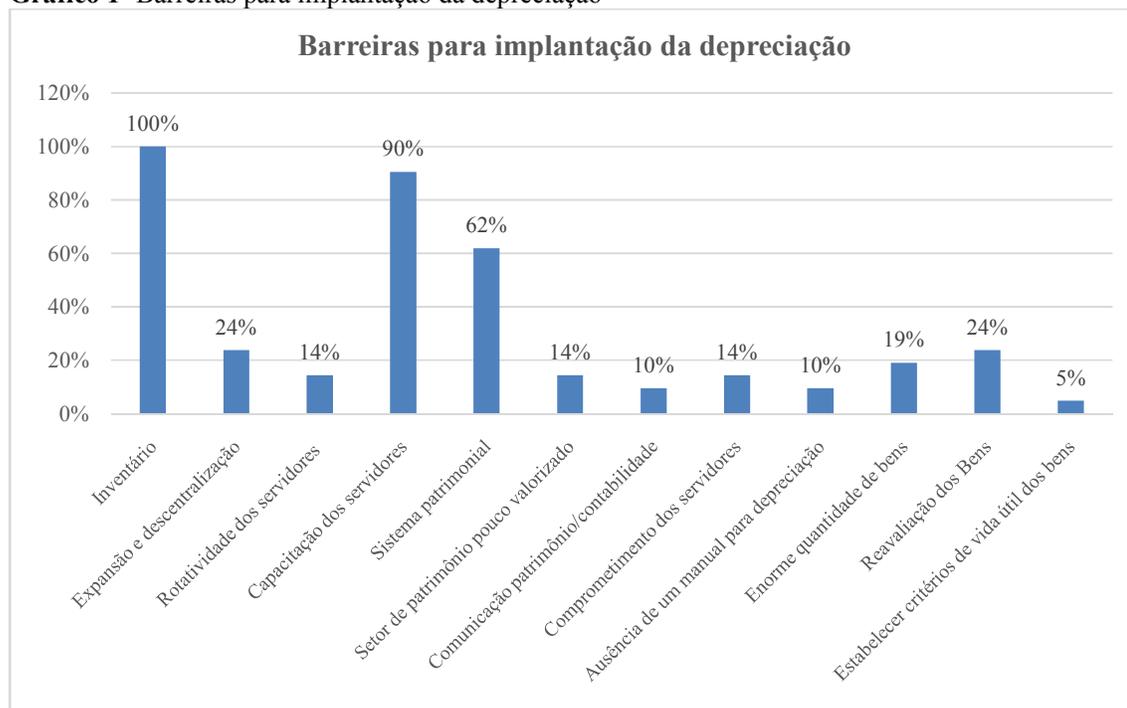
Essa nova metodologia consiste em um levantamento de inventário com base no registro fotográfico dos bens, que são arquivados em uma pasta no *googledrive*, com acesso exclusivo aos servidores do patrimônio e integrantes da comissão de inventário do IFAL. Também são emitidos relatórios baseados nos levantamentos patrimoniais, onde são colocadas as dificuldades encontradas, a exemplo de bens sem tombamentos e bens com divergência de localização em relação ao registrado no sistema patrimonial. Na etapa seguinte, são realizados ajustes nas Coordenações Patrimoniais de cada campus. De acordo com relato do Entrevistado H: “Conseguimos um avanço muito grande com essa nova metodologia, na verdade o que precisamos agora é concluir as outras etapas”.

Questionado sobre a finalização do inventário de 2018, o Entrevistado C relatou que “tanto o procedimento de apuração, quanto o procedimento de notificação de resposta dos setores, deveriam ter encerrado completamente em 31 de dezembro de 2018. Contudo, houve atraso por parte dos setores com relação às respostas. A coordenação começou a notificar os setores a partir de novembro de 2018, mas muitos setores começaram a responder agora em fevereiro de 2019, e até o momento o inventário 2018 não foi finalizado”.

Ainda com relação à descrição das expectativas e percepções dos usuários estratégicos, táticos e operacionais, questionou-se sobre os possíveis resultados provenientes da implantação depreciação do IFAL, e quais os principais desafios ou dificuldades para essa implantação. Dessa análise, também pôde-se inferir os estímulos e barreiras, categorias identificadas no Modelo FMR de Lueder 2002, que serão utilizadas como base para proposta de implantação dos procedimentos obrigatórios de depreciação.

Com relação às barreiras (gráfico 1), todos os entrevistados apontaram a conclusão do inventário como um dos desafios encontrados para a implantação da depreciação. A esse respeito o Entrevistado A argumenta: “Como vou depreciar um patrimônio que não conheço a totalidade?”. Já o Entrevistado I, afirma que “o IFAL não tem os valores atuais dos bens para poder iniciar a depreciação. Portanto, deve-se primeiro finalizar o levantamento físico dos bens, fazer suas devidas reavaliações apresentando o valor contábil atual dos bens para, finalmente, iniciar a depreciação”.

Gráfico 1- Barreiras para implantação da depreciação



Fonte: Desenvolvido pela autora com base nas entrevistas (2019).

Os apontamentos dos entrevistados referentes à importância da conclusão do inventário coadunam com a legislação, uma vez que para proceder aos registros de depreciação do imobilizado, é importante que seus saldos iniciais sejam consistentes e de

confiança. Portanto, para o início do processo de depreciação é primordial a conclusão do processo de inventário da instituição pública (MANUAL DE CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO, 2011).

Outras barreiras para a implementação da depreciação são as ferramentas tecnológicas e os recursos humanos. Nesse sentido, 90% (noventa por cento) dos entrevistados registraram a necessidade de capacitação dos servidores envolvidos no processo, pois precisam estar habilitados a compreender os conceitos de depreciação. Inclusive, muitos se mostram preocupados com a capacitação das áreas de patrimônio. Assim, para o Entrevistado M: “Os servidores que atuam nessas áreas ainda carecem de uma formação mais robusta, tanto da ferramenta como dos normativos legais que envolvem as áreas de patrimônio. Vejo que muita coisa aqui no Instituto avança em diversas áreas, entretanto, em outras vão ficando para trás, uma delas é o setor de patrimônio, e conseqüentemente, o processo de depreciação”. Ainda com relação à capacitação, o entrevistado D afirma: “precisa capacitar mais os servidores, até mesmos os contadores precisam se capacitar com relação à depreciação”.

Também foram apontados, por 62% (sessenta e dois por cento) dos intervenientes, problemas com relação ao sistema patrimonial. Essa situação é semelhante ao estudo de caso realizado por Miranda *et al.* (2010) no Tribunal Regional do Trabalho da 10ª Região, onde um dos obstáculos para a efetivação da depreciação foi a necessidade de adequação do sistema patrimonial interno.

Nesse sentido, Viana *et al.* (2013) também investigaram as medidas precedentes à implantação da depreciação em uma Instituição Federal de Ensino Superior e os resultados apontaram que a instituição não realizava os procedimentos de depreciação, devido às necessidades de reestruturação do sistema patrimonial e de recursos humanos treinados e capacitados.

Dentre os problemas no sistema patrimonial do IFAL, os entrevistados relataram a existência de muitos erros na valoração dos bens, ou seja, existiam bens que estavam com valores zerados e bens registrados a um centavo. O Entrevistado T avaliou que “o sistema atual é melhor que o anterior, mas também tem suas falhas. Não sabemos informar sobre o funcionamento do sistema para a depreciação, porque ainda não estamos trabalhando nesse procedimento”. Já o Entrevistado B relata “muitas falhas no sistema, tanto em relação à morosidade, muito devagar em processar os dados, quanto a campos com ausência de informações”.

Os dados coletados nas entrevistas são corroborados no Relatório de Auditoria Interna do IFAL (2018), onde o campus Piranhas afirma que o sistema de gerenciamento de

patrimônio – módulo SIPAC Patrimônio IFAL – não possui as configurações necessárias para a realização de cálculos de depreciação e amortização.

A expansão e a descentralização do IFAL também foram relatadas por 24% (vinte e quatro por cento) dos entrevistados como barreiras para a finalização do inventário e implantação da depreciação. Com a união do CEFET e da Escola Agrotécnica de Satuba, o patrimônio das unidades Maceió, Marechal Deodoro e Palmeira dos Índios ficou centralizado na unidade Maceió, hoje denominado campus Maceió, prejudicando a separação do patrimônio das três unidades. Além disso, começaram a surgir novas unidades, a exemplo dos campi Maragogi, Arapiraca, Piranhas e Penedo, todos sendo alocados inicialmente como patrimônio do campus Maceió, gerando um descontrole total do patrimônio da instituição.

A ausência de valorização da área de patrimônio por parte da gestão, também foi apontada por 14% (quatorze por cento) dos entrevistados como barreira para iniciar a depreciação. Apesar de ter um normativo legal que impõe a necessidade de fazer esse procedimento, o instituto tem algumas dificuldades que são questões de priorização da administração. Seguindo essa perspectiva, o Entrevistado M esclarece que “A administração precisa entender que a depreciação é um processo importante para gerar informação para a gestão. Inclusive, o processo de depreciação está atrelado à questão de custos, que também já é outra exigência legal. É mais uma questão de conscientização de nossos gestores de entender que esse é um procedimento importante, sendo necessário investir nessas áreas para que o procedimento seja feito”.

Sobre esse tema, o Entrevistado A afirma: “é bom frisar que não adianta ter modelos e regras, se os responsáveis por fazer o cumprimento das leis não estão envolvidos. Cada um precisa fazer sua parte, seja reitor, diretor geral ou diretor de administração. Esses gestores são de extrema importância para que o inventário aconteça. O IFAL não pode funcionar como uma ilha, porque respondemos como um todo perante os órgãos de controle. Essa união, essa participação, é condição necessária para fazer a reavaliação, a depreciação, e para manter o patrimônio em ordem”.

Outra dificuldade é a cultura organizacional do instituto, pois historicamente patrimônio e almoxarifado, são setores vislumbrados em segundo plano. De acordo com o Entrevistado B, “Normalmente era para onde iam os servidores que não queriam trabalhar, aquele pessoal encostado, que faltava muito. Quando a gestão coloca em determinado setor, pessoas sem comprometimento com o trabalho, revela que não visualiza a importância do setor e, em consequência, o setor tende a desandar. Ao contrário, a partir do momento que há interesse da gestão, alocando servidores competentes e engajados, o setor cresce e a

instituição se desenvolve. Portanto, com pessoas comprometidas e com o apoio da gestão, a tendência é que os setores se fortaleçam. É necessário o envolvimento dos servidores do IFAL, não só da Coordenação de Patrimônio e da Comissão de inventário, é preciso que todos tenham noção dessa responsabilidade”.

A constante remoção de servidores e grande rotatividade nas áreas de patrimônio também são relatos que corroboram com a dificuldade de implantar a depreciação. Para o Entrevistado A, “Isso conta negativamente, porque o servidor é treinado e depois não está mais naquela área. Essa mudança constante contribui para retardar o processo de inventário e, conseqüentemente de depreciação”.

A ausência de alinhamento e comunicação entre as áreas de contabilidade e de patrimônio é um fator que também prejudica a implantação da depreciação. Essa afirmação é corroborada na fala do Entrevistado A: “O setor de patrimônio presta informação para a contabilidade, então muitas vezes eu sinto falta dessa comunicação. Não tem como falar em depreciação na instituição se não trouxer a contabilidade para discussão”. Assim, é necessário que contabilidade e patrimônio trabalhem de forma conjunta, a contabilidade precisa trazer as diretrizes legais para subsidiar a área patrimonial.

Também foram relatadas como dificuldades: a ausência de boa vontade e disponibilidade das pessoas; a ausência de controle patrimonial; o enorme quantitativo de bens, com suas diversas peculiaridades; a necessidade de fazer a reavaliação e de estabelecer critérios de vida útil para os bens. De acordo com o Entrevistado N: “O patrimônio do IFAL é gigantesco. Por ser composto de instituições centenárias, como a Agrotécnica de Satuba e os quatro campi iniciais, a implantação a depreciação depende de um engajamento muito grande”.

