

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO
FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO E CIÊNCIAS CONTÁBEIS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

VINÍCIUS DA SILVA MATOS

Respostas estratégicas ao processo de implementação de práticas contábeis oriundas da
IPSAS 17: o caso da Marinha do Brasil.

Rio de Janeiro

2019

VINÍCIUS DA SILVA MATOS

Respostas estratégicas ao processo de implementação de práticas contábeis oriundas da
IPSAS 17: o caso da Marinha do Brasil.

Dissertação de Mestrado submetida ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Faculdade de Administração e Ciências Contábeis da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como parte dos requisitos necessários à obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

Orientadora: Prof.^a Dr.^a Ana Carolina Pimentel Duarte da Fonseca

Coorientadora: Prof.^a Dr.^a Claudia Ferreira da Cruz

Rio de Janeiro

2019

CIP - Catalogação na Publicação

M425r Matos, Vinícius da Silva
Respostas estratégicas ao processo de
implementação de práticas contábeis oriundas da
IPSAS 17: o caso da Marinha do Brasil. / Vinícius da
Silva Matos. -- Rio de Janeiro, 2019.
182 f.

Orientadora: Ana Carolina Pimentel Duarte da
Fonseca.
Coorientadora: Claudia Ferreira da Cruz.
Dissertação (mestrado) - Universidade Federal do
Rio de Janeiro, Faculdade de Ciências Contábeis,
Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis,
2019.

1. Contabilidade Pública. 2. Convergência aos
padrões internacionais de Contabilidade aplicada ao
setor público (IPSAS). 3. Ativo Imobilizado. I.
Fonseca, Ana Carolina Pimentel Duarte da, orient.
II. Cruz, Claudia Ferreira da, coorient. III. Título.

VINÍCIUS DA SILVA MATOS

Respostas estratégicas ao processo de implementação de práticas contábeis oriundas da
IPSAS 17: o caso da Marinha do Brasil.

Dissertação de Mestrado submetida ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Faculdade de Administração e Ciências Contábeis da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como parte dos requisitos necessários à obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

Aprovada em:

Prof.^a Ana Carolina Pimentel Duarte da Fonseca, Dr.(a) – PPGCC/UFRJ (orientadora)

Prof.^a Claudia Ferreira da Cruz, Dr. (a) – PPGCC/UFRJ (coorientadora)

Prof.^a Márcia da Silva Carvalho, Dr. (a) – PPGCC/UFRJ

Prof.^a Maria de Fátima Bruno de Faria, Dr.(a) – PPED/UFRJ

Prof. Ricardo Rocha de Azevedo, Dr. – PPGCC/UFU

Dedico o presente trabalho à Marinha do Brasil, grande incentivadora do meu progresso acadêmico e instituição cujos valores contribuíram sobremaneira para a formação do meu caráter.

AGRADECIMENTOS

Em primeiro lugar, agradeço à Deus, pela oportunidade que me é concedida a cada dia de vida, bem como pela saúde e energia necessárias à condução da presente pesquisa e à superação dos desafios cotidianos.

Oportunamente, agradeço aos meus pais: na figura da minha amada mãe, Suely Ferreira da Silva, incansável lutadora pela realização dos meus sonhos, suas orações sempre me protegeram como o Manto Sagrado da Virgem Maria; e na pessoa do meu amado pai, José Matos Filho, obrigado pelos momentos em que esteve presente e por ter proporcionado a base necessária para que eu pudesse trilhar meus caminhos.

Gostaria de expressar minha gratidão também as minhas queridas irmãs, Joice e Sofia, a responsabilidade e o privilégio de ser o irmão mais velho de vocês me ajudaram a buscar ser uma pessoa melhor.

Pela dedicação e apoio incessante, em especial durante a realização desse mestrado, aproveito para registrar meu profundo agradecimento à minha esposa, Raquel Matos, meu porto seguro, minha amiga e companheira, mulher forte e determinada com quem escolhi compartilhar não apenas um sobrenome, mas todas as minhas vitórias e frustrações.

Agradeço à minha amada filha, Helena Zacarias Matos, fruto de um amor sincero, dádiva divina cuja chegada, no ano de 2018, me fez compreender o significado da expressão amor incondicional. Você é a força motriz da minha vida!

Deixo registrado ainda um forte agradecimento à Marinha do Brasil, pelo contínuo incentivo ao meu aprimoramento profissional e pela oportunidade de poder fazer esse mestrado, e à Diretoria de Finanças da Marinha (DFM), pelo valoroso apoio prestado e pela disponibilidade de seus profissionais.

Desde o momento em que o mestrado representava apenas um desejo, eu já contava com o apoio de algumas pessoas. Assim, deixo o meu singelo agradecimento aos comandantes Moscoso, Esdras e Paulo Souza, pela ajuda na preparação para ingressar no PPGCC/UFRJ.

Ao longo do mestrado, muitos foram os contados realizados junto aos irmãos de farda, os quais destaco o apoio dos comandantes: Enio; Crisléia; Kerber; Anderson; Maria de Fátima; Marcelo Vallim; Tochetto; Mauro; Deise; Isabelle; e Ana Medeiros. De igual maneira, agradeço imensamente aos tenentes Rodrigo, Mônica e Ana Gaede, assim como apresento meu sincero reconhecimento aos esforços empreendidos pela SG-CL Fátima e pelo SG-PL Cruz em auxílio ao presente estudo.

Aos colegas do Curso de Mestrado da turma de 2017, nominalmente: André, Edson, Etienne, Fabiano, Gabriel, Gilberto, Matheus, Michel, Paulinha, Pedro, Rayla, Ronan, Rosana, Thauan, Thiago e Yuri. De alguma forma, em algum momento, todos contribuíram para o meu progresso no andamento do curso. Espero ter retribuído a altura.

Aos professores do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da UFRJ, gostaria de externar minha gratidão pelos ensinamentos transmitidos, em especial às Professoras Ana Carolina e Claudia Cruz, cujas contribuições foram fundamentais para a condução e aprimoramento desta obra.

Agradeço, ainda, aos professores: Dr. Ricardo Rocha, Dra. Maria de Fátima e Dra. Márcia Carvalho, que juntamente com a Dra. Ana Carolina e a Dra. Claudia Cruz compõem a Banca de Defesa desta dissertação. Agradeço também à Dra. Márcia Carvalho e à Dra. Fernanda Sauerbronn, pela experiência compartilhada durante o andamento do meu Estágio Docente.

Por fim, gostaria de estender meus agradecimentos a todos os familiares e amigos, que sempre estiveram ao meu lado ao longo dessa jornada, oferecendo conforto e apoio nos principais momentos da minha vida. Muito obrigado!

Vinícius da Silva Matos

"A menos que modifiquemos a nossa maneira de pensar, não seremos capazes de resolver os problemas causados pela forma como nos acostumamos a ver o mundo"

(Albert Einstein)

RESUMO

MATOS, Vinícius da Silva. **Respostas estratégicas ao processo de implementação de práticas contábeis oriundas da IPSAS 17: o caso da Marinha do Brasil.** Rio de Janeiro, 2019. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Administração e Ciências Contábeis, Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2019.

O objetivo geral dessa pesquisa foi analisar as respostas estratégicas apresentadas pela Marinha do Brasil (MB) às pressões institucionais exercidas para a implementação dos procedimentos contábeis patrimoniais preconizados na IPSAS 17, segundo a percepção de seus contadores. Para cumprir o objetivo proposto, utilizou-se modelo de Oliver (1991) para analisar as respostas estratégicas e empregou-se o estudo de caso único como estratégia de pesquisa, cuja unidade de análise foi a MB. A coleta de dados da pesquisa ocorreu por meio de documentos e entrevistas face a face, com os contadores envolvidos no processo de implementação dessas práticas. Os resultados foram obtidos a partir do emprego de técnicas de análise de conteúdo e de triangulação de dados, tendo indicado a aquiescência como resposta estratégica adotada pela MB. A evolução no saldo da depreciação acumulada dos bens móveis da MB mostra que a organização vem, gradualmente, adotando essas práticas contábeis desde o ano de 2011. As conclusões do estudo sugerem que as novas práticas contábeis têm sido implementadas na MB, principalmente, em virtude de aspectos ligados à coerção legal, legitimidade e dependência. Por outro lado, alguns fatores capazes de gerar resistência à adoção desses procedimentos foram revelados, dentre os quais, a falta de reconhecimento de ganho de eficiência por parte dos atores sociais envolvidos nesse processo merece destaque, pois indica risco de conformidade cerimonial. O desconhecimento sobre a Contabilidade foi apontado como razão para a falta de reconhecimento sobre o ganho de eficiência, logo, sugere-se que o órgão empreenda ações de conscientização organizacional acerca da importância da adoção dessas práticas, bem como busque aprimorar a capacitação contábil de gestores e demais agentes envolvidos na gestão patrimonial. Outro ponto passível de aprimoramento refere-se à interconectividade ambiental, assim, sugere-se que a MB amplie suas relações junto a outros órgãos públicos, especialmente aqueles que têm se destacado positivamente no processo de implementação das novas práticas, a fim de trocar experiências e aumentar a expertise sobre o tema.

Palavras-chave: Contabilidade Pública. Convergência às IPSAS. Resposta Estratégica.

ABSTRACT

MATOS, Vinícius da Silva. **Respostas estratégicas ao processo de implementação de práticas contábeis oriundas da IPSAS 17: o caso da Marinha do Brasil.** Rio de Janeiro, 2019. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Administração e Ciências Contábeis, Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2019.

The general purpose of this research was to analyze the strategic responses presented by the Brazilian Navy (MB) to the institutional pressures exerted for the implementation of the accounting procedures recommended in IPSAS 17, according to the perception of its accountants. To fulfill the proposed objective, Oliver (1991) model was used to analyze the strategic responses and the single case study was used as research strategy, whose unit of analysis was the MB. The research's data collection took place through documents and face-to-face interviews with the accountants involved in the process of implementing these practices. The results were obtained from the use of content analysis and data triangulation techniques, and indicated the acquiescence as a strategic response adopted by the MB. The accumulated depreciation evolution of the MB's movable assets shows that the organization has been gradually adopting these accounting practices since 2011. The study conclusions suggest that new accounting practices have been implemented in the MB, mainly due to aspects related to legal coercion, legitimacy and dependence. On the other hand, some factors capable of generating resistance to the adoption of these procedures were revealed, among which, the lack of recognition of efficiency gain by the social actors involved in this process deserves to be highlighted, since it indicates ceremonial compliance risk. The lack of knowledge about Accounting was pointed out as a reason for the lack of recognition of the efficiency gain, so it is suggested that the organization undertake organizational awareness actions about the importance of adopting these practices, as well as seek to improve the accounting training of managers and other agents involved in asset management. Another field that can be improved is environmental interconnectivity, so it is suggested that the MB expand its relations with other public agencies, especially those that have been positively highlighted in the process of implementing new practices, in order to exchange experiences and expertise.

Keywords: Public Sector Accounting. Convergence to the IPSAS. Strategic Response.

LISTA DE QUADROS

| | |
|--|----|
| Quadro 1 – Pilares institucionais | 30 |
| Quadro 2 – Comparação entre as teorias institucional e da dependência de recursos..... | 36 |
| Quadro 3 – Respostas estratégicas aos processos institucionais | 38 |
| Quadro 4 – Antecedentes de Respostas Estratégicas | 42 |
| Quadro 5 – Antecedentes Institucionais e Respostas Estratégicas Previstas..... | 45 |
| Quadro 6 – Aspectos preparatórios para implementação do regime de competência | 47 |
| Quadro 7 – Vantagens associadas à adoção das IPSAS | 48 |
| Quadro 8 – Principais diferenças entre os setores público e privado | 50 |
| Quadro 9 – Marcos normativos do processo de convergência aos padrões internacionais de contabilidade aplicados ao setor público..... | 55 |
| Quadro 10 – Principais atores nacionais do processo de convergências aos padrões internacionais de contabilidade aplicados ao setor público..... | 59 |
| Quadro 11 – Grupo de participantes selecionados para a entrevista por local e grau acadêmico | 72 |
| Quadro 12 – Roteiro da entrevista semiestruturada | 73 |
| Quadro 13 – Protocolo da entrevista | 76 |
| Quadro 14 – Obrigatoriedade de atender às determinações da STN..... | 80 |
| Quadro 15 – Legitimidade perante a STN e ao TCU | 81 |
| Quadro 16 – Eficiência para a tomada de decisão..... | 84 |
| Quadro 17– Eficiência trazida pelo controle dos bens e pela determinação do valor real do patrimônio..... | 85 |
| Quadro 18 – Eficiência trazida pela gestão da capacidade operativa dos ativos..... | 86 |
| Quadro 19 – Perspectiva futura dos benefícios para a eficiência | 87 |
| Quadro 20 – Estágio inicial do uso da informação contábil para tomada de decisão | 87 |
| Quadro 21 – Questionamentos em relação às novas práticas por parte dos agentes não contadores..... | 88 |
| Quadro 22– Agentes externos que exercem pressão para a conformidade | 90 |
| Quadro 23 – Ausência de conflito entre as demandas dos agentes externos..... | 90 |
| Quadro 24 – Dependência de recursos fornecidos pela STN | 92 |
| Quadro 25 – Importância dos treinamentos fornecidos pela STN..... | 92 |
| Quadro 26 – Participação da MB nos treinamentos e eventos da União, promovidos pela STN | 93 |

| | |
|---|-----|
| Quadro 27– Criação de eventos contábeis específicos para a Marinha..... | 94 |
| Quadro 28 – Consistência entre os objetivos da MB e as práticas de contabilização do ativo imobilizado | 95 |
| Quadro 29 – Dificuldades relacionadas à dimensão consistência | 96 |
| Quadro 30 – Controle sobre os materiais dos navios | 96 |
| Quadro 31 – Conformidade com as normas não restringe a tomada de decisão da Marinha... | 99 |
| Quadro 32 – Documentos emitidos pela STN como mecanismos legais de pressão institucional | 100 |
| Quadro 33 – Mecanismos de monitoração por parte da STN e do TCU..... | 101 |
| Quadro 34 – Mecanismos sancionatórios..... | 102 |
| Quadro 35 – Percepção sobre a difusão das práticas contábeis no setor público em geral.... | 103 |
| Quadro 36 – Percepção sobre a difusão das práticas contábeis nos órgãos públicos federais | 103 |
| Quadro 37 – Restrições e ressalvas associadas à depreciação de ativos imobilizados..... | 104 |
| Quadro 38 – Difusão em outros órgãos não afeta a conformidade da Marinha | 105 |
| Quadro 39 – Difusão em outros comandos militares | 105 |
| Quadro 40 – Percepção sobre a estabilidade do ambiente..... | 107 |
| Quadro 41 – Interconexão entre a Marinha e a STN..... | 109 |
| Quadro 42 – Interconectividade promovida em eventos | 110 |
| Quadro 43 – Interconectividade entre os comandos militares..... | 110 |
| Quadro 44 – Contato com órgãos públicos extra Ministério da Defesa..... | 111 |
| Quadro 45 – Resposta estratégica apresentada pela Marinha..... | 112 |
| Quadro 46 – Prática institucionalizada de cumprir determinações | 116 |
| Quadro 47 – Necessidade de aprimoramento contínuo | 116 |
| Quadro 48 – Preocupação da Marinha com a capacitação do pessoal | 117 |
| Quadro 49 – Percepção sobre a maior complexidade da contabilidade patrimonial..... | 119 |
| Quadro 50 – Percepção sobre a falta de pessoal capacitado..... | 119 |
| Quadro 51 – Reflexo da falta de profissionais da área contábil nas UG..... | 120 |
| Quadro 52 – Dificuldades relacionadas ao processo de reavaliação | 120 |
| Quadro 53 – Dificuldades relacionadas à elevada rotatividade de pessoal | 122 |
| Quadro 54 – Calendário para registro da reavaliação, redução a valor recuperável, e depreciação dos bens móveis adquiridos antes de 2012..... | 123 |

LISTA DE SIGLAS

| | |
|-----------|---|
| AMAZUL | Amazônia Azul Tecnologias de Defesa S. A. |
| BGU | Balanço Geral da União |
| BONO | Boletim de Ordens e Notícias |
| BSPN | Balanço do Setor Público Nacional |
| CCCPM | Caixa de Construção de Casas para o Pessoal da Marinha |
| CCIMAR | Centro de Controle Interno da Marinha |
| CCONT | Coordenação-Geral de Contabilidade e Custos da União |
| CGU | Controladoria Geral da União |
| CIANB | Centro de Instrução Almirante Newton Braga |
| CPR | Contas a Pagar e a Receber |
| CTCONF | Câmara Técnica de Normas Contábeis e de Demonstrativos Fiscais da Federação |
| CFC | Conselho Federal de Contabilidade |
| CL | Técnico em Contabilidade na Marinha do Brasil |
| ComImSup | Comando Imediatamente Superior |
| CRC | Conselho Regional de Contabilidade |
| DCASP | Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público |
| DEN | Diretoria de Engenharia Naval |
| DFM | Diretoria de Finanças da Marinha |
| DN | Distrito Naval |
| DOU | Diário Oficial da União |
| DRE | Demonstração do Resultado Econômico |
| DSAM | Diretoria de Sistema de Armas da Marinha |
| EPSAS | European Public Sector Accounting |
| FAB | Força Aérea Brasileira |
| FACC/UFRJ | Faculdade de Administração e Ciências Contábeis da Universidade Federal do Rio de Janeiro |
| FDEPM | Fundo de Desenvolvimento do Ensino Profissional Marítimo |
| FEE | Fédération des Experts Comptables Européens |
| FMI | Fundo Monetário Internacional |
| FN | Fundo Naval |
| GA | Grupo Assessor |
| GT | Grupo de Trabalho |

| | |
|------------|---|
| GTCON | Grupo Técnico de Padronização de Procedimentos Contábeis |
| GTREL | Grupo Técnico de Padronização de Relatórios |
| GTSIS | Grupo de Sistematização de Informações Contábeis e Fiscais |
| IASB | International Accounting Standards Board |
| IFAC | International Federation of Accountants |
| IFRS | International Financial Reporting Standards |
| IPSAS | International Public Sector Accounting Standards |
| IPSASB | International Public Sector Accounting Standards Board |
| LRF | Lei de Responsabilidade Fiscal |
| LVAD | Laudo de Vistoria, Avaliação e Destinação |
| MB | Marinha do Brasil |
| MCASP | Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público |
| MF | Ministério da Fazenda |
| NBC T / | Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público |
| NBC TSP | |
| NPM | New Public Management |
| NT SP | Nota Técnica do Setor Público |
| ODT | Órgão de Direção Técnica |
| OT SP | Orientação Técnica do Setor Público |
| PCASP | Plano de Contas Aplicado ao Setor Público |
| PIPCP | Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais |
| PPGCC/UFRJ | Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal do Rio de Janeiro |
| PSC | Public Sector Committee |
| SFC | Sistema Federal de Contabilidade |
| SGM | Secretaria-Geral da Marinha |
| SIADS | Sistema Integrado de Administração de Serviços |
| SIAFI | Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal |
| Siconfi | Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público |
| SisMat | Sistema de Materiais |
| STN | Secretaria do Tesouro Nacional |
| TCU | Tribunal de Contas da União |
| TI | Tecnologia da Informação |
| UG | Unidade Gestora |
| UGE | Unidade Gestora Executiva |

SUMÁRIO

| | | |
|----------|---|----|
| 1 | INTRODUÇÃO | 17 |
| 1.1 | CONTEXTUALIZAÇÃO DO TEMA | 17 |
| 1.2 | QUESTÃO DE PESQUISA | 22 |
| 1.3 | OBJETIVOS | 24 |
| 1.3.1 | Objetivo Geral | 24 |
| 1.3.2 | Objetivos Específicos | 24 |
| 1.4 | JUSTIFICATIVA DA PESQUISA | 25 |
| 1.5 | DELIMITAÇÕES DO ESTUDO | 27 |
| 1.6 | ESTRUTURA DA DISSERTAÇÃO | 28 |
| 2 | REFERENCIAL TEÓRICO | 29 |
| 2.1 | TEORIA INSTITUCIONAL E TEORIA DA DEPENDÊNCIA DE RECURSOS | 29 |
| 2.1.1 | Teoria Institucional | 29 |
| 2.1.2 | Teoria da Dependência de Recursos | 34 |
| 2.1.3 | Respostas estratégicas aos processos institucionais | 37 |
| 2.1.4 | Fatores institucionais | 41 |
| 2.2 | CONVERGÊNCIA AOS PADRÕES INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE | 45 |
| 2.2.1 | Padrões Internacionais de Contabilidade do Setor Público (IPSAS)..... | 45 |
| 2.2.2 | Principais críticas ao processo de convergência na literatura..... | 49 |
| 2.3 | PROCESSO DE CONVERGÊNCIA BRASILEIRO..... | 54 |
| 2.3.1 | Contexto histórico e marcos normativos | 54 |
| 2.3.2 | Principais atores e dinâmica do processo de convergência | 58 |
| 2.3.3 | Estudos anteriores sobre o processo de convergência brasileiro | 63 |
| 3 | PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS | 67 |
| 3.1 | CARACTERIZAÇÃO DO MÉTODO E TÉCNICAS DE PESQUISA..... | 67 |
| 3.2 | CARACTERIZAÇÃO DA ORGANIZAÇÃO E DOS PARTICIPANTES DA PESQUISA | 70 |
| 3.2.1 | Caracterização da unidade de análise | 70 |
| 3.2.2 | Participantes da pesquisa | 72 |
| 3.3 | INSTRUMENTO DE COLETA DE DADOS | 73 |
| 3.4 | PROCEDIMENTOS DE COLETA E DE ANÁLISE DOS DADOS | 74 |
| 3.4.1 | Procedimentos de coleta de dados | 75 |
| 3.4.2 | Procedimentos de análise de dados..... | 77 |

| | | |
|----------|--|------------|
| 3.5 | LIMITAÇÕES DO MÉTODO | 79 |
| 4 | RESULTADOS | 80 |
| 4.1 | FATOR INSTITUCIONAL CAUSA | 80 |
| 4.1.1 | Dimensão legitimidade | 81 |
| 4.1.2 | Dimensão eficiência..... | 84 |
| 4.2 | FATOR INSTITUCIONAL AGENTES | 89 |
| 4.2.1 | Dimensão Multiplicidade..... | 89 |
| 4.2.2 | Dimensão dependência | 91 |
| 4.3 | FATOR INSTITUCIONAL CONTEÚDO..... | 95 |
| 4.3.1 | Dimensão consistência..... | 95 |
| 4.3.2 | Dimensão restrições..... | 99 |
| 4.4 | FATOR INSTITUCIONAL CONTROLE | 99 |
| 4.4.1 | Dimensão coerção legal..... | 100 |
| 4.4.2 | Dimensão difusão voluntária | 102 |
| 4.5 | FATOR INSTITUCIONAL CONTEXTO | 106 |
| 4.5.1 | Dimensão incerteza ambiental..... | 106 |
| 4.5.2 | Dimensão interconectividade ambiental..... | 109 |
| 4.6 | RESPOSTA ESTRATÉGICA APRESENTADA PELA MARINHA | 111 |
| 4.7 | OUTROS FATORES CAPAZES DE IMPACTAR A CONFORMIDADE..... | 116 |
| 4.7.1 | Aspectos favoráveis à conformidade | 116 |
| 4.7.2 | Dificuldades à conformidade..... | 117 |
| 4.8 | ANÁLISE DA CONTABILIZAÇÃO DO ATIVO IMOBILIZADO – BENS MÓVEIS | 123 |
| 5 | CONSIDERAÇÕES FINAIS | 130 |
| | REFERÊNCIAS | 139 |
| | APÊNDICE A – Termo de participação e consentimento | 153 |
| | APÊNDICE B – Cálculo dos parâmetros médios de depreciação das contas Embarcações e Aeronaves | 154 |
| | ANEXO A – Estudo interno sobre o Sistema Integrado de Administração de Serviços (SIADS) | 155 |
| | ANEXO B – Ofício nº 203/SGM-MB sobre Sistema de Controle de Material na Marinha do Brasil | 166 |
| | ANEXO C – Consulta às notas explicativas do balanço patrimonial da MB no período de 2010 a 2014 | 169 |

| | |
|--|-----|
| ANEXO D – Mensagem R251817Z/AGO/2016 da Diretoria de Finanças da Marinha sobre a implantação do Sismat-Web/offline e alteração da responsabilidade da estrutura dos navios | 176 |
| ANEXO E – Consulta aos parâmetros para o cálculo da depreciação das contas Aeronaves e Embarcações..... | 180 |

1 INTRODUÇÃO

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO TEMA

No atual cenário de mercados globalizados, a contabilidade, enquanto ferramenta de comunicação do ambiente de negócios, passou a exercer um papel fundamental no processo decisório em nível internacional. Contudo, em virtude das peculiaridades de cada país, as práticas contábeis adotadas não são as mesmas. Assim, observou-se o surgimento de uma necessidade pela busca de critérios contábeis harmônicos, em nível internacional, a fim de permitirem uma melhor compreensão e comparabilidade das informações geradas pela contabilidade (NIYAMA, 2009).

No Brasil, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) ressaltou a urgência da existência de procedimentos padronizados de Contabilidade e Auditoria, tendo em vista a globalização da economia, a dispersão de companhias multinacionais, a demanda por alternativas de investimentos para o desenvolvimento dos países emergentes, e o crescimento dos mercados de capitais (CFC, 2008).

Nesse ambiente, Mapurunga, Meneses e Peter (2011) ressaltam o desenvolvimento de um movimento mundial favorável à convergência internacional das normas contábeis, em busca de maior comparabilidade e compreensão das informações relatadas nos diferentes países, tanto na contabilidade do setor privado como na aplicada ao setor público.

Além da questão da padronização, segundo Zuccolotto, Rocha e Suzart (2017), as mudanças do mundo moderno, trazidas pelo desenvolvimento dos mercados de capitais e pela globalização, impuseram aos países a necessidade da aplicação do regime contábil de competência, que possibilita a obtenção de informações mais detalhadas e permite a realização de predições dos comportamentos de fluxos financeiros futuros.

Ante ao exposto, a contabilidade mundial sofreu modificações impulsionadas pelas demandas informacionais de investidores internacionais. Assim, a contabilidade do setor privado passa por um processo de padronização normativa em nível internacional, no qual os países e as empresas passaram a adotar as *International Financial Reporting Standards* (IFRS). Esse processo também impactou o setor público, no qual “a partir dos anos 80, a Reforma do Estado torna-se um tema central em muitos países, como resposta ao irreversível processo de globalização” (GIACOMO, 2005, p. 157). Porém, segundo Pereira (2015), essa reforma aproxima a forma de atuação do setor público à da área privada.

Segundo Giacomo (2005, p. 157), no Brasil, essas reformas começaram a se manifestar em 1994, quando uma das metas estabelecidas pelo governo Fernando Henrique era a de criar no país “um serviço público moderno, profissional e eficiente, voltado para o atendimento das necessidades do cidadão.”

A essa nova visão da administração pública, dedicada a tornar as instituições públicas mais eficientes, eficazes e responsáveis na prestação de contas e na oferta de bens e serviços à sociedade, foi atribuída a denominação de *New Public Management* (NPM) (BRESSER-PEREIRA, 2001). Para Bennett e Krebs (1991), a ideia era tornar o setor público mais parecido com o setor privado, permitindo que ambos exercessem suas atividades de modo mais próximo.

Conforme Galera e Bolívar (2007), nos últimos anos, diversos países realizaram reformas administrativas para pôr em prática os postulados da NPM, cuja implantação implicou em novas demandas informacionais à tomada de decisão dos gestores públicos. Neste contexto, a contabilidade pública desempenha um papel fundamental, ao atuar como um sistema de informação para o sucesso da implementação da NPM.

Hyndman e Connolly (2011) argumentam que a mudança do regime de caixa para o regime de competência é vista por muitos países como parte de uma agenda da NPM em andamento, projetada para tornar o setor público mais alinhado aos negócios e ao desempenho. Para os proponentes, o regime de competência fornece informações mais adequadas aos tomadores de decisão e auxiliam o setor público a obter maior eficiência e eficácia.

Galera e Bolívar (2007) destacaram que, enquanto no setor privado o processo de convergência se relaciona diretamente à expansão do mercado e à necessidade de uma linguagem contábil comum entre as empresas, no setor público, a convergência faz parte de uma reforma mais ampla trazida pela NPM. Segundo os autores, essa reforma contou com o auxílio do projeto de harmonização da contabilidade internacional desenvolvido pela *International Federation of Accountants* (IFAC), que culminou com a elaboração das *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS).

Corroborando, Almeida (2015) menciona que as profundas modificações pelas quais a contabilidade vem passando nas últimas décadas foram impulsionadas pelas ideologias trazidas pela NPM. Nesse cenário, o autor destaca que o papel da IFAC foi determinante ao disseminar normas contábeis de qualidade para o setor público, as quais representaram o estabelecimento de uma linguagem comum, cujo marco unificador são as IPSAS.

Para Moura, Lima e Ferreira (2012), embora o processo de convergência aos procedimentos contábeis definidos pelas IPSAS não seja obrigatório, o mesmo tornou-se quase que inevitável, em virtude da globalização. Além disso, outros organismos financeiros

internacionais apoiam a difusão das IPSAS, em especial o Fundo Monetário Internacional (FMI) e o Banco Mundial (BAKRE; LAUWO; MCCARTNEY, 2017), bem como as grandes empresas de auditoria (ANNISETTE, 2004).

Assim, nota-se que a difusão das IPSAS é apoiada por diversas organizações internacionais, destacando-se a IFAC, enquanto responsável pelo seu desenvolvimento. Neste ponto, cabe ressaltar que embora a IFAC seja uma entidade sediada na Europa e, portanto, tenha desenvolvido as IPSAS sob influência das tradições presentes nos países europeus, estas mesmas nações resolveram rejeitar as IPSAS e desenvolver um padrão normativo próprio.

Para Rogosic e Palos (2017, p. 14), “as IPSAS não são inteiramente adequadas para entidades públicas, pelo que surgiu a necessidade de um novo enquadramento – o *European Public Sector Accounting System* (EPSAS)”. Segundo os autores, a decisão pelo desenvolvimento das EPSAS foi motivada pelo fato de as IPSAS terem sido elaboradas a partir de padrões internacionais de contabilidade destinados ao setor privado.

Corroborando, algumas pesquisas evidenciam que os governos dos países ao redor do mundo apresentam diferentes graus de conformidade e de rejeição em relação às IPSAS (BAKRE; LAUWO; MCCARTNEY, 2017; ARAYA-LEANDRO et al., 2016; BRUSCA; GÓMEZ-VILLEGAS; MONTESINOS, 2016; BRUSCA; MARTÍNEZ, 2016; CHRISTIAENS et al., 2015; OULASVIRTA, 2014).

Além disso, no âmbito acadêmico, não existe um consenso quanto à adequação e aplicabilidade das IPSAS para a contabilidade governamental. Assim, parte da literatura defende que a adoção das IPSAS traz benefícios à contabilidade governamental, como: maior quantidade e qualidade das informações; maior transparência; melhora da *accountability*; e maior comparabilidade (BENITO; BRUSCA; MONTESINOS, 2007; BRUSCA; MARTÍNEZ, 2016; CHAN, 2003; DINIZ et al., 2015; IFAC, 2011; SUTCLIFFE, 2003).

Por outro lado, existem pesquisas contrárias à adoção dessas normas no setor público, principalmente pelo argumento de que as IPSAS seguem a lógica do setor privado (ADHIKARI; GÅRSETH-NESBAKK, 2016; CHAN, 2003; CHAN, 2008; CHRISTIAENS et al., 2012; GUTHRIE, 1998; OULASVIRTA, 2014; PALLOT, 1992).

Pelo exposto, embora haja divergências quanto à pertinência do emprego das IPSAS pelo setor público, observa-se a existência uma conjuntura ambiental na qual encontram-se presentes diversas organizações capazes de exercer pressões para que os governos e órgãos públicos adotem esse padrão normativo. Por sua vez, os governos e os órgãos públicos podem reagir de maneira distinta a essas pressões presentes no ambiente no qual estão inseridos.

Considerando que a implementação de novos procedimentos contábeis pelos governos e órgãos públicos, como consequência do processo de convergência às IPSAS, pode ser analisada sob a ótica das mudanças institucionais, diversas pesquisas utilizaram a teoria institucional para estudar o fenômeno da adoção das IPSAS (ADHIKARI; GÅRSETH-NESBAKK, 2016; BARBOSA, 2017; BARBOSA et al., 2015; LIMA, 2017; MNIF SELLAMI; GAFSI, 2017; SASSO, 2017; SILVA, 2016; VAN HELDEN; OUDA, 2016).

A teoria institucional analisa os fenômenos organizacionais por meio do entendimento de como as estruturas e ações organizacionais são legitimadas, servindo de base teórica para estudos que buscam compreender fenômenos organizacionais complexos, envolvendo aspectos socioculturais, comportamentais, valores partilhados e normas (PEREIRA, 2012).

Sob a ótica da teoria institucional, Dimaggio e Powell (1983) abordam o processo de homogeneização das instituições em busca de legitimação, analisando as diferentes perspectivas relacionadas ao conceito de isomorfismo. Alguns trabalhos indicam que o processo de adoção das IPSAS pelos governos vêm ocorrendo em virtude de pressões de organizações internacionais, configurando processos isomórficos (ADA; CHRISTIAENS, 2017; HASSAN, 2015; OULASVIRTA, 2014; YAMAMOTO; NOGUCHI, 2013). Para Zuccolotto, Rocha e Suzart (2017), a reforma da contabilidade pública brasileira, iniciada em 2008, também resulta de um processo isomórfico.

Pelo exposto, nota-se que a teoria institucional é amplamente utilizada no âmbito das pesquisas que investigam pressões ambientais sobre as organizações. Contudo, Oliver (1991) argumenta que a teoria institucional assume um certo pressuposto de conformidade e passividade da organização perante as pressões ambientais a que se encontra exposta, desse modo, negligenciando o polo ativo da organização, seus interesses, bem como sua capacidade de exercer controle e influência sobre o ambiente.

Oliver (1991) traz o arcabouço da teoria da dependência de recursos, de modo complementar à teoria institucional, e sugere que nos processos institucionais nos quais uma organização esteja sujeita às pressões ou expectativas externas, podem ocorrer diferentes respostas a tais pressões, variando em níveis dentro de uma escala de rejeição e conformidade.

Com base nas teorias institucional e da dependência de recursos, Oliver (1991) argumenta que as escolhas organizacionais são limitadas por uma variedade de pressões externas (PFEFFER; SALANCIK, 1978). que são oriundas de um ambiente coletivo e interconectado (DIMAGGIO; POWELL, 1983; PFEFFER; SALANCIK, 1978), no qual a sobrevivência das organizações depende das respostas à tais expectativas externas (MEYER; ROWAN, 1977; PFEFFER; SALANCIK, 1978).

Sob a ótica institucional, o ambiente institucional é formado por estruturas reguladoras, normatizadoras e cultural-cognitivas, que compreendem o Estado, agências governamentais, leis, tribunais, profissões, grupos de interesse e opinião pública (DIMAGGIO; POWELL, 1983; MEYER; ROWAN, 1977; MEYER; SCOTT, 1987; ZUCKER, 1987). Nesse sentido, as expectativas e demandas de conformidade advindas desses elementos externos presentes no ambiente dão origem a ideia de pressão institucional.

Segundo Oliver (1991), diante de pressões institucionais ambientais, as organizações podem apresentar cinco tipos de respostas estratégicas: aquiescer; negociar; esquivar; desafiar; e manipular. Para a autora, é possível identificar a resposta estratégica adotada por uma organização mediante a análise de dez dimensões preditivas consubstanciadas em cinco fatores institucionais: causa; agentes; conteúdo; controle; e contexto.

Desse modo, Oliver (1991) sugere o emprego de seu modelo em estudos empíricos dedicados a verificar a tendência de conformidade ou de resistência à institucionalização de novas práticas, e para identificar a estratégia organizacional adotada em resposta às pressões institucionais do ambiente.

Algumas pesquisas internacionais têm empregado os conceitos trazidos por Oliver (1991) no campo dos estudos referentes ao processo de reformas contábeis, promovidas pelos países, em decorrência das pressões ambientais pela implementação de práticas contábeis baseadas nas IPSAS (ADHIKARI; KURUPPU; MATILAL, 2013; ADHIKARI; MELLEMLVIK, 2011; CHRISTENSEN, 2005; GODDARD et al., 2016; GODDARD; MZENZI, 2015; VAN HELDEN; OUDA, 2016).

No Brasil, o modelo proposto por Oliver (1991) também foi empregado no campo das pesquisas sobre reforma contábil. Magliano Júnior (2012) analisou a resposta estratégica da Força Aérea Brasileira (FAB) quanto à implementação da Demonstração do Resultado Econômico (DRE). Por sua vez, Sasso (2017) buscou compreender as respostas estratégicas de três estados brasileiros às mudanças institucionais atreladas à adoção das normas brasileiras de contabilidade oriundas do processo de convergência às IPSAS.

Pelo exposto no presente tópico, é possível observar que o modelo de Oliver (1991) é capaz de contribuir para a compreensão de fenômenos organizacionais relativos à implementação de novas práticas, que são impulsionadas mediante a presença de pressões institucionais do ambiente. No presente trabalho é enfatizada a questão das respostas estratégicas adotadas por órgãos públicos brasileiros mediante as pressões ambientais para adoção de novos procedimentos contábeis fundamentados nas IPSAS.

1.2 QUESTÃO DE PESQUISA

No âmbito nacional, várias mudanças estão acontecendo no sistema contábil com a convergência às normas internacionais de contabilidade, seja no setor privado sob a influência das IFRS, ou no setor público, sob a influência das IPSAS (KUTIANSKI, 2015). Conforme Prieto e Martins (2015), no Brasil, a medida que deu início ao processo de convergência foi a Portaria do Ministério da Fazenda (MF) nº 184, de 25 de agosto de 2008 (MF, 2008), que estabeleceu diretrizes para a convergência da Contabilidade Pública brasileira às IPSAS.

Segundo Feijó e Bugarim (2008), a edição dessa portaria estabeleceu que a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) deveria conduzir as ações necessárias à convergência aos padrões internacionais da IFAC e às Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público editadas pelo CFC. No ano seguinte, o Decreto nº 6.976, de 7 de outubro de 2009 (BRASIL, 2009), que dispõe sobre as competências do Sistema de Contabilidade Federal, estabeleceu a promoção da convergência da contabilidade pública aos padrões internacionais como um dos objetivos do referido sistema, reforçando o papel da STN nesse processo.

Nesse sentido, o CFC e a STN passaram a atuar em parceria. O CFC, na qualidade de órgão profissional da classe contábil, ficou responsável pela tradução das IPSAS, enquanto à STN, como órgão central da contabilidade do Governo Federal, coube a condução do processo de convergência, que passou a ser operacionalizada, principalmente, por meio de dois documentos de abrangência nacional, quais sejam o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) e o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP).

Outro evento que merece ser destacado é a edição da Portaria STN nº 548, de 24 de setembro de 2015 (STN, 2015), que determinou prazos-limite de adoção dos procedimentos contábeis patrimoniais para os entes federados, por meio do Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPCP). Conforme o PIPCP, foram concedidos prazos mais curtos para adoção dos procedimentos contábeis patrimoniais pela União. Logo, espera-se que os órgãos públicos federais estejam mais adiantados em relação aos órgãos das demais esferas, favorecendo a busca por evidências concretas da adoção das IPSAS nesses órgãos.

Dentre os órgãos públicos federais, as Forças Armadas têm sido objeto de estudos acerca do processo de implantação das práticas contábeis inspiradas nas IPSAS, como no caso das recentes pesquisas de Almeida (2015), no âmbito da Aeronáutica, e de Barbosa (2017), no Exército Brasileiro. As Forças Armadas possuem estruturas contábeis organizadas e são responsáveis pela execução e prestação de contas de recursos públicos aplicados por suas diversas unidades gestoras estão espalhadas por todo o Brasil.

Além de vivenciarem o processo de implantação das IPSAS, argumenta-se que as Forças Armadas, por características intrínsecas à sua estrutura fortemente baseada na hierarquia e na disciplina, constituem organizações nas quais existe uma tendência maior ao cumprimento de leis, normas e regulamentos. Nesse contexto, na presente pesquisa, a Marinha do Brasil (MB) foi intencionalmente escolhida como objeto de estudo.

No que tange às novas práticas contábeis, segundo o PIPCP, os procedimentos de reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens móveis e imóveis; respectiva depreciação, amortização ou exaustão; e reavaliação e redução ao valor recuperável (exceto para bens do patrimônio cultural e de infraestrutura), que têm a IPSAS 17 – *Property, Plant, and Equipment* – como seu principal referencial normativo, já devem estar implementados no âmbito da União (STN, 2015).

Acerca desses procedimentos contábeis, alguns estudos anteriores no âmbito nacional dedicaram-se a verificar o nível de conformidade entre a IPSAS 17 e as primeiras NBC TSP (FRAGOSO et al., 2012; PRADO; PAIVA, 2017; SALLABERRY; VENDRUSCOLO, 2012). Outras pesquisas buscaram analisar os impactos da adoção dos procedimentos contábeis preconizados na IPSAS 17 sobre o patrimônio (SILVA et al., 2012) e sobre índices econômicos e financeiros (SILVA et al., 2014) de órgãos públicos.

Todavia, essas pesquisas sobre impactos foram realizadas mediante a aplicação de simulações, tendo em vista que constituem trabalhos conduzidos *ex ante*, ou seja, anteriores à adoção de fato das práticas contábeis. Além disso, tais estudos adotam a premissa de ocorrência de plena conformidade com a norma, ou seja, não levam em consideração a possibilidade de existência de algum nível de resistência por parte dos órgãos que deveriam adotar a norma, o que poderia ensejar em uma adoção parcial da prática, ou até mesmo em situações de adoção cerimonial e casos de *decoupling* (OLIVER, 1991).

Nesse contexto, nota-se que a MB passa por um processo de mudança institucional, no qual está sendo submetida a expectativas e pressões externas no sentido de implementar as práticas contábeis estabelecidas na IPSAS 17. Assim, no intuito de compreender como essa norma vêm sendo implementada na prática em um órgão público federal com tendências ao cumprimento de normas, no caso a MB, a presente dissertação procura responder à seguinte questão de pesquisa: **segundo a percepção de seus contadores, quais as respostas estratégicas apresentadas pela Marinha do Brasil às pressões institucionais exercidas para a implementação dos procedimentos contábeis patrimoniais preconizados na IPSAS 17?**

1.3 OBJETIVOS

Para responder à questão que norteia este estudo, foram estabelecidos os objetivos elencados a seguir:

1.3.1 Objetivo Geral

Analisar as respostas estratégicas apresentadas pela Marinha do Brasil às pressões institucionais exercidas para a implementação dos procedimentos contábeis patrimoniais preconizados na IPSAS 17, segundo a percepção de seus contadores.

1.3.2 Objetivos Específicos

- a) Analisar por que a MB está sendo pressionada a se conformar com tais práticas contábeis, abordando questões de legitimidade e eficiência;
- b) identificar quem são os agentes que exercem pressões para a implementação dessas práticas contábeis na MB, abordando aspectos de multiplicidade e dependência;
- c) verificar se, em termos de conteúdo, as práticas contábeis às quais a MB está sendo pressionada a se conformar são consistentes com seus objetivos organizacionais e se representam restrições para a sua autonomia;
- d) analisar como e por quais meios as pressões institucionais para a conformidade com tais práticas contábeis são exercidas, abordando aspectos de coerção legal e difusão voluntária;
- e) analisar o contexto ambiental em que as pressões institucionais para conformidade com tais práticas contábeis estão sendo exercidas, abordando fatores de incerteza e interconectividade;
- f) identificar possíveis aspectos de ordem administrativa e/ou organizacional apontados como capazes de influenciar a propensão de a MB apresentar conformidade ou resistência à implementação de tais práticas contábeis.

Cabe salientar que os cinco primeiros objetivos específicos constituem os aspectos a serem investigados conforme os fatores institucionais: causa; agentes; conteúdo; controle; e contexto. O estudo desses fatores e de suas dimensões preditivas proporciona a identificação das estratégias adotadas pela MB, permitindo o atingimento do objetivo geral proposto.

Por sua vez, o sexto objetivo específico advém das sugestões de pesquisas futuras de Oliver (1991), nas quais a autora estimula a busca por outros fatores de ordem administrativa, organizacional e quase-institucionais que sejam capazes de trazer novos *insights* acerca das forças de conformidade *versus* resistência em contextos institucionais.

1.4 JUSTIFICATIVA DA PESQUISA

Embora o debate sobre o processo de convergência às IPSAS já tenha sido objeto de estudos anteriores, a continuidade de pesquisas sobre esse tema mostra-se necessária e oportuna, uma vez que, o processo de implementação dos procedimentos contábeis definidos pelas NBC TSP já aprovadas pelo CFC faz parte do cotidiano dos órgãos públicos brasileiros.

Para Ruiz (2006, p. 60), o assunto proposto por uma pesquisa deve representar uma “contribuição objetiva ao esclarecer melhor um problema, ao cobrir uma lacuna, ao corrigir uma falsa interpretação, ao esclarecer aspectos até então obscuros, ao aprimorar a definição de um conceito ambíguo, ao promover o aprofundamento sobre um tema relevante”.

Conforme o objetivo geral estabelecido, o presente estudo procura analisar as respostas estratégicas apresentadas pela MB às pressões institucionais exercidas para a implementação dos procedimentos contábeis patrimoniais preconizados na IPSAS 17. Assim, espera-se que o estudo contribua para preencher uma lacuna na literatura contábil nacional, tendo em vista a escassez de estudos dedicados a compreender fatores ligados às forças de resistência e conformidade na implementação das IPSAS nos órgãos públicos brasileiros.

Portanto, observa-se que o pano de fundo da presente pesquisa refere-se ao comportamento das organizações públicas em resposta às demandas externas para a adoção das IPSAS. Ao fazer uso do modelo de Oliver (1991), a pesquisa aprofunda as discussões sobre aspectos relevantes do processo de implementação de novas práticas contábeis em órgãos públicos brasileiros, tais como: as motivações da implementação; os agentes envolvidos no ambiente institucional; como o órgão enxerga o conteúdo da nova prática; fatores ligados ao controle e ao contexto do processo de implementação; e outros tópicos de ordem administrativa e organizacional.

Nesse contexto, a seleção da MB como objeto de análise se deu de maneira intencional, pois considerou-se que a organização representa um caso rico em informação, cujo estudo iluminará as questões pesquisadas. A lógica e o poder da amostragem intencional consistem em selecionar casos ricos em informação para o estudo em profundidade (PATTON, 1990). Dentre

as diferentes estratégias para selecionar intencionalmente casos ricos em informações, considera-se que a MB representa, simultaneamente, uma amostra de intensidade e crítica.

Uma amostra de intensidade consiste em casos ricos em informação que manifestam intensamente o fenômeno de interesse (PATTON, 1990). Sob a lógica da amostragem de intensidade, observa-se que a MB constitui um exemplo rico do fenômeno de interesse, tendo em vista a ideia de que a organização possui fortes tendências ao cumprimento de leis e regulamentos.

Do mesmo modo, o caso selecionado para estudo também pode ser considerado crítico. Segundo Patton (1990), os casos críticos são aqueles que, por algum motivo, são particularmente importantes no esquema das coisas. O autor salienta que, uma pista para a existência de um caso crítico é uma afirmação de que "se isso não acontecer lá, não acontecerá em lugar algum".

Analogamente, argumenta-se que, se os novos normativos contábeis não forem bem aceitos no âmbito de uma organização que possui tendência ao cumprimento de normas, é provável que a adoção desses normativos sofra maior resistência em outros órgãos. Além disso, a MB possui peculiaridades relacionadas à gestão de certos ativos, como os navios, tornando o estudo da implementação de práticas de contabilização do ativo imobilizado particularmente interessante.

Outro ponto que merece destaque refere-se ao momento atual da contabilidade pública brasileira, no qual os seus principais normativos – MCASP e NBC TSP – procuram resgatar as reais finalidades da contabilidade governamental, direcionando-a para o controle patrimonial, para a prestação de contas, bem como para a apuração de resultados em auxílio à tomada de decisão (SAUERBRONN; SILVA, 2017).

Contudo, para que tais objetivos sejam atendidos, é fundamental que os procedimentos estabelecidos na IPSAS 17 sejam implementados pelas entidades governamentais, tendo em vista que a adoção de procedimentos contábeis, tais como reconhecimento, mensuração, redução a valor recuperável e depreciação, são capazes de gerar alterações significativas no patrimônio das entidades do setor público (SANTOS; ALVES, 2015; SILVA, 2011).

No âmbito da União, para possibilitar a confecção de relatórios contábeis fidedignos e para que haja um adequado controle do patrimônio, é preciso que os órgãos públicos federais tenham adotado tais procedimentos de modo efetivo. Logo, torna-se imperioso investigar se a adoção desses novos procedimentos tem encontrado maior grau de conformidade ou de resistência nesses órgãos públicos, bem como discutir os aspectos que podem influenciar a propensão desses órgãos a apresentarem maior ou menor resistência.

Ressalta-se que a pesquisa pretende relatar em profundidade uma realidade pela qual todos os órgãos públicos brasileiros estão tendo que lidar atualmente, qual seja o processo de implementação de novos procedimentos contábeis inspirados nas IPSAS. Processo este que ocorre em um ambiente de pressões institucionais e, portanto, está sujeito a diferentes tipos de respostas em termos de conformidade e resistência.

Por todo o exposto no presente tópico, espera-se que, por meio do relato da experiência vivenciada na Marinha do Brasil no tocante à implementação dos procedimentos contábeis preconizados na IPSAS 17, o estudo possa contribuir tanto para a literatura contábil nacional quanto para outras organizações públicas envolvidas no mesmo processo.

1.5 DELIMITAÇÕES DO ESTUDO

A pesquisa trata da implementação das práticas contábeis decorrentes da IPSAS 17, estando limitada ao âmbito público. O objeto de estudo é um órgão público federal, a Marinha do Brasil, cujos membros que participaram da pesquisa foram selecionados com base no conhecimento contábil que possuem para opinar sobre o tema investigado. Portanto, o público alvo do estudo foi constituído pelos contadores da Diretoria de Finanças da Marinha (DFM), setorial contábil da MB, e pelos contadores dos órgãos subordinados à DFM dentro da estrutura de contabilidade da MB. Sendo assim, não houve coleta de dados de outros integrantes da MB.

No tocante às delimitações da esfera normativa, o presente estudo considera a 7ª edição do MCASP (STN, 2016), bem como a NBC TSP 07 (CFC, 2017), que servem de referencial normativo aos procedimentos contábeis de reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens móveis e imóveis; respectiva depreciação, amortização ou exaustão; e reavaliação e redução ao valor recuperável (exceto para bens do patrimônio cultural e de infraestrutura). Ressalta-se que, conforme preconizado no PIPCP, tais procedimentos contábeis já devem estar em vigor na União, com possibilidade de verificação pelo Sistemas de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro (Siconfi) desde o ano de 2017, com dados de 2016.

Quanto à delimitação teórica da dissertação, tendo em vista que, em seu cerne, o problema de pesquisa envolve a investigação dos fenômenos da conformidade e da resistência às pressões institucionais ambientais, optou-se pela utilização do arcabouço teórico trazido pela teoria institucional e pela teoria da dependência de recursos, que dá suporte ao modelo de análise proposto por Oliver (1991).

1.6 ESTRUTURA DA DISSERTAÇÃO

A presente dissertação encontra-se estruturada em cinco capítulos, a saber: (i) introdução, (ii) referencial teórico, (iii) procedimentos metodológicos, (iv) resultados e (v) considerações finais. A exceção do último capítulo, os demais estão divididos em subtópicos. Além dos capítulos anteriormente mencionados, o trabalho traz as referências bibliográficas utilizadas, bem como apêndices e anexos.

Inicialmente, o capítulo introdutório contextualiza o estudo, apresenta as questões de pesquisa e estabelece os objetivos gerais e específicos. O primeiro capítulo traz também as justificativas e contribuições, bem como as delimitações do estudo, finalizando com este subtópico referente à estrutura da dissertação.

O segundo capítulo se divide em três tópicos. O primeiro aborda as teorias institucional e da dependência de recursos, tratando ainda das respostas estratégicas e dos fatores institucionais apontados por Oliver (1991). O tema do segundo tópico é a convergência aos padrões internacionais de contabilidade, tratando das IPSAS e das principais críticas ao processo de convergência. A terceira parte refere-se ao processo de convergência nacional, que engloba o contexto histórico, marcos normativos, principais atores e dinâmica do processo de convergência, além de elencar alguns estudos anteriores.

Em seguida, por meio de cinco seções, o terceiro capítulo aborda os procedimentos metodológicos. Assim, a primeira seção caracteriza o método e as técnicas de pesquisa, discorrendo ainda sobre a estratégia e o desenho da pesquisa. A segunda seção realiza a caracterização da organização e dos participantes do estudo. Na sequência, o instrumento de coleta de dados é apresentado na terceira parte, enquanto a quarta seção traz os procedimentos de coleta e análise dos dados. Por fim, são detalhadas as limitações do método.

O quarto capítulo apresenta os resultados, relatando a implementação dos novos procedimentos de contabilização do ativo imobilizado na MB, a partir dos fatores institucionais de Oliver (1991). Assim, o capítulo apresenta a resposta estratégica mais compatível com o comportamento apresentado pela MB, bem como analisa outros aspectos capazes de favorecer ou dificultar a conformidade da MB com essas práticas. Ademais, é realizada uma análise da evolução da contabilização dos bens móveis da MB.

Finalizando, o quinto capítulo traz as considerações finais da pesquisa, apresentando as principais conclusões do estudo considerando os objetivos da pesquisa, bem como aponta as limitações do estudo e as sugestões para pesquisas futuras.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 TEORIA INSTITUCIONAL E TEORIA DA DEPENDÊNCIA DE RECURSOS

A teoria institucional e a teoria da dependência de recursos destacam-se no campo do conhecimento dos estudos organizacionais. Ambas as teorias são capazes de prover arcabouços teóricos fundamentais à compreensão das organizações, em especial no que se refere à relação entre as organizações e o ambiente no qual estão inseridas (HESSELS; TERJESSEN, 2010).

Sabe-se que existem críticas acerca do emprego de teorias de bases divergentes na realização de pesquisas acadêmicas, como no caso da teoria institucional – cuja base está no comportamento irracional dos indivíduos – em conjunto com teorias de base contingencial, cuja base é racional. Contudo, a presente pesquisa foi conduzida em linha com a ideia de autores como Hessels e Terjesen (2010) e Oliver (1991), que defendem a pertinência da utilização da teoria institucional e da teoria da dependência de recursos, de modo complementar, para o estudo das mudanças institucionais.

Pela extensão do conteúdo e por questão de foco do estudo, não se pretende realizar uma ampla revisão sobre as duas teorias. De fato, o objetivo dessa seção é abordar os tópicos principais dessas duas correntes teóricas, a fim de apresentar os conhecimentos necessários à compreensão do modelo proposto por Oliver (1991), que permite a identificação das possíveis respostas estratégicas das organizações às pressões institucionais. Cabe informar que ambas as teorias são abordadas nessa pesquisa sob o prisma sociológico.