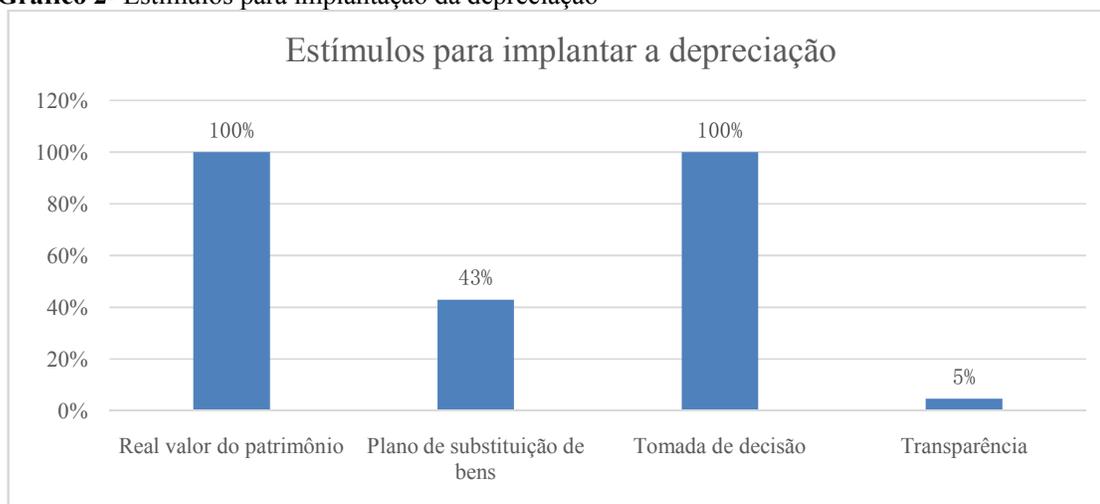
Por fim, os entrevistados também relacionaram como barreira a necessidade de um manual de orientação, pois ainda é necessário melhorar a questão dos procedimentos, dos processos, das metodologias que podem ser adotadas para que haja o processo de depreciação.

Com relação aos estímulos, os resultados demonstrados no gráfico 2, apontam a identificação dos valores reais do patrimônio da instituição como um dos principais benefícios da implantação da depreciação. A esse respeito o Entrevistado E relata: “hoje temos um patrimônio milionário, com bens muitas vezes inexistentes. Logo, a depreciação vem trazer a real situação do nosso patrimônio”. Nesse sentido o Entrevistado B também registra que “manter uma rotina de gestão patrimonial, de depreciação, condizente com a realidade é um instrumento de gestão fantástico, porque saberemos o que realmente existe na instituição”. Como consequência, melhora a qualidade da informação financeira e a comparabilidade da

informação. Além disso, direciona para a transparência e a prestação de contas, com a emissão fidedigna de relatórios financeiros das entidades do setor público.

Os dados coletados nas entrevistas aliam-se à pesquisa de Marques e Pinheiro (2016) que analisaram o processo de convergência das normas de contabilidade aos padrões internacionais de contabilidade. Especificamente, buscaram identificar o efeito da obrigatoriedade do registro da depreciação nos Demonstrativos Contábeis de uma Instituição Federal de Ensino Superior. Os resultados mostraram que a implantação da depreciação proporcionou melhoria no controle patrimonial, pela evidenciação da real dimensão do patrimônio, contribuindo no processo de transparência da instituição.

Gráfico 2- Estímulos para implantação da depreciação



Fonte: Desenvolvido pela autora com base nas entrevistas (2019).

Outra vantagem proveniente da implantação da depreciação, apontada por 43% (quarenta e três por cento) dos entrevistados, é a realização de um plano de substituição do patrimônio. A depreciação pode oferecer informação dos bens que precisam ser substituídos, pois aponta a vida útil do bem, e a necessidade futura dessa substituição. A esse respeito o Entrevistado A afirma que “A base para a substituição de bens é a depreciação, de grande utilidade para não ter uma instituição sucateada. Assim, faz-se necessário planejar a aquisição dos bens, porque não temos recursos financeiros sobrando, então é preciso planejar”. Dessa forma, a depreciação é condição necessária para manter um plano de substituição do patrimônio, e para o planejamento orçamentário e financeiro dessas aquisições.

O Entrevistado H corrobora com essa afirmativa: “à medida que estou depreciando, tenho a consciência que vou precisar renovar esse bem, ou seja, preciso planejar o recurso

para realizar essa substituição. Logo, a depreciação é de fundamental importância para manutenção da “máquina” pública, pois para trocar o bem no momento oportuno é fundamental um plano de substituição”. Portanto, a depreciação evidencia o tempo de vida útil do bem, o valor atual e a necessidade de reposição, ou seja, demonstra para a gestão, em termos financeiros, os bens que precisam ser repostos, para que o gestor antecipe o planejamento orçamentário.

Finalmente, os principais intervenientes admitem a tomada de decisão dos gestores como vantagem do procedimento de depreciação. Nesse sentido, o Entrevistado B afirmou que “A depreciação tem a vantagem de auxiliar decisões nesse sentido: adquire um bem ou contrata um serviço que vai fornecer aquele bem de uma forma indireta? Qual opção será mais vantajosa? Então, a depreciação dá a perspectiva de comparar esses valores, de avaliar, por exemplo, se é melhor para meu campus, contratar um serviço de locação de veículo ou continuar com a frota de veículos antiga, com seus diversos custos de manutenção e consumo de combustíveis”.

Ainda com relação à tomada de decisão, o Entrevistado K apontou que “sem controle patrimonial não se consegue tomar decisões, pois é de fundamental importância ter a visão de qual o patrimônio do IFAL e do quanto é necessário para manutenção daquele patrimônio”. Ademais, para o Entrevistado H, “num nível macro, de contabilidade nacional, o governo saberá o valor do seu patrimônio de bens móveis, terá uma ideia dos bens obsoletos, para que possa planejar, por exemplo, um percentual de investimento anual nessas áreas e não deixar sucatear a administração pública”.

Seguindo essa tendência, o Entrevistado C registra que “muitas vezes as compras são feitas sem muitos critérios técnicos, a aquisição é feita a partir do momento que há disponibilidade de recursos orçamentários, ou seja, se tem recurso compra, se não tem recurso não compra. Na verdade, esse recurso poderia ser melhor gerido, acho que a depreciação vai ajudar nesse sentido”. Dessa forma, haverá melhoria substancial das práticas de gestão financeira, melhor controle sobre as compras do ativo imobilizado, realizando compras com maior eficiência.

Os resultados dessas entrevistas harmonizam com estudo realizado por Ferreira e Mendes (2016) que relatam a importância do registro da depreciação e do reflexo na gestão da informação pública, além da contribuição para o processo de tomada de decisão. Nesse sentido, a implementação das novas normas contábeis objetiva aperfeiçoar e padronizar procedimentos de controle do patrimônio do órgão público, na medida em que asseguram maior eficiência e transparência para sociedade. Ainda com relação à tomada de decisão,

estudo de Teixeira, Peralta e Irala (2014) evidenciou que a depreciação no setor público poderá auxiliar na tomada de decisão e trará maior transparência aos inventários de bens públicos.

Em seguida, visando responder ao objetivo específico descrever a atual situação do registro da depreciação no IFAL, baseado na legislação vigente e na literatura, realizou-se uma pesquisa documental com relatórios extraídos do SIAFI e dos relatórios da auditoria interna do instituto. O Relatório de Auditoria Interna Nº 011/2018, em cumprimento ao Plano Anual de Atividades de Auditoria Interna (PAINT)/2018, AÇÃO GLOBAL nº 03/2018 – Gestão Financeira e Orçamentária, constatou que não há procedimentos patrimoniais nem contábeis referentes à depreciação e à amortização dos bens, conforme demonstrado no quadro 5.

Quadro 5 - Tabela de informações sobre depreciação e amortização do IFAL

Unidade Gestora (UG)	Informações
Reitoria	“Informamos que o Departamento de Contabilidade e Finanças não efetuou até a presente data, registros contábeis pertencentes a amortização e depreciação dos bens móveis do IFAL, Reitoria, devido ao não recebimento dessas informações pela Coordenação de Patrimônio”
Marechal Deodoro	“O Instituto ainda não começou esse trabalho”
Arapiraca	Não se manifestou
Maragogi	Não se manifestou
Santana do Ipanema	Não se manifestou
Maceió	“Informamos que não foram feitos nenhum cálculo, conforme declarações de conformidade contábil, comrestrições enviadas mensalmente para o Departamento de Contabilidade e Finanças”.
Piranhas	“Em resposta a solicitação de informações acerca dos cálculos de depreciação e amortização no âmbito desta unidade do IFAL, esta Coordenação informa que o sistema de gerenciamento de patrimônio – módulo SIPAC Patrimônio IFAL – não possui as configurações necessárias para a realização de cálculos de depreciação e amortização. Ante o exposto, comunicamos que não são realizados cálculos de depreciação e amortização no âmbito do IFAL – Campus Piranhas”.
Palmeira dos Índios	“O Campus Palmeira dos Índios, e demais Ugs do IFAL, ainda não realiza os cálculos de Depreciação e Amortização de seus bens. A Reitoria vem acompanhando os campi no que diz respeito a realização de Inventário dos Bens Patrimoniais e a alimentação desses bens no Sistema SIPAC- Modulo Patrimônio. Estando o Sistema de Controle Patrimonial Integrado (Reitoria e os Campi), o IFAL irá apropriar os desgastes de seus bens. Os cálculos de depreciação e amortização dos bens serão realizados pelo SIPAC. Estamos aguardando a adequação do sistema e as orientações da Reitoria”

Satuba	“O Campus Satuba, assim como todo o IFAL, ainda não realiza cálculos de depreciação e amortização de seus bens. A reitoria vem fazendo acompanhamento dos campi no que diz respeito à realização de inventário dos bens patrimoniais e a alimentação desses bens no sistema SIPAC - Módulo Patrimônio, estando o sistema de controle patrimonial integrado (reitoria e os campi), o IFAL irá apropriar os desgastes de seus bens. Os cálculos de depreciação e amortização dos bens serão realizados pelo sistema SIPAC - Módulo Patrimônio. O Campus Satuba, aguarda toda a adequação do sistema, assim como orientação da reitoria e demais orientações e critérios estabelecidos em normas específicas para os órgãos públicos para iniciarmos os registros de depreciação e amortização”.
--------	---

Fonte: Relatório de Auditoria Interna IFAL, 2018.

Diante do exposto, a Auditoria Interna recomendou que o Setor de Patrimônio realize o inventário físico dos bens, o controle e registro das aquisições e baixas, e os procedimentos patrimoniais (depreciação, amortização, exaustão, redução ao valor recuperável). Essas informações devem ser enviadas através de Relatório Mensal de Bens (RMB) ao Setor de Contabilidade, para que sejam realizadas as conciliações e lançamentos sintéticos de ajustes.

Também com o objetivo de descrever a atual situação de registro da depreciação no IFAL, o Balanço Patrimonial do IFAL, dos exercícios de 2014 a 2017, corrobora com as constatações da Auditoria Interna, que aponta a não realização da depreciação, com inobservância às Normas Brasileiras de Contabilidade NBC T 16.9 e 16.10, e à Lei 4.320/1964, conforme registrado no quadro 6.

Quadro 6 - Bens móveis e depreciação no IFAL

	2014	2015	2016	2017
Bens Móveis	75.198.341,69	86.391.956,98	89.772.213,36	94.331.049,59
(-) Depreciação/Amortização/Exaustão Acum. de Bens Móveis	-	-	-	-

Fonte: Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal, 2019.

Para finalizar, em resposta ao terceiro objetivo específico de propor um Plano de Ação para Implantação da Depreciação no IFAL, realizou-se um plano de ação baseado no diagnóstico organizacional (entrevistas), onde os entrevistados foram questionados sobre quais as ações necessárias para implantar a depreciação no IFAL. Portanto, do resultado desse objetivo específico, também foi possível demonstrar a utilização do Modelo FMR, referente à estratégia de implantação.

A primeira etapa do plano de ação é finalizar o levantamento patrimonial, conciliar as informações da comissão de inventário com os registros do sistema patrimonial, identificar as diferenças, e apurar as devidas responsabilidades. Em seguida, procede-se à reavaliação dos bens, estabelecimento dos critérios de vida útil e taxas de depreciação e, finaliza com o envio de relatórios para a contabilidade fazer os devidos registros contábeis.

Outra ação é a realização de um treinamento geral, tanto na parte de utilização do sistema de patrimônio do IFAL, quanto na parte operacional dos procedimentos e legislação da depreciação. Além disso, propõe-se a contratação de uma empresa para trabalhar em conjunto com os servidores. A esse respeito o Entrevistado A relata que "já pensamos em várias propostas para trabalhar a depreciação, contratar uma empresa, pensar em fazer uma comissão interna, mas a dificuldade inicial é mensurar o patrimônio".

Também constará do plano de ação, o lançamento de um extenso programa de comunicação, com campanhas de conscientização dos alunos, professores e técnicos administrativos. Nesse sentido, serão sugeridas palestras, incluindo mensagens fortes sobre os benefícios da implantação da depreciação. Inclusive, o Entrevistado A também argumentou que "fechar o inventário depende de toda a instituição. Hoje dependemos mais da motivação humana do que de regras, porque as regras nós já temos, agora é executar o que já está posto institucionalmente". Outra ação é conscientizar a gestão, no sentido de valorizar as áreas de patrimônio, estruturar as comissões de inventário, para obter um resultado mais eficiente do inventário da instituição e, conseqüentemente, que favoreça a realização do processo de depreciação do instituto.