2.1.1 Teoria Institucional

Iniciando pela teoria institucional, nota-se que embora a sua origem remonte ao final do século XIX e começo do século XX, somente a partir da década de 1970 começaram a surgir abordagens institucionais voltadas às organizações, despertando um novo interesse das ciências sociais por esta teoria (CARVALHO; VIEIRA; LOPES, 1999; SCOTT, 2001).

Apresentando algumas características da teoria institucional, bem como tentando defini-la, Barley e Tolbert (1997, p.94) mencionam que:

A teoria institucional destaca influências culturais no processo decisório e estruturas formais. A teoria sustenta que organizações e os indivíduos que as compõem, estão suspensas numa teia de valores, normas, regras, crenças, e premissas assumidas (*taken-for-granted*), que são ao menos parcialmente criadas por eles próprios. (BARLEY; TOLBERT, 1997, p. 94).

Segundo Tolbert e Zucker (1999), a teoria institucional busca esclarecer as razões que fazem surgir uma instituição, explicar questões ligadas à estabilidade e transformação organizacional, além de entender a forma como a cultura e a ação se estruturam na organização. Desse modo, procura explicar os fenômenos organizacionais a partir da compreensão da forma e das razões que levam à institucionalização de estruturas e processos organizacionais (FACHIN; MENDONÇA, 2003).

Por sua vez, Scott (2005, p. 460) traz uma contribuição esclarecedora ao afirmar que a teoria institucional:

[...] considera os processos pelos quais estruturas, incluindo esquemas, regras, normas e rotinas se tornam estabilizadas como diretrizes impositivas para o comportamento social. Ela investiga como estes elementos são criados, difundidos, adotados e adaptados no tempo e espaço; e como eles declinam e caem em desuso. Embora o tema ostensivo é a estabilidade e a ordem social, estudantes de instituições precisam investigar não apenas o consenso e a conformidade, mas o conflito e as mudanças nas estruturas sociais. (SCOTT, 2005, p. 460)

Uma vez apresentados alguns dos aspectos centrais da teoria institucional, faz-se necessário abordar o conceito de instituição. Na visão de Scott (2008, p. 48), as instituições constituem uma “composição de elementos reguladores, normativos e cultural-cognitivos que, aliados às atividades associadas e recursos, proporcionam estabilidade e significado à vida social.” Segundo o autor, as instituições podem ser transportadas por diversos tipos de mecanismos, tais como culturais, estruturais e de rotinas.

Partindo da sua visão de instituição, Scott (2008) desenvolveu um modelo analítico baseado em três pilares, que ajuda a compreender como as instituições influenciam o comportamento social, no qual cada pilar é associado a determinadas dimensões. O Quadro 1 ilustra o modelo proposto por Scott (2008), considerando as contribuições feitas por Cintra (2011) acerca da justificativa típica e do rótulo para cada um dos pilares.

Quadro 1 – Pilares institucionais

| Ocorrência | Pilar Regulativo | Pilar Normativo | Pilar Cultural-Cognitivo |
|----------------------|----------------------------|--------------------------|--|
| Base de conformidade | Utilidade | Obrigação social | Aceito como verdade |
| Base de comando | Regras regulatórias | Expectativas de adesão | Esquemas constitutivos |
| Mecanismo | Coercitivo | Normativo | Mimético |
| Lógica | Instrumentalidade | Adequa o | Ortodoxia |
| Indicadores | Regras, leis e san es | Certifica o, qualifica o | Predomínio, difusão |
| Sentimento | Medo, Culpa/Inocência | Vergonha/Honra | Certeza/Confusão |
| Base de legitimidade | Legalmente sancionada | Moralmente direcionada | Culturalmente mantida, conceitualmente correta |
| Justificativa típica | “Somos obrigados a fazer.” | “  o que devemos fazer.” | “  assim que se faz.” |
| Rótulo | Mandat rio |  tico |  bvio |

Fonte: Scott (2008, p. 51); Cintra (2011, p. 67).

De acordo com Scott (2008), no pilar regulativo são abordados aspectos relacionados ao processamento regulatório, que engloba a capacidade de determinar regras, fiscalizar o seu cumprimento, bem como realizar atividades de sanção – recompensa ou punição – a fim de influenciar comportamentos futuros. Segundo o autor, o pilar regulativo ressalta a relevância sobre a função do Estado, como agente regulador do comportamento social.

Sobre o pilar normativo, sua ênfase “recai sobre modelos normativos que introduzem uma dimensão prescritiva, avaliativa e obrigatória à vida social.” (SCOTT, 2008, p.54). Para o autor, a dimensão prescritiva refere-se às expectativas normativas de comportamento, que são vistas como elementos de pressão externa para os atores sociais. Já a dimensão avaliativa diz respeito a um processo de avaliação própria, que é capaz de gerar sentimentos como remorso ou respeito próprio, também funcionando como mecanismo de pressão sobre os atores sociais, no sentido de promover a conformidade com as normas em vigor.

Por sua vez, o pilar cultural-cognitivo refere-se ao compartilhamento de pressupostos e concepções, que formam a natureza da realidade social, e dos modelos por meio dos quais o conhecimento e os significados são produzidos. Nesse pilar o foco são os fatores simbólicos das ações, que resultam dos processos interpretativos e das imagens que os indivíduos fazem do ambiente. Assim, partilha-se da noção de que os processos interpretativos internos são constituídos a partir de estruturas culturais externas, nas quais os atores sociais desempenham padrões de ação repetitivos que, gradativamente, podem ser habitualizados e atingirem o *status* de verdadeiro (SCOTT, 2008).

Conforme o Quadro 1, cabe enfatizar as bases de legitimidade conferidas a cada um dos três pilares. Nesse sentido, nota-se que: no pilar regulatório, destaca-se a conformidade com as regras, sendo a legitimidade legalmente sancionada; no pilar normativo, a base de legitimidade refere-se a atitudes moralmente direcionadas; e no pilar cultural-cognitivo, a legitimidade origina-se do emprego de um modelo de referência ou da definição de situações comuns, no qual a base de legitimação é culturalmente mantida e conceitualmente correta.

Dentre as contribuições trazidas pela teoria institucional, destaca-se o seu auxílio para a compreensão dos processos de legitimação e de isomorfismo, especialmente no tocante às mudanças organizacionais decorrentes da busca por conformidade com padrões institucionais (SCOTT, 1987). Vejamos como essas bases de legitimidade foram estabelecidas e como se relacionam aos os processos isomórficos aos quais as organizações estão sujeitas.

Inicialmente, cabe destacar que Suchman (1995, p. 574) define legitimidade como “uma percepção ou premissa generalizada de que as ações de uma organização são desejáveis, próprias ou apropriadas dentro de algum sistema socialmente construído de normas, valores,

crenças e definições.” Nesse sentido, “uma organização é considerada legítima se suas ações estiverem enquadradas no sistema vigente, no ambiente de normas, valores e crenças” (PASSOLONGO; ICHIKAWA; REIS, 2004, p. 20). Complementando, Machado-da-Silva, Fonseca e Crubellate (2005, p. 29) afirmam que:

Legitimidade é a palavra-chave da teoria neo-institucional, pois é o elemento que permite a manutenção ou a mudança das instituições, questionamentos a respeito da adequação das práticas, normas e procedimentos em razão de pressões internas e externas podem impossibilitar a reprodução dos padrões institucionalizados, acarretando a perda da sua legitimidade. (MACHADO-DA-SILVA; FONSECA; CRUBELLATE, 2005, p. 29)

Meyer e Rowan (1977) estudaram o emprego de práticas para assegurar a legitimidade em determinados ambientes. Para os autores, as regras institucionais atuam como mitos nas organizações, se tornando necessárias à obtenção de legitimidade, na busca pela sobrevivência da organização no ambiente. Para os autores, a adoção de regras institucionais em busca de legitimidade, pode negligenciar questões relacionadas à eficiência da organização.

Diversas mudanças ocorrem como resultado de mitos do ambiente institucionalizado, sendo tomadas como corretas ou necessárias sem, contudo, atender às demandas efetivas da organização em particular (MEYER; ROWAN, 1977). Ainda segundo os autores, a interdependência e a troca de conhecimento entre as organizações podem tornar essas organizações semelhantes àquelas pertencentes ao mesmo ambiente organizacional.

Selznick (1996) acrescenta que a legitimidade pode funcionar como uma forma de justificar as práticas adotadas pela organização. Segundo o autor, considerando que a organização é sensível à cultura do ambiente organizacional em que está inserida, ela também está sujeita ao processo de isomorfismo institucional. Face ao exposto, o fenômeno da legitimação pode conduzir às organizações a um processo de homogeneização, ou seja, pode levar às organizações a tornarem-se idênticas em determinado ambiente.

Segundo DiMaggio e Powell (1983), durante a sua fase inicial, as organizações podem empregar formas variadas e passar por mudanças constantes, mas com o decorrer do tempo, existe uma tendência à homogeneização, na qual as organizações buscam compatibilidade com o ambiente em que estão inseridas, não objetivando, necessariamente, tornar-se mais eficientes.

Para DiMaggio e Powell (1983), o conceito de “isomorfismo” é o que melhor representa o processo de homogeneização, pois constitui um processo, por meio do qual, as organizações sofrem pressões no sentido de adotar práticas semelhantes àquelas empregadas pelas demais entidades do ambiente organizacional em que estão inseridas. Além disso, DiMaggio e Powell (2005) acrescentam que as organizações não competem apenas por clientes e recursos, mas

competem também por aspectos como adequação social e econômica, poder político e legitimação institucional.

DiMaggio e Powell (2005) identificaram três diferentes mecanismos por meio dos quais as mudanças isomórficas institucionais ocorrem: o isomorfismo coercitivo; o isomorfismo normativo; e o isomorfismo mimético. Segundo os autores, cada um desses tipos de isomorfismo está associado à diferentes fontes de pressões ambientais, porém, de certo modo, todos buscam obter legitimidade.

Segundo DiMaggio e Powell (2005), o isomorfismo coercitivo resulta de pressões, formais e informais, exercidas por outras organizações das quais a entidade dependa por conta de expectativas culturais da sociedade, estando associado ao ambiente legal e a influências políticas. Para os autores, em certas situações, as mudanças organizacionais constituem respostas diretas a mandamentos governamentais, como por exemplo, mudanças legislativas.

De acordo com DiMaggio e Powell (2005), o isomorfismo normativo resulta de pressões atreladas à profissionalização, ou seja, aos papéis exercidos por classes profissionais. Os autores apontam a profissionalização como um esforço coletivo, de membros de uma certa profissão, para estabelecer condições e métodos de trabalho, a fim de controlar a elaboração de procedimentos e determinar uma base cognitiva e de legitimação para sua autonomia.

Por sua vez, DiMaggio e Powell (2005) indicam que o isomorfismo mimético deriva de respostas padronizadas à incerteza, fazendo com que as organizações adotem modelos de outras organizações consideradas bem-sucedidas ou legítimas. Ou seja, certas organizações sentem-se inseguras sobre a sua forma de atuar e, então, resolvem adotar padrões estabelecidos por outras organizações, tomadas como sólidas, eficientes e bem-sucedidas em seu campo de atuação.

Cada um dos três tipos de isomorfismo institucional tem origem em tipos diferentes de pressões externas, que podem ser associadas aos pilares institucionais propostos por Scott (2008). Logo, observa-se que o isomorfismo coercitivo se relaciona com o pilar regulativo, enquanto o isomorfismo normativo pode ser atrelado ao pilar normativo e, por fim, o isomorfismo mimético está ligado ao pilar cultural-cognitivo.

Conforme pode-se depreender dos trabalhos de DiMaggio e Powell (2005) e de Scott (2008), o ambiente organizacional exerce diferentes tipos de pressões sobre as organizações e, conseqüentemente, estruturas organizacionais são formadas e alteradas ao longo do tempo, sendo tais fenômenos objetos centrais de análise da teoria institucional.

Sintetizando os principais aspectos da teoria institucional, Hessels e Terjesen (2010) destacam que esta corrente tem como princípio básico o fato de que as organizações adotam práticas consideradas aceitáveis e legítimas no campo organizacional. Segundo os autores, a

teoria institucional se apoia no pressuposto de que as organizações operam em uma estrutura social de normas, valores e suposições sobre o que constitui um comportamento adequado.

2.1.2 Teoria da Dependência de Recursos

Na seção anterior, procurou-se abordar os principais conceitos, características e aspectos pertencentes ao campo da teoria institucional, que possuem relação com o objetivo deste trabalho. Nesta seção, são apresentados os aspectos centrais da teoria da dependência de recursos, a fim de demonstrar como tais vertentes teóricas podem se complementar.

A teoria da dependência de recursos também faz parte do campo da ciência que busca compreender as relações entre as organizações e o seu ambiente. Sua origem data da década de 1970, quando Pfeffer e Salancik (1978) analisaram o controle externo das organizações sob a ótica da dependência de recursos.

Inicialmente, cabe mencionar que, segundo Barney e Arikan (2001, p. 138), recursos podem ser entendidos como “ativos tangíveis e intangíveis que as organizações utilizam para conceber e implantar suas estratégias”. Dentre os recursos tangíveis, encontram-se os financeiros e os físicos, já os recursos intangíveis contemplam tanto capital humano (ex: experiência, treinamento, relacionamento) como capital organizacional (ex: cultura, reputação).

Hessels e Terjesen (2010) abordam a necessidade de uma organização obter recursos do ambiente externo como ponto chave para a sua sobrevivência. Nesse sentido, os autores apontam a escassez de recursos como ponto central da teoria da dependência de recursos, destacando a competição existente entre as organizações para a obtenção desses recursos.

Para que possam realizar as operações a que se destinam, as organizações carecem de recursos. Considerando que nem sempre as organizações controlam os recursos necessários ao desempenho de suas atividades, elas estabelecem relações de interação com outros agentes capazes de prover tais recursos, ensejando em uma relação de dependência junto ao ambiente (PFEFFER; SALANCIK, 2003).

De acordo com Pfeffer e Salancik (2003), para compreender essa relação originada da demanda por recursos, faz-se necessário o entendimento sobre outros aspectos, tais como controle, poder e escassez. Os autores destacam que o controle sobre determinado recurso confere poder à organização em relação a outras organizações dependentes de tal recurso. Ademais, quanto maior a escassez de certo recurso, maior será o poder e o controle exercidos pelas organizações que o possuem.

O conceito de interdependência representa um dos pontos centrais da teoria da dependência de recursos. Segundo Pfeffer e Salancik (2003, p. 40), a “interdependência é a razão pela qual nada resulta na maneira desejada. Qualquer evento que dependa de mais de um agente corresponde a resultado baseado em agentes interdependentes.” Desse modo, tal conceito deriva do fato de que as organizações não são capazes de controlar todos recursos de que necessitam, bem como não possuem total controle sobre os resultados almejados.

Face ao exposto, Pfeffer e Salancik (2003) sugerem que o fenômeno da interdependência constitui o pano de fundo para que os agentes controladores de recursos possam exercer seu poder de influência sobre as organizações que dependam de tais recursos. Pfeffer e Salancik (2003, p. 44) apontam dez outros fatores capazes de tornar as organizações mais propensas a ceder às influências dos atores sociais:

1. A organização focal está ciente de suas demandas.
2. A organização focal obtém alguns recursos do ator social que faz as demandas.
3. O recurso é uma parte crítica ou importante da operação da organização focal.
4. O ator social controla a alocação, acesso ou uso do recurso sendo que fontes alternativas do recurso não estão disponíveis para a organização focal.
5. A organização focal não controla a alocação, acesso ou uso de outros recursos críticos à operação e à sobrevivência do ator social.
6. As ações ou outputs da organização focal são visíveis e podem ser acessadas pelo ator social para julgar se as ações cumprem com suas demandas.
7. A satisfação dos pedidos do ator social pela organização focal não está em conflito com a satisfação das demandas de outros agentes do ambiente com o qual a organização focal é interdependente.
8. A organização focal não controla a determinação, formulação ou expressão das demandas do ator social.
9. A organização focal é capacitada para desenvolver ações ou resultados que satisfarão as demandas externas.
10. A organização deseja sobreviver.

Diante desse cenário, observa-se que, por um lado, os atores sociais buscam explorar e ampliar as condições que lhes permitem exercer maior controle e, conseqüentemente, maior poder de influência sobre a organização focal. Por outro lado, os gestores organizacionais, por meio da adoção de estratégias comportamentais ativas, procuram diminuir a dependência de recursos desses atores sociais e, portanto, mitigar a necessidade de se conformar com o ambiente (PFEFFER; SALANCIK, 2003).

Face ao exposto, cabe destacar que uma das principais características da teoria da dependência de recursos é o comportamento ativo das organizações perante as contingências do ambiente. Em outras palavras, sob a perspectiva da dependência de recursos, mesmo diante de pressões ambientais, as organizações buscam apresentar comportamentos ativos de acordo com seus interesses próprios.

Passando a comparar as perspectivas institucional e da dependência de recursos, ressalta-se que embora a teoria da dependência de recursos divirja da teoria institucional em alguns aspectos, ambas apresentam importantes pontos de convergência (PFEFFER; SALANCIK, 2003). O Quadro 2 resume os pontos principais dessa comparação.

Quadro 2 – Comparação entre as teorias institucional e da dependência de recursos

| Fator de Explicação | Teoria Institucional | Teoria da Dependência de Recursos |
|--|--|---|
| Contexto do comportamento organizacional | Ambiente institucional. | Ambiente de tarefas. |
| | Sem possíveis escolhas comportamentais. | Com possíveis escolhas comportamentais. |
| | Conformidade com as crenças e normas coletivas. | Necessidade de lidar com interdependências. |
| | Pressões invisíveis. | Pressões visíveis. |
| | Isomorfismo. | Adaptação. |
| | Aderência às normas e regras. | Administração de recursos escassos. |
| | - Escolha organizacional restringida pelas múltiplas pressões externas. - Ambiente organizacional coletivo e interconectado. - Sobrevivência organizacional depende da capacidade de resposta às expectativas e demandas externas. | |
| Motivos do comportamento organizacional | Persistência organizacional. | Redução de incertezas. |
| | Hábito e convenção. | Poder e influência. |
| | Valor social. | Mobilização de recursos. |
| | Conformidade com critérios externos. | Controle dos critérios externos. |
| | Interesses institucionalmente definidos. | Interesses políticos e calculados. |
| | Submissão. | Não submissão. |
| | - As organizações buscam legitimidade, estabilidade e previsibilidade. - As organizações são dirigidas por interesses. | |
| Princípios Básicos | As organizações adotam práticas consideradas aceitáveis e legítimas no campo organizacional. | As organizações demandam recursos provenientes do ambiente. |
| | | A escassez de recursos faz com que as organizações busquem inovações que usem recursos alternativos. |
| Premissas | As organizações operam em um quadro social de normas, valores e suposições sobre o que constitui um comportamento adequado. | As organizações fazem escolhas ativas para alcançar os objetivos. |
| | | As organizações respondem às demandas realizadas por outros atores do ambiente. |
| | | As organizações tentam minimizar sua dependência de recursos dos quais dependem muito. |
| | | - A escolha organizacional é limitada por múltiplas pressões externas. - As organizações enfrentam pressões competitivas e podem depender ou serem afetadas por outros atores do ambiente. - As organizações preocupam-se em construir legitimidade e aceitação frente aos seus <i>stakeholders</i> externos. |
| Autores seminais | DiMaggio, Powell, Scott, Selznick. | Pfeffer, Salancik. |

Fonte: Hessels e Terjesen (2010, p. 206) e Oliver (1991, p. 147).

De modo geral, observa-se que a teoria institucional concentra sua análise em aspectos como: crenças, normas e valores; isomorfismo; legitimidade; e institucionalização. Ademais, cabe destacar que sob a ótica institucional as organizações apresentam um comportamento preponderantemente passivo mediante as pressões ambientais a que estão sujeitas.

Por sua vez, a teoria da dependência de recursos centra sua análise em fatores relacionados ao fluxo de recursos necessários à sobrevivência das organizações e a interdependência existente entre os agentes que atuam no ambiente. Além disso, é importante ressaltar que, diferentemente da teoria institucional, a teoria da dependência de recursos atribui um comportamento ativo às organizações na busca por estratégias que propiciem a sua sobrevivência (HESSELS; TERJESEN, 2010).

Outros aspectos relevantes elencados no Quadro 2 referem-se aos pontos convergentes das duas teorias. Oliver (1991) salienta que, em ambas, as decisões organizacionais sofrem restrições oriundas de múltiplas pressões externas, em um contexto organizacional coletivo e interligado, no qual a sobrevivência das organizações depende da sua capacidade de responder às pressões ambientais. Além disso, a autora destaca a busca por legitimidade, estabilidade e previsibilidade, bem como os interesses organizacionais, como motivos do comportamento organizacional.

2.1.3 Respostas estratégicas aos processos institucionais

A fim de compreender o comportamento organizacional em ambientes institucionais, Oliver (1991) buscou identificar diferentes tipos de respostas estratégicas que as organizações podem apresentar como resultado de pressões institucionais de conformidade a que estão sujeitas, desenvolvendo uma estrutura conceitual para prever a ocorrência de estratégias alternativas.

Com base na teoria institucional e na teoria da dependência de recursos, Oliver (1991) indica que o comportamento organizacional pode variar de acordo com o grau de agência e de resistência ativa em resposta a pressões institucionais, dependendo da natureza e do contexto das próprias pressões.

Para Oliver (1991), dependendo das pressões institucionais em relação à conformidade exercidas sobre as organizações, as respostas estratégicas organizacionais podem variar de conformes a resistentes, de passivas a ativas, de pré-conscientes a controladoras, de impotentes a influentes, e de habituais a oportunistas.

Assim, a autora estabeleceu uma tipologia com cinco espécies de respostas estratégicas que, em termos de agência ativa da organização, variam da passividade a crescente resistência ativa: aquiescer, negociar, evitar, desafiar e manipular. O Quadro 3 apresenta essas estratégias, bem como suas possíveis táticas e respectivos exemplos.

Quadro 3 – Respostas estratégicas aos processos institucionais

| Estratégias | Táticas | Exemplos |
|--------------------------------|-------------------------|---|
| Aquiescer | Habituar-se | Seguir normas invisíveis, tomadas como certas. |
| | Imitar | Imitar modelos institucionais |
| | Conformar-se | Obedecer a regras e aceitar normas |
| Negociar (ajustar, acordar) | Equilibrar | Equilibrar as expectativas de múltiplos agentes |
| | Pacificar | Colocar e acomodar elementos institucionais |
| | Barganhar | Negociar com partes institucionais interessadas |
| Evitar | Dissimular | Disfarçar a não-conformidade |
| | Amortecer (proteger-se) | Afrouxar embargos institucionais |
| | Escapar | Alterar metas, atividades ou domínios |
| Desafiar | Dispensar | Ignorar normas e valores explícitos |
| | Contestar | Contestar regras e requisitos |
| | Atacar | Atacar as fontes de pressão institucional |
| Manipular | Cooptar | Atrair (aliciar) agentes influentes |
| | Influenciar | Modelar valores e critérios |
| | Controlar | Dominar agentes e processos institucionais |

Fonte: Oliver (1991, p. 152).

A estratégia de aquiescer depende do grau de consciência da organização quanto a três fatores, quais sejam: a sua intenção de se conformar; os processos institucionais a que está sujeita; e suas expectativas de que a conformidade atenderá aos seus próprios interesses. Ressalta-se que a estratégia de aquiescer pode ocorrer por meio das táticas de habituar-se, imitar ou conformar-se.

A tática de habituar-se diz respeito à adesão inconsciente ou cega a regras ou valores preconcebidos ou tomados como certos (*taken-for-granted*). Esse processo está ligado ao reconhecimento de normas ou valores institucionais como corretos pelos atores sociais, que passam a reproduzi-los de modo inconsciente, repetitivo e contínuo, até que se tornem uma prática habitual nas organizações.

A tática de imitar está relacionada ao isomorfismo mimético, no qual as organizações, de maneira consciente ou inconsciente, passam a adotar modelos institucionais de outras organizações, que são vistas como organizações de sucesso, cujas práticas passaram a ser consideradas aceitas e confiáveis (DIMAGGIO; POWELL, 1983).

Por sua vez, a tática de conformar-se é definida por Oliver (1991) como obediência consciente ou incorporação de valores, normas ou requisitos institucionais. A conformidade é considerada mais ativa do que o hábito ou a imitação, pois a organização escolhe, de modo consciente e estratégico, cumprir pressões institucionais na expectativa de obter benefícios

específicos, tais como apoio social, recursos ou previsibilidade (DIMAGGIO, 1988; MEYER; ROWAN, 1983; PFEFFER; SALANCIK, 1978).

A estratégia de negociar representa o limite da resistência organizacional à pressão institucional, no qual ocorre o confronto entre as expectativas institucionais e os objetivos organizacionais internos relacionados à eficiência ou à autonomia. Esta estratégia pode se apresentar por meio de três táticas – equilibrar, pacificar ou barganhar – adotadas no sentido de se conformar às demandas institucionais. Porém, na negociação, a conformidade ocorre parcialmente e as organizações são mais ativas na promoção de seus interesses próprios.

Na tática de equilibrar, a organização tenta acomodar as múltiplas demandas de *stakeholders* e os seus interesses internos. Particularmente, quando as expectativas externas entram em choque, os interesses das organizações podem ser atendidos de forma mais eficaz por meio da adoção de um compromisso considerado aceitável mediante os objetivos organizacionais e as expectativas externas concorrentes.

Já a tática de pacificar representa a conformidade parcial com as expectativas de um ou mais agentes externos. Organizações que aplicam essa tática costumam ser menos resistentes a pressões institucionais, dedicando a maior parte de suas energias para apaziguar a fonte institucional a qual resistiu. Exemplificando, pode-se citar o caso de uma organização que busca atender minimamente aos requisitos estipulados por uma agência reguladora, visando a continuidade de suas atividades e buscando não se indispor com o órgão regulador.

A barganha é uma tática mais ativa de negociar e envolve o esforço da organização em tentar exigir concessões sobre as demandas e expectativas do agente externo. Como exemplo, é possível mencionar o caso de uma organização que busque negociar com uma agência do governo a redução da conformidade com alguma política implementada a pouco tempo.

Passando a abordar a estratégia de evitar, destaca-se que essa estratégia é motivada pelo desejo de contornar as condições que tornam o comportamento de conformidade necessário. As organizações que empregam esse tipo de estratégia buscam dissimular (ocultar) a sua falta de conformidade, procuram se proteger das pressões institucionais ou tentam escapar das regras ou expectativas institucionais.

A tática de dissimulação visa disfarçar a falta de conformidade por meio de uma fachada de aquiescência. Assim, uma organização pode fingir ser favorável a conformidade com uma prática oriunda de demandas institucionais, sem, contudo, implementar de fato tal prática. Em outras palavras, as organizações podem envolver-se na adoção de práticas de modo ritualístico, cerimonial ou simbólico (MEYER; ROWAN, 1977). Sob a ótica institucional, é importante

destacar que, muitas vezes, a aparência, e não a conformidade em si, é considerada suficiente para a obtenção de legitimidade (SCOTT, 1983; ZUCKER, 1983).

A tática de proteger-se ou amortecer refere-se à tentativa de reduzir a exposição da organização a inspeções, análises ou avaliações externas, separando parcialmente ou desacoplando suas atividades técnicas do contato externo (PFEFFER; SALANCIK, 1978; SCOTT, 1987; THOMPSON, 1967). Essa tática costuma proporcionar a manutenção da autonomia, minimizar intervenções externas e maximizar a eficiência, mas depende do tipo de relação entre a organização e as demandas externas.