Por fim, também são necessárias atualizações no sistema de patrimônio para controlar com eficácia a movimentação do bem, o cálculo da depreciação e, a elaboração de um manual explicando as etapas necessárias ao procedimento de implantação da depreciação.

Do exposto, descreveu-se as expectativas e percepções dos usuários estratégicos, táticos e operacionais do IFAL, conciliando os resultados das entrevistas com o Modelo FMR de Lueder. Assim, adaptaram-se as principais variáveis do Modelo FMR identificando uma estrutura de contingência imediatamente aplicável ao IFAL, podendo ser usada pelos gestores durante a fase de implementação da depreciação para compreender a dinâmica interativa entre estímulo e barreiras da implementação.

Com essa triangulação de informações, também foi possível utilizar os resultados para melhor refletir sobre as realizações reais da implantação da depreciação em relação aos benefícios esperados, e para identificar barreiras a serem superadas e os direcionadores necessários para alcançar todos os benefícios dessa implantação.

Assim, confrontando os resultados das entrevistas, com o Relatório de Auditoria Interna Nº 011/2018/IFAL e com o Balanço Patrimonial do IFAL, do período de 2014 a 2017, constatou-se que não há procedimentos patrimoniais nem contábeis referentes à depreciação e à amortização dos bens.

Ademais, identificou-se que para iniciar os procedimentos da depreciação, faz-se necessário o levantamento de todo o acervo patrimonial para, em seguida, fazer a reavaliação dos ativos, estabelecer o valor dos bens do imobilizado, finalizando com a depreciação. Será necessário também investir em sistema informatizado que permita um eficiente controle patrimonial e realize o cálculo da depreciação de acordo com as peculiaridades da entidade, além da realização de treinamento para os servidores responsáveis por essa implantação.

No que tange aos estímulos, julgou-se importante a utilização sistemática da depreciação no sentido de avaliar a obsolescência dos bens, demonstrar o real valor do patrimônio, otimizar o planejamento estratégico das compras, definir e embasar investimentos futuros, apresentar informações corretas e atualizadas que contribuam para tomada de decisão dos usuários internos e externos da instituição.

5 PLANO DE AÇÃO

Este capítulo tem por objetivo propor as etapas dos procedimentos contábeis e patrimoniais, necessários ao cumprimento da nova sistemática de depreciação. Para tanto, formulou o fluxograma e a minuta da Portaria de proposta do Manual dos Procedimentos de Depreciação, que servirá de base para os contadores e servidores das áreas de patrimônio do IFAL realizarem seus trabalhos em conformidade à legislação vigente.

As etapas para implantação da depreciação são baseadas no diagnóstico organizacional do IFAL e nos procedimentos indicados na pesquisa de Costa e Hartwig (2017), que disserta sobre os principais controles necessários para a gestão, mensuração e evidenciação do ativo imobilizado no setor público, e apresenta as principais etapas do processo de convergência. A proposta das etapas de depreciação também está pautada na legislação vigente, especificamente no Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, que aponta os procedimentos necessários à correta mensuração da depreciação (MCASP, 2016).

5.1 Levantamento físico dos bens móveis e imóveis (inventário)

A primeira ação é ter o valor exato do patrimônio, ou seja, a realização do inventário. O inventário patrimonial consiste na identificação física de todos os bens patrimoniais localizados na respectiva unidade administrativa, devendo conter informações relativas à localização do bem, número do patrimônio, descrição dos bens, e ainda suas condições de uso e estado de conservação.

“O inventário físico de bens permanentes é o instrumento de controle pelo qual se torna possível a verificação da existência física de cada bem, localizado na respectiva unidade administrativa” (BARBOSA, 2013, p. 181).

5.2 Treinamentos e comunicação

O diagnóstico organizacional identificou a necessidade do lançamento de um extenso programa de comunicação, treinamento e palestras, incluindo mensagens fortes sobre os benefícios da implantação da depreciação. Por essa razão, a segunda etapa do plano de ação será aplicar um programa intensivo de treinamento, com a realização de palestras e cursos com professores qualificados nessa área do conhecimento. Também precisam ser realizadas capacitações dos servidores nos procedimentos de avaliação, reavaliação e depreciação.

5.3 Identificar se os bens existem fisicamente

Finalizado o inventário, o passo seguinte é a conciliação dos levantamentos físicos com os controles analíticos, e consequente regularização das diferenças. Caso o bem não seja encontrado, deve-se proceder à abertura de processo administrativo disciplinar para apuração de eventuais responsabilidades.

5.4 Registro dos bens

Identificando que os bens existem fisicamente, a próxima etapa é o registro dos bens. Os bens que não estão registrados devem ser incorporados contabilmente ao patrimônio. Com relação aos bens que já estão registrados, deve-se definir por normativo legal o procedimento de mensuração por reavaliação e a data de corte para adoção dos procedimentos iniciais. Com relação à data de corte, a Resolução CFC 1.136/2008, enuncia que a adoção da depreciação se torna obrigatória para os fatos ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2010 (BRASIL, 2008).

5.5 Bens adquiridos e postos em uso antes da data de corte

Para os bens adquiridos antes da data de corte, é necessário definir, por normativo legal, metodologia para avaliação a valor justo dos bens móveis, layout para aplicação dos cálculos da avaliação a valor justo, e parametrizar tais funcionalidades no sistema de patrimônio. Também será definida por normativo legal, comissão de servidores para realização da avaliação a valor justo dos bens móveis.

Em seguida, procede-se à avaliação a valor justo dos bens móveis, registra no sistema de patrimônio e lança na contabilidade os ajustes positivos ou negativos resultantes da avaliação.

5.6 Bens adquiridos e postos em uso após da data de corte

No caso dos bens adquiridos e postos em uso após a data de corte, é necessário definir, por normativo legal, a tabela de vida útil e de valor residual dos bens móveis, o método de depreciação, e parametrizar tais funcionalidades no sistema informatizado de patrimônio.

Com relação ao método de depreciação, o Manual do Sistema Integrado de Administração Financeira recomenda que seja utilizado o método das quotas constantes para toda a Administração Pública direta, autárquica e fundacional uma vez que a informação contábil deve ser consistente e comparável.

Já a tabela de vida útil e de valor residual a serem utilizadas no setor público, são sugeridas no MCASP (2016), onde apresenta uma tabela de vida útil para cada conta contábil, com o intuito de padronizar os critérios utilizados para depreciar os bens nas entidades públicas.

5.7 Registro da depreciação

Registrar no sistema de patrimônio e lançar no sistema contábil, mensalmente, a parcela a ser depreciada. “Como regra geral, a depreciação será iniciada a partir do primeiro dia do mês seguinte à data da colocação do bem em utilização” (MANUAL DE CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO, 2016, p. 16). O reconhecimento da depreciação é obrigatório, e o valor da parcela deve ser reconhecido no resultado como decréscimo patrimonial e, no balanço patrimonial, representada em conta redutora do ativo.

5.8 Revisão anual dos critérios de depreciação

É de fundamental importância revisar anualmente os critérios e parâmetros de depreciação. Se o ativo não produzir serviços ao final da vida útil estimada, deve-se proceder à doação ou alienação do bem, com a respectiva baixa do ativo no sistema de patrimônio e na contabilidade. Caso contrário, é necessário restabelecer a base de cálculo para a depreciação. De acordo com o MCASP (2016, p.15), “Caso o valor residual não reflita o valor adequado, deverá ser realizada a reavaliação do bem atribuindo a ele um novo valor, baseado em laudo técnico. A partir daí, pode-se iniciar um novo período de depreciação”.

5.9 Elaboração do Manual de Depreciação

Minuta da Portaria Nº ____/GR, de ____ de ____ de ____.

O REITOR DO INSTITUTO FEDERAL DE ALAGOAS, nomeado pelo Decreto de 22 de abril de 2015, publicado no DOU de 23/04/2015, e

CONSIDERANDO o que dispõe a Lei nº 4.320/64, que estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal;

CONSIDERANDO a internacionalização das normas contábeis, que vem levando diversos países ao processo de convergência;

CONSIDERANDO o que dispõe a Portaria nº. 184/08, editada pelo Ministério da Fazenda, que dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-las convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público;

CONSIDERANDO o que dispõe a Resolução CFC nº 1.136/2008, de 21 de novembro de 2008, que aprova a NBC T 16.9 (Depreciação, Amortização e Exaustão);

CONSIDERANDO o que dispõe Resolução CFC nº 1.137/2008, de 21 de novembro de 2008, que aprova a NBC T 16.10 (Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público);

CONSIDERANDO a Macrofunção 020330/STN, que dispõe sobre os procedimentos para os registros da depreciação, amortização e exaustão dos bens para a Administração direta da União, suas autarquias e fundações;

CONSIDERANDO a Macrofunção 020335/STN, que dispõe sobre os procedimentos para os registros da reavaliação e redução ao valor recuperável dos bens para a Administração direta da União, suas autarquias e fundações.

RESOLVE:

Art. 1º Aprovar o Manual de Procedimentos relativos à implantação da depreciação, amortização e exaustão.

Art. 2º Esta Portaria institui os procedimentos de avaliação, reavaliação, redução ao valor recuperável, depreciação, amortização e exaustão dos bens do ativo imobilizado e intangível.

Art. 3º Esta Portaria entre em vigor nesta data.

MANUAL DOS PROCEDIMENTOS DE DEPRECIACÃO

SUMÁRIO

1 Introdução	58
2 Base legal	58
3 Definições	59
4 Data de corte	60
5 Avaliação a valor justo	60
6 Reavaliação	61
7 Redução ao valor recuperável	61
8 Determinação da vida útil e do valor residual.....	62
9 Método de depreciação	65
10 Etapas para implantação da depreciação.....	65
10.1 Inventário	65
10.2 Identificar se os bens existem fisicamente	65
10.3 Identificar se os bens estão registrados	66
10.4 Bens adquiridos e postos em uso antes da data de corte	67
10.5 Bens adquiridos e postos em uso após a data de corte	70
10.6 Depreciação no SIAFI	72
10.7 Revisão anual dos critérios de depreciação	74

1 Introdução

Em decorrência do processo de convergência às Normas Internacionais de Contabilidade, tornou-se obrigatória a apresentação da depreciação, amortização e exaustão dos bens públicos.

Diante desse cenário, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), por meio da Portaria nº 828, de 14 de dezembro de 2011, atualizada pela Portaria nº 231, de 29 de março de 2012, definiu prazos para a adoção obrigatória do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP), exigindo de cada ente da Federação a divulgação dos procedimentos contábeis patrimoniais e demais procedimentos a adotar até o exercício de 2014. Dessa forma, torna-se imprescindível a implantação dos procedimentos da depreciação no Instituto Federal de Alagoas (IFAL).

Assim, o presente Manual visa orientar quanto aos procedimentos para registro da depreciação, amortização, exaustão, reavaliação e redução ao valor recuperável da Reitoria e dos campi do Instituto Federal de Alagoas, tendo como base legal a Lei nº 4.320/64, as Normas Brasileiras de Contabilidade, e as Macrofunções 020330/STN e 020335/STN, constantes do Manual do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (Manual Siafi).

2 Base legal

No Brasil, a depreciação tem sua origem a partir da Lei nº. 4.320, de 17 de março de 1964, contudo a obrigatoriedade de sua implantação decorre das alterações advindas das Normas Internacionais de Contabilidade,

Com o advento das normas internacionais de contabilidade, o Ministério da Fazenda (MF) publica, em 26 de agosto de 2008, a Portaria nº 184, determinando a inserção do Brasil no eixo de convergência das normas contábeis internacionais aplicadas ao Setor Público. Essa Portaria em conjunto com o Decreto nº 6.976, de 7 de outubro de 2009, estabeleceram que a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) deve promover a busca da convergência aos padrões internacionais de contabilidade do setor público, respeitados os aspectos formais e conceituais estabelecidos na legislação vigente.

Para atender às normas internacionais de contabilidade, a Secretaria do Tesouro Nacional, em parceria com o Conselho Federal de Contabilidade, elaborou as dez primeiras Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASPs).

A NBC T 16.9 foi aprovada pela Resolução CFC n.º 1.136/08 que estabelece critérios e procedimentos para o registro contábil da depreciação, da amortização e da exaustão, dispondo sobre as definições de amortização, depreciação, exaustão, valor bruto contábil, valor depreciável, amortizável e exaurível, valor líquido contábil, valor residual e vida útil econômica.

Em seguida, por meio da Resolução nº 1.137, de 21 de novembro de 2008, o CFC aprova a NBC T 16.10 (Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público) que estabelece critérios e procedimentos para a avaliação e a mensuração de ativos e passivos integrantes do patrimônio de entidades do setor público.