Ainda no tocante à estratégia de evitar, a resposta mais drástica refere-se à tática de escapar às pressões institucionais de conformidade. Por meio dessa tática, as organizações podem se evadir do ambiente no qual a pressão é exercida (HIRSCHMAN, 1970) ou podem também alterar significativamente seus próprios objetivos, atividades ou domínio para evitar a necessidade de conformidade.

A estratégia de desafiar contempla três táticas distintas: dispensar (ignorar); contestar e atacar. Em contraste com as estratégias apresentadas até aqui, desafiar implica na rejeição inequívoca das normas e expectativas institucionais. Essa estratégia é mais provável de ocorrer quando: o custo percebido desse comportamento é baixo; os interesses internos divergem drasticamente dos valores externos; as organizações estão convictas de sua própria racionalidade e condutas alternativas; as organizações acreditam que têm pouco a perder ao mostrar seu antagonismo em relação aos agentes externos.

Quanto à tática de dispensar (ignorar) regras e valores institucionais, trata-se de uma opção que as organizações têm maior probabilidade de adotar quando o potencial de aplicação externo das regras institucionais é percebido como baixo, ou quando os objetivos internos divergem ou entram em conflito drasticamente com os valores ou requisitos institucionais. Por sua vez, a tática de contestar constitui um afastamento mais ativo das regras, normas ou expectativas, na qual as organizações que desafiam as pressões institucionais continuam a ofensiva, desafiando essas pressões.

Já no tocante à tática de atacar, esta caracteriza-se pela intensidade e agressividade da organização perante as pressões e expectativas institucionais. As organizações que empregam esta tática se esforçam para atacar, menosprezar ou denunciar os valores institucionais e os agentes externos que os suportam. Essa tática é mais propícia de ocorrer quando os valores e expectativas institucionais são conflitantes com valores específicos da organização, ou quando a organização acredita que seus direitos, privilégios ou autonomia estão em risco.

Por fim, a estratégia de manipular pode ser definida como a tentativa intencional e oportunista de cooptar, influenciar ou controlar pressões e avaliações institucionais. A manipulação é a resposta mais ativa as pressões institucionais, pois visa mudar ativamente ou exercer poder sobre o conteúdo das próprias expectativas institucionais ou sobre as suas fontes.

Acerca da tática de cooptar, alguns estudos indicam que, no intuito de neutralizar a oposição institucional e aumentar a legitimidade, as organizações podem cooptar a fonte da pressão em resposta a pressões institucionais (BURT, 1983; PENNINGS, 1980; PFEFFER; SALANCIK, 1978). Já a tática de influenciar pode ser mais geralmente dirigida a valores e crenças institucionalizados ou a definições e critérios de práticas ou desempenho aceitáveis.

As táticas de controle, por comparação, são esforços específicos para estabelecer poder e domínio sobre os agentes externos que estão aplicando pressão na organização. É mais provável que as organizações usem táticas de controle quando as expectativas institucionais são incipientes, localizadas ou fracamente promovidas.

Cabe ainda destacar que a estratégia de manipular caracteriza-se pela intenção ativa de usar oportunamente processos e relações institucionais a fim de: cooptar e neutralizar agentes institucionais; modelar e redefinir normas institucionalizadas e critérios externos de avaliação; e controlar ou dominar a fonte, a alocação ou a expressão da aprovação social e a legitimação.

Por fim, Oliver (1991) ressalta que as estratégias e táticas anteriormente elencadas representam uma coletânea dos possíveis comportamentos a serem apresentados, pelas organizações, diante de pressões e expectativas institucionais, em ordem crescente de resistência organizacional ativa.

2.1.4 Fatores institucionais

Para analisar a ocorrência de conformidade ou resistência às pressões institucionais, faz-se necessária a compreensão de alguns aspectos específicos, destinados a tratar as razões pelas quais as pressões são exercidas, quem as exercem, quais as pressões ou expectativas, como ou por quais meios são demandadas e em qual contexto ocorrem (OLIVER, 1991). Oliver (1991) aborda tais aspectos por meio dos fatores institucionais elencados no Quadro 4. Cada fator institucional é analisado a partir de duas dimensões preditivas e suas respectivas hipóteses, cujos resultados sugerem a resposta estratégica adotada pela organização.

Conforme o Quadro 4, inicialmente, nota-se que o fator causa está relacionado aos objetivos pretendidos pelos agentes externos que exercem pressões institucionais mediante a imposição de leis, regulamentos ou expectativas sobre as organizações. Em geral, as pressões

institucionais são motivadas por adequação social e econômica (ZUCKER, 1987). Assim, enquanto algumas pressões institucionais estão ligadas a comportamentos socialmente mais aceitáveis, outras buscam a racionalização econômica.

Quadro 4 – Antecedentes de Respostas Estratégicas

| Fator institucional | Questões de pesquisa | Dimensões preditivas | Hipótese |
|---------------------|--|--|--|
| Causa | Por que a organização está sendo pressionada para estar em conformidade com regras ou expectativas institucionais? | Legitimidade ou adequação social | Quanto menor o grau de legitimidade social percebido como atingível por conformidade às pressões institucionais, maior a probabilidade de resistência. |
| | | Eficiência ou adequação econômica | Quanto menor o grau de ganho econômico percebido como atingível pela conformidade às pressões institucionais, maior a probabilidade de resistência. |
| Agentes | Quem está exercendo pressões institucionais sobre a organização? | Multiplicidade de agentes demandantes | Quanto maior o grau de multiplicidade de agentes, maior a probabilidade de resistência. |
| | | Dependência de agentes institucionais | Quanto menor o grau de dependência externa em agentes que exercem as pressões por mudança, maior a probabilidade de resistência. |
| Conteúdo | A quais normas ou requisitos a organização está sendo pressionada a se conformar? | Consistência com objetivos organizacionais | Quanto menor o grau de consistência das normas institucionais ou requisitos com os objetivos organizacionais, maior a probabilidade de resistência. |
| | | Restrições discricionárias impostas à organização (perda do poder de decisão). | Quanto maior o grau de restrições discricionárias impostas à organização pelas pressões institucionais, maior a probabilidade de resistência. |
| Controle | Como ou por quais meios as pressões institucionais estão sendo exercidas? | Coerção legal ou execução (<i>enforcement</i>) | Quanto menor o grau de coerção legal por trás das normas e requisitos institucionais, maior a probabilidade de resistência. |
| | | Difusão voluntária de normas | Quanto menor o grau de difusão voluntária de normas, valores ou práticas institucionais, maior a probabilidade de resistência. |
| Contexto | Qual é o contexto ambiental no qual as pressões institucionais estão sendo exercidas? | Incerteza ambiental | Quanto menor o nível de incerteza no ambiente da organização, maior a probabilidade de resistência. |
| | | Interconectividade ambiental | Quanto menor o grau de interconexão no ambiente institucional, maior a probabilidade de resistência. |

Fonte: Adaptado de Oliver (1991, p. 160)

Acerca do fator causa, Oliver (1991) argumenta que o nível de concordância e o valor atribuído as intenções ou objetivos dos agentes externos, no sentido de buscar maior adequação social ou racionalidade econômica, é que irá determinar a decisão da organização de aquiescer ou de adotar estratégias mais resistentes. Assim, quando uma organização aponta que a conformidade trará maior adequação social ou econômica, a aquiescência é mais provável,

porém, quando a percepção sobre a legitimidade ou ganho econômico são baixas, as organizações buscam adotar outras estratégias.

Conforme anteriormente mencionado, as pressões institucionais são exercidas por agentes externos, sejam eles representantes do Estado, de classes profissionais, de grupos de interesse ou do público em geral. Os agentes constituem outro fator institucional, cuja análise feita por Oliver (1991) subdivide-se em duas dimensões: multiplicidade de agentes demandantes e dependência de agentes institucionais.

A multiplicidade refere-se à diversidade de agentes e suas respectivas demandas, que podem acabar ensejando em pressões institucionais conflitantes sobre a organização. Quando isso ocorre, a conformidade das organizações com o ambiente torna-se mais difícil, pois o atendimento das expectativas de um agente implica na resistência as demandas de outro (PFEFFER; SALANCIK, 1978; SCOTT, 1987). Assim, Oliver (1991) sustenta que a probabilidade da organização aquiescer ao ambiente institucional é maior quando a organização está submetida a baixos níveis de multiplicidade. Do contrário, quando a multiplicidade for elevada, estratégias mais resistentes são mais prováveis.

Já a dimensão dependência de agentes institucionais, pode ser compreendida sob o prisma da teoria da dependência de recursos, segundo a qual é menos provável de ocorrer resistência quando a organização depender de recursos dos agentes externos que exercem pressão (PFEFFER; SALANCIK, 2003). Conforme Oliver (1991), quando houver baixa dependência de recursos, a probabilidade de a organização resistir será maior.

Passando ao fator conteúdo, duas dimensões preditivas são relevantes para identificar as respostas estratégicas mais prováveis. A primeira é a consistência das pressões com os objetivos organizacionais, já a segunda dimensão, refere-se à perda da discricionariedade por parte da organização em função das pressões a ela impostas (OLIVER, 1991).

Sobre o primeiro aspecto, Oliver (1991) explica que quando existe um alinhamento entre os objetivos internos organizacionais e as pressões ambientais, a organização mostra-se mais disposta a aquiescer. Por sua vez, quando a relação entre as metas internas da organização e as pressões institucionais possuem um nível moderado de consistência, é mais provável que a organização tente negociar ou evitar. Já a estratégias de desafiar e manipular devem surgir quando o grau de consistência for baixo.

Acerca da perda de discricionariedade gerada por conformidade às pressões institucionais, Oliver (1991) esclarece que diversos estudos destacam a relevância da autonomia organizacional para a tomada de decisão nas relações entre a organização e o ambiente. Segundo a autora, quando as pressões institucionais implicam em restrições no poder decisório

da organização, a probabilidade de haver conformidade é baixa. Assim, quanto mais restritivas forem as demandas institucionais, maior será a probabilidade de resistência.

No que tange ao quarto fator institucional, Oliver (1991) menciona que o controle institucional retrata as vias pelas quais as pressões são exercidas sobre as organizações, o que pode ocorrer por meio de coerção legal e difusão voluntária. Segundo a autora, enquanto a primeira enseja em pressões impostas por meio do exercício de autoridade, a segunda ocorre mediante pressões para que haja adoção espontânea.

De acordo com Oliver (1991), quando as pressões institucionais são exercidas por meio de atos regulatórios dos governos, a organização tende a aquiescer, principalmente quando a medida de coerção legal está atrelada à vigilância e à aplicação de sanções por descumprimento. Todavia, conforme as ações coercitivas se tornem menos rígidas, há uma tendência de que as organizações busquem por estratégias alternativas em resposta às pressões institucionais.

Já no tocante à difusão voluntária, Oliver (1991) destaca que a conformidade com as demandas institucionais está diretamente ligada à sua adoção por outras organizações. Nesse sentido, quanto mais difundida e aceita for a prática demandada no ambiente institucional, maior será a probabilidade da organização se conformar, pois a sua validade social pode ser considerada inquestionável pelas organizações. Para a autora, este fenômeno equipara-se ao isomorfismo mimético estudado por DiMaggio e Powell (1983).

Por fim, Oliver (1991) aborda o contexto ambiental, no qual as pressões institucionais são exercidas, como o quinto fator institucional. Esse fator é analisado por meio de duas dimensões: incerteza ambiental, que se refere ao nível de indefinição e imprevisibilidade de estados futuros do ambiente; e interconectividade ambiental, que diz respeito ao grau de consistência dos vínculos entre os membros de um dado campo organizacional.

Oliver (1991) destaca que as estratégias de aquiescer, negociar e evitar estão associadas a um elevado nível de incerteza ambiental. Segundo a autora, em ambientes incertos, as organizações mostram-se mais propensas a imitar outras organizações, na tentativa de reestabelecer condições de certeza, estabilidade e previsibilidade. Conforme o nível de incerteza diminui, aumenta a sensação de segurança e confiança da organização, que pode passar a adotar estratégias mais resistentes, como desafiar e manipular.

Além disso, na visão de Oliver (1991), quando o ambiente é altamente interconectado, amplia-se a probabilidade de que as organizações cedam às demandas e expectativas do ambiente institucional, haja vista que a difusão de normas, valores e o compartilhamento de informações são facilitados em ambientes altamente interconectados. O Quadro 5 resume as

prováveis respostas estratégicas a serem apresentadas pelas organizações em função dos fatores institucionais e suas respectivas dimensões preditivas.

Quadro 5 – Antecedentes Institucionais e Respostas Estratégicas Previstas

| Fatores Preditivos | Respostas Estratégicas | | | | |
|--------------------|------------------------|----------|----------|----------|-----------|
| | Aquiescer | Negociar | Evitar | Desafiar | Manipular |
| Causa | | | | | |
| Legitimidade | Alta | Baixa | Baixa | Baixa | Baixa |
| Eficiência | Alta | Baixa | Baixa | Baixa | Baixa |
| Agentes | | | | | |
| Multiplicidade | Baixa | Alta | Alta | Alta | Alta |
| Dependência | Alta | Alta | Moderada | Baixa | Baixa |
| Conteúdo | | | | | |
| Consistência | Alta | Moderada | Moderada | Baixa | Baixa |
| Restrições | Baixa | Moderada | Alta | Alta | Alta |
| Controle | | | | | |
| Coerção | Alta | Moderada | Moderada | Baixa | Baixa |
| Difusão | Alta | Alta | Moderada | Baixa | Baixa |
| Contexto | | | | | |
| Incerteza | Alta | Alta | Alta | Baixa | Baixa |
| Interconectividade | Alta | Alta | Moderada | Baixa | Baixa |

Fonte: Oliver (1991).

2.2 CONVERGÊNCIA AOS PADRÕES INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE

A grande diversidade de sistemas contábeis dos governos fez surgir a ideia de harmonização e convergência internacional das normas de contabilidade. Assim, nos últimos 20 anos, vários governos vêm reformando suas estruturas de gestão e de contabilidade (SOUSA et al., 2013). No contexto dessas reformas, a emissão de normas contábeis para o setor público é um dos elementos mais comuns, principalmente no tocante à mudança da contabilidade de caixa para o regime de competência (GROSSI; SOVERCHIA, 2011).

Esse movimento em direção ao uso do regime de competência na contabilidade pública acentuou-se a partir dos anos 1980, quando os governos iniciaram uma aproximação entre a contabilidade do setor público e do setor privado. Tal aproximação se deu por influência das reformas trazidas pela Nova Gestão Pública, na qual a contabilidade desempenha um papel fundamental, servindo como instrumento de *accountability* (HOOD, 1995).

2.2.1 Padrões Internacionais de Contabilidade do Setor Público (IPSAS)

Na década de 1990, Austrália e Nova Zelândia foram pioneiras no uso de práticas contábeis governamentais inspiradas no setor privado. Em 1996, o Comitê do Setor Público (PSC) da IFAC iniciou o programa de desenvolvimento das IPSAS, em resposta a preocupações

sobre a qualidade dos relatórios financeiros governamentais (SUTCLIFFE, 2003). Em 2004, o PSC passou a ser denominado de Conselho de Normas Contábeis do Setor Público Internacional (IPSASB), atuando como um dos conselhos normativos da IFAC (BUHR, 2012).

O IPSASB buscou estabelecer uma referência normativa útil para os governos reformarem seus sistemas financeiros, bem como introduzirem a contabilidade de competência (BRUSCA; GÓMEZ-VILLEGAS; MONTESINOS, 2016). Assim, o IPSASB passou a desenvolver as IPSAS a partir da adaptação das IFRS, bem como por meio de projetos específicos quando não existiam IFRS comparáveis (BUHR, 2012).

Robb e Newberry (2007) ressaltam que alguns anos depois do pioneirismo de Austrália e Nova Zelândia, seja por meio das IFRS ou das IPSAS, essas práticas contábeis baseadas na lógica do setor privado passaram a ser apoiadas por diversos governos ao redor do mundo. Tem sido alegado que as IPSAS – apontadas como padrões contábeis de alta qualidade, utilizadas globalmente por entidades do setor público na preparação de relatórios financeiros de propósito geral – poderiam melhorar a transparência e a *accountability* na gestão de recursos públicos (BAKRE; LAUWO; MCCARTNEY, 2017).

Contudo, ao estudar a influência dos atores no processo de convergência da contabilidade pública brasileira aos padrões internacionais, Lima (2017) observa que, segundo a literatura internacional, as instituições financeiras internacionais exercem um papel de grande influência ao recomendar a convergência aos padrões internacionais emitidos pelo IPSASB para diversos países.

Embora as reformas contábeis e a divulgação das IPSAS contem com o apoio de organismos internacionais, a sua implementação, na prática, pode ser mais difícil do que o esperado e algumas vezes podem acabar sendo substituídas por novas ideias (ADHIKARI; MELLEMMVIK, 2011). Assim, nos últimos anos, alguns estudos têm destacado uma série de pré-condições essenciais ao sucesso da implementação da contabilidade de competência (FEE, 2003; HEPWORTH, 2003; IFAC, 2011).

Considerando os aspectos preparatórios apontados por Hepworth (2003), pela *Fédération des Experts Comptables Européens* (FEE, 2003) e pela terceira edição do Estudo 14 – Transição para a Contabilidade Baseada no Regime de Competência: guia para as entidades do setor público (IFAC, 2011), foi elaborado o Quadro 6.

Quadro 6 – Aspectos preparatórios para implementação do regime de competência

| | |
|---|---|
| Força e interesse da profissão contábil e participação de outras profissões | <ul style="list-style-type: none"> - Aumento do efetivo de contadores e gestores financeiros; necessidade de habilidades e avaliações atuárias; treinamento em gestão financeira). - Maior envolvimento dos contadores na compreensão do setor público, cooperando para o desenvolvimento, aplicação e monitoramento da implementação das normas. |
| Consenso político | - Compromisso político e uso da legislação. |
| Capacitação dos gestores | - Treinamentos sobre informações disponibilizadas pelo regime de competência e sua diferença para o regime de caixa e capacitação maior em gestão financeira. |
| Disponibilidade de recursos | <ul style="list-style-type: none"> - Capacidade de Tecnologia da Informação (avaliação sobre adaptação ou substituição dos sistemas; capacidade dos fornecedores e dos especialistas de TI do governo para gerenciar o processo de mudança). - Recursos financeiros e recursos humanos para conduzir a reforma. |
| Conscientização da organização | <ul style="list-style-type: none"> - Consulta e aceitação, envolvendo o preparo cultural da organização e promovendo a conscientização quanto às mudanças no papel dos gestores financeiros. - Reconhecimento de tempo decorrido necessário (maior que um ciclo parlamentar ou político). - Conscientização sobre o fato de que a implantação do regime de competência constitui um processo de reforma e não um processo de gestão estável e imutável. |
| Apoio externo do MF e dos órgãos de controle | <ul style="list-style-type: none"> - Compromisso de entidades centrais e funcionários-chave, como o Ministério da Fazenda, que deve conduzir a gestão das finanças do governo com ética, sem viés político. - Necessidade de que o auditor do governo apoie o novo sistema, auxiliando os órgãos no seu processo de implementação. - Estabelecimento de sistemas de controle bem compreendidos e aceitos, devendo haver auditorias robustas sobre as contas dos departamentos, fornecendo subsídios para um exame detalhado pelo Parlamento. |
| Cultura organizacional | <ul style="list-style-type: none"> - Ausência de corrupção sistêmica, não devendo haver mecanismos paralelos que burlem o sistema baseado em regime de competência. - Disposição para usar incentivos e penalidades financeiros para estimular uma abordagem prática da gestão diária, em busca de eficiência. |
| Forma operacionalizar a reforma | - Encarar como um gerenciamento de projeto, incluindo: a confecção de um plano de implementação; a distribuição de responsabilidades e tarefas às entidades e aos funcionários; o estabelecimento de marcos de procedimentos para monitorar o desempenho das entidades e dos indivíduos; a definição de quem tem autoridade para decisões individualizadas; e a identificação dos custos iniciais do projeto no orçamento. |

Fonte: Elaborado pelo autor a partir de Hepworth (2003), FEE (2003) e IFAC (2011).

Conforme o Quadro 6, denota-se a importância da profissionalização, ou seja, a participação da classe contábil e de outras profissões, bem como o seu envolvimento em treinamentos e na normatização sobre como a mudança deve ocorrer. Além disso, observa-se a menção a medidas coercitivas, como o uso da legislação, de monitoramento e de sanções. Destaca-se ainda a interação entre os atores sociais (órgãos de controle, ministério da fazenda e parlamentares) e a disponibilidade de recursos, apontando preocupações sobre capacidade dos fornecedores, demanda por recursos financeiros, humanos e de tecnologia da informação.

Além disso, um aspecto a ser ressaltado refere-se à necessidade de promover um certo preparo cultural dos órgãos públicos, buscando conscientizar os seus membros quanto ao reconhecimento e aceitação dos benefícios da mudança. Assim, Almeida (2015) sugere que a importância das IPSAS se dá em face dos benefícios esperados de sua implementação, em especial dos benefícios advindos da aplicação do regime de competência no setor público.

Chan (2003) salienta que dois aspectos fundamentais foram estimulados pelas IPSAS: a adoção do regime de competência, que pode agregar valor aos relatórios financeiros, além de prover uma visão mais confiável sobre a solvência dos governos; e a divulgação de relatórios financeiros amplos do governo, que pode tornar tais relatórios mais acessíveis ao público em geral, mostrar a extensão da *accountability* no governo, bem como melhorar a qualidade dos dados governamentais.

Para Sutcliffe (2003), a aplicação das IPSAS também pode trazer maior eficiência e eficácia aos processos de auditoria e análise de relatórios financeiros governamentais, tendo em vista a utilização de regras comuns em tais relatórios. Assim, a adoção das IPSAS pode trazer melhorias para a qualidade e a comparabilidade desses relatórios governamentais (SUTCLIFFE, 2003), bem como aprimorar a transparência e conferir maior legitimidade ao setor público (PINA; TORRES, 2003).

Em resumo, a adoção das IPSAS não só traz um salto em qualidade, mas também um avanço na capacidade de comparabilidade das informações financeiras no setor público (BENITO; BRUSCA; MONTESINOS, 2007). Ante ao exposto, o Quadro 7 consolida as vantagens associadas à adoção das IPSAS, ressaltando que os principais benefícios advêm do emprego do regime de competência.

Quadro 7 – Vantagens associadas à adoção das IPSAS

| Descrição | Referências |
|---|--|
| Permite a divulgação de relatórios financeiros amplos do governo, melhorando a sua <i>accountability</i> . | Chan (2003); IFAC (2011); Grossi e Soverchia (2011); Brusca e Martínez (2016). |
| Elaboração de demonstrações contábeis mais informativas e compreensíveis, melhorando a qualidade e a comparabilidade. | Sutcliffe (2003); Wynne (2007); Cruvinel e Lima (2011); Brusca e Martínez (2016); Diniz et al. (2015); Benito, Brusca e Montesinos (2007). |
| Aumenta a transparência e confere legitimidade ao setor público. | Pina e Torres (2003); Grossi e Soverchia (2011); Brusca e Martínez (2016); Diniz et al. (2015). |
| Facilita a consolidação dos relatórios financeiros de um país. | Grossi e Soverchia (2011); Brusca e Martínez (2016). |
| Proporciona maior eficiência e eficácia aos processos de auditoria e análise de relatórios financeiros governamentais. | Sutcliffe (2003). |
| Permite uma melhor gestão dos ativos, e emprega a depreciação. | Wynne (2007); Grossi e Soverchia (2011). |
| Fornecer informações de custo dos serviços públicos; gestão de custos e comparação com outros setores. | Wynne (2007); IFAC (2011); Cruvinel e Lima (2011); Grossi e Soverchia (2011); Souza et al. (2013). |
| Fornecer informações verdadeiras e justas, aprimorando a gestão e a tomada de decisão, inclusive sobre a alocação de recursos. | Wynne (2007); Cruvinel e Lima (2011); Tikk (2010); Souza et al. (2013); Diniz et al. (2015). |
| Proporciona uma avaliação confiável da posição financeira (solvência), sustentabilidade, forma e capacidade de financiamento dos programas e órgãos públicos. | Chan (2003); Wynne (2007); IFAC (2011); Araya-Leandro, Caba-Pérez e López-Hernández (2011); Grossi e Soverchia (2011). |
| Enfatiza o resultado, permitindo a mensuração e a comparabilidade do desempenho da gestão, em termos de custos, eficiência e cumprimento de metas. | Wynne (2007); IFAC (2011); Araya-Leandro, Caba-Pérez e López-Hernández (2011); Grossi e Soverchia (2011). |

Fonte: Elaborado pelo autor.

Conforme o Quadro 7, nota-se a incidência de diversas vantagens presumidas do regime de competência, dentre as quais: a possibilidade de fornecer informações financeiras mais compreensíveis; prover informações acerca do custo dos serviços públicos; e permitir uma melhor gestão dos ativos. Wynne (2007) destaca que, no regime de competência, os custos dos ativos de capital são distribuídos ao longo de sua vida útil, incentivando a gestão desses ativos.

Cruvinel e Lima (2011) ressaltam que, entre outros benefícios da mudança para o regime de competência, o Estudo 14 da IFAC menciona o conhecimento dos totais dos ativos e passivos da entidade. Outros benefícios apontados referem-se à monitoração de ativos, bem como à mensuração e comunicação mais acurada da posição financeira e do desempenho das entidades do setor público (GROSSI; SOVERCHIA, 2011).

No Brasil, segundo a ótica dos membros do Grupo Técnico de Padronização de Procedimentos Contábeis (GTCON), a adoção das IPSAS serão úteis para a gestão pública, trazendo vantagens, tais como: maior transparência e comparabilidade das demonstrações financeiras, redução de possíveis fraudes e aumento da credibilidade das informações, proporcionando uma melhor tomada de decisão por parte da administração pública (DINIZ et al., 2015). A seção 2.3 dedica-se a tratar do processo de convergência brasileiro.

2.2.2 Principais críticas ao processo de convergência na literatura

Sobre as inovações contábeis no setor público, existem visões divergentes entre os estudiosos da contabilidade. Por um lado, supõe-se que as ferramentas e os padrões contábeis poderiam ser similares entre as organizações públicas e privadas. Por outro lado, acredita-se que algumas ferramentas contábeis são projetadas para o setor privado e, portanto, nem sempre atendem às necessidades setor público (GROSSI; STECCOLINI, 2015).

As principais críticas à adoção das IPSAS advém da forte influência sofrida pelos padrões contábeis do setor privado (IFRS), que incutiram uma lógica empresarial na construção das IPSAS e deixaram de considerar características específicas das organizações do setor público (BENITO; BRUSCA; MONTESINOS, 2007; CHAN, 2003; CHAN, 2008; CHRISTIAENS et al., 2012; BIONDI, 2016; CHRISTIAENS; REYNIERS; ROLLÉ, 2010; ROBB; NEWBERRY, 2007).

De acordo com Robb e Newberry (2007), o desenvolvimento da contabilidade governamental inspirada no estilo comercial enfatiza as atividades de "negócio" e reduz a percepção sob as atividades apropriadas do "governo". Assim, um efeito potencial dessa prática

é tornar os governos parecidos com negócios e fazer com que, eventualmente, sejam pensados e tratados dessa forma.

Entretanto, o setor público se diferencia do privado em vários aspectos, dentre os quais: a maior proximidade entre a contabilidade financeira e gerencial, consubstanciada na relevância do orçamento; a ausência do conceito de propriedade no governo; a dificuldade atrelada à identificação de ativos e passivos, bem como sua mensuração em termos financeiros; entre outros (CHAN, 2003). Desse modo, com base nos trabalhos de Pallot (1992), Guthrie (1998), Chan (2003), Chan (2008) e, Grossi e Steccolini (2015), o Quadro 8 traz alguns aspectos divergentes entre as características dos dois setores, que podem ser pertinentes para este estudo:

Quadro 8 – Principais diferenças entre os setores público e privado

| Característica | Setor Público | Setor Privado |
|----------------------------|--|---|
| Objetivo | Fornecer bens e serviços ao governo e à comunidade, promovendo o interesse público e o bem-estar geral. | Promoção do interesse próprio, buscando a maximização de lucros. |
| Produtos | Bens e serviços públicos indivisíveis para consumo coletivo. | Bens e serviços privados divisíveis para consumo pessoal. |
| Custos e Receitas | Dificuldade para combinar custos e receitas. Os custos não são recuperados, pois a receita do governo é baseada na cobrança de impostos. | Custos recuperados nas vendas, através do preço cobrado por bens e serviços. |
| Desempenho | O foco está no custo líquido de fornecimento de bens e serviços e na eficiência e eficácia da entrega desses serviços. Importância de medidas de desempenho não financeiras, pois o lucro não representa uma medida relevante. Ambiguidade e complexidade do desempenho. | O foco é no lucro ou prejuízo, sendo atribuída grande relevância à mensuração do lucro. |
| Estrutura da contabilidade | Estrutura baseada em <i>accountability</i> . | Estrutura utilitarista focada na tomada de decisão. |
| Ativo | Propriedade pública, incluindo toda propriedade não privada dentro da jurisdição. Existência de ativos especiais, conforme peculiaridades do setor público. | Propriedade privada, na qual o conceito de propriedade é claramente definido por lei. |
| Mensuração | Dificuldade para avaliar certos ativos em função da ausência de mercados líquidos. Para certos ativos, pode ser mais importante saber o custo de sua manutenção do que o seu valor. | Em geral, os ativos são valorados com mais facilidade, sendo a determinação do seu valor uma medida importante. |

Fonte: Elaborado pelo autor.

Conforme o Quadro 8, essas são algumas das razões que justificam o emprego de ferramentas contábeis específicas no setor público (GUTHRIE, 1998; MONSEN, 2002). No setor público, a principal função da informação contábil é o controle: verificar se os gastos públicos estão de acordo com as peças orçamentárias, se as receitas previstas foram devidamente arrecadadas, se as áreas que necessitam de priorização de investimentos receberam os recursos estabelecidos (FRAGOSO et al., 2012).

Pallot (1992) ressalta que, em um sistema parlamentar, o princípio fundamental da contabilidade pública é exercer controle democrático sobre o uso de fundos, tendo em vista que os governos são financiados por meio da sua capacidade coercitiva de cobrar impostos,

prevalecendo a natureza não voluntária do relacionamento entre provedores e usuários dos recursos financeiros governamentais.

Também de forma distinta do que ocorre em um ambiente comercial, no setor público, os bens são utilizados para prover serviços para o público de maneira livre, sem rivais e sem exclusão de consumidores, estando os serviços disponíveis para os cidadãos em bases compartilhadas. Em outras palavras, os cidadãos financiam seus governos para prover serviços em bases coletivas por meio do pagamento de impostos (CHAN, 2003; CHRISTIAENS, 2004; CHRISTIAENS et al., 2012).

Acerca dos relatórios financeiros baseados em regime de competência, Guthrie (1998) diz que, na maioria dos casos, eles são incapazes ou inadequados para mensurar produtos e resultados no ambiente público. Para o autor, muitas das informações geradas para esses relatórios – como avaliação de ativos e patrimônio líquido – não podem ser usadas para tomada de decisões sobre desempenho, prestação de contas ou decisões de financiamento no setor governamental.

Reforçando esse entendimento, Oulasvirta (2014) destaca que a adoção de um modelo de relatório do setor privado, fundamentado na utilidade da decisão, tem sido considerado inconsistente como modelo de relatório de prestação de contas relevante para o setor público (BARTON, 2005; CHRISTIAENS, 2004; CHRISTIAENS; VAN PETEGHEM, 2007; MONSEN, 2002; PALLOT, 2003).

Quanto aos sistemas gerenciais baseados no regime de competência, Guthrie (1998) menciona que, de modo geral, espera-se que a sua adoção promova o reconhecimento do “custo total dos serviços” ou do “custo real”. Contudo, o autor argumenta que essa sistemática faz com que as entidades governamentais registrem os ativos e aloquem os seus custos de aquisição ou de construção ao longo de sua vida, via depreciação. Para o autor, esse modelo não se preocupa com o fornecimento de recursos para a substituição do ativo, servindo apenas para aumentar o custo aparente da provisão do serviço em um determinado período.

Segundo Lapsley, Mussari e Paulsson (2009), a ideia de que a cobrança de depreciação manterá o capital serve de justificativa para o reconhecimento e avaliação de ativos. Contudo, os autores salientam que, no serviço público, existe o perigo de erosão do capital, uma vez que a identificação, o reconhecimento, a medição e a avaliação dos ativos podem ser intratáveis. Deste modo, os autores consideram a depreciação apenas uma medida grosseira do consumo de ativos, não sendo uma boa ferramenta de gestão.

No tocante ao fator desempenho, o regime de competência busca medir "resultados operacionais" e de "patrimônio líquido", em conformidade com demonstrações comerciais de

lucros e perdas e de práticas de balanço (GUTHRIE, 1998). Contudo, a adoção desses padrões pelo setor público permite apenas a observação de medidas econômicas, que são uma parte limitada dos problemas encontrados no ambiente público (CHRISTIAENS, 2004; CHRISTIAENS et al., 2012). Para estes autores, os governos estão principalmente focados na prestação de serviços como educação, saúde e defesa, os quais não podem ser mensurados por meio de uma perspectiva puramente econômica.

De acordo com Christiaens (2004) e Christiaens et al. (2012), no setor público, os governos investem em ativos não para a geração de benefícios econômicos, mas para prover serviços aos cidadãos. Assim, a necessidade informacional quanto à capacidade de prestação de serviço e sua manutenção é mais relevante do que conhecer o valor econômico dos ativos. Contudo, a definição de ativo das IPSAS parece desconsiderar o fato de que os benefícios sociais não podem ser medidos em termos econômicos (CHRISTIAENS, 2004; CHRISTIAENS et al., 2012).

Oulasvirta (2014) ressalta que o padrão das IPSAS se baseia fortemente em conceitos e medidas derivadas da contabilidade de valor justo e da abordagem do balanço patrimonial. Segundo o autor, esses pontos de partida causam problemas na identificação, mensuração e avaliação de ativos e passivos no setor público. Além disso, em virtude de suas peculiaridades, o setor público conta com um grande número de ativos e passivos que não existem no setor privado (ADHIKARI; GÅRSETH-NESBAKK, 2016). Sendo assim, o emprego da contabilidade de competência baseada na lógica empresarial traz debates contínuos sobre a contabilização de determinados ativos públicos (LAPSLEY; MUSSARI; PAULSSON, 2009).

Dentre os temas presentes nos debates acerca da contabilização de ativos públicos, a questão da mensuração dos ativos merece destaque. Chan (2003) menciona que os custos históricos, quando disponíveis, não são significativos, já os preços de mercado, mesmo se justificáveis, são difíceis de encontrar. Adhikari e Gårseth-Nesbakk (2016) reforçam a ideia da escassez de mercados líquidos e rastreáveis para avaliar certos ativos públicos. Segundo os autores, alguns países membros da OCDE consideram irrelevante a atribuição de valor de mercado para ativos públicos.

Outras questões acerca da contabilização de ativos públicos também são consideradas emblemáticas, tais como: os monumentos públicos; os bens patrimoniais (ativos hereditários); os ativos de infraestrutura; os ativos comunitários; e a manutenção de capital e erosão. Para esses bens, raramente existem mercados líquidos e, portanto, valores de mercado tratáveis, ademais, esses itens beneficiam o público em geral e não o seu proprietário, que no caso seria a entidade pública (LAPSLEY; MUSSARI; PAULSSON, 2009; PALLOT, 1992).

Além dos aspectos anteriormente mencionados, cabe destacar algumas outras críticas relacionadas à adoção das IPSAS, tais como: a necessidade de investimento de tempo e recursos associada à ausência de benefícios práticos; a complexidade e carência de compreensão das IPSAS; e a separação entre a contabilidade e o orçamento.

Nota-se que a retórica dos governos sobre a contabilidade de exercício, antes da implementação, pode ser diferente da realidade dos sistemas contábeis posteriormente colocados em uso (CONNOLLY; HYNDMAN, 2006). Assim, algumas pesquisas revelam a ausência de evidências empíricas dos benefícios associados à adoção das IPSAS, mesmo após a realização de investimentos consideráveis de tempo e recursos (ADHIKARI; GÅRSETH-NESBAKK, 2016; BRUSCA; GÓMEZ-VILLEGAS; MONTESINOS, 2016; CONNOLLY; HYNDMAN, 2006).

Outra crítica presente na literatura refere-se à maior complexidade dos sistemas contábeis baseados em regime de competência. Assim, alguns estudos apontam a dificuldade dos gestores públicos em compreender e utilizar as informações produzidas pelos relatórios contábeis baseados em regime de competência (CHAN, 2003; CONNOLLY; HYNDMAN, 2006; HYNDMAN; CONNOLLY, 2011).

A separação entre contabilidade e orçamento também é tema frequente nos debates acerca da aplicação da contabilidade de exercício no setor público. Segundo Chan (2003), no setor público, a contabilidade financeira e a contabilidade gerencial se inter-relacionam, uma vez que a última está atrelada às atividades orçamentária e de controle. Para muitos países da OCDE as IPSAS representam a tradição anglo-saxônica de contabilidade do setor público, na qual as demonstrações financeiras são separadas das informações orçamentárias e preparadas para atender às necessidades informacionais dos grandes fornecedores de recursos (ADHIKARI; GÅRSETH-NESBAKK, 2016).

Face ao exposto, nota-se que embora os sistemas contábeis do setor privado tenham sido considerados superiores aos do setor público, sendo frequentemente apontados como soluções para as deficiências do último, existem evidências de que a adoção das IPSAS pode não trazer os benefícios esperados (GROSSI; STECCOLINI, 2015). Assim, Chan (2003) destaca a importância da busca pelo equilíbrio entre as normas internacionais e as práticas domésticas decorrentes da ideologia política nacional, do sistema econômico e da cultura.

2.3 PROCESSO DE CONVERGÊNCIA BRASILEIRO

2.3.1 Contexto histórico e marcos normativos

No Brasil, a ciência contábil também vem passando por grandes mudanças em direção à adoção de padrões contábeis internacionalmente aceitos. Assim, é importante compreender o contexto histórico da evolução da contabilidade do setor público, levando em consideração o próprio processo de desenvolvimento das finanças públicas nacionais (STN, 2016).

Isto posto, observa-se que a Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964 (BRASIL, 1964) – que estatuiu normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços dos entes federativos – representa o primeiro marco histórico da legislação contábil brasileira. Essa lei estabeleceu regras fundamentais para possibilitar o desenvolvimento da administração financeira e contábil no País, bem como permitir o controle das finanças públicas, tendo o orçamento público como instrumento primordial.

Da leitura da Lei nº 4.320/1964 (BRASIL, 1964), nota-se que compete à Contabilidade Pública, entre outras funções, a de servir como instrumento de controle e acompanhamento da gestão patrimonial dos bens sob a guarda da Administração Pública. Contudo, no Brasil, o orçamento público assumiu um papel de destaque. Assim, as normas relativas a registros e demonstrações contábeis acabaram enfatizando conceitos orçamentários, em detrimento da evidenciação dos aspectos patrimoniais.

Buscando mudar essa realidade, sob a liderança da STN, representantes de órgãos competentes do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), entidades contábeis das três esferas de governo, bem como instituições públicas e privadas se mobilizaram no intuito de resgatar os reais propósitos da contabilidade, quais sejam o controle patrimonial e a apuração do resultado para auxiliar a tomada de decisão (SAUERBRONN; SILVA, 2017).

Lima (2017) estudou a influência dos atores no processo de convergência da contabilidade pública brasileira aos padrões internacionais, tendo abordado o panorama do processo de convergência nacional e apresentado os principais atores envolvidos nesse processo. Conforme defende a autora, esse processo vem ocorrendo de forma gradativa, conforme pode ser observado nos diversos marcos normativos e elencados no Quadro 9.

Quadro 9 – Marcos normativos do processo de convergência aos padrões internacionais de contabilidade aplicados ao setor público.

| ANO | EVENTO |
|-------------|---|
| 2000 | Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF). Estabelece normas de finanças para a responsabilidade na gestão fiscal em que se pressupõe a ação planejada e transparente visando ao equilíbrio das contas públicas. |
| 2004 | Portaria CFC n. 37. Institui o Grupo de Estudos voltado para a Área Pública com a finalidade de estudar e propor Normas de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público alinhadas às IPSAS. |
| 2007 | Portaria STN n. 136. Cria o Grupo Técnico de Padronização de Procedimentos Contábeis (GTCON). Responsável pela análise e elaboração de diagnósticos e estudos visando a padronização mínima de conceitos e práticas contábeis, plano de contas e classificação orçamentária de receitas e despesas públicas. |
| | Resolução CFC n. 1.103. Institui o Comitê Gestor da Convergência no Brasil, a fim de contribuir para o desenvolvimento sustentável do Brasil por meio da reforma contábil e de auditoria que resulte em maior transparência das informações, considerando-se a convergência aos padrões internacionais. |
| 2008 | Portaria CFC n. 54. Institui o Grupo de Trabalho da Convergência em Contabilidade Pública, buscando iniciar a tradução e internalização das normas internacionais à cultura contábil nacional. |
| | Portaria MF n. 184. Dispôs sobre diretrizes a serem observadas no setor público visando à convergência às normas internacionais. |
| | Orientações Estratégicas para a Contabilidade Aplicada ao Setor Público no Brasil, consubstanciadas em três grandes diretrizes: (i) promoção e desenvolvimento conceitual; (ii) convergência às normas internacionais; (iii) fortalecimento institucional da contabilidade. |
| | Edição das 10 primeiras NBC T 16. Mudança do foco estritamente orçamentário para a contabilização pelo regime de competência. |
| 2009 | Lei Complementar n. 131. Destacando-se a obrigatoriedade da União, estados, Distrito Federal e dos municípios a disponibilizar, em tempo real, informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira, com intuito de ampliar a transparência da gestão prevista na LRF. |
| | Segunda edição do MCASP. Representou um marco histórico na regulamentação e na prática contábil do setor público brasileiro, que teve seu foco redirecionado do orçamento para o patrimônio público, iniciando-se o processo em direção aos padrões internacionais. |
| | Decreto n. 6.976. A principal alteração corresponde à introdução de atribuições a STN para convergência às normas internacionais. |
| 2011 | Edição da NBC T 16.11, que disciplina o Sistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP). |
| 2012 e 2013 | Determinação da implantação do PCASP e das Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASP) até o término do exercício de 2014. Os prazos para adoção obrigatória das Partes IV – PCASP e V – DCASP para toda a Federação são fixados até o término de 2014 pela Portaria STN n. 753, de 2012, utilizando como base a quinta edição do MCASP, posteriormente alterada para a sexta edição por meio da Portaria STN n. 634, de 2013. |
| 2015 | Portaria STN n. 548. Dispõe sobre os prazos-limite de adoção dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCP) aplicáveis aos entes da Federação, com vistas à consolidação das contas públicas da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, sob a mesma base conceitual. |
| 2016 | NBC TSP Estrutura Conceitual. Publicação da Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público no Diário Oficial da União. |
| | NBC TSP 01 – Receita de Transação sem Contraprestação, NBC TSP 02 – Receita de Transação com Contraprestação e NBC TSP 03 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes. Publicação destas três normas convergidas às IPSAS no DOU. |
| | NBC TSP 04 – Estoques e NBC TSP 05 – Contratos de Concessão de Serviços Públicos: Concedente. Publicação destas duas normas convergidas às IPSAS no DOU. |
| 2017 | NBC TSP 06 – Propriedade para Investimento; NBC TSP 07 – Ativo Imobilizado; NBC TSP 08 – Ativo Intangível; NBC TSP 09 – Redução ao Valor Recuperável de Ativo Não Gerador de Caixa e NBC TSP 10 – Redução ao Valor Recuperável de Ativo Gerador de Caixa. Publicação destas cinco normas convergidas às IPSAS no DOU. |

Fonte: Adaptado de Sasso (2017).

Dentre os diversos eventos elencados no Quadro 9, um importante avanço na área das finanças públicas foi a edição da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 (BRASIL, 2000)– Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) – que estabeleceu para toda a Federação, direta

ou indiretamente, limites de dívida consolidada, garantias, operações de crédito, restos a pagar e despesas de pessoal, dentre outros, com o intuito de propiciar o equilíbrio das finanças públicas e instituir instrumentos de transparência da gestão fiscal.

A LRF estabeleceu, ainda, a exigência de realizar-se a consolidação nacional das contas públicas, sendo essa atividade desempenhada pela STN, por meio da publicação anual do Balanço do Setor Público Nacional (BSPN), que congrega as contas da União, estados, Distrito Federal e municípios.

Destaca-se também a edição da Portaria nº 184, de 25 agosto de 2008 (MF, 2008), do Ministério da Fazenda, que dispôs sobre diretrizes a serem observadas pelos entes públicos para convergir às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Gama, Duque e Almeida (2014) observam ainda que o governo brasileiro decidiu pela adoção desse modelo internacional, de modo compulsório, para todos os entes federativos, ou seja, para a União, estados, Distrito Federal e municípios.

Segundo Feijó e Bugarim (2008), a edição dessa portaria buscava elevar o grau de institucionalização do processo, além de estabelecer que a STN deveria conduzir as ações necessárias à convergência aos padrões internacionais da IFAC e às Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público editadas pelo CFC editadas pelo CFC. Importante destacar que, também em 2008, o Tribunal de Contas da União reconheceu a necessidade de participar dos debates sobre as alterações contábeis e, portanto, passou a designar servidores para compor o grupo assessor da área pública instituído pelo CFC (LIMA, 2017).

Cabe mencionar que um dos principais marcos do processo de convergência foi a aprovação pelo CFC, em novembro de 2008, das primeiras Normas Brasileiras de Contabilidades Aplicadas ao Setor Público (NBC T 16), que eram alinhadas com as normas emitidas pelo IPSASB e passaram a vigorar partir de janeiro de 2010. Contudo, ao analisarem o estágio de convergência conceitual dessas primeiras NBC-T às IPSAS, Fragoso et al. (2012) observaram que esta fase inicial da convergência era parcial.

Ainda em 2008, o CFC instituiu uma parceria com a STN, que passou a atuar como operadora do processo de convergência, especialmente por meio da confecção e divulgação do MCASP. Assim, em 2008 foi apresentada a primeira edição do MCASP, válida para o exercício de 2009 e aplicável a toda a Federação, cujo objetivo era uniformizar conceitos e práticas contábeis, em consonância com os documentos emitidos pelo CFC, ou seja, as Orientações Estratégicas e as NBC T 16 (STN, 2016).

No ano de 2009, merece destaque a edição do Decreto nº 6.976, de 7 de outubro de 2009 (BRASIL, 2009), que dispõe sobre as competências do Sistema de Contabilidade Federal, tendo

estabelecido a promoção da convergência da contabilidade pública aos padrões internacionais como um dos objetivos do referido sistema, reforçando o papel da STN nesse processo.

Tendo em vista a competência atribuída à STN pela LRF, a Portaria MF nº 184/2008 (MF, 2008) e o Decreto nº 6.976/2009 (BRASIL, 2009) determinam que a STN, enquanto órgão central do Sistema de Contabilidade Federal, edite normativos, manuais, instruções de procedimentos contábeis e plano de contas de âmbito nacional, objetivando a elaboração e publicação de demonstrações contábeis consolidadas.

Sendo assim, tais instrumentos encontram-se em consonância com as Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP) editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), e buscam a convergência às IPSAS, que por sua vez são editadas pelo IPSASB.

A necessidade de evidenciar com qualidade os fenômenos patrimoniais e a busca por um tratamento contábil padronizado dos atos e fatos administrativos no âmbito do setor público, tornou necessária a elaboração de um plano de contas com abrangência nacional. Este plano apresenta uma metodologia, estrutura, regras, conceitos e funcionalidades que possibilitam a obtenção de dados que atendam aos diversos usuários da informação contábil.

Dessa forma, a STN editou o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) e o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), com abrangência nacional, que permitem e regulamentam o registro da aprovação e execução do orçamento, resgatam o objeto da contabilidade – o patrimônio, e buscam a convergência aos padrões internacionais, tendo sempre em vista a legislação nacional vigente e os princípios da ciência contábil.

Cabe destacar ainda a edição da Portaria STN nº 548, de 24 de setembro de 2015 (STN, 2015), que conferiu novo impulso ao processo de convergência, determinando prazos-limite de adoção dos procedimentos contábeis patrimoniais por meio do PIPCP. Para Lima (2017), após anos estabelecendo e prorrogando prazos, a adoção de maneira gradativa parece ser um aspecto crucial para a implementação dos novos procedimentos contábeis.

A partir da edição do PIPCP, no ano de 2015, o CFC reformulou o Grupo Assessor das Normas Brasileiras de Contabilidade Técnica do Setor Público (GA NBC TSP), com o objetivo de impulsionar o processo de convergência das normas contábeis do setor público aos padrões internacionais (CFC, 2018). Nesta nova fase, o trabalho do GA NBC TSP tem sido o de harmonizar as IPSAS à realidade brasileira, considerando que a harmonização exige não apenas a tradução das normas para a língua portuguesa, mas a análise sobre a aplicabilidade do contexto das normas internacionais à realidade dos entes públicos brasileiros (CFC, 2018).

Assim, em setembro de 2016, como fruto dessa nova fase do processo de convergência, foi publicada a primeira norma convergida às normas internacionais, qual seja a NBC TSP – Estrutura Conceitual. Por ocasião da aprovação da Estrutura Conceitual, o CFC revogou, a partir de janeiro de 2017 a Resolução CFC nº 1.111/2007, que trazia os Princípios de Contabilidade sob a Perspectiva do Setor Público, bem como as NBC T 16.1, 16.2, 16.3, 16.4 e 16.5, e algumas partes das demais NBC T 16.

Segundo Lima (2017), esse ato do CFC denota uma intenção mais clara de adoção às IPSAS, uma vez que as primeiras normas elaboradas pelo CFC, apesar de estarem alinhadas com as IPSAS, apresentavam uma estrutura própria e peculiar, englobando diversos aspectos estranhos às IPSAS. Para a autora, atualmente, prevalece uma linha de trabalho que procura manter as NBC TSP o mais semelhante possível às IPSAS, excluindo somente elementos que de fato não são aplicáveis à realidade nacional.

Face ao exposto, Lima (2017) observa que a estratégia do CFC é a de “convergência integral”, na qual as IPSAS são traduzidas e adaptadas ao contexto brasileiro, quando necessário. Deste modo, no Brasil, embora as IPSAS sejam utilizadas como base normativa para a confecção das NBC TSP, existe um determinado nível de adaptação à realidade do País.

2.3.2 Principais atores e dinâmica do processo de convergência

No Brasil, o processo de convergência às IPSAS conta com a participação de diversos atores, tais como: o CFC; a STN; os tribunais de contas; as instituições de ensino superior; bem como representantes das esferas federal, estadual e municipal (MAPURUNGA; MENESES; PETER, 2011). Apesar dessa variedade de atores envolvidos no processo de convergência nacional, a literatura aponta um maior destaque para os papéis desenvolvidos pelo CFC e pela STN (FRAGOSO et al., 2012; GAMA; DUQUE; ALMEIDA, 2014; HERBEST, 2010; LIMA, 2017; VICENTE; MORAIS; PLATT NETO, 2012).

O CFC, criado pelo Decreto-Lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946 (BRASIL, 1946), é o órgão de classe da profissão contábil no Brasil e tem a finalidade de orientar, normatizar e fiscalizar o exercício da profissão contábil. Quanto à sua participação no processo de convergência, destaca-se a criação, em 2004, de um grupo de estudos composto por membros do CFC, da STN e Secretaria Executiva do Ministério da Fazenda. O grupo foi instituído pela Portaria CFC nº 37 de 2004, e tinha o objetivo de confeccionar as primeiras normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao Setor Público (DINIZ et al., 2015).

Por sua vez, criada pelo Decreto nº 92.452, de 10 de março de 1986 (BRASIL, 1986), a STN constitui um dos órgãos centrais de planejamento, coordenação e controle financeiro, estando subordinada ao Ministério da Fazenda, e possuindo as atribuições de órgão central dos Sistemas de Administração Financeira, Contabilidade e Auditoria.

Quanto ao seu papel no processo de convergência, Lima (2017) ressalta que a STN subsidia a operacionalização das normas emitidas pelo CFC, em especial, por meio da publicação do MCASP, que traz normas de consolidação das contas públicas da federação e busca basear-se nas NBC TSP, o que facilita a sua implementação. O Quadro 10 resume os principais atores nacionais e os seus papéis no processo de convergência aos padrões internacionais de contabilidade (IPSAS).

Quadro 10 – Principais atores nacionais do processo de convergências aos padrões internacionais de contabilidade aplicados ao setor público.

| Órgão | Descrição | Produto |
|--|--|--|
| Conselho Federal de Contabilidade (CFC) | É o órgão de representação profissional da classe contábil no Brasil. Como órgão regulador das práticas contábeis e membro da IFAC, constituiu o Grupo de Trabalho da Convergência no Setor Público, para cumprimento da agenda da convergência. | Editou o primeiro conjunto de normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público (NBC T 16.1 a 16.11). Em 2014, disponibilizou a NBC TSP 16.6 (R1). Atualmente, como fruto do processo de tradução e adaptação das IPSAS, elaborou a NBC TSP – Estrutura Conceitual, e as NBC TSP 01 a 10. |
| Secretaria do Tesouro Nacional (STN) | É o órgão central de Contabilidade da União. Possui atribuição de administrar os sistemas de programação financeira, de execução orçamentária e de contabilidade pública. | Possui quatro produtos referentes a esse processo, quais sejam, o MCASP, o PCASP, as notas Técnicas (NT), e as Orientações Técnicas (OT). |
| Grupo Técnico de Padronização de Procedimentos Contábeis (GTCON) | Grupo de caráter técnico e consultivo representativo dos atores que compõem a base do modelo do processo de convergência. Representado por órgãos de execução e controle. | Recomendações consignadas em atas, com objetivo de reduzir divergências e duplicidades, em benefício da transparência da gestão contábil, da racionalização de custos nos entes da Federação e do controle social. |

Fonte: Adaptado de Gama, Duque e Almeida (2014).

No âmbito da STN, foram criados três grupos de trabalho de caráter técnico e consultivo, quais sejam o Grupo Técnico de Padronização de Procedimentos Contábeis (GTCON), o Grupo Técnico de Padronização de Relatórios (GTREL) e o Grupo de Sistematização de Informações Contábeis e Fiscais (GTSIS). Posteriormente, os três grupos foram unificados, dando origem à Câmara Técnica de Normas Contábeis e de Demonstrativos Fiscais da Federação (CTCONF), conforme a Portaria Nº 767, de 15 de setembro de 2017 (STN, 2017).

De acordo com Lima (2017), os três grupos eram compostos por membros representantes de cada ente federativo, representantes de órgãos de controle interno e externo, do CFC, entre outros. A autora ressalta que a STN realizava reuniões periódicas com esses

grupos técnicos de trabalhos, no intuito de implementar as ações necessárias à continuidade do processo de convergência.

Em relação à atuação desses grupos de trabalho, destaca-se o papel desempenhado pelo GTCON, a quem cabia analisar e confeccionar diagnósticos e pesquisas buscando à padronização de conceitos e práticas contábeis, plano de contas e classificação orçamentária de receitas e despesas. Sua constituição foi importante para o estabelecimento de um ambiente propício aos debates envolvendo profissionais das três esferas de poder, bem como dos órgãos de execução e controle dos três níveis federativos.