Com o objetivo de padronizar os conceitos da contabilidade aplicada ao setor público, de forma a esclarecer o processo de convergência, a STN publica, em 2009, a primeira edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP). O MCASP visa contribuir para o resgate do objeto da contabilidade, que é o patrimônio, além de possibilitar a análise das demonstrações contábeis adequadas aos padrões internacionais.

3 Definições

Para efeito deste manual, algumas definições se fazem necessárias:

Depreciação é a redução do valor de um bem pelo desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência ao longo de sua vida útil.

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

Exaustão é a perda do valor, decorrente da exploração de direitos, cujo objeto sejam recursos minerais ou florestais, ou bens aplicados nessa exploração.

Figura 7 - Conceitos de depreciação, amortização e exaustão

Conceitos aplicados à deprec., amortização e exaustão			
INSTITUTOS ASPECTOS	DEPRECIACÃO	AMORTIZACÃO	EXAUSTÃO
CARACTERÍSTICA	Redução de valor	Redução de valor	Redução de valor
ELEMENTO PATRIMONIAL	Bens tangíveis	Direitos de propriedade; Bens intangíveis	Recursos naturais esgotáveis
CAUSA DA REDUÇÃO DO VALOR	Uso, ação da natureza ou obsolescência	Existência ou exercício de duração limitada; prazo legal ou contratualmente limitado	Exploração
EXEMPLO	Veículos	Softwares	Recursos Minerais

Fonte: Secretaria do Tesouro Nacional, 2016.

4 Data de corte

O IFAL instituirá em Portaria a data de “corte” para o início dos procedimentos da depreciação. Data de corte é a data em que a partir dela, será aplicada a depreciação para atribuição do valor justo dos bens. Para os bens patrimoniais adquiridos antes da data de corte, serão utilizados os critérios de valor justo, que determinará o novo valor e, em seguida, a partir do novo valor, aplicará a tabela de depreciação. A Resolução CFC 1.136/2008, enuncia que a adoção da depreciação se torna obrigatória para os fatos ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2010 (BRASIL, 2008).

5 Avaliação a valor justo

O IFAL deverá avaliar seus ativos ao valor justo para, a partir daí, iniciar a depreciação, e a reavaliação ou impairment, quando for o caso. Não se deve confundir a avaliação inicial com a reavaliação. A avaliação inicial é a primeira atualização do ativo a valor justo, ou seja, é a atualização dos bens para que seja possível o emprego dos novos procedimentos, como depreciação, amortização e exaustão. Os entes públicos devem avaliar seus ativos a valor justo para, a partir daí, iniciar a depreciação e impairment, quando for o caso. Para tanto, a entidade deverá estabelecer uma data de corte para o início dos procedimentos, que resultará na separação dos bens que serão objeto de ajuste em seu valor contábil, dos bens que poderão ser depreciados ou reavaliados diretamente.

6 Reavaliação

Reavaliação é adoção do valor de mercado ou do valor de consenso entre as partes para os bens do ativo. Valor de mercado ou valor justo é o valor pelo qual pode ser intercambiado um ativo ou cancelado um passivo, entre partes conhecidas ou interessadas, que atuam em condições independentes e isentas ou conhecedoras do mercado. A reavaliação somente será efetuada se o valor líquido contábil sofrer modificação significativa.

As reavaliações devem ser feitas utilizando-se o valor justo ou o valor de mercado na data de encerramento do Balanço Patrimonial, pelo menos: a) anualmente, para as contas ou grupo de contas cujos valores de mercado variam significativamente em relação aos valores anteriormente registrados; b) a cada quatro anos, para as demais contas ou grupos de contas.

Para se proceder à reavaliação deve ser formada uma comissão de no mínimo três servidores, ou contratados peritos, ou empresa especializada. Esses deverão elaborar o laudo de avaliação, que deve conter, ao menos, as seguintes informações: documentação com descrição detalhada de cada bem avaliado; identificação contábil do bem; critérios utilizados para avaliação e sua respectiva fundamentação; vida útil remanescente do bem; data de avaliação.

7 Redução ao valor recuperável

Redução ao valor recuperável (*impairment*) é o reconhecimento de uma perda dos benefícios econômicos futuros ou potenciais de serviços de um ativo, adicional e acima do

reconhecimento sistemático das perdas de benefícios econômicos futuros ou potenciais de serviço que se efetua normalmente.

A redução ao valor recuperável não deve ser confundida com a depreciação. Depreciação é o declínio gradual do potencial de geração de serviços por ativos de longa duração, ou seja, a perda do potencial de benefícios 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.

Um bem deve ser reduzido ao valor recuperável se alguma das situações existir: a) Cessaçã total ou parcial das demandas ou necessidade dos serviços fornecidos pelo bem; b) Diminuição significativa, de longo prazo, das demandas ou necessidade dos serviços fornecidos pelo bem; c) Dano físico do bem; d) Mudanças significativas, de longo prazo, com efeito adverso na entidade ocorreram ou estão para ocorrer no ambiente tecnológico, legal ou de política de governo no qual a entidade opera; e) Mudanças significativas, de longo prazo, com efeito adverso na entidade ocorreram ou estão para ocorrer na extensão ou maneira da utilização do bem. Essas modificações incluem a ociosidade do bem, planos para descontinuar ou reestruturar a operação no qual ele é utilizado, ou planos de se desfazer do bem antes da data previamente estimada; f) É decidido interromper a construção de um bem antes que o mesmo esteja em condições de uso; g) Há indicação de que a performance de serviço do bem estar ou estará significativamente pior do que esperado; h) Durante o período, o valor de mercado de um bem caiu significativamente, mais do que seria esperado pela passagem do tempo ou uso normal.

Para se proceder à redução ao valor recuperável deve ser formada uma comissão de no mínimo três servidores, ou contratados peritos, ou empresa especializada. Esses deverão elaborar o laudo de avaliação, que deve conter, ao menos, as seguintes informações: documentação com descrição detalhada de cada bem avaliado; identificação contábil do bem; critérios utilizados para avaliação e sua respectiva fundamentação; vida útil remanescente do bem; data de avaliação.

8 Determinação da vida útil e de valor residual

Vida útil é o período de tempo durante o qual a entidade espera utilizar o ativo ou o número de unidades de produção ou de unidades semelhantes que a entidade espera obter pela utilização do ativo.

Vida útil econômica é o período de tempo definido ou estimado tecnicamente, durante o qual se espera obter fluxos de benefícios futuros de um ativo.

Para se estimar a vida útil econômica de um ativo imobilizado devem ser levados em consideração a capacidade de geração de benefícios futuros, o desgaste físico decorrente de fatores operacionais ou não, e os limites legais ou contratuais sobre o uso ou a exploração do ativo.

Deve-se utilizar a tabela de vida útil fornecida pela STN, com a finalidade de padronizar os critérios adotadas para depreciação dos órgãos da Administração Pública direta, autarquias e fundações, de modo que a geração dos dados seja consistente e comparável, viabilizando a divulgação nas notas explicativas do Balanço Geral da União.

Quadro 7 - Tabela de vida útil e valor residual

Tabela de Vida Útil E Valor Residual Para Cada Conta Contábil			
Conta	Nomenclatura	Vida Útil (Anos)	Valor Residual
12311.01.01	Aparelhos de medição e orientação	15	10%
12311.01.02	Aparelhos e equipamentos de comunicação	10	20%
12311.01.03	Equip/Utensílios médicos, odont. lab. e hosp.	15	20%
12311.01.04	Aparelho e equip. p/ esportes e diversões	10	10%
12311.01.05	Equip. de proteção, segurança e socorro	10	10%
12311.01.06	Máquinas e equipamentos industriais	20	10%
12311.01.07	Máquinas e equipamentos energéticos	10	10%
12311.01.08	Máquinas e equipamentos gráficos	15	10%
12311.01.09	Máq., ferramentas e utensílios de oficina	10	10%
12311.01.10	Equipamentos de montaria	5	10%
12311.01.11	Equipam e materiais sigilosos e reservados	10	10%
12311.01.12	Equipam, peças e acessórios p/ automóveis	5	10%
12311.01.13	Equipamentos, peças e acessórios marítimos	15	10%
12311.01.14	Equipam. peças e acessórios aeronáuticos	30	10%
12311.01.15	Equipam. peças e acessórios proteção ao voo	30	10%

12311.01.16	Equipamentos de mergulho e salvamento	15	10%
12311.01.17	Equipam de máq. e motores navios esquadra	-	-
12311.01.18	Equipamentos de manobras e patrulhamento	20	10%
12311.01.19	Equipam de proteção e vigilância ambiental	10	10%
12311.01.20	Máq. e utensílios agropecuário/rodoviário	10	10%
12311.01.21	Equipamentos hidráulicos e elétricos	10	10%
12311.01.23	Máquinas e equipamentos - construção civil	20	10%
12311.01.24	Máquinas e equipamentos eletro-eletrônicos	10	10%
12311.01.25	Máquinas, utensílios e equipamentos diversos	10	10%
12311.01.99	Outras máquinas, equipam e ferramentas	10	10%
12311.02.01	Equipamentos de processamento de dados	5	10%
12311.03.01	Aparelhos e utensílios domésticos	10	10%
12311.03.02	Máquinas e utensílios de escritório	10	10%
12311.03.03	Mobiliário em geral	10	10%
12311.03.04	Utensílios em geral	10	10%
12311.04.02	Coleções e materiais bibliográficos	10	0%
12311.04.03	Discotecas e filmotecas	5	10%
12311.04.04	Instrumentos musicais e artísticos	20	10%
12311.04.05	Equipamentos para áudio, vídeo e foto	10	10%
12311.04.06	Obras de arte e peças para exposição	-	-
12311.04.07	Máquinas e equipamentos para fins didáticos	10	10%
12311.04.99	Outros materiais culturais, educ e de comum	10	10%
12311.05.01	Veículos em geral	15	10%
12311.05.02	Veículos ferroviários	30	10%
12311.05.03	Veículos de tração mecânica	15	10%
12311.05.04	Carros de combate	30	10%
12311.05.05	Aeronaves	-	-

12311.05.06	Embarcações	-	-
12311.09.00	Armamentos	20	15%
12311.10.00	Semoventes e equipamentos de montaria	10	10%
12311.99.04	Armazéns estruturais - coberturas de lona	10	10%
12311.99.09	Peças não incorporáveis a imóveis	10	10%

Fonte: Secretaria do Tesouro Nacional, 2016.

9 Método de depreciação

O método de depreciação a ser utilizado é o método das quotas constantes, conforme determinação da Macrofunção STN 020330, para toda a Administração Pública direta, autárquica e fundacional, uma vez que a informação deve ser consistente e comparável.

10 Etapas para implantação da depreciação

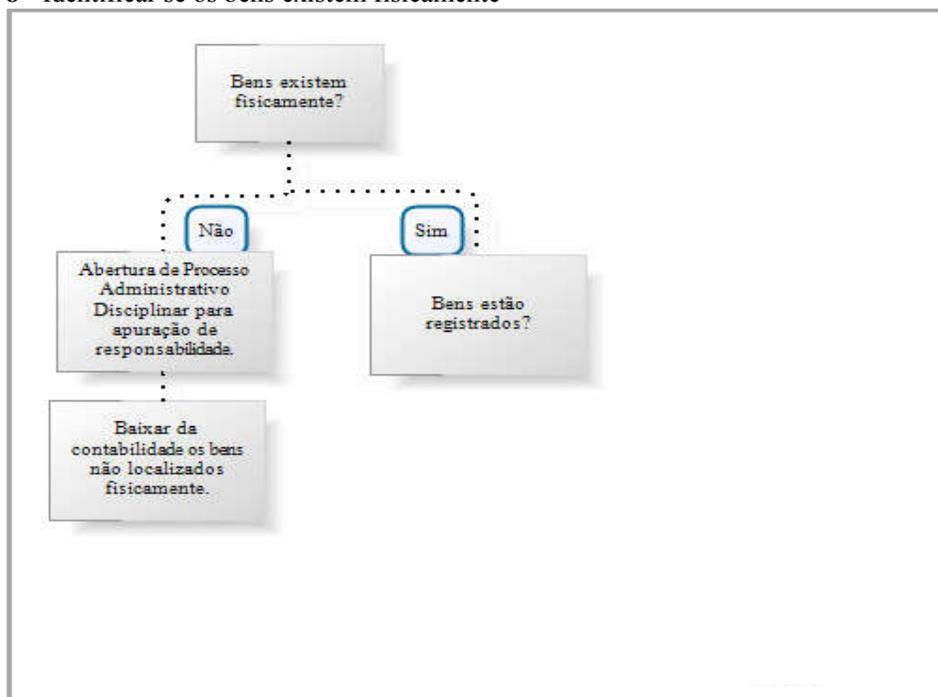
10.1 Inventário

Para proceder aos registros de depreciação do imobilizado, é importante que seus saldos iniciais sejam consistentes e de confiança. Portanto, para o início do processo de depreciação é primordial a conclusão do processo de inventário da instituição pública (MANUAL DE CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO, 2011). O inventário destaca-se como procedimento elementar para assistir as informações das demonstrações contábeis, além de ser obrigatória a sua realização ao menos uma vez por ano (SILVA, 2011).