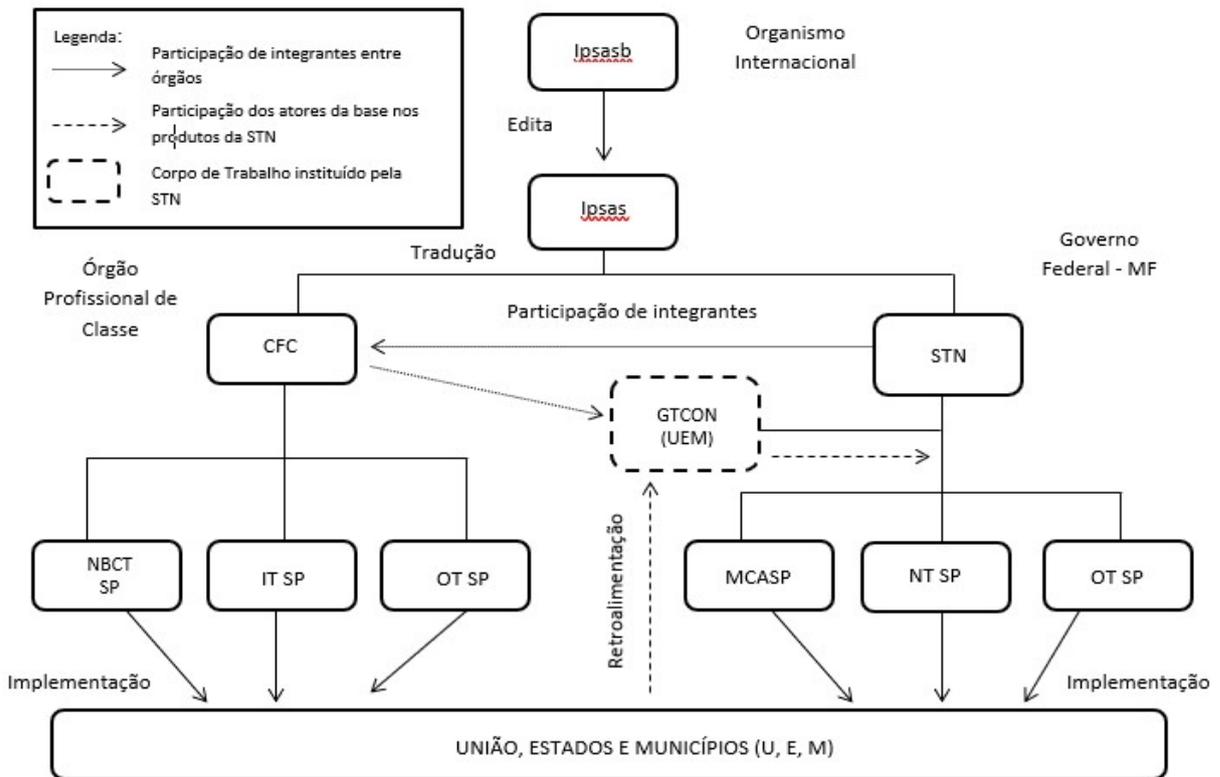
Feijó et al. (2017) sugerem que a criação do GTCON foi motivada pela procura por maior contribuição, extrapolando o âmbito da STN e buscando fomentar o processo criativo. De acordo com os autores, este fato se deu pela convicção de que quando as decisões são democráticas menos questionamentos são gerados, o que permite que as publicações sejam de fato aplicáveis.

Por sua vez, o GTREL dedicou-se à análise e elaboração de diagnósticos e estudos no intuito de promover, harmonizar e padronizar os relatórios e demonstrativos, em especial àqueles estabelecidos pela Constituição Federal (BRASIL, 1988) e pela LRF. Já o GTSIS concentrava seus esforços nos estudos direcionados à harmonização das regras e funcionalidades dos sistemas contábeis e fiscais.

Considerando o anteriormente exposto em relação aos principais atores e papéis desenvolvidos no processo de convergência as IPSAS, Gama, Duque e Almeida (2014) elaboraram um esquema que facilita o entendimento da dinâmica desse processo, conforme pode ser visualizado na Figura 1.

De acordo com a Figura 1, é possível notar que no âmbito dos organismos internacionais, IPSASB, na condição de Conselho Internacional de Padrões Contábeis do Setor Público da IFAC, é responsável pela edição das IPSAS. Já no âmbito nacional, observa-se a atuação do CFC, como órgão profissional da classe contábil, a quem cabe realizar a tradução das IPSAS, bem como da STN, como órgão central da contabilidade do Governo Federal, a quem cabe a condução do processo de convergência.

Figura 1 - Dinâmica do processo de convergência aos padrões contábeis internacionais



Fonte: Gama, Duque e Almeida (2014).

Conforme sugere a Figura 1, a tradução e a adaptação das IPSAS ocorrem no âmbito do CFC, mais especificamente no Grupo Assessor das Normas Brasileiras de Contabilidade Técnica do Setor Público (GA NBC TSP), com a participação de membros da STN. Ato contínuo, são elaboradas as NBC TSP, que após aprovadas pelo CFC, são disponibilizadas ao público em geral.

Em 2016, o GA NBC TSP divulgou um cronograma para a convergência às normas internacionais emitidas pela IFAC, cuja aprovação passou a seguir uma estratégia de cinco etapas: (i) apresentação de aspectos gerais da norma; (ii) apresentação de minuta da norma convergida; (iii) revisão e submissão à consulta pública; (iv) análise das contribuições; e (v) aprovação da norma pelo Grupo Assessor, com seu encaminhamento para o plenário do CFC para aprovação e publicação. O GA NBC TSP se reúne periodicamente para as discussões sobre as NBC TSP. Quando uma minuta de nova norma é concluída, o CFC submete o texto à audiência pública e, posteriormente aprova e edita a respectiva norma (CFC, 2018).

Após isso, a STN implementa a norma no âmbito federal e, por intermédio da inserção do seu conteúdo no Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), leva o normativo de forma prática para implantação nos demais entes federativos. A proposta é que o MCASP funcione como um filtro normativo de aplicabilidade das NBC TSP (CFC, 2018).

Conforme a Figura 1, além do MCASP, a STN também utiliza as Normas Técnicas (NT SP) e as Orientações Técnicas (OT SP) para disseminar procedimentos mais específicos.

Ainda de acordo com a Figura 1, é possível observar também a importância do papel que era desempenhado pelo GTCON, atualmente conduzido pelo CTCONEF, onde são debatidos os diversos aspectos relacionados ao processo de convergência, sob a ótica dos vários atores envolvidos no processo, buscando absorver as críticas observadas pelos órgãos de execução da União, dos estados e dos municípios.

Passando a tratar do momento atual desse processo, observa-se que há 39 normas internacionais voltadas para o setor público já editadas pela IFAC. Com base nessas normas, o CFC publicou, no final de 2016, a Estrutura Conceitual, que aborda os princípios a serem seguidos pelas regras do setor e mais cinco NBC TSP. Em setembro de 2017, mais cinco normas foram publicadas pelo CFC, dentre as quais a NBC TSP 07, que trata do ativo imobilizado e, portanto, tem a IPSAS 17 como referência.

Apesar de a NBC TSP 07 ter sido editada em 22 de setembro de 2017, tendo vigência a partir de 1º de janeiro de 2019, cabe esclarecer que a IPSAS 17 teve sua primeira versão publicada em 2001. A partir de então, a IPSAS 17 passou por atualizações ao longo do tempo, e teve uma versão traduzida para o português publicada no Brasil em 2010, por meio de um trabalho conduzido pelo Comitê Gestor da Convergência no Brasil. Entre outros aspectos a obra destacou: “A presente IPSAS 17, ‘Ativo Imobilizado’ substitui a IPSAS 17, ‘Ativo Imobilizado’ de dezembro de 2001 e deve ser aplicada para períodos contábeis que comecem a partir de 1º de janeiro de 2008. A aplicação antecipada é encorajada.” (CFC, 2010, p. 459).

Desse modo, as práticas de contabilização do ativo imobilizado, atualmente consubstanciadas na NBC TSP 07, já se faziam presentes no arcabouço normativo das primeiras NBC T, editadas em 2008, que, por sua vez, já foram editadas no contexto do processo e convergência e, portanto, tendo sido influenciadas pelas primeiras versões da IPSAS 17.

Seguindo com o calendário da convergência no país, no ano de 2018, foram lançadas mais onze NBC TSP. Conforme o cronograma, o CFC deve publicar mais quatro normas em 2019, cinco normas em 2020 e, finalizando o processo, em 2021, o CFC prevê a publicação de mais cinco normativos e a realização da segunda revisão das NBC TSP em vigor.

No âmbito legal, cabe destacar que se encontra em tramitação o Projeto de Lei Complementar PLP nº 295/2016, que poderá substituir a Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964 (BRASIL, 1964), além de trazer alterações para a Lei Complementar nº. 101, de 4 de maio de 2000 (BRASIL, 2000).

Lima (2017) ressalta que, segundo o autor da proposta, o Senador Tasso Jereissati, a nova lei busca reforçar os aspectos relacionados à responsabilidade na gestão das finanças públicas, incluindo processos de planejamento e orçamento, e de gestão financeira, contábil e patrimonial. No que se refere especificamente à contabilidade, caso aprovado, a convergência passará a constar em lei, reforçando a reforma da contabilidade pública.

2.3.3 Estudos anteriores sobre o processo de convergência brasileiro

Conforme destacado por Azevedo et al. (2017), as pesquisas nacionais sobre a reforma contábil costumam enfatizar o processo de adoção das normas. Normalmente procuram verificar o conteúdo das normas, analisar demonstrações contábeis, bem como captar a percepção de contadores públicos ou auditores de Tribunal de Contas. Esses estudos têm revelado dificuldades à implementação das novas práticas contábeis, sugerindo a existência de resistência às mudanças nos órgãos, entre outros aspectos.

De modo geral, a literatura sobre o processo de reforma contábil nos órgãos públicos brasileiros revela um reduzido grau de implantação dos novos procedimentos contábeis (BRAGA, 2015; CARDOSO; AQUINO, 2013; MACEDO; KLANN, 2014; PASSOS, 2016; SANTOS, 2015). Alguns estudos revelam deficiências na implementação de certas práticas consideradas importantes para fortalecer o controle patrimonial, tais como a adoção de critérios de reconhecimento e mensuração de ativos, e sua respectiva reavaliação (ALVES; RONCALIO, 2012; BRAGA, 2015).

Dentre os aspectos apontados como dificultadores da implementação das novas práticas, destaca-se a precariedade de estrutura, que engloba a carência de sistemas de informação adequados, a falta de profissionais qualificados, bem como a necessidade de maior capacitação (BRAGA, 2015; MELO; PRIETO; ANDRADE, 2014; PADRONES; COLARES; SANTOS, 2014; PASSOS, 2016; PRIETO; MARTINS, 2015; RAVANELLO; MARCUZZO; FREY, 2015; SANTOS, 2015; XAVIER; SILVA, 2017).

Outro ponto relevante nesse processo diz respeito à falta de conscientização dos gestores públicos quanto à importância do processo de convergência (CARDOSO; AQUINO, 2013; PASSOS, 2016). Essa falta de interesse pelo tema pode ser denotada pelo desconhecimento sobre aspectos basilares da nova lógica contábil, como os conceitos de “*true and fair view*” e “*accountability*” (MACEDO et al., 2010), e também pelo desconhecimento sobre as novas normas e seu grau de complexidade (MELO; PRIETO; ANDRADE, 2014; PADRONES; COLARES; SANTOS, 2014; RAVANELLO; MARCUZZO; FREY, 2015).

Ademais, pode ser observada uma falta de apoio dos gestores públicos associada a um baixo nível de autonomia dos contadores (PADRONES; COLARES; SANTOS, 2014; SANTOS, 2015). No setor público, nota-se ainda um baixo nível de divulgação das informações, juntamente com um grau deficiente de utilização das informações contábeis geradas pelos demonstrativos (BRAGA, 2015; SANTOS, 2015).

De acordo com Cardoso, Aquino e Pigatto (2014), um outro aspecto que merece ser destacado no processo de convergência brasileiro, diz respeito ao fato de que as políticas contábeis selecionadas pela STN para serem colocadas em prática pelos órgãos de execução, acabam não sendo objeto de cobrança por parte dos tribunais de contas, o que sugere a presença de divergências entre as demandas da STN e dos tribunais de contas.

Em relação aos estudos nacionais que buscaram compreender as respostas estratégicas de organizações públicas às mudanças trazidas pelo processo de convergência, observaram-se apenas dois estudos que utilizaram o modelo de Oliver (1991). No primeiro, Magliano Júnior (2012) verificou a percepção de agentes da Força Aérea Brasileira acerca da implantação da Demonstração do Resultado Econômico (DRE). Embora o trabalho tenha concluído que a resposta estratégica do órgão seria a aceitação da nova prática, a pesquisa não aprofundou os debates sobre os fatores institucionais e suas respectivas dimensões.

De modo mais detalhado, Sasso e Varela (2018) buscaram compreender as respostas estratégicas de três estados brasileiros – São Paulo, Rio de Janeiro e Minas Gerais – às mudanças institucionais baseadas na adoção das normas brasileiras de contabilidade oriundas do processo de convergência às IPSAS. Os três estados apresentaram a aquiescência como resposta estratégica, porém em níveis distintos de conformidade (SASSO; VARELA, 2018).

Ressalta-se que, das dez dimensões avaliadas, oito tiveram resultados idênticos para os três estados, onde cinco dimensões indicavam aquiescência e três dimensões sugeriam estratégias alternativas. Dentre os aspectos que indicaram a aquiescência como resposta estratégica, constatou-se que os níveis das dimensões legitimação, dependência, coerção e interconectividade eram elevados, e que o grau da dimensão restrição foi considerado baixo para todos os estados (SASSO; VARELA, 2018).

Quanto à legitimação, observou-se que as ações de implementação das mudanças são vistas como pertinentes, constituindo uma maneira de evitar sanções. A dependência também se mostrou relevante para os governos estaduais, especialmente quanto à obtenção de recursos financeiros, seja internamente, em relação à STN, por meio do aval para a contratação de créditos e ou pela realização de transferências voluntárias, ou externamente, em relação aos credores internacionais, como o FMI, por exemplo (SASSO; VARELA, 2018).

Acerca da dimensão coerção, as autoras argumentam que a base do sistema jurídico nacional (*code law* ou *civil law*) favorece um processo mais intenso em normas. Ademais, os estados apontam para o estabelecimento e cobrança de prazos como fator preponderante ao andamento do processo de convergência. Por sua vez, a interconectividade entre os estados nacionais foi indicada como de grande importância (SASSO; VARELA, 2018).

A última dimensão que indicou aquiescência e obteve respostas iguais para os três entes foi a restrição. Nessa dimensão, os estados defendam que a adoção das novas normas não traz restrições de tomada de decisão para os entes. Contudo, as autoras argumentam que, com a evolução do processo, a maior transparência sobre a realidade da gestão poderá implicar em alterações na autonomia dos gestores públicos (SASSO; VARELA, 2018).

Dentre os fatores que apontaram, de maneira semelhante, a adoção de estratégias alternativas de resistência, encontram-se as dimensões difusão, incerteza e eficiência. Apesar do emprego de práticas coercitivas para a implementação das normas contábeis, a difusão influenciou moderadamente a adoção das mudanças institucionais nos três entes. Sobre a dimensão incerteza, os respondentes deram um sentido mais amplo ao tópico, apontando dificuldades atreladas ao processo de convergência, o que foi interpretado pelas autoras como capaz de diminuir a probabilidade de conformidade e, portanto, sendo atribuído um grau baixo de incerteza aos três estados (SASSO; VARELA, 2018).

A dimensão eficiência foi considerada de baixo nível nos três estados, o que corresponde ao emprego de estratégias alternativas. As autoras destacam que a percepção de eficiência está atrelada ao emprego das informações trazidas pelo processo de convergência na tomada de decisão, contudo, tal prática não foi observada nos estados analisados. As autoras acrescentam que, em virtude de questões políticas, o uso da informação contábil ainda é tímido no contexto brasileiro (SASSO; VARELA, 2018).

Outro aspecto interessante abordado por Sasso e Varela (2018), refere-se à associação entre os resultados das dimensões eficiência e legitimidade, e os ensinamentos de Meyer e Rowan (1977). Assim, nota-se que os estados analisados apresentaram indícios de conformidade cerimonial, tendo em vista que atribuem importância à legitimidade no processo de implementação das mudanças trazidas pela convergência às IPSAS, sem, contudo, reconhecerem ganho de eficiência nesse processo.

Cabe salientar ainda que, conforme Sasso e Varela (2018), as divergências de respostas entre os estados foram em relação às dimensões multiplicidade e consistência. Quanto à multiplicidade, os estados do Rio de Janeiro e de Minas Gerais consideraram que as demandas

dos agentes ambientais (Tribunal de Contas do Estado, STN e CFC) estão alinhados, não gerando conflitos para os estados e, conseqüentemente, havendo baixa multiplicidade.

Já para o Estado de São Paulo, a multiplicidade foi considerada alta, pois observou-se divergências entre as demandas institucionais do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo e as demandas da STN. A influência da dimensão política sobre a atuação dos órgãos de controle externo é apontada como causa de tais divergências e conflitos entre as demandas da STN e dos tribunais de contas (SASSO; VARELA, 2018).

Por fim, no que tange à dimensão consistência, os estados de São Paulo e do Rio de Janeiro mostraram-se moderadamente consistentes com as mudanças, tendo em vista que o seu alinhamento se dá, principalmente, em virtude do cumprimento de mandamentos constitucionais. Por outro lado, o Estado de Minas Gerais apresentou alto grau de consistência, pois o processo de convergência alinha-se a objetivos organizacionais pré-existentes no Estado (SASSO; VARELA, 2018).

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Este capítulo aborda os procedimentos metodológicos empregados no estudo, estando subdividido em cinco seções. A primeira seção dedica-se a caracterizar o método e as técnicas de pesquisa, abordando também a estratégia adotada na pesquisa – o estudo de caso (único) – e o desenho da pesquisa. A segunda seção realiza a caracterização da organização, além de tratar dos participantes da pesquisa. Em seguida, na terceira seção, discorre-se sobre o instrumento de coleta de dados, enquanto o quarto tópico refere-se aos procedimentos para a coleta e análise dos dados. Por fim, a quinta seção discorre sobre as limitações do método.

3.1 CARACTERIZAÇÃO DO MÉTODO E TÉCNICAS DE PESQUISA

Esta pesquisa busca analisar as respostas estratégicas apresentadas pela MB às pressões institucionais exercidas para a implementação dos procedimentos contábeis patrimoniais preconizados na IPSAS 17, segundo a percepção de seus contadores. Assim, optou-se pelo uso do método qualitativo, pois o estudo visa compreender um fenômeno no contexto em que ocorre e do qual faz parte, adotando uma perspectiva integrada (GODOY, 1995).

Este estudo qualitativo segue a linha interpretativa, pois enfatiza a interação do homem no ambiente (GREEN; THORGOOD, 2004). No campo da ciência contábil, este tipo de pesquisa visa compreender a face desconhecida dos sistemas de informação contábeis e suas influências sobre o contexto do qual fazem parte (MAJOR; ROBALO; VIEIRA, 2009).

Quanto aos fins, esta pesquisa pode ser classificada como descritiva, pois relata como a MB tem respondido às pressões ambientais para a implementação de práticas contábeis derivadas das IPSAS. Quanto aos meios, o estudo pode ser categorizado como: de campo, pois foi conduzida no local onde o fenômeno ocorre; documental, pois analisa documentos conservados no interior do órgão público investigado; e bibliográfica, já que constitui um estudo sistematizado desenvolvido com base em materiais publicados em livros, artigos acadêmicos, periódicos e eventos científicos (VERGARA, 1998).

Além disso, salienta-se que a estratégia de pesquisa empregada nesta dissertação é o estudo de caso. Considerou-se o estudo de caso adequado tendo em vista que o presente trabalho constitui uma investigação empírica na qual um fenômeno contemporâneo (o “caso”) é examinado em profundidade dentro do seu contexto de mundo real (YIN, 2015).

Justifica-se o emprego do estudo de caso tendo em vista que a questão de pesquisa busca explicar como determinada circunstância ocorre, abordando um fenômeno contemporâneo, sob

o qual o pesquisador não tem nenhum controle dos eventos comportamentais (YIN, 2015). Ademais, a pesquisa trata sobre relações complexas, problemáticas e contextualmente situadas, que são aspectos comuns aos estudos de caso (STAKE, 2000).

Cabe esclarecer que o presente estudo de caso constitui um projeto de caso único holístico (YIN, 2015). Sabe-se que o processo de implementação das IPSAS se tornou um fenômeno comum a todos os órgãos públicos brasileiros, assim, o emprego do estudo de caso único em uma unidade rica em informações sobre o fenômeno analisado, como no caso da MB, pode auxiliar a compreender as circunstâncias como esse processo vem ocorrendo.

De acordo com Yin (2015), a determinação de alguns aspectos auxilia a melhor compreensão da pesquisa, dentre os quais pode-se destacar: a questão do estudo de caso; as proposições teóricas; a unidade de análise; as fontes de evidência; a lógica que une os dados às proposições; e os critérios para interpretar as constatações. A Figura 2 traz o desenho da pesquisa, permitindo a visualização de como este estudo de caso foi conduzido.

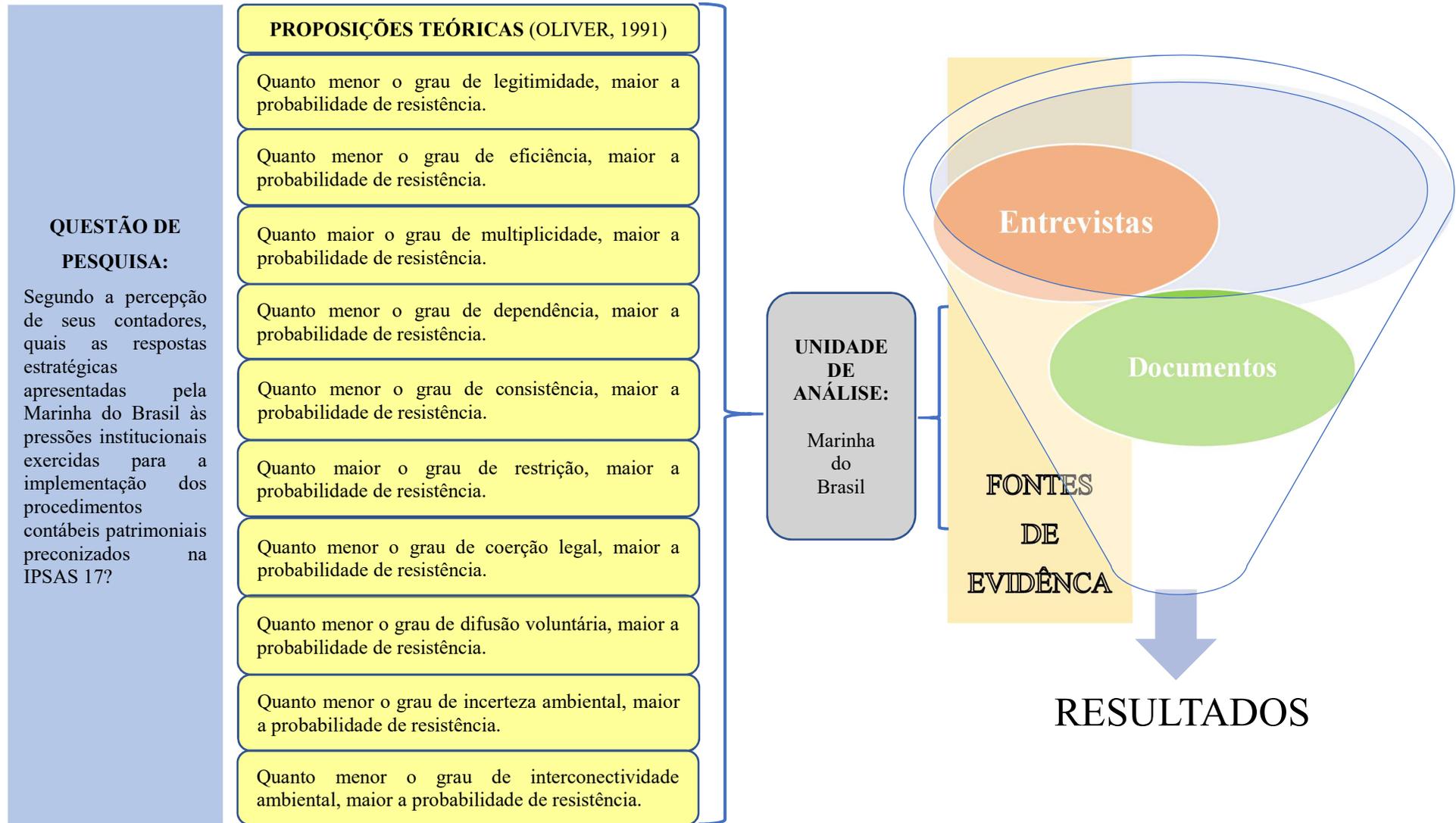
Conforme a Figura 2, o problema de pesquisa foi investigado a partir de dez proposições baseadas no modelo de Oliver (1991). A análise dessas proposições conduziu a investigação sobre como a MB respondeu às pressões institucionais para implementação de práticas contábeis advindas da IPSAS 17. Destaca-se que os dados foram coletados no âmbito da MB, por meio de entrevistas semiestruturadas e documentos, sendo posteriormente tratados e triangulados, o que permitiu a confecção do relatório de resultados da pesquisa.

A entrevista foi utilizada como técnica de coleta de dados pois constitui uma das principais fontes de evidência para os estudos de caso (YIN, 2015). Empregou-se a entrevista face a face, na qual o contato entre o pesquisador e o participante se deu pessoalmente e sem o envolvimento de terceiros, sendo adotada a entrevista semiestruturada, que permitiu ao pesquisador obter as percepções dos entrevistados e manter o controle sob a linha de questionamento (CRESWELL, 2007).

Entrevistas semiestruturadas são comumente aplicadas em estudos de caso, podendo ser consideradas como conversas guiadas, sendo fluidas e não rígidas (YIN, 2015). Ademais, este tipo de entrevista “combina perguntas fechadas e abertas, em que o entrevistado tem a possibilidade de discorrer sobre o tema em questão sem se perder a indagação formulada” (MINAYO, 2007, p. 64).

A pesquisa também buscou coletar evidências por meio de documentos. Para Yin (2015) a informação documental é considerada fundamental para os estudos de caso, servindo principalmente para corroborar e aumentar evidências oriundas de outras fontes, podendo fornecer detalhes específicos capazes de confirmar as informações dessas fontes de dados.

Figura 2 – Desenho da pesquisa



3.2 CARACTERIZAÇÃO DA ORGANIZAÇÃO E DOS PARTICIPANTES DA PESQUISA

De acordo com Creswell (2007), na pesquisa qualitativa, a seleção dos participantes, locais ou documentos é realizada de modo proposital, devendo ser escolhidas as fontes de evidência mais indicadas para auxiliar o pesquisador a compreender as questões investigadas. Logo, torna-se fundamental abordar o cenário, esclarecendo onde a pesquisa irá acontecer, e os atores, identificando quem serão os participantes do estudo (CRESWELL, 2007).

Por meio da colaboração de um informante, previamente à fase de coleta de dados, foi possível estabelecer o cenário geral do campo de pesquisa, obter uma descrição sobre a evolução histórica do fenômeno estudado, além de identificar pessoas e documentos capazes de contribuir para o estudo (MCKINNON, 1988).

3.2.1 Caracterização da unidade de análise

No tocante ao cenário da pesquisa, faz-se necessário tratar algumas características da organização na qual a pesquisa foi conduzida, abordando principalmente as funções que desempenha em relação ao Sistema Federal de Contabilidade, bem como apresentando aspectos gerais de sua estrutura contábil.