A Lei 4.320/64 enuncia no Art. 96 que o levantamento geral dos bens móveis e imóveis terá por base o inventário analítico de cada unidade administrativa e os elementos da escrituração na contabilidade (BRASIL, 1964).

10.2 Identificar se os bens existem fisicamente

Finalizado o inventário, o passo seguinte é a conciliação dos levantamentos físicos com os controles analíticos, e conseqüente regularização das diferenças.

Figura 8 - Identificar se os bens existem fisicamente

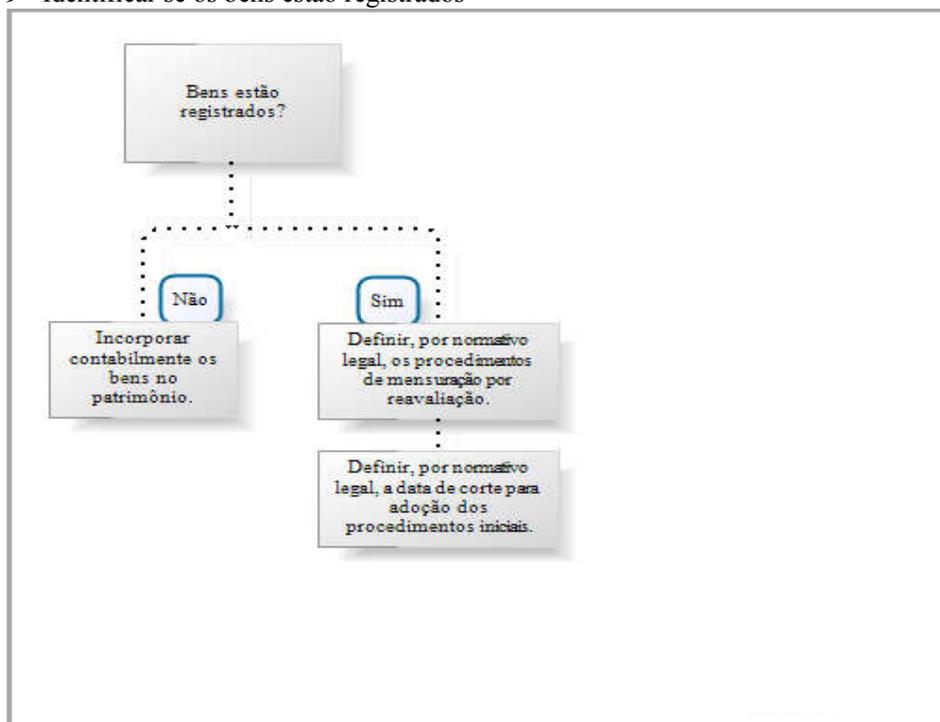
Fonte: Adaptado de Nunes *et al.*, 2016.

Caso o bem não seja encontrado, deve-se proceder à abertura de processo administrativo disciplinar para apuração de eventuais responsabilidades. Se os bens existem fisicamente, a próxima etapa é identificar se esses bens estão registrados contabilmente.

10.3 Identificar se os bens estão registrados

Se os bens não estiverem registrados, deve-se proceder ao registro contábil desses bens. No entanto, se os bens já estão registrados, deve-se definir, por normativo legal, os procedimentos de mensuração, se seguirá o Modelo de Custo ou de Reavaliação.

Figura 9 - Identificar se os bens estão registrados



Fonte: Adaptado de Nunes *et al*, 2016.

Com relação aos procedimentos de mensuração, a NBC T 16.10, com redação atualizada pela Resolução CFC nº 1.437/2013, determina que para a entidade proceder à atualização a valor justo, deve escolher entre o modelo de custo e o modelo de reavaliação (valor justo).

Método de Custo é aquele que após o reconhecimento como ativo, um item do ativo imobilizado deve ser evidenciado pelo custo menos qualquer depreciação e redução ao valor recuperável acumuladas.

Método de Reavaliação é um modelo de mensuração útil para assegurar que o valor contábil de determinados ativos não difira materialmente daquele que seria determinado, usando-se seu valor justo na data das demonstrações contábeis.

10.4 Bens adquiridos e postos em uso antes da data de corte

Em seguida, define-se a data de corte para adoção dos procedimentos iniciais. Data de corte é a data a partir da qual será aplicada a depreciação. A Resolução CFC Nº 1.136/2008 determina que a adoção da depreciação se torna obrigatória para os fatos ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2010. A data de corte deverá ser estabelecida pelo dirigente máximo do

IFAL. Determinada a data de corte, a etapas seguintes variam conforme a data em que os bens foram adquiridos.

Para os bens adquiridos antes da data de corte, é necessário definir, por normativo legal, metodologia para avaliação a valor justo dos bens móveis, layout para aplicação dos cálculos da avaliação a valor justo, e parametrizar tais funcionalidades no sistema de patrimônio. Também será definida por normativo legal, comissão de servidores para realização da avaliação a valor justo dos bens móveis. No momento seguinte, procede-se à avaliação a valor justo dos bens móveis, registra no sistema de patrimônio e lança na contabilidade os ajustes positivos ou negativos resultantes da avaliação.

O valor justo obtido através da avaliação inicial é considerado, para fins contábeis, como custo atribuído, ou seja, “o novo custo”, em substituição aos valores anteriormente registrados pela contabilidade. O ajuste a valor justo não trata de reavaliação nem redução ao valor recuperável e não deve ser registrado como tal. Consiste em ajuste de exercícios anteriores, já que até a presente data não era realizada a devida depreciação, nem ajustadas as valorizações e desvalorizações ocorridas no valor dos bens.

A legislação vigente não contempla metodologia específica a ser utilizada na avaliação do ativo imobilizado, ficando a cargo da comissão de servidores selecionar o método mais adequado para cada grupo de ativos. Barbosa (2013) sugere a utilização da seguinte metodologia: para cálculo do fator de reavaliação será utilizada a fórmula da figura 10, substituindo os valores do Estado de Conservação, Período de Utilização do Bem, e Período de Vida Útil Futura do Bem, de acordo com as valorações indicadas na figura 11.

Figura 10 - Cálculo do Fator de Reavaliação

$$FR = \frac{(EC \times 4) + [PUB \times (-3)] + (PVUF \times 6)}{100}$$

onde,
FR = Fator de Reavaliação
EC = Estado de Conservação
PUB = Período de Utilização do Bem
PVUF = Período de Vida Útil Futura

Fonte: Barbosa, 2013.

Figura 11 - Fatores de influência para efeito de reavaliação

Estado de Conservação (EC)		Período de Utilização (PUB)		Período de Vida Útil Futura (PVUF)	
Conceito	Valoração	Conceito	Valoração	Conceito	Valoração
Excelente	10	>10 anos	10	>10 anos	10
Bom	8	9 anos	9	9 anos	9
Regular	5	8 anos	8	8 anos	8
Péssimo	2	7 anos	7	7 anos	7
		6 anos	6	6 anos	6
		5 anos	5	5 anos	5
		4 anos	4	4 anos	4
		3 anos	3	3 anos	3
		2 anos	2	2 anos	2
		1 ano	1	1 ano	1

Fonte: Barbosa, 2013.

Encontrado o Fator de Reavaliação, multiplica-o pelo valor do bem novo (conforme figura 12).

Figura 12 - Cálculo do valor justo do bem

$$VBR = VBN \times FR$$

onde,

VBR = Valor do bem reavaliado ou valor justo do bem

VBN = Valor do bem novo, idêntico ou similar ao que está sendo ajustado ao valor justo

FR = Fator de Reavaliação

Fonte: Barbosa, 2013.

A planilha seguinte (figura 13) é um resumo para o cálculo do valor justo do bem, sendo necessário preencher apenas as colunas: nº de tombamento, descrição do bem, vida útil inicial do bem, estado de conservação, período de utilização e os valores de mercado obtidos através de pesquisa. Quanto ao valor de mercado, deve-se utilizar pesquisa, via internet, em lojas e *sites* especializados no cotejo de produtos, visando obter valores médios de mercado. As partes da planilha que estão em branco são fórmulas e não precisam ser alteradas.

Figura 13 - Planilha para cálculo do valor justo

Nº Tomb.	Descrição	Vida útil inicial do bem	Estado de Conservação (EC)		Período de Utilização (PUB)		Período de Vida Útil Futura (PVUF)	
			Conceito	Valoração	Conceito	Valoração	Conceito	Valoração
		10	Bom	8	6	6	8	8
		5	Bom	8	6	6	3	3
		10	Regular	5	12	10	5	5
Fator de Reavaliação	Valor de Mercado				Valor justo do bem	Valor do custo histórico	Valor Valorização/ Desvalorização	
	Valor 1	Valor 2	Valor 3	Média				
0,6200	846,15	845,28	755,05	815,49	505,61	1.190,00	-684,39	
0,3200	1.599,00	1.499,00	2.159,00	1.752,33	560,75	1.480,00	-919,25	
0,2000	590,18	499,39	761,72	617,10	123,42	12,00	111,42	
0,0000	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00			
0,0000	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00			

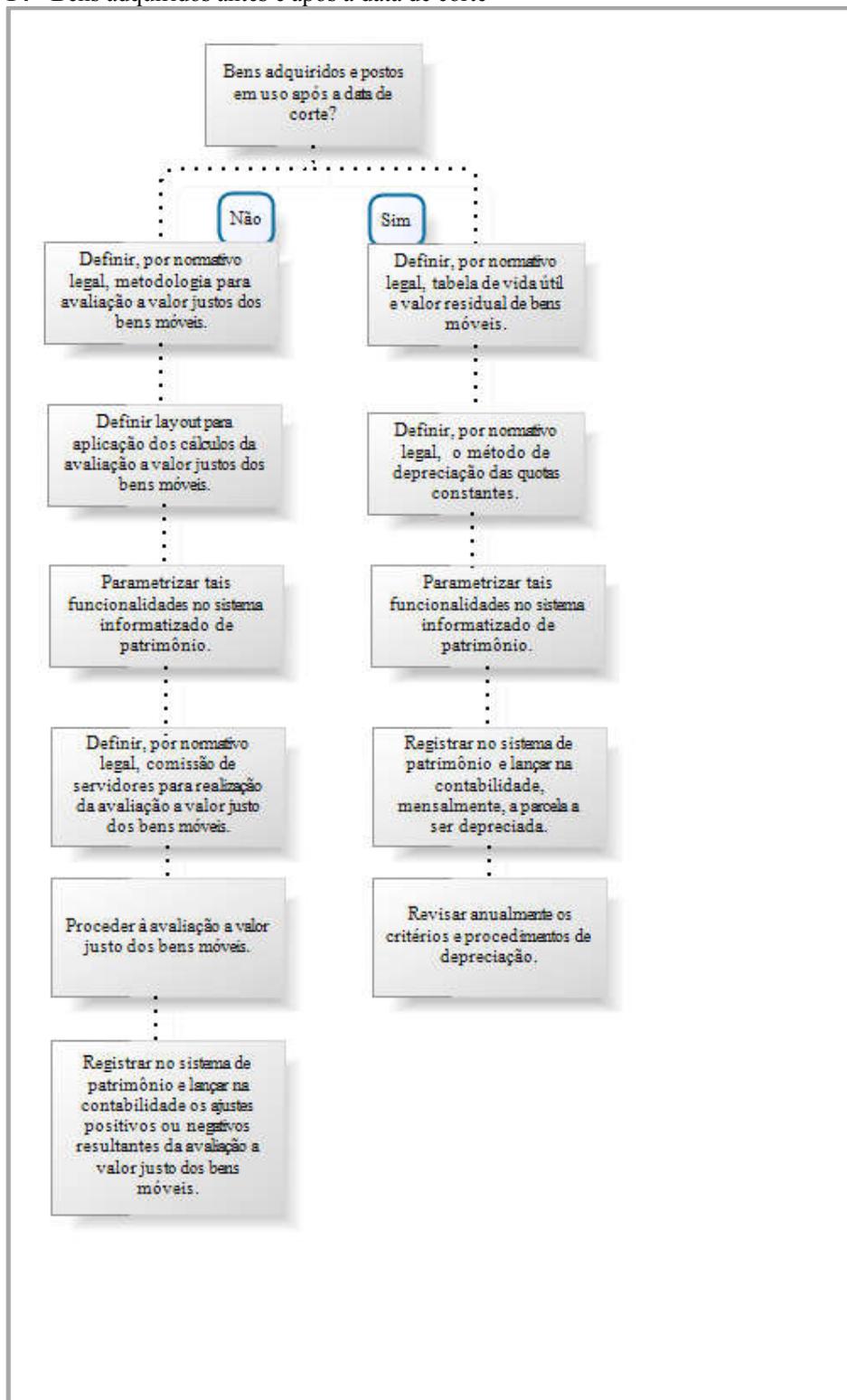
Fonte: Barbosa, 2013.

10.5 Bens adquiridos e postos em uso após a data de corte

No caso dos bens adquiridos e postos em uso após a data de corte, é necessário definir, por normativo legal, a tabela de vida útil e de valor residual dos bens móveis, o método de depreciação, e parametrizar tais funcionalidades no sistema informatizado de patrimônio.

Com relação ao método de depreciação, o Manual do Sistema Integrado de Administração Financeira recomenda que seja utilizado o *método das quotas constantes* para toda a Administração Pública direta, autárquica e fundacional uma vez que a informação contábil deve ser consistente e comparável.

Figura 14 - Bens adquiridos antes e após a data de corte



Fonte: Adaptado de Nunes *et al.*, 2016.

Já a tabela de vida útil e de valor residual a serem utilizadas no setor público, são sugeridas no MCASP (2016), onde apresenta uma tabela de vida útil para cada conta contábil, com o intuito de padronizar os critérios utilizados para depreciar os bens nas entidades públicas.

10.6 Depreciação no SIAFI

Registrar no sistema de patrimônio e lançar no sistema contábil, mensalmente, a parcela a ser depreciada. “Como regra geral, a depreciação será iniciada a partir do primeiro dia do mês seguinte à data da colocação do bem em utilização” (MANUAL DE CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO, 2016, p. 16). O reconhecimento da depreciação é obrigatório, e o valor da parcela deve ser reconhecido no resultado como decréscimo patrimonial, e, no balanço patrimonial, representada em conta redutora do ativo.

Para a depreciação, deve-se seguir no SIAFI WEB as etapas: 1. Menu geral; 2. Contas a Pagar e Receber; 3. Incluir Documento Hábil; 4. Tipo de Documento: PA; 5. Na aba Dados Básicos: inserir os dados de vencimento, a emissão, o valor total do documento e os dados necessários no campo observação; 6. Na aba Outros Lançamentos: incluir novo lançamento, com a situação IMB apropriada para cada depreciação (conforme será detalhado nos parágrafos seguintes); 7. Na aba Centro de Custos, inserir o centro de custos 999.

Para o registro da depreciação de bens móveis é utilizada a situação IMB070; e a situação IMB071 para bens imóveis. O quadro abaixo enumera as situações possíveis para o registro da depreciação no SIAFI.

Quadro 8 - Situações para registro da depreciação no SIAFI

IMB070 - Apropriação da depreciação de imobilizado - bens móveis
IMB071 - Apropriação da depreciação de imobilizado - bens imóveis
IMB013 - Apuração do valor contábil líquido de bens imóveis pela baixa da depreciação
IMB010 - Apuração do valor contábil líquido de bens móveis pela baixa da depreciação
IMB038- Transferência de bens do ativo imobilizado para outra UG - em trânsito c/c 007
IMB040- Transferência de bens do ativo imobilizado para outra UG - em trânsito
IMB039- Confirma recebimento em transf. de bens do imob. de outra UG - em trânsito c/c 007

IMB041 - Confirma recebimento em transf. de bens do imob. de outra UG - em trânsito
IMB023 - Apropriação da transferência de depreciação acumulada a outra UG
IMB024 - Apropriação de depreciação por recebimento de bens de outra UG
IMB044 - Transferência de depreciação/exaustão/amortização acumulada entre UG
IMB046 - Transferência/Doação de bens móveis - sem colocar o bem em trânsito
IMB047 - Transferência/Doação de bens móveis - sem colocar o bem em trânsito c/c 007
IMB061 - Incorporação de bens móveis no imobilizado por doação
IMB062 - Incorporação de bens móveis no imobilizado por doação c/c 007

Fonte: Secretaria do Tesouro Nacional, 2016.

No caso de haver necessidade de se proceder à baixa da depreciação acumulada, para evidenciação do valor líquido contábil (a exemplo de doação de bem, transferência para outro órgão, desfazimento ou desmembramento), serão utilizadas as situações IMB013 e IMB010.

Já as situações IMB038 e IMB040 servem para a transferência de bens, entre UG no mesmo órgão, e as situações IMB039 e IMB041 para confirmar os recebimentos dessas transferências. Nesse caso, há duas formas de transferência: pode-se atribuir o valor da aquisição em conjunto com a da depreciação acumulada, ou o gestor pode transferir o valor líquido contábil. Se a transferência de bens móveis for em conjunto com a depreciação acumulada, a baixa do bem será pelo valor bruto contábil, pois a depreciação acumulada será transferida depois. Todavia, caso a transferência de bens móveis seja realizada pelo valor líquido contábil, então a baixa do bem será pelo valor líquido contábil já apurado.

Quando a transferência de bens móveis acontecer em conjunto com a respectiva depreciação acumulada serão utilizadas as situações IMB023 e IMB040 (para a UG que transfere), e as situações IMB024 e IMB041 (para a UG que recebe). Esse registro da transferência da depreciação, amortização e exaustão pode ser efetuado pela unidade que enviou o bem, mas somente quando a UG recebedora não tiver efetuado esse registro, e após a confirmação do recebimento pela UG recebedora. Para tanto, será utilizada a situação IMB044 e o gestor deve certificar-se de que a UG recebedora não efetuou o lançamento desse registro, para que o valor não fique duplicado.

Nos casos de doações ou transferências concedidas, quando a transferência do bem imóvel for imediata, e ele não ficar em trânsito, serão utilizadas as situações IMB046 e

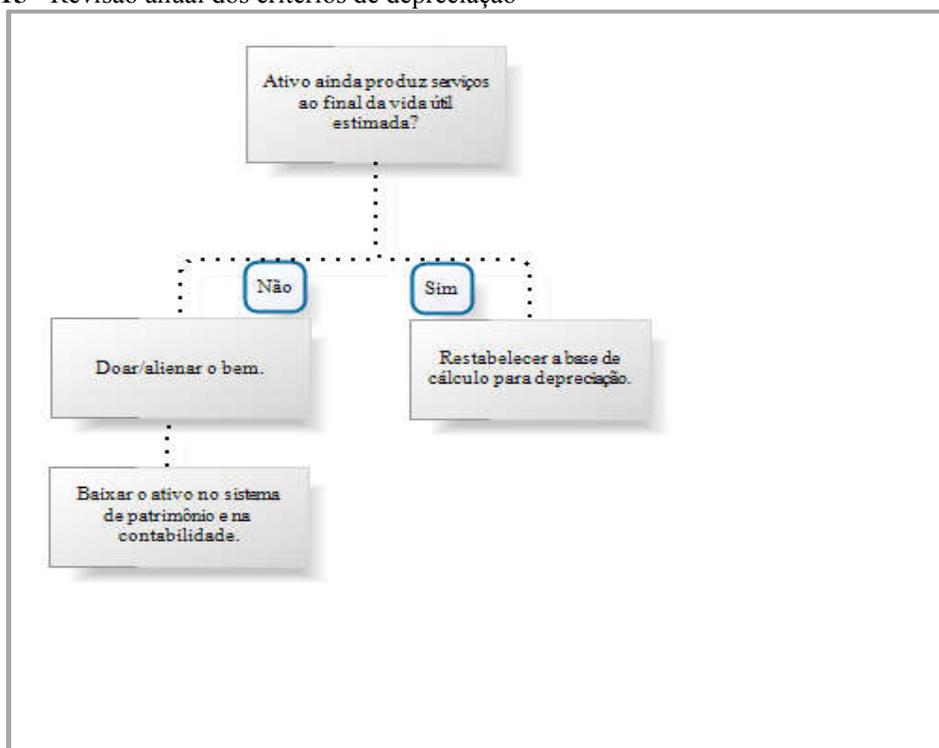
IMB047. Enfatizando que o procedimento em relação à depreciação somente deverá ser feito quando o bem for transferido pelo valor bruto.

Finalmente, quando as doações de bens acontecer entre órgãos distintos, o valor a transferir deve ser o valor líquido contábil, e a entrada na UG de destino ocorrerá pelo valor líquido. Para o registro do recebimento de bens móveis doados serão utilizadas as situações IMB061 e IMB062.

10.7 Revisão anual dos critérios de depreciação

É de fundamental importância revisar anualmente os critérios e parâmetros de depreciação. Se o ativo não produzir serviços ao final da vida útil estimada, deve-se proceder à doação ou alienação do bem, com a respectiva baixa do ativo no sistema de patrimônio e na contabilidade. Caso contrário, é necessário restabelecer a base de cálculo para a depreciação.

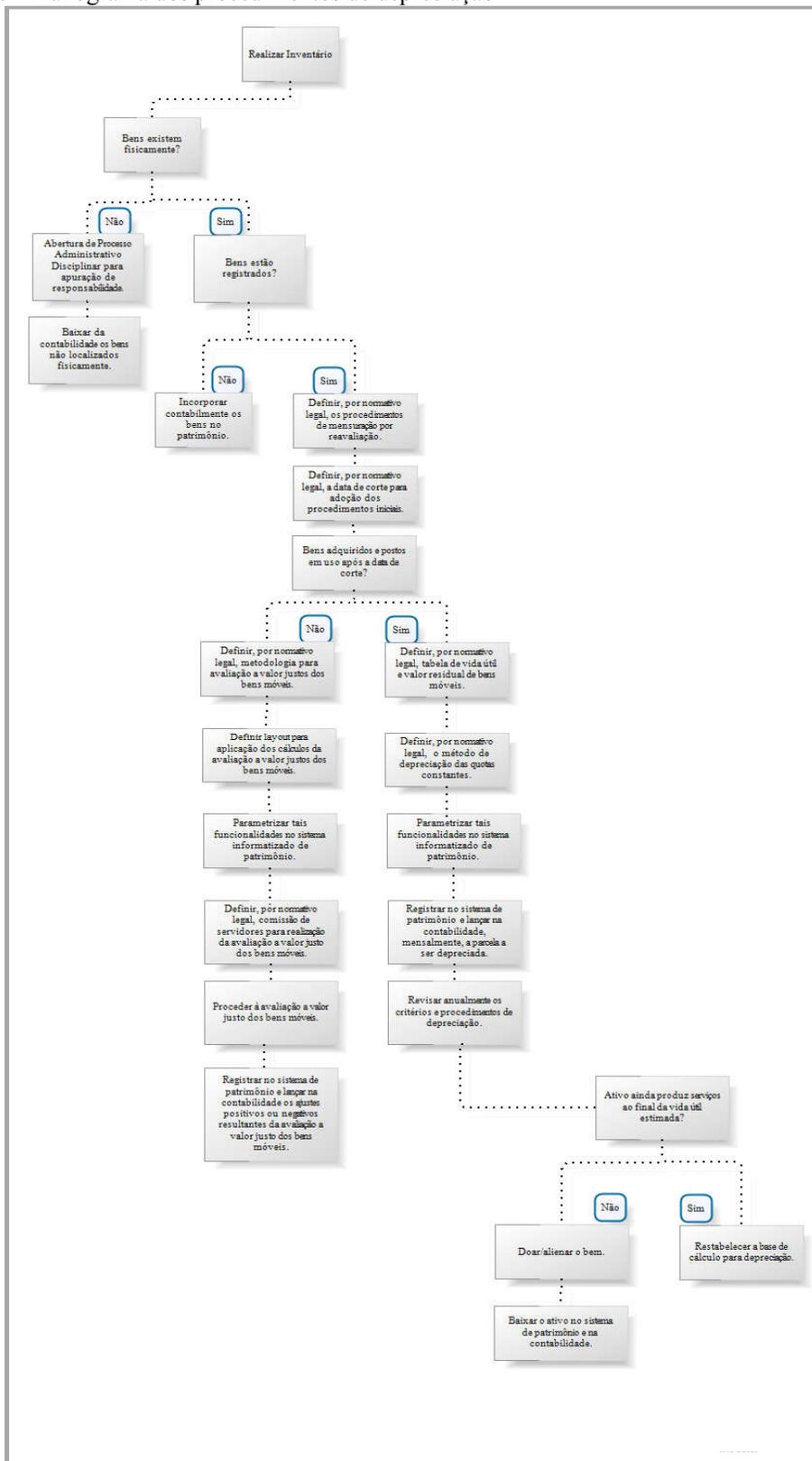
Figura 15 - Revisão anual dos critérios de depreciação



Fonte: Adaptado de Nunes *et al.*, 2016.

De acordo com o MCASP (2016, p.15), “Caso o valor residual não reflita o valor adequado, deverá ser realizada a reavaliação do bem atribuindo a ele um novo valor, baseado em laudo técnico. A partir daí, pode-se iniciar um novo período de depreciação”.