Inicialmente, cabe salientar que o Sistema Federal de Contabilidade (SFC) é regulamentado pelo Decreto nº 6.976 de 7 de outubro de 2009 (BRASIL, 2009), que estabelece suas finalidades, atividades, organização e competências. O SFC conta com a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) do Ministério da Fazenda como Órgão Central, possuindo ainda Órgãos Setoriais, compostos pelas unidades de gestão interna dos Ministérios, da Advocacia-Geral da União, do Poder Legislativo, do Poder Judiciário e do Ministério Público da União.

Compete ao Órgão Central do SFC orientar e supervisionar os Órgãos Setoriais, no que tange às questões de ordem normativa e técnica. Por sua vez, os Órgãos Setoriais podem ser categorizados como Setorial Contábil de Órgão Superior; Setorial Contábil de Órgão Subordinado; e Setorial Contábil de Unidade Gestora (UG).

A primeira constitui a unidade de gestão interna dos Ministérios e órgãos equivalentes responsáveis pelo acompanhamento contábil dos órgãos e entidades supervisionados. A segunda representa a UG responsável pelo acompanhamento da execução contábil de um órgão particular, englobando as UG a este pertencentes. Por fim, a terceira constitui a unidade

responsável pelo acompanhamento da execução contábil de um determinado número de Unidades Gestoras Executoras (UGE).

Conforme preconizado no Art. 142 da Constituição Federal de 1988 (BRASIL, 1988), a Marinha do Brasil é uma Força Armada e, portanto, constitui uma instituição de caráter permanente e regular, organizada sob os alicerces da hierarquia e da disciplina. Ainda segundo a Carta Magna, a Marinha do Brasil destina-se à defesa da Pátria, à garantia dos poderes constitucionais e, por iniciativa de qualquer destes, da lei e da ordem. Sobre a organização da MB em relação ao Sistema Federal de Contabilidade, Santos (2016, p. 21) elucida que:

A Marinha do Brasil tem como Órgão Superior Máximo, o Órgão 52000 – Ministério da Defesa. E atua como Órgão Superior por meio do Órgão 52131 – Comando da Marinha, possuindo 04 Órgãos Subordinados: (1) o Órgão 52132 – Fundo Naval (FN); (2) o Órgão 52133 – Fundo de Desenvolvimento do Ensino Profissional Marítimo (FDEPM); (3) o Órgão 31280 – Caixa de Construção de Casas para o Pessoal da Marinha (CCCPM); e (4) o Órgão 52333 – Amazônia Azul Tecnologias de Defesa S. A. (AMAZUL). A Setorial Contábil de Órgão Superior do Comando da Marinha é representada pela UG 773001 – Diretoria de Finanças da Marinha (DFM), tendo o Departamento de Contabilidade como responsável por analisar, verificar e regularizar a contabilidade de todas as UG vinculadas ao Órgão Comando da Marinha. (SANTOS, 2016, p. 21).

Pelo exposto, pode-se notar que, em termos contábeis, a Marinha do Brasil está vinculada ao Ministério da Defesa, que atua como seu Órgão Superior Máximo. Além disso, a MB atua como Órgão Superior – papel desempenhado pela Diretoria de Finanças da Marinha (DFM) – e possui quatro Órgãos Subordinados em sua estrutura contábil.

Para Yin (2015), a delimitação do estudo é relevante, uma vez que permite determinar o escopo da coleta de dados, tornando propícia a distinção dos dados pertencentes ao fenômeno em estudo daqueles externos ou pertencentes ao contexto. Considerando que a totalidade das mais de seiscentas unidades gestoras da MB são supervisionadas pelos órgãos acima mencionados, a presente pesquisa delimitou-se a tais órgãos, abordando estritamente os aspectos relacionados ao objetivo da pesquisa.

Sendo assim, a investigação foi conduzida no âmbito da Marinha do Brasil, especificamente nas sedes da Diretoria de Finanças da Marinha (DFM) – Setorial Contábil de Órgão Superior do Comando da Marinha – e de três dos quatro Órgãos Subordinados, quais sejam: Fundo Naval (FN); Fundo de Desenvolvimento do Ensino Profissional Marítimo (FDEPM); e Caixa de Construção de Casas para o Pessoal da Marinha (CCCPM).

Cabe esclarecer que o Órgão Subordinado AMAZUL é responsável por apenas 3 Unidades Gestoras e está sediado na cidade de São Paulo. Portanto, por critérios de representatividade, de acesso e de saturação, não foram feitas entrevistas na AMAZUL.

3.2.2 Participantes da pesquisa

A pesquisa contou com a colaboração de um informante, que foi selecionado com base em critérios como: tempo de envolvimento no cenário; acesso ao campo; e relacionamento com os atores envolvidos no processo em análise. A participação do informante abriu caminhos para o pesquisador na fase de coleta de dados, mitigando riscos associados ao acesso aos dados e otimizando o tempo do pesquisador em campo (MCKINNON, 1988).

Do mesmo modo, a seleção dos entrevistados foi realizada previamente e de maneira intencional, visando a participação de respondentes que pudessem fornecer uma figura compreensiva do fenômeno examinado e diferentes perspectivas sobre esse fenômeno (MCKINNON, 1988).

No âmbito da MB, cabe ao Departamento de Contabilidade (DFM-20) a condução das atividades de contabilidade. Os profissionais atuantes neste departamento foram identificados como informantes-chave, tendo em vista a sua capacidade de fornecer *insights* sobre o assunto e de sugerir outros entrevistados capazes de contribuir com a investigação (YIN, 2015).

Também foram selecionados os profissionais que atuam no departamento de normas técnicas (DFM-10), tendo em vista o papel que desempenham na elaboração dos normativos internos sobre a contabilidade na MB. Ademais, a pesquisa contou com a participação dos contadores dos Órgãos Subordinados sediados na cidade do Rio de Janeiro. Conforme pode ser observado no Quadro 11, a pesquisa contou com a participação de onze entrevistados, sendo dez contadores e um técnico em contabilidade.

Quadro 11 – Grupo de participantes selecionados para a entrevista por local e grau acadêmico

| Órgão / Setor | Quantidade de entrevistados | Grau acadêmico | Tempo no Órgão / Setor (anos) |
|---------------|-----------------------------|--|-------------------------------|
| DFM-10 | 02 | 01 - Bacharel e mestre em Ciências Contábeis | 03 |
| | | 01 - Bacharel e mestre em Ciências Contábeis | 02 |
| DFM-20 | 05 | 01 - Bacharel em Ciências Contábeis | 16 |
| | | 01 - Bacharel e mestre em Ciências Contábeis / Doutorado em Ciências Contábeis (cursando) | 06 |
| | | 01 - Bacharel em Ciências Contábeis | 05 |
| | | 01 - Bacharel em Ciências Contábeis / Pós-Graduação em Auditoria | 02 |
| | | 01 - Bacharel em Ciências Contábeis / Pós-Graduação em Finanças Públicas / Mestrado em Ciências Contábeis (cursando) | 01 |
| FN | 01 | 01 - Bacharel em Ciências Contábeis | 04 |
| FDEPM | 02 | 01 - Técnico em Ciências Contábeis | 05 |
| | | 01 - Bacharel em Ciências Contábeis | 03 |
| CCCPM | 01 | 01 - Bacharel em Ciências Contábeis / Pós-Graduação em Auditoria e Controladoria | 06 |

Fonte: Elaborado pelo autor.

3.3 INSTRUMENTO DE COLETA DE DADOS

A presente seção dedica-se à apresentação da principal ferramenta utilizada durante a fase de coleta dos dados, qual seja o roteiro de entrevista semiestruturada consubstanciada no Quadro 12, a seguir:

Quadro 12 – Roteiro da entrevista semiestruturada

| Fator Institucional | Dimensão | Perguntas | Estímulos |
|---------------------|------------------------------|--|--|
| Causa | Legitimidade | 1. Quais as razões para a MB buscar conformidade (ou resistir) a essas práticas contábeis? | A conformidade com essas práticas é vista como uma forma de aumentar o <i>status</i> ou o prestígio da MB? |
| | Eficiência | | Como a conformidade a essas práticas pode afetar a eficiência da MB? |
| Agentes | Multiplicidade | 2. Quem são os agentes externos que exercem pressões para a implantação dessas práticas? | Percebe algum tipo de conflito em relação às demandas desses agentes? Em que grau? |
| | Dependência | | Existe algum tipo de dependência de recursos – tangíveis (financeiro e físico) ou intangíveis (capital humano e organizacional) – em relação aos agentes que demandam conformidade com as novas práticas? Que grau atribui a essa dependência? |
| Conteúdo | Consistência | 3. Em relação à contabilização de ativos imobilizados, qual o nível de compatibilidade entre os objetivos da MB e a implementação dessas novas práticas? | |
| | Restrições | 4. A implantação dessas novas práticas pode afetar a autonomia da MB para tomar decisões? | |
| Controle | Coerção legal | 5. Como ou por quais meios as pressões para a implantação dessas práticas estão sendo exercidas? | Percebe a existência de mecanismos legais e regulatórios, de monitoração e de sanção que forcem a MB a implementar essas novas práticas? |
| | Difusão voluntária | | Em termos de difusão e de conscientização, como observa a adoção dessas práticas em outras organizações públicas? O nível de adoção dessas práticas em outras organizações públicas influencia a sua implantação na MB? |
| Contexto | Incerteza ambiental | 6. Qual a sua percepção sobre o nível de previsibilidade do ambiente no qual as pressões para a implantação dessas práticas estão sendo exercidas? 7. Como isso pode afetar a implementação das novas práticas? | |
| | Interconectividade ambiental | 8. Qual a sua percepção sobre o grau de interconexão (consistência dos vínculos) entre os atores sociais* presentes no ambiente onde ocorrem as pressões para a implantação dessas práticas? (*):Obs: órgãos públicos nacionais, órgãos de controle, sociedade, credores, entre outros. 9. Na sua visão, como a interconectividade do ambiente pode impactar a implementação das novas práticas contábeis? | |
| - | - | 10. Na sua opinião, que outros aspectos de ordem administrativa, organizacional ou institucional podem influenciar no grau de conformidade (ou resistência) com as novas práticas? | |

Fonte: Elaborado pelo autor.

Conforme pode ser observado no Quadro 12, o roteiro da entrevista foi elaborado a partir dos fatores institucionais e das respectivas dimensões propostas por Oliver (1991). As perguntas

foram elaboradas com o objetivo primeiro de captar o grau relevância atribuída a cada uma das dimensões, dentro do contexto da implementação das práticas contábeis que constituem o escopo deste estudo.

Além disso, cabe ressaltar que a última pergunta do roteiro de entrevista procura oferecer ao entrevistado a oportunidade de apontar outros aspectos que considerem relevantes ao estudo do fenômeno da conformidade (ou resistência) à implementação das práticas ora em análise.

3.4 PROCEDIMENTOS DE COLETA E DE ANÁLISE DOS DADOS

Na pesquisa qualitativa, é indispensável o tratamento sobre a forma como os eventos foram conduzidos, relatando como os participantes foram entrevistados, e o processo, descrevendo o desenvolvimento dos eventos vivenciados pelos participantes dentro do cenário (CRESWELL, 2007). Esta seção apresenta o protocolo adotado no presente estudo para a coleta de dados. Entre outros aspectos, aborda questões relacionados à obtenção de acesso à organização investigada, bem como a forma como a coletas de dados foi conduzida. Além disso, estabelece o protocolo para o tratamento dos dados coletados.

Primeiramente, em relação à obtenção de acesso à organização investigada, ressalta-se que o pesquisador é militar da Marinha do Brasil, estando atualmente vinculado à Diretoria de Finanças da Marinha. Nesse sentido, o pesquisador obteve o devido acesso aos órgãos, ao pessoal e aos documentos que permitiram a condução desta pesquisa mediante autorização do Diretor de Finanças da Marinha.

Conforme McKinnon (1988), além da questão de acesso aos dados, na pesquisa de campo outras ameaças necessitam ser trabalhadas, tais como: o efeito causado pela presença do pesquisador; o viés do pesquisador (observar, interpretar ou registrar diferente da realidade); e as complexidades e limitações da mente humana.

No intuito de mitigar os riscos trazidos por essas ameaças, o pesquisador buscou empregar os ensinamentos de McKinnon (1988) em relação à permanência de tempo substancial em campo, ao emprego de mais de um método de coleta de dados e ao comportamento social do pesquisador no cenário da pesquisa.

Acredita-se que o tempo despendido em campo tenha sido suficiente para mitigar os efeitos trazidos pela presença do pesquisador. As entrevistas foram realizadas em dias distintos, ao longo do mês de dezembro de 2018. Além disso, o pesquisador esteve em campo ao longo

dos dois primeiros meses de 2019 para realizar a coleta de documentos, sendo tais momentos aproveitados para que o pesquisador pudesse interagir no ambiente estudado.

Quanto ao segundo aspecto, foram utilizados dois métodos para coleta dos dados, buscando contribuir para a validade da pesquisa. As entrevistas coletaram a visão de diferentes pessoas, buscando conferir confiabilidade à pesquisa. Conforme McKinnon (1988), essas ações ajudam a mitigar o viés do pesquisador.

Além disso, o pesquisador procurou interagir com os participantes de forma genuína, demonstrando atenção e importância aos fatos relatados e à maneira de pensar dos entrevistados. Apesar dessa interação, o pesquisador procurou manter uma postura neutra, não tomando partido em conflitos. Ademais, o pesquisador procurou se relacionar com todos os participantes da mesma maneira, não se aproximando demais de nenhum grupo ou participante em especial, a fim de evitar a vinculação de sua imagem a determinado grupo ou pessoa.

Conforme os procedimentos relatados a seguir, o esquema utilizado na pesquisa garantiu a separação dos processos de coleta e de interpretação dos dados. De acordo com McKinnon (1988), essa tática é fundamental para mitigar o viés do pesquisador e evitar ameaças à validação e à confiabilidade da pesquisa.

3.4.1 Procedimentos de coleta de dados

3.4.1.1 Entrevistas

Em relação aos eventos, conforme anteriormente mencionado, os participantes foram entrevistados por meio de entrevistas semiestruturadas realizadas face a face. Assim, as entrevistas ocorreram em campo, ou seja, no âmbito do setor onde o participante exerce as suas atividades diárias. Além disso, cabe mencionar que as entrevistas tiveram uma duração média de trinta minutos e foram gravadas, conforme consentimento dos participantes.

Passando a tratar do processo, as entrevistas foram conduzidas de acordo com o protocolo estabelecido no Quadro 13. Nota-se que após concluídas as três primeiras etapas do protocolo da entrevista, deu-se início a realização das perguntas diretamente relacionadas ao objetivo do estudo, mediante o emprego do instrumento de coleta de dados abordado no tópico 3.3, representado pelo Quadro 12 – Roteiro da entrevista semiestruturada.

Quadro 13 – Protocolo da entrevista

| | |
|----|--|
| 1. | Saudação de abertura; |
| 2. | Explicar o motivo da entrevista e o contexto da pesquisa em termos amplos; |
| 3. | Solicitar assinatura do Termo de Participação e Consentimento (APÊNDICE A) e pedir permissão para gravar a entrevista; |
| 4. | Realizar perguntas conforme o roteiro de entrevista semiestruturada (Quadro 12) |
| 5. | Levantar dados demográficos do entrevistado: <ul style="list-style-type: none"> ▪ Militar (oficial ou praça) ou civil (nível superior ou médio) ou assessor ▪ Órgão: ▪ Departamento/Divisão: ▪ Tempo na função: ▪ Tempo no Órgão: ▪ Experiência anterior na função: ▪ Profissão/especialidade: ▪ Formação acadêmica: |
| 6. | Finalizar a entrevista: <ul style="list-style-type: none"> ▪ Existe algo mais que eu não tenha perguntado ou que considere importante comentar? ▪ Agradecer. |
| 7. | Parar a gravação. |

Fonte: Elaborado pelo autor.

Outro aspecto que merece ser destacado, refere-se ao emprego do critério de saturação ao longo da fase de realização das entrevistas. Para Bauer e Gaskell (2002), em certo momento, o pesquisador percebe que não surgirão novidades ao realizar mais entrevistas, sendo este o ponto de saturação do sentido, no qual recomenda-se ao pesquisador verificar a compreensão de seu tópico guia, e caso a avaliação do fenômeno seja corroborada, seria a hora de parar.

Ainda segundo os autores, o número excessivo de entrevistas pode implicar em um volume considerável de transcrições e, conseqüentemente, de material para ser analisado, o que pode dificultar a análise do *corpus* construído em virtude das limitações da capacidade humana do pesquisador frente ao conteúdo a ser analisado (BAUER; GASKELL, 2002).

Face ao exposto, a presente pesquisa considerou a aplicação do critério da saturação para determinar o número ideal de entrevistas. Desse modo, investigaram-se diferentes representações somente até que a inclusão de novos estratos não acrescentasse mais nada de novo ao contexto sob análise (BAUER; GASKELL, 2002).

3.4.1.2 Documentos

A informação documental pode assumir diversas formas (YIN, 2015), podendo ser obtida no interior de órgãos públicos e privados de qualquer natureza, ou com pessoas (VERGARA, 1998). Conforme Creswell (2007), a definição dos documentos que foram coletados, dos locais onde foram obtidos e as justificativas de sua escolha tornam-se relevantes para o entendimento do método.

Os documentos desta pesquisa foram coletados nos mesmos órgãos onde as entrevistas foram realizadas, sendo obtidos de maneiras diversas. Alguns documentos foram coletados junto aos participantes da pesquisa ou junto a pessoas por eles indicadas. Outros documentos foram obtidos diretamente nos sistemas corporativos utilizados pelos órgãos federais, tais como o Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI) e o Tesouro Gerencial.

Quanto ao período de referência para a coleta dos documentos, inicialmente, estimou-se o intervalo de tempo compreendido entre os anos de 2008 e 2018, em face do marco representado pela Portaria nº 184, de 25 agosto de 2008 (MF, 2008), do Ministério da Fazenda, que dispôs sobre diretrizes a serem observadas pelos entes públicos para convergir às IPSAS. Além disso, o ano de 2008 foi marcado pela edição das dez primeiras NBC T 16, que representaram outro marco significativo para o processo de convergência às IPSAS.

Todavia, ao entrar em campo, encontraram-se mais documentos a partir da divulgação da Macrofunção 020330, do Manual do SIAFI (STN, 2010), cuja primeira edição data de 2010, a partir de quando foi efetivamente determinada a implementação gradual dos procedimentos de contabilização do ativo imobilizado para os órgãos públicos federais brasileiros.

A pesquisa coletou os seguintes documentos relacionados ao processo de convergência no âmbito da MB: portaria de instituição de grupo de trabalho; circulares; Boletins de Ordens e Notícias (BONO); normativos internos sobre a gestão de material; ofícios e mensagens; arquivos internos de participação em cursos e eventos; registros do sistema interno de gestão de materiais; bem como os balanços patrimoniais consolidados da MB e suas respectivas notas explicativas. Além disso, foram realizadas consultas às Macrofunções do SIAFI, às equações do auditor, e às restrições no Balanço Geral da União (BGU).

3.4.2 Procedimentos de análise de dados

Após a coleta dos dados, foi procedido o tratamento dos dados de acordo com os procedimentos estabelecidos nesta seção, destacando-se o emprego da técnica de análise conteúdo. Segundo Bardin (1977), por meio de procedimentos sistemáticos e objetivos, a análise de conteúdo proporciona a otimização da leitura e a diminuição de incertezas, procurando explorar ao máximo o conteúdo informacional dos dados coletados, ou seja, busca-se compreender as mensagens por trás dos dados analisados.

O tratamento dos dados obtidos por meio de entrevistas iniciou com a transcrição completa dessas entrevistas, em seguida procedeu-se a análise de conteúdo propriamente dita.

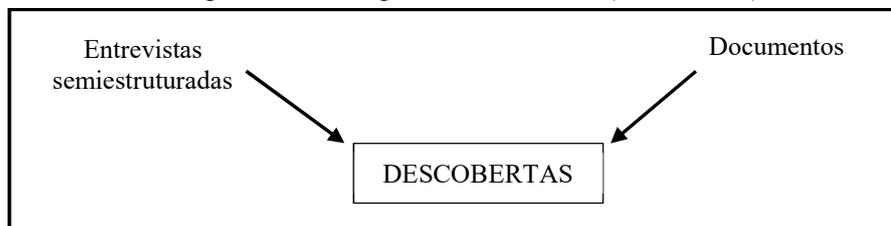
Durante essa fase, o pesquisador realizou manipulações analíticas, elaborando matrizes para categorizar os dados, criando modelos para ordená-los e apresentá-los (YIN, 2015), tendo utilizado o software “MaxQDA” em auxílio à análise de conteúdo das entrevistas.

Ressalta-se que as manipulações analíticas realizadas tiveram como enfoque as proposições teóricas previamente formuladas, o que ajudou na organização das explicações do fenômeno investigado (YIN, 2015). O estudo considerou as dez dimensões preditivas apontados por Oliver (1991) como categorias criadas *a priori*, tendo em vista que foram pré-determinadas em face da procura por uma resposta específica do pesquisador (FRANCO, 2005). Contudo, a partir da análise de conteúdo dos dados coletados, novas categorias ou proposições teóricas emergiram, permitindo o estabelecimento de categorias criadas *a posteriori* (FRANCO, 2005).

A categorização de cada uma das dimensões preditivas entre os níveis alto, moderado e baixo foram realizadas a partir da interpretação das entrevistas e das evidências documentais. Em geral, verificou-se se os fenômenos representados por cada uma das dimensões preditivas ocorreram, em maior ou menor intensidade, levando-se em consideração os argumentos apresentados pelos entrevistados e as evidências documentais. Para os casos em que parte dos achados favoreceram a presença do fenômeno e outros indícios sugeriram o enfraquecimento desse mesmo fenômeno, foi atribuído o grau moderado.

Tendo em vista que os dados foram coletados por meio de dois tipos de fontes de evidência (entrevistas e documentos), foi possível realizar a triangulação dos dados da pesquisa. Yin (2015, p. 124) aponta para “o desenvolvimento de linhas convergentes de investigação” como o principal benefício do emprego de fontes múltiplas de evidência. Assim, a convergência das fontes de evidências deste trabalho se deu conforme ilustra a Figura 3.

Figura 3 – Convergência de evidências (estudo único)



Fonte: Adaptado de Yin (2015, p. 125)

Conforme a Figura 3, as descobertas do estudo foram obtidas por meio da triangulação dos dados coletados das duas fontes de evidência. Segundo Denzin (1978), a triangulação de dados diz respeito ao emprego de fontes de dados diferentes, sem o uso de métodos distintos, na qual os dados podem ser obtidos a partir de momentos, locais ou pessoas distintas.

Por meio da análise de conteúdo, procurou-se analisar e comparar tanto os dados obtidos por meio dos discursos dos diferentes entrevistados, como os dados retirados dos documentos

coletados. A partir dessas descobertas, estabeleceram-se as conclusões do estudo de caso, que serviram de base para a apresentação do relatório de resultados.

3.5 LIMITAÇÕES DO MÉTODO

Esta seção trata de algumas limitações associadas aos estudos de caso, como a questão da generalização, bem como aborda algumas preocupações ligadas às técnicas de coletas de dados utilizadas neste estudo. Para Yin (2015), a falta de rigor metodológico e a questão da generalização representam importantes preocupações ligadas ao emprego dos estudos de caso.

Quanto ao rigor metodológico, o presente estudo aplicou sistematicamente os procedimentos estabelecidos nos tópicos 3.3 e 3.4, mitigando os possíveis efeitos relacionados à esse aspecto. Já sobre o problema da generalização, este trabalho enfatizou a análise de proposições teóricas, limitando-se a fazer generalizações analíticas, que buscam ampliar e generalizar teorias (Yin, 2015). Logo, o presente estudo não faz inferências probabilísticas (generalização estatística), que costumam ser problemáticas nos estudos de caso (Yin, 2015).

Algumas limitações estão diretamente ligadas às fontes de coleta de dados. No caso das entrevistas, Creswell (2007) destaca a questão da parcialidade da resposta, tendo em vista que considera a perspectiva do entrevistado. É importante mencionar a limitação de que a presente pesquisa contou com entrevistas realizadas com profissionais da Diretoria de Finanças da Marinha e dos órgãos subordinados e, por conseguinte, o estudo foi construído por meio da perspectiva desses participantes.

Todavia, no intuito de mitigar os vieses oriundos de percepções particulares desses indivíduos, as conclusões do estudo foram fundamentadas a partir da comparação das falas dos diversos entrevistados, bem como baseadas, sempre que possível, nos achados da investigação documental. Acredita-se que a triangulação dos dados para a construção das conclusões do estudo seja capaz de reduzir as limitações mencionadas.

4 RESULTADOS

Este capítulo dedica-se a apresentar e discutir os resultados da pesquisa, para tal discorre sobre os principais aspectos revelados por meio das entrevistas, que são pontualmente e oportunamente corroborados por meio de evidências documentais. O capítulo está organizado em oito partes, nas quais as primeiras cinco seções abordam, respectivamente, os fatores institucionais causa, agentes, conteúdo, controle e contexto. A sexta seção analisa as respostas estratégicas com base no modelo de Oliver (1991). Já na sétima seção, são apontados outros fatores que também são capazes de impactar a conformidade da Marinha com as práticas de contabilização do ativo imobilizado. Por fim, é feita uma análise da evolução da contabilização dos bens móveis da MB, entre os anos de 2010 a 2018.

4.1 FATOR INSTITUCIONAL CAUSA

O fator institucional causa aborda as razões pelas quais a organização está sendo pressionada a se conformar às pressões institucionais. Para Oliver (1991), quanto maior a percepção de que a conformidade trará maior adequação social ou econômica, maior será a probabilidade de a organização apresentar a aquiescência como resposta estratégica.

Conforme o Quadro 14, a obrigatoriedade da adoção dessas práticas é mencionada com frequência, destacando-se a estrutura hierarquizada do Sistema Federal de Contabilidade, no qual os órgãos do Governo Federal subordinam-se às determinações da STN, que são disseminadas por meio do MCASP e das Macrofunções do Manual do SIAFI. Ademais, o PIPCP também foi citado como um documento balizador para o avanço da adoção dessas práticas pela MB, assim como a preocupação sobre a aprovação das contas da MB pelo TCU.

Quadro 14 – Obrigatoriedade de atender às determinações da STN

| Entrevista | Discurso |
|------------|--|
| E02 | [...] desde o plano de implantação dos novos procedimentos contábeis , a gente tinha um prazo para cumprir essa implantação, e a gente passou a cumprir de acordo com o PIPCP . |
| E03 | [...] a gente trabalha dentro de uma estrutura bem hierarquizada, a prática contábil ela é determinada . [...] a gente vai seguir aquilo que está previsto no manual, no MCASP, dentro das Macrofunções dentro do SIAFI . |
| E04 | [...] determinação da setorial lá do Órgão Central de Contabilidade, a ideia é sempre adotar . |
| E06 | [a Marinha] tem que observar as normas publicadas pelo órgão central de contabilidade, que é a STN.. Então, não há uma autonomia para fazer ou deixar de fazer algo, sendo que existem leis que a obrigam a realizar determinados procedimentos . |
| E10 | A razão para buscar conformidade é para que se tenha as suas contas aprovadas de acordo com o TCU, e que elas estejam de acordo com as normas estipuladas pela STN. |

Fonte: Dados da pesquisa.