Figura 16 - Fluxograma dos procedimentos de depreciação



Fonte: Adaptado de Nunes *et al.*, 2016.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este trabalho objetivou propor implantar os procedimentos obrigatórios da depreciação no Instituto Federal de Alagoas, especificamente, descrever as expectativas e percepções dos usuários estratégicos, táticos e operacionais; descrever a atual situação do registro da depreciação; e propor um plano de ação para implantação dos procedimentos obrigatórios da depreciação no IFAL.

Na primeira etapa do estudo, adotou-se a pesquisa bibliográfica com a finalidade de construir o arcabouço teórico apto a subsidiar a proposta de implantação da depreciação no IFAL. Assim, foram adaptadas as principais variáveis do Modelo FMR visando adotar uma estrutura de contingência aplicável ao estudo de caso implantação da depreciação no IFAL, com ênfase na compreensão dos impulsionadores da reforma (estímulos, partes interessadas), barreiras à implementação, estratégias de implementação e resultados.

Na segunda etapa, visando responder ao objetivo específico descrever a atual situação do registro da depreciação no IFAL, baseado na legislação vigente e na literatura, realizou-se uma pesquisa documental com relatórios extraídos do SIAFI e de relatórios da auditoria interna do instituto. A descrição dos Relatórios de Auditoria Interna Nº 011/2018/IFAL e do Balanço Patrimonial do IFAL, do período de 2014 a 2017, constatou que não há procedimentos patrimoniais nem contábeis referentes à depreciação e à amortização dos bens, com inobservância às Normas Brasileiras de Contabilidade NBC T 16.9 e 16.10, e à Lei 4.320/1964.

A triangulação dessas informações contantes nas pesquisas bibliográfica e documental coadunam com os resultados da última etapa da pesquisa, qual seja a coleta de dados primários, com a realização de entrevistas semiestruturadas. As entrevistas visaram encontrar respostas ao objetivo específico de descrever as percepções e expectativas dos usuários estratégicos, táticos e operacionais com relação aos procedimentos de implantação da depreciação no IFAL. Para tanto, questionou-se sobre os possíveis resultados provenientes da implantação depreciação do IFAL, e quais os principais desafios ou dificuldades para essa implantação.

Os resultados das entrevistas descreveram uma estrutura de contingência aplicável ao IFAL que poderá ser usada durante a fase de implementação da depreciação com a finalidade de compreender a dinâmica interativa entre estímulos e barreiras da implementação. A partir dessas informações foi possível refletir sobre as realizações da implantação da depreciação

em relação aos benefícios esperados, e identificar barreiras a serem superadas e os direcionadores necessários para alcançar todos os benefícios dessa implantação.

Portanto, com relação às barreiras para implantação da depreciação, os entrevistados apontaram que se faz necessário o levantamento de todo o acervo patrimonial para, em seguida, fazer a reavaliação dos ativos e estabelecer o valor dos bens do imobilizado, finalizando com a depreciação. Também será necessário investir em sistema informatizado que permita um eficiente controle patrimonial e realize o cálculo da depreciação de acordo com as peculiaridades da entidade.

Assim, para auxiliar na solução de possíveis barreiras à implementação da depreciação, e em resposta ao terceiro objetivo específico, foi proposto um Plano de Ação para implantação dos procedimentos obrigatórios da depreciação no IFAL. A primeira etapa do plano de ação é finalizar o levantamento patrimonial, conciliar as informações da comissão de inventário com os registros do sistema patrimonial, identificar as diferenças, e apurar as devidas responsabilidades. Em seguida, procede-se à reavaliação dos bens, estabelecendo os critérios de vida útil e as taxas de depreciação e, finaliza com o envio de relatórios para a contabilidade fazer os devidos registros contábeis.

Outra ação é a realização de um treinamento geral, tanto na parte de utilização do sistema de patrimônio do IFAL, quanto na parte operacional dos procedimentos e de legislação da depreciação. Também consta do plano de ação, o lançamento de um extenso programa de comunicação, com campanhas de conscientização dos alunos, professores e técnicos administrativos. Nesse sentido, serão sugeridas palestras, incluindo mensagens fortes sobre os benefícios da implantação da depreciação.

Ainda com relação aos resultados da pesquisa, no que tange aos estímulos da implantação, julgou-se importante a utilização sistemática da depreciação no sentido de avaliar a obsolescência dos bens, demonstrar o real valor do patrimônio, otimizar o planejamento estratégico das compras, definir e embasar investimentos futuros, apresentar informações corretas e atualizadas que contribuam para tomada de decisão dos usuários internos e externos da instituição.

Para finalizar, registram-se como limitações ao estudo a quantidade ainda incipiente de referências bibliográficas, uma vez que o tema depreciação no setor público ainda é relativamente pouco explorado nas pesquisas científicas. Outra dificuldade foi a disponibilidade de horário dos servidores públicos que seriam entrevistados. Como sugestão para trabalhos futuros, recomenda-se replicar esse estudo para outras instituições públicas do

país, e analisar a implantação dos procedimentos obrigatórios de depreciação no IFAL, comparando as alterações no valor patrimonial após essa implantação.

REFERÊNCIAS

ALESANI, Daniele; JENSEN, Gwenda; STECCOLINI, Ileana. IPSAS adoption by the World Food Programme: na application of the contingency model to intergovernmental organisations. **Int. J. Public Sector Performance Management**, v. 2. n. 1, p. 61-80, 2012. Disponível em: <https://www.inderscienceonline.com/doi/abs/10.1504/IJSPM.2012.048744>. Acesso em: 26 fev. 2019.

ARRAES, Cleber Barros; OLIVEIRA, Cleuza Lima de; BARCELOS, Kátia Silva Macêdo; QUEIROZ, Ramon Gomes. Implantação dos procedimentos de depreciação e reavaliação de bens móveis: a experiência do poder executivo do Estado do Tocantins. **Congresso CONSAD de Gestão Pública**, Brasília/DF, p. 1-34, 6, 2013, Disponível em: http://banco.consad.org.br/bitstream/123456789/850/1/C6_TP_IMPLANTA%C3%87%C3%83O%20DOS%20PROCEDIMENTOS%20DE.pdf. Acesso em: 31 maio 2018.

BARBOSA, Diogo Duarte. **Manual de Contabilidade Patrimonial nas Entidades Públicas**. Brasília: Gestão Pública Ed., 2013.

BEUREN, I. M. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2003.

BEZERRA FILHO, João Eudes; VIEIRA, Renata Santana; FERREIRA, Rômulo Anderson Matias. A implantação da Depreciação Gerencial no setor público brasileiro: rumo à convergência com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (IPSAS). **Revista Brasileira de Contabilidade**, n. 196, p. 26-37, 2012. Disponível em: <http://rbc.cfc.org.br/index.php/rbc/article/view/1002>. Acesso em: 06 maio 2018.

BRASIL. **Lei 4.320/1964, de 17 de março de 1964**. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/l4320.htm. Acesso em: 17 jun. 2018.

BRASIL. **Portaria Conjunta N° 2, de 06 de agosto de 2009**. Aprova o Volume I - Procedimentos Contábeis Orçamentários da 2ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público - MCASP, e dá outras providências. Disponível em: http://www.normaslegais.com.br/legislacao/portariaconjunta2_2009.htm. Acesso em: 27 ago. 2018.

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://pesquisa.in.gov.br/imprensa/jsp/visualiza/index.jsp?data=26/08/2008&jornal=1&pagina=24&totalArquivos=100>. Acesso em: 17 jun. 2018.

BRASIL. **Portaria N.º. 231/2012, de 29 de março de 2012.** Altera o prazo de divulgação do cronograma de ações para adequação aos procedimentos contábeis apresentados na Portaria STN nº 828/2011 e dá outras providências. Disponível em:
http://www.dirad.fiocruz.br/upload/uploads/Portaria_STN_231_2012.pdf. Acesso em: 20 out. 2018.

BRASIL. **Portaria N.º. 406/2011, de 20 de junho de 2011.** Aprova as Partes II - Procedimentos Contábeis Patrimoniais, III - Procedimentos Contábeis Específicos, IV - Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, V - Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público, VI - Perguntas e Respostas e VII - Exercício Prático, da 4ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP). Disponível em:
http://www.normaslegais.com.br/legislacao/portariastn406_2011.htm. Acesso em: 27 ago. 2018.

BRASIL. **Portaria N.º. 437/2012, de 12 de julho de 2012.** Aprova as Partes II – Procedimentos Contábeis Patrimoniais, III – Procedimentos Contábeis Específicos, IV – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, V – Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público, VI – Perguntas e Respostas e VII – Exercício Prático, da 5ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP). Disponível em:
http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/367031/CPU_MCASP_ParteGeral.pdf/0e46b54b-c83e-462b-a435-6c7fe4650e97. Acesso em: 27 ago. 2018.

BRASIL. **Portaria N.º. 828/2011, de 14 de dezembro de 2011.** Altera o prazo de implementação do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público e dá outras providências. Disponível em:
http://www.atibaia.sp.gov.br/transparencia/novacontabilidade/PortSTN_828_2011.pdf. Acesso em: 27 ago. 2018.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público.** 2012. Disponível em:
http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/367031/CPU_MCASP_ParteGeral.pdf/0e46b54b-c83e-462b-a435-6c7fe4650e97. Acesso em: 15 out. 2018.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual SIAFI - Depreciação, Amortização e Exaustão na Administração Direta da União, suas Autarquias e Fundações.** 2016. Disponível em:
<http://manualsiafi.tesouro.fazenda.gov.br/020000/020300/020330/>. Acesso em: 01 jul. 2018.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual SIAFI : reavaliação e Redução ao Valor Recuperável.** 2016. Disponível em:
<http://manualsiafi.tesouro.fazenda.gov.br/020000/020300/020335>. Acesso em: 02 jul. 2018.

BRUSCA, Isabelet al. Public Financial Management Reforms: The Role of IPSAS in Latin-American. **Public Administration and Development**, p. 51-64, 2016. Disponível em:
<https://onlinelibrary.wiley.com/doi/full/10.1002/pad.1747>. Acesso em: 26 fev. 2019.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **NBC TSP 07/17, de 22 de setembro de 2017.** Aprova a NBC TSP 07- Ativo Imobilizado. Disponível em:
<http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2017/NBCTSP07&arquivo=NBC TSP07.docx>. Acesso em: 20 out. 2018.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público**.2010. Disponível em: [https://www.cnm.org.br/contadores/img/pdf/normas_internacionais_de_contabilidade/Normas InternacionaisdeContabilidadeparaoSetorPublico.pdf](https://www.cnm.org.br/contadores/img/pdf/normas_internacionais_de_contabilidade/Normas_InternacionaisdeContabilidadeparaoSetorPublico.pdf). Acesso em: 28 ago. 2018.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução nº 1.136/08, de 21 de novembro de 2008**. Aprova a NBC T 16.9 - Depreciação, Amortização e Exaustão.2008. Disponível em: http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Setor_P%C3%BAblico.pdf. Acesso em: 15 jun. 2018.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução nº 1.137/08, de 21 de novembro de 2008**. Aprova a NBC T 16.10 - Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público.2008. Disponível em: http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Setor_P%C3%BAblico.pdf. Acesso em: 15 jun. 2018.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução nº 1.367/11, de 25 de novembro de 2011**. Altera o Apêndice II da Resolução CFC nº 750/93, que dispõe sobre os Princípios de Contabilidade, aprovado pela Resolução CFC nº 1.111/07. 2007. Disponível em: <http://www.normaslegais.com.br/legislacao/resolucao-cfc-1367-2011.htm>. Acesso em: 17 jun. 2018.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução nº 1.111/07, de 29 de novembro de 2007**. Aprova o Apêndice II da Resolução CFC nº. 750/93 sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade. 1993. Disponível em: http://www.normaslegais.com.br/legislacao/resolucaocfc1111_2007.htm. Acesso em: 17 jun. 2018.

COSTA, Fábio Moraes da; HARTWIG, Gilmar. Adoção dos novos padrões de contabilidade na administração pública sob a perspectiva do ativo imobilizado: estudo de caso do processo de convergência no Governo do Estado do Espírito Santo. **Revista Brasileira de Contabilidade**, n. 226, p. 10-23, 2017. Disponível em: <http://www.rbcdigital.org.br/index.php/rbc/article/view/1597>. Acesso em: 11 mar. 2018.

CRESWELL, John. W. **Investigação Qualitativa e Projeto de pesquisa**. 3 ed. Porto Alegre: Penso, 2014.

D'ARC OLIVEIRA, Joana; CLEMENTE, Ademir. Reconhecimento da Depreciação e Gestão Patrimonial no Setor Público: um estudo em uma Instituição Federal de Ensino Superior.**Congresso Brasileiro de Custos**, Porto de Galinhas-PE, 23, 2016, p. 1-12. Disponível em: <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/4148>. Acesso em: 11 mar. 2018.