Pelo exposto, conforme o Quadro 1, nota-se que a justificativa típica apresentada indica a ideia de “somos obrigados a fazer”, relacionada ao pilar regulativo (SCOTT, 2008) e à processos isomórficos coercitivos (DIMAGGIO; POWELL, 2005). Sendo assim, destacam-se: a obrigação de cumprir às determinações da STN; o uso de ferramentas legais com prazos estipulados, como o PIPCP; e o cuidado com monitoração feita pelo TCU. Por tratar de aspectos ligados à dimensão coerção legal, essas questões são aprofundadas no tópico 4.4.1.

Embora os indícios de que a implementação dessas práticas se dá em virtude de fatores coercitivos, o E09 ressalta que “[...] **é uma obrigatoriedade que faz sentido**, não é porque é obrigatório e acabou.” Os argumentos que aprofundam essa afirmação são abordados nas análises das dimensões eficiência e consistência, respectivamente, nos tópicos 4.1.2 e 4.3.1.

4.1.1 Dimensão legitimidade

A legitimidade constitui uma percepção geral sobre a adequação das ações de uma organização dentro de um dado sistema de normas, valores e crenças (PASSOLONGO; ICHIKAWA; REIS, 2004; SUCHMAN; 1995). Assim, com base no Quadro 15, nota-se a preocupação com a imagem da organização perante a STN e o TCU, sugerindo que atenção atribuída à questão da legitimidade é elevada na Marinha.

Quadro 15 – Legitimidade perante a STN e ao TCU

| Entrevista | Discurso |
|------------|--|
| E01 | [...] a Marinha busca não ser enxergada como um órgão que não cumpre o que está sendo demandado a ela. [sobre restrições do BGU] o TCU faz essa avaliação e isso fica como se fosse sinalizado: "Poxa! O órgão não cumpriu aquilo que deveria ter cumprido." [...] além da preocupação do contador em termos de ética profissional , ou seja, cumprir aquilo que efetivamente tem que ser cumprido, tem a parte também da imagem da instituição . |
| E02 | [...] não é legal para a gente, para a nossa imagem, a gente aparecer como órgão que não está cumprindo aquela norma. |
| E03 | [...] primamos por garantir a nossa imagem lá fora, perante o Governo Federal [...] Então, tem uma preocupação com a imagem , isso daí é fato, e o profissional mesmo, ele preza por isso. Qualquer profissional, ele vai querer ser reconhecido como um bom profissional. [...] a STN, ela tem tentado, [...] valorizar a profissão do contador. [...] citam os órgãos, quando os órgãos, eles têm poucas restrições contábeis dentro do sistema. [...] Porque assim, está valorizando o profissional que está cumprindo aquilo ali. |
| E04 | Com certeza! Se você começa a criar empecilho junto ao nosso órgão técnico, que é a STN , de adotar as recomendações dele, a gente começa a ter problemas né! |
| E05 | [sobre o cumprimento das orientações da STN] gera uma imagem positiva da Marinha em relação ao Órgão Central de Contabilidade. [...] a Marinha foi a pioneira, assim, dentro do setor público, a fazer com que essa determinação virasse realidade, com relação à depreciação. |
| E09 | [...] a Marinha é sempre citada como referência. |
| E10 | [aumenta o prestígio da Marinha] Mais por permanência do status de sempre ser a predecessora dessas mudanças , de estar à frente dos demais órgãos, sendo sempre referência na área contábil dentro do Governo Federal. |
| E11 | [...] mostra que a instituição está preocupada em melhorar o processo. |

Fonte: Dados da pesquisa.

Conforme o Quadro 15, a legitimidade se manifestou por três prismas: o protecionista, que procura blindar a instituição de apontamentos negativos, preservando a sua imagem; o proativo, que busca ativamente obter uma imagem externa positiva; e o da classe contábil, que reflete a visão dos contadores da MB em termos éticos e de reconhecimento profissional.

No prisma protecionista, a MB busca não ser vista como um órgão descumpridor, assim, procura evitar problemas junto à STN, obedecendo às suas determinações. Também há o cuidado para que a MB não seja exposta a restrições no BGU, ou receba cobranças do órgão de controle. Evidências desse comportamento constam de documentos internos, como, por exemplo, no Boletim de Ordens e Notícias (BONO) nº 607 (MB, 2011a), no qual a DFM alerta as UG sobre o risco de restrições no BGU e questionamentos por parte dos órgãos de controle.

Sobre as restrições no BGU, apontadas pelos participantes, trata-se do procedimento de conformidade contábil, disciplinado pela Instrução Normativa (IN) STN 6/2007 (STN, 2007). Segundo essa IN, a conformidade contábil consiste na certificação dos demonstrativos contábeis gerados pelo SIAFI, sendo o seu registro realizado “sem restrição” somente na ausência de uma série de inconsistências.

Isto posto, com base nos BGU e nos Pareceres Prévios Sobre as Contas do Governo da República (PPCPR), referentes ao período de 2011 a 2017, observou-se que os órgãos contábeis vinculados à MB se destacaram positivamente quanto ao registro da conformidade sem restrições, contribuindo para a imagem da organização. A Tabela 1 denota a quantidade de restrições recebidas pela MB e a média de restrições constatadas nos demais Órgãos Superiores durante os exercícios de 2011 a 2014.

Tabela 1 – Comparativo entre as restrições contábeis do Comando da Marinha e dos demais órgãos superiores

| Ano | Nº Órg. Sup. | Nº Órg. Sub. | Nº Total de Restrições Contábeis | Restrições por Org. Sup. (média) | Restrições por Org. Sub. (média) | Restrições por Org. Sub. (mediana) | Nº Restrições Org. Sup. Comando da Marinha | Média de Restrições Org. Sub. Comando da Marinha | Posição da MB no Ranking |
|------|--------------|--------------|----------------------------------|----------------------------------|----------------------------------|------------------------------------|--|--|--------------------------|
| 2011 | 27 | 212 | 978 | 36,22 | 4,61 | 3,80 | 3 | 1 | 3º |
| 2012 | 29 | 211 | 1021 | 35,21 | 4,84 | 3,50 | 3 | 0,75 | 2º |
| 2013 | 29 | 229 | 812 | 28,00 | 3,5 | 3,18 | 0 | 0 | 1º |
| 2014 | 33 | 231 | 716 | 21,70 | 3,1 | 4,00 | 0 | 0 | 1º |

Fonte: Elaborado pelo autor a partir dos PPCPR dos exercícios de 2011 a 2014 (TCU, 2012, 2013, 2014, 2015).

Em virtude da indisponibilidade de dados, não foi possível estender o comparativo anterior para os exercícios seguintes. Contudo, em consulta ao SIAFI, verificou-se que nos anos de 2015 a 2018, o órgão Comando da Marinha apresentou conformidade com restrição apenas uma vez, no exercício de 2016, referente à falta de registro de passivos.

Conforme o Quadro 1, essa preocupação da MB em proteger a sua imagem pode estar associada a presença de sentimentos como medo e culpa, típicos do pilar institucional

regulativo, cuja base de legitimidade é legalmente sancionada (SCOTT, 2008) e está ligada a processos isomórficos coercitivos (DIMAGGIO; POWELL, 2005).

Sobre o prisma proativo, a MB procura ser referência na área contábil, no âmbito do Governo Federal, buscando ser pioneira no emprego das novas práticas contábeis, como no caso da contabilização do ativo imobilizado. Nesse sentido, o E09 relata: **“A Marinha sempre está à frente de todos os órgãos, ou está entre os órgãos mais encaixados, mais alinhados ao que a STN propõe, ao que a STN deseja de mudança de implementação, de tudo isso.”**

Corroborando, o E05 ressalta que o sistema de gestão de materiais da Marinha, o SisMat, já realizava o registro da depreciação antes que a STN disponibilizasse essa funcionalidade no Sistema Integrado de Administração de Serviços (SIADS), que é a solução para o gerenciamento de informações patrimoniais oferecida aos órgãos públicos federais. Segundo o E05: **“O nosso SisMat, por exemplo, é muito mais completo, por exemplo, do que o SIADS. Pelo menos, há pouco tempo que eles fizeram essa mudança de incluir essa depreciação, e o SisMat já tinha há bastante tempo.”**

De acordo com a Circular nº 18/2011, da DFM (MB, 2011b), desde o ano de 2010, estava em curso o projeto de substituição do antigo sistema de gestão de materiais pelo SisMat-Web. Aproveitando esse processo, a DFM adaptou o SisMat-Web, de modo que os valores relativos à reavaliação e à depreciação dos bens móveis pudessem ser evidenciados, automaticamente, permitindo o lançamento no SIAFI, já a partir do ano de 2011.

Ainda sobre o prisma proativo, alguns participantes mencionaram que a adoção dessas práticas traz mais transparência, corroborando a ideia de que a adoção das IPSAS pode aprimorar a transparência e conferir maior legitimidade ao setor público, conforme sustentam Brusca e Martínez (2016), Diniz et al. (2015), Grossi e Soverchia (2011), e Pina e Torres (2003).

Observa-se que a MB preza por ser vista como uma organização empenhada em melhorar seus processos, bem como em cumprir os procedimentos estipulados pela STN. Logo, conforme o Quadro 1, sugere-se que a organização demonstra estar preocupada em obter a certificação, ou seja, uma espécie de selo de qualidade por parte da STN.

Embora a unidade de análise da pesquisa seja a MB e não os seus contadores, é interessante observar a preocupação dos contadores da MB em relação à sua postura profissional. Na dimensão legitimidade, aspectos como ética profissional e valorização da classe contábil foram mencionados como fatores importantes relacionados à imagem desses profissionais, o que segundo o Quadro 1, pode estar associado a sentimentos como honra e orgulho em relação à forma de agir do profissional.

Considerando a perspectiva proativa e a visão da classe contábil, é possível notar a busca de legitimidade a partir de bases moralmente direcionadas que, conforme Scott (2008), vinculam-se ao pilar institucional normativo que, por sua vez, está relacionado a processos isomórficos normativos (DIMAGGIO; POWELL, 2005).

Face ao exposto neste tópico, com base no modelo de Oliver (1991), sugere-se que o elevado grau atribuído à dimensão legitimidade aumenta a probabilidade de que a Marinha apresente a aquiescência como resposta estratégica às pressões para implementar os procedimentos contábeis em análise, conforme indicado pela proposição 1.

4.1.2 Dimensão eficiência

Sabe-se que o conceito de eficiência está relacionado a fatores econômicos, ou seja, refere-se à relação entre recursos utilizados e produtos entregues em determinado processo produtivo. Para o presente estudo, é oportuno esclarecer que o conceito de eficiência foi empregado de maneira abrangente, considerando qualquer melhoria de processo ligada à gestão de ativos relatada pelos entrevistados.

Isto posto, na análise da dimensão eficiência, as evidências sugerem que a adoção das novas práticas de contabilização do ativo imobilizado é capaz de impactar positivamente a eficiência da MB. Assim, foram destacados como pontos positivos: o apoio à tomada de decisão; a melhoria sobre a gestão dos bens; e a ampliação da capacidade de avaliar a situação econômica da MB.

Primeiramente, conforme o Quadro 16, a adoção dessas práticas propiciará a atualização dos registros dos bens, o que pode servir como base de informação para uma tomada de decisão tecnicamente fundamentada, que é uma condição necessária ao alcance da eficiência.

Corroborando, a Circular nº 11/2011, da SGM (MB, 2011c) menciona que os novos procedimentos possibilitam aos usuários o acesso a informações consistentes e confiáveis para a tomada de decisão, contribuindo para o argumento de que a implementação das IPSAS aumenta a credibilidade das informações, proporcionando uma melhor tomada de decisão por parte da administração pública (DINIZ et al., 2015).

Quadro 16 – Eficiência para a tomada de decisão

| Entrevista | Discurso |
|------------|--|
| E05 | Se você não tiver a informação atualizada, você realmente pode tomar alguma decisão incorreta. |
| E09 | [...] não tem como ter eficiência sem uma tomada de decisão adequada, e quem vai possibilitar isso é a contabilidade. |

Fonte: Dados da pesquisa.

Em segundo lugar, os relatos dos quadros 17 e 18 indicam que a melhoria da eficiência sobre a gestão dos bens pode ocorrer em virtude: do aumento dos controles sobre os bens; do conhecimento sobre o real valor dos bens e do patrimônio; e da geração de informações que permitirão a manutenção da capacidade operativa dos ativos.

Para Grossi e Soverchia (2011), o emprego das IPSAS fortalece a monitoração sobre os ativos. Nessa linha, conforme o Quadro 17, sugere-se que a adoção dessas novas práticas trouxe uma maior preocupação com o controle sobre os bens patrimoniais, o que pode ensejar em ganho de eficiência para a MB, a partir da melhor utilização de seus recursos. Além disso, os participantes associaram a melhoria da eficiência organizacional ao acompanhamento e conhecimento sobre o valor real dos seus bens e do seu patrimônio, como um todo.

Quadro 17– Eficiência trazida pelo controle dos bens e pela determinação do valor real do patrimônio

| Entrevista | Discurso |
|------------|--|
| E02 | [...] implica na melhoria da aplicação do recurso . Quando você vê o item está sendo controlado , que alguém está verificando se aquele item, qual o valor dele , se ele está sendo depreciado , a gente faz a compatibilização do que está registrado no SisMat com o que está registrado no SIAFI . |
| E06 | Eu imagino que seja sim [necessário o registro contábil conforme as novas práticas], para que haja controle. " O que não se mede, não se controla ". |
| E03 | [...] a nova contabilidade, ela trouxe essa parte dentro do setor público, de você realmente contabilizar a depreciação, saber o valor do ativo, a sua realidade, ou seja, a verdade daquele ativo. Isso é interessante para o tomador de decisão né! |
| E06 | Melhora [a eficiência] porque passa a se ter uma noção real de qual é meu patrimônio . [...] do que adianta você ter um patrimônio registrado, de um valor imenso, pelo custo histórico, e tudo depreciado? Não vai se ter uma real ideia de quanto se tem mesmo. |
| E11 | Eu acredito que sim [melhora a eficiência], porque é aquilo, você não vai ter bens que estão registrados com valores que não condizem com a realidade. |

Fonte: Dados da pesquisa.

Assim, os contadores da MB parecem compartilhar da ideia de autores como Cruvinel e Lima (2011), Diniz et al. (2015), Souza et al. (2013), Tikk (2010) e Wynne (2007), cuja visão é de que o regime de competência traz maior conhecimento sobre os totais dos ativos das entidades, podendo fornecer informações verdadeiras e justas sobre o valor do patrimônio.

Além disso, conforme os fragmentos do Quadro 18, acredita-se que as novas práticas aprimoram a visão gerencial sobre os bens da MB, o que lhe permitirá acompanhar a situação da capacidade operativa de seus ativos e planejar melhor a substituição dos mesmos, aprimorando a aplicação de seus recursos. De fato, no regime de competência, por meio da depreciação, os custos dos ativos de capital são distribuídos ao longo de sua vida útil, incentivando a sua gestão (GROSSI; SOVERCHIA, 2011; WYNNE, 2007).

Quadro 18 – Eficiência trazida pela gestão da capacidade operativa dos ativos

| Entrevista | Discurso |
|------------|---|
| E01 | [...] a medida em que você identifica que aquele item [...] já vai chegar num prazo em que ele não vai mais fornecer os potenciais serviços , [...] isso faz com que a Marinha também planeje melhor, ou seja, até a troca dos bens, até a substituição deles. |
| E03 | Então, hoje, eu consigo enxergar o quê? Bom, o meu ativo está depreciando, e aí que, quando ele tiver toda a sua depreciação, tiver só com o valor residual ali, eu tenho que repor esse ativo. Então eu vou ter um gasto, eu vou ter um investimento para repor a capacidade operativa do bem. |

Fonte: Dados da pesquisa.

Outro ponto favorável ao ganho de eficiência, relacionado ao gerenciamento de ativos, diz respeito à redução de trâmites burocráticos para a destinação de bens inservíveis. Pois, conforme relata o E08, antes da aplicação dos novos procedimentos, diversas exigências tinham que ser cumpridas para dar baixa em itens já deteriorados e sem valor econômico.

E08: Às vezes, o bem já não estava valendo nada e a OM tinha que fazer LVAD [Laudo de Vistoria e Avaliação], um monte de coisa, para fazer uma depreciação [baixa] de um bem que não valia nada. Hoje em dia não, com a depreciação, ela consegue dar baixa sem fazer aquele trâmite todinho [...] ficou melhor para a OM.

Cabe elucidar que a norma interna da Marinha, a SGM-303 (MB, 2016), prevê trâmites distintos para a destinação de materiais inservíveis ou cujo reparo seja antieconômico, estabelecendo procedimentos mais rigorosos conforme o valor dos itens a serem destinados. Segundo a SGM-303 (MB, 2016), a destinação de materiais pode ocorrer por Destinação Contábil, quando o valor dos bens não excede R\$ 800,00, ou por Laudo de Vistoria, Avaliação e Destinação (LVAD), quando o valor do bem ultrapassa esse limite.

Considerando que, antigamente, os bens eram registrados a valor histórico, muitas vezes havia a necessidade de se cumprir o trâmite mais rigoroso (LVAD) para dar destinação em materiais antigos, deteriorados e com valores econômicos pouco significativos, em face do seu valor de aquisição. Conforme relatou o E08, com a aplicação da depreciação, a destinação de diversos materiais considerados inservíveis e sem potencial de serviço passou a ser realizada de forma menos burocrática pelas OM da MB.

Não obstante os aspectos favoráveis ao aumento da eficiência, com base no Quadro 19, considera-se que a Marinha, neste momento, ainda não é capaz de gozar desses benefícios, tendo em vista que a adoção dessas práticas ainda é muito recente. Contudo, espera-se que as implicações para a eficiência sejam mais evidentes no futuro, trazendo inclusive reflexos para aspectos fundamentais da organização, como no caso do seu planejamento orçamentário.

Quadro 19 – Perspectiva futura dos benefícios para a eficiência

| Entrevista | Discurso |
|------------|---|
| E03 | Eu acho que traz [melhoria da eficiência], mas a gente ainda não está sabendo aproveitar isso. |
| E04 | Eu acho que ainda está muito no início para isso. Eu acho que a gente ainda não atingiu esse nível. Mas, com certeza [melhora a eficiência]! |
| E10 | A curto prazo não mexe com a Marinha, mas os resultados vão aparecer no longo prazo. [...] Vai haver reflexo no seu planejamento orçamentário. |

Fonte: Dados da pesquisa.

Com base na literatura, conforme o Quadro 6, um dos aspectos preparatórios para a implementação do regime de competência refere-se à conscientização da organização sobre o reconhecimento de tempo decorrido necessário (FEE, 2003; HEPWORTH, 2003; IFAC, 2011). Sobre esse aspecto, os contadores da MB parecem estar cientes de que a implementação das novas práticas e o reconhecimento de seus benefícios demandará tempo.

No que tange, por exemplo, aos benefícios associados à utilidade da informação contábil, segundo os relatos do Quadro 20, há indícios de que, no momento atual da Marinha, ainda não existe a mentalidade de utilização dessas informações para a tomada de decisão, corroborando o grau deficiente de utilização das informações contábeis no setor público brasileiro (BRAGA, 2015; SANTOS, 2015).

Quadro 20 – Estágio inicial do uso da informação contábil para tomada de decisão

| Entrevista | Discurso |
|------------|--|
| E01 | Agora, tem que alguém utilizar dessa informação né! [tem que ter] pessoas capacitadas que entendam isso e se utilizem dessa informação para alguma coisa. [...] a gente está muito orçamento ainda. Acredito que isso mude, mas não vai ser de uma hora para outra. |
| E03 | [...] a gente não utiliza a informação contábil realmente como ela poderia ser utilizada, para tomada de decisão.[...] a informação, ela é extremamente importante para tomar uma decisão como gestor [...] Vou decidir se eu vou construir um navio internamente ou se eu vou comprar de um fornecedor.[Sobre esse tipo de decisão] A gente não faz, hoje não. |

Fonte: Dados da pesquisa.

Nesse sentido, é oportuno acompanhar, efetivamente, a evolução sobre o reconhecimento de benefícios práticos pela organização, tendo em vista que, em alguns casos, a literatura revela a ausência de evidências empíricas dos benefícios associados à adoção das IPSAS, mesmo após a realização de investimentos consideráveis de tempo e recursos (ADHIKARI; GÅRSETH-NESBAKK, 2016; BRUSCA; GÓMEZ-VILLEGAS; MONTESINOS, 2016; CONNOLLY; HYNDMAN, 2006).

Além disso, conforme o relato do E02, as mudanças trazidas pelos novos procedimentos são vistas de formas distintas pelos agentes internos da MB. Por um lado, os contadores exaltam a importância da adoção dessas práticas. Por outro lado, alguns agentes, que lidam diretamente com o patrimônio, costumam questionar a necessidade do emprego dessas práticas.

E02: Eu sou contador(a), para gente foi excelente a implantação delas, desses procedimentos. É, algumas pessoas não ficam tão satisfeitas [...] por exemplo, o caso de um ComImSup com um monte de navios subordinados: **“Pô, eu tenho um monte de faina [trabalho] e tenho que controlar ainda tudo isso? Não teria uma**

outra forma de se fazer?” [...] “Será que é mesmo necessário que o navio tenha esse tipo de controle lá?”

Segundo a visão dos entrevistados, não se pode dizer que a percepção sobre o ganho de eficiência seja amplamente compartilhada em nível organizacional. Conforme o Quadro 21, a percepção dos participantes é no sentido de que, excetuando-se os contadores, os agentes envolvidos na gestão patrimonial da MB não possuem conhecimento sobre a Ciência Contábil, o que pode diminuir a importância atribuída à realização dos registros contábeis em conformidade com a norma mais recente.

Quadro 21 – Questionamentos em relação às novas práticas por parte dos agentes não contadores

| Entrevista | Discurso |
|------------|---|
| E09 | É o que a gente mais escuta, mais escuta disparado: “Para que depreciar, se eu não tenho lucro? Para que que eu vou fazer isso? Para que que eu vou reavaliar?” Quer dizer, a pessoa não tem a capacidade técnica na área contábil, não entende a relevância dessa norma, não entende nada disso. Mas eu vejo como, assim, falta de conhecimento [...] a intenção da depreciação não é apurar lucro, [...] é justamente ajustar o patrimônio à realidade, se ele vale dez não pode estar registrado a mil. Não pode ter valores registrados, como a gente tinha, até pouco tempo, a 8,88 né, um número padrão, [...] só para o bem ficar registrado naquele sistema interno de controle físico dos bens. |
| E09 | [...] até pessoas que não são contadoras, mas são ligadas à intendência, também não entendem para que, “para que depreciar? Para que que eu vou ficar reavaliando? Fazer teste de impairment, para que? Não sou privado, ninguém vai melhorar o orçamento por causa disso”. |

Fonte: Dados da pesquisa.

Face ao exposto, embora os contadores da MB compartilhem da visão de que a adoção das novas práticas pode aumentar a eficiência da organização, eles reconhecem que isso é algo a ser observado no futuro. Ademais, segundo a ótica dos entrevistados, existe a percepção de que, atualmente, uma parcela dos gestores não compreende a necessidade de implementação dessas práticas e, portanto, não atribui ganho de eficiência à sua adoção. Assim, há indícios de que alguns aspectos importantes para a implementação do regime de competência, como a conscientização da organização e a capacitação dos gestores (FEE, 2003; HEPWORTH, 2003; IFAC, 2011), precisam ser aprimorados no âmbito da MB.

Desse modo, em nível organizacional, considerou-se que a Marinha confere um baixo grau de eficiência à adoção das novas práticas. Conforme sugere Oliver (1991), o baixo nível atribuído à dimensão eficiência associa-se à diminuição da probabilidade de conformidade. Logo, a partir da análise da eficiência, sugere-se que a Marinha pode apresentar estratégias alternativas, tais como: negociar; evitar; desafiar; ou manipular.

Resumindo a análise do fator institucional causa, observa-se um elevado grau atribuído à dimensão legitimidade e um nível baixo conferido à dimensão eficiência, o que sugere a existência de conformidade cerimonial no momento atual da organização (MEYER; ROWAN, 1977). Para os autores, a adoção de regras institucionais em busca de legitimidade pode negligenciar questões relacionadas à eficiência da organização, assim, mudanças

organizacionais podem ocorrer em face de mitos institucionalizados no ambiente, sendo tomadas como corretas sem, contudo, atender às demandas efetivas da organização.

Muito embora a combinação de resultados das dimensões ora analisadas sugira indícios de conformidade cerimonial, não é possível afirmar que a MB esteja negligenciando aspectos relativos à eficiência em prol de obter legitimidade. Pois, na visão dos contadores, existe a expectativa de ganhos futuros de eficiência, que acabam não sendo reconhecidos pelos demais gestores por uma questão desconhecimento sobre a Ciência Contábil.

Por fim, destaca-se que os resultados apresentados para este fator institucional são semelhantes aos de Sasso (2017), que ao investigar as respostas estratégicas de três governos estaduais ao processo de implementação das IPSAS, observou indícios de elevados níveis de legitimidade, associados a graus reduzidos de eficiência. Além disso, conforme os argumentos discutidos nesta seção, compartilha-se da visão da autora no sentido de que ainda é cedo para avaliar os benefícios trazidos pela adoção da norma.

4.2 FATOR INSTITUCIONAL AGENTES

A análise do fator agentes busca identificar quem está exercendo pressões institucionais sobre a organização e subdivide-se nas dimensões multiplicidade e dependência. A primeira trata do número de agentes externos exercendo pressões sobre a organização e da existência de demandas conflitantes entre eles. A segunda aborda a dependência da organização em relação aos recursos fornecidos e/ou controlados pelos agentes externos (OLIVER, 1991).

4.2.1 Dimensão Multiplicidade

No Brasil, diversos agentes estão envolvidos no processo de convergência às IPSAS, tais como: o CFC, a STN, os tribunais de contas, a Academia e os representantes das três esferas federativas (MAPURUNGA; MENESES; PETER, 2011). Contudo, a literatura ressalta os papéis desempenhados pelo CFC e pela STN (FRAGOSO et al., 2012; GAMA; DUQUE; ALMEIDA, 2014; LIMA, 2017; VICENTE; MORAIS; PLATT NETO, 2012).

Por sua vez, as evidências do Quadro 22 indicam que são poucos os agentes responsáveis por pressionar a MB em direção à adoção dessas práticas contábeis, destacando-se principalmente a STN e o TCU.

Quadro 22– Agentes externos que exercem pressão para a conformidade

| Entrevista | Discurso |
|------------|--|
| E01 | A STN, diretamente, e o TCU. |
| E03 | É óbvio, a gente tem o IFAC né, que cuida da contabilidade da parte internacional, porque já que a gente aderiu né, então o IFAC e tudo mais, que vai trazer as IPSAS. E aí depois vai ter a Secretaria do Tesouro Nacional que é o órgão central, então vai nos trazer essa demanda. |
| E04 | É, o TCU faz as recomendações e a STN passa a cobrar com mais força né, porque ela não quer deixar de seguir as determinações do TCU. |
| E06 | O TCU, o TCU ele verifica se as normas estão sendo cumpridas, né! A STN também. |
| E09 | A Secretaria do Tesouro Nacional, o Tribunal de Contas da União. |
| E10 | São os nossos tomadores de contas, o TCU, e a própria STN. |
| E11 | [...] a pressão principal vem por parte da STN. |

Fonte: Dados da pesquisa.

Um aspecto interessante é a ausência de menção ao CFC, tendo em vista a sua importância no processo de convergência nacional. Segundo a visão dos entrevistados, a Marinha parece não perceber a existência de pressões advindas do CFC. Pois, conforme relatou o E09: “[...] **se uma norma brasileira de contabilidade do setor público, uma nova norma foi editada, mesmo que ela seja editada, na prática, a gente só vai tomar alguma medida quando a STN se pronunciar.**”

Por sua vez, conforme a seção 2.3.2, a STN constitui um dos órgãos principais do Ministério da Fazenda