DINIZ, Josedilton Alves *et al.* Vantagens da Implantação das Ipsas na Contabilidade Pública Brasileira: Análise da percepção dos membros do GTCON. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, v. 9, n. 3, art. 3, p. 275-294, jul. /set. 2015. Disponível em: <http://www.repec.org.br/index.php/repec/article/view/1226/1073>. Acesso em: 11 ago. 2018.

FERNANDES, Francisco das Chagas de Mariz. Gestão dos Institutos Federais: o desafio do centenário da Rede Federal de Educação Profissional e Tecnológica. *Red de Revistas*

Científicas. Ano 25, Vol. 2. 2009. Disponível em:
<https://www.redalyc.org/html/4815/481549226002>. Acesso em: 21 jan. 2019.

FERREIRA, Lis de Oliveira; MENDES, Luís Roberto Souza. O Registro da depreciação patrimonial e seu reflexo na gestão da informação pública. **Revista Húmus**, v. 6, n. 16, p. 96-113, 2016. Disponível em:
<http://www.periodicoselétronicos.ufma.br/index.php/revistahumus/article/view/4672/2543>. Acesso em: 06 mai. 2018.

FRAGOSO, Adriana Rodrigues *et al.* Normas Brasileiras e Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público e o Desafio da Convergência: uma análise comparativa - IPSAS e NBCTSP. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, v. 6, n. 4, art.6, p. 434-447, out. /dez. 2012. Disponível em:
<http://www.repec.org.br/index.php/repec/article/view/260/667>. Acesso em: 11 ago. 2018.

GIL, A. C. Métodos e Técnicas de Pesquisa Social.. São Paulo: Atlas, 2009.

INSTITUTO FEDERAL DE ALAGOAS. **Plano de Desenvolvimento Institucional**. 2013. Disponível em: <https://www2.ifal.edu.br/ifal/reitoria/procuradoria-educacional-institucional-pe/avaliacao-cursos/avaliacao-in-loco/documentos-disponibilizados-pela-procuradoria-educacional-em-formato-digital/plano-de-desenvolvimento-institucional-pdi/pdi-2014-2018.pdf/view>. Acesso em: 12 fev. 2018.

INSTITUTO FEDERAL DE ALAGOAS. **Portaria 1880/GR, de 26 de julho de 2018**. Aprova o Manual de Procedimentos relativos ao Inventário Anual do Instituto Federal de Alagoas. 2018. Disponível em: [file:///C:/Users/sheila/Downloads/Portaria%201971-GR%20-%20Alter%C3%A7%C3%A3o%20art.%204%20da%20Portaria%201880-GR%20-%20Manual%20de%20Invent%C3%A1rio%20Patrim%C3%B4nio%202018%20\(2\).pdf](file:///C:/Users/sheila/Downloads/Portaria%201971-GR%20-%20Alter%C3%A7%C3%A3o%20art.%204%20da%20Portaria%201880-GR%20-%20Manual%20de%20Invent%C3%A1rio%20Patrim%C3%B4nio%202018%20(2).pdf). Acesso em: 20 out. 2018.

INSTITUTO FEDERAL DE ALAGOAS. **Portaria 1971/GR, de 07 de agosto de 2018**. Altera o art. 4º, da Portaria Nº 1880/GR, de 26 de julho de 2018. 2018. Disponível em: [file:///C:/Users/sheila/Downloads/Portaria%201971-GR%20-%20Alter%C3%A7%C3%A3o%20art.%204%20da%20Portaria%201880-GR%20-%20Manual%20de%20Invent%C3%A1rio%20Patrim%C3%B4nio%202018%20\(2\).pdf](file:///C:/Users/sheila/Downloads/Portaria%201971-GR%20-%20Alter%C3%A7%C3%A3o%20art.%204%20da%20Portaria%201880-GR%20-%20Manual%20de%20Invent%C3%A1rio%20Patrim%C3%B4nio%202018%20(2).pdf). Acesso em: 20 out. 2018.

INSTITUTO FEDERAL DE ALAGOAS. **Relatório de Gestão 2016. Maceió, 2017**. 2017. Disponível em: <https://www2.ifal.edu.br/ifal/reitoria/dados-abertos/observatorio-socioeconomico-e-educacional/relatorios-de-gestao/relatorio-de-gestao-2016-1.pdf/view>. Acesso em: 13 fev. 2018.

LIMA, Diana Vaz de; CASTRO, Róbison Gonçalves de. **Contabilidade Pública: integrando União, Estados e Municípios (SIAFI e SIAFEM)**.. São Paulo: Atlas, 2000.

MACÊDO, Francisca F. R. Ribeiro; KLANN, Roberto Carlos. Análise das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP): um estudo nas Unidades da Federação do Brasil. **Revista Ambiente Contábil**, v. 6, n. 1, p. 253-272, jan./jun. 2014. Disponível em: <https://periodicos.ufrn.br/ambiente/article/view/4249>. Acesso em: 27 out. 2018.

MAPURUNGA, Patrícia V. Rocha; MENESES, Anelise Florencio; PETER, Maria da Glória Arrais. O Processo de Convergência das Normas Internacionais de Contabilidade: uma realidade nos setores privado e público brasileiros. **Revista Controle**, v. IX, n. 1, Jan/Jun. 2011. Disponível em: <http://website.acep.org.br/2011/wp-content/uploads/2014/11/ARTIGO-4.pdf>. Disponível em: 27 out. 2018.

MARQUES, Lilian Tadim; PINHEIRO, Laura Edith Taboada. Registro da Depreciação na Contabilidade Pública: efeito para o Disclosure de uma Instituição Federal de Ensino Superior. **Congresso Nacional de Administração e Contabilidade**, Rio de Janeiro, 17, p. 1-15, 17, 2016,. Disponível em: <http://adcont.net/files/conferences/6/schedConfs/15/papers/2298/public/2298-5826-1-PB.pdf>. Acesso em: 11 mar. 2018.

MIRANDA, Guilherme Cardoso; LIMA, Diana Vaz de; FERREIRA, Lucas Oliveira Gomes. Modelo de Processo de Depreciação de Bens Móveis no Setor Público: um estudo de caso no Tribunal Regional do Trabalho da 10ª Região. **Encontro da ANPAD**, Rio de Janeiro-RJ, p. 1-15, 34, 2010,. Disponível em: <http://www.anpad.org.br/admin/pdf/apb936.pdf>. Acesso em: 06 maio 2018.

NASCIMENTO NETO, Pedro Eneas do. **Depreciação de Bens Públicos**: estudo sobre a implementação da nova sistemática em uma Instituição Federal de Ensino Superior. 2016. Disponível em: <https://repositorio.ufrn.br/jspui/handle/123456789/21532>. Acesso em: 02 mai. 2018.

NUNES, Edvaldo Araújo; SILVA, Elias Caetano da; SANTANA, Alex Fabiano Bertollo. A implementação da Depreciação nos bens móveis da administração pública municipal de Ji-Paraná (RO) de acordo com as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. **Revista Brasileira de Contabilidade**, n.218, p. 84-99, 2016. Disponível em: <http://www.rbcdigital.org.br/index.php/rbc/article/view/1378>. Acesso em: 11 mar. 2018.

PRODANOV, Cleber Cristiano; FREITAS, Ernani Cesar de, **Metodologia do Trabalho Científico**: Métodos e Técnicas da Pesquisa e do Trabalho Acadêmico. 2013. Disponível em: <http://www.feevale.br/Comum/midias/8807f05a-14d0-4d5b-b1ad-1538f3aef538/E-book%20Metodologia%20do%20Trabalho%20Cientifico.pdf>. Acesso em: 13 mar. 2019.

QUEIROZ, Tania Lucia de Araújo; CAVALCANTE, Patrícia Smith. As contribuições do software Atlas TI para a análise de relatos de experiência escritos. **Congresso Nacional de Educação – EDUCERE**, p. 11775-11787, 10, 2011. Disponível em: http://educere.bruc.com.br/CD2011/pdf/5664_4029.pdf. Acesso em: 25 fev. 2019.

SANTOS, Clydemberg Barbosa; ALMEIDA, Karla Katiuscia Nóbrega Almeida. Análise introdutória das mudanças provocadas na contabilidade pública pelas normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público. **Revista de Administração, Contabilidade e Sustentabilidade**, v.1, nº 1, p. 21-38, jan-abr. 2012. Disponível em: <http://reunir.revistas.ufcg.edu.br/index.php/uacc/article/view/40>. Acesso em: 26 out. 2018.

SILVA, Júlio César da, *et al.* O Impacto da Depreciação nos Índices Econômicos e Financeiros de uma Organização Pública pela Aplicação da Ipsas 17. **Pensar Contábil**, v. 16,

n. 60, p. 32-40, mai. /ago. 2014. Disponível em: <http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-08/index.php/pensarcontabil/article/viewFile/2191/1928>. Acesso em: 11 ago. 2018.

SILVA, Maurício Corrêa da *et al.* Depreciação no Setor Público: análises de procedimentos de uma Unidade Gestora. **Boletim de Orçamento e Finanças - Governet**, n. 73, p. 418-432, mai. 2011. Disponível em: file:///C:/Users/Pedro_/Downloads/artigodeprecaionosetorpblicoanlisesdeprocemumaUGGOVERN.pdf. Acesso em: 12 ago. 2018.

TEIXEIRA, Alex Niche; BECKER, Fernando. Novas possibilidades da pesquisa qualitativa via sistemas CAQDAS. **Sociologias**, Porto Alegre, n.5, jun. 2001. Disponível em <http://dx.doi.org/10.1590/S1517-45222001000100006>. Acesso em: 21 jan. 2019.

TEIXEIRA, Angelei; PERALTA, Reginaldo Vilhalba; IRALA, Cristina Sorrilha. Aplicação da Nova Norma NBC T 16.9 Depreciação nas Entidades Setor Público Municipal Estado do Mato Grosso do Sul. **7º Ecaeco, 2º Seminário Internacional de Integração e Desenvolvimento Regional**, Ponta Porã-MS, p. 1-14, 2014. Disponível em: <https://anaisonline.uems.br/index.php/ecaeco/article/viewFile/2781/2853>. Acesso: 11 mar. 2018.

ULRICH, Danielle Regina *et al.* Reflexões teóricas sobre confiabilidade e validade em pesquisas qualitativas: em direção à reflexividade analítica. **Análise**, v. 23, n. 1, p. 19-30, jan./abr. 2012. Disponível em: <file:///C:/Users/Pedro/Documents/TCF/riscos%20e%20confiabilidade%20em%20pesquisa%20Qualitativa.pdf>. Acesso em: 11 set. 2019.

VIANA, Clilson C; TAMER, Carla M. V. dos Santos; SOARES, Luiz Augusto de C. F.; LIMA, Mariomar de Sales. Implantação da depreciação no setor público e procedimentos contábeis: um estudo em uma instituição pública de ensino superior. **Revista Contemporânea de Contabilidade, Florianópolis**, v. 10, n. 20, p. 113-138, 2013. Disponível em: <http://www.redalyc.org/html/762/76228118007/>. Acesso em: 11 mar. 2018.

WALTER, Silvana Anita; BACH, Tatiana Marceda. Adeus papel, marca-textos, tesoura e cola: inovando o processo de análise de conteúdo por meio do ATLAS.TI. **Administração: ensino e pesquisa**, v. 16, n. 02, p. 275-308, 2015. Disponível em: file:///C:/Users/dr_al/Downloads/236-354-2-PB.pdf. Acesso em: 26 fev. 2019.

WEFFORT, Elionor Farah Jreige. **O Brasil e a harmonização contábil internacional: influências dos sistemas jurídico e educacional, da cultura e do mercado**. São Paulo: Atlas, 2005.

WHITTEMORE, Robin *et al.* Validity in qualitative research. **Sage Journals**, v. 11, n. 4, p. 522-537, 2001. Disponível em: <https://journals.sagepub.com/doi/10.1177/104973201129119299>. Disponível em: 15 set. 2019.

YIN, R. K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. Porto Alegre: Bookman, 2015.

APÉNDICE

APÊNDICE A – Entrevista aplicada com os servidores do ifal que apresentam capacidade técnica para discorrer sobre os temas depreciação e gestão patrimonial

1. Descreva como é realizado o procedimento anual de inventário no IFAL.
2. Quais os principais resultados esperados da implantação da depreciação no IFAL?
3. Quais os principais desafios ou dificuldades para a implantação da depreciação no IFAL?
4. Quais ações poderiam ser realizadas para implantar a depreciação no IFAL?
5. O que você poderia me dizer sobre a eficiência do sistema patrimonial do IFAL como ferramenta para auxiliar na gestão patrimonial e no cálculo da depreciação?
6. Como você percebe a preparação dos servidores do IFAL para realizar os procedimentos da depreciação?
7. Na sua opinião, qual a importância da implantação da depreciação no IFAL para as tomadas de decisão dos gestores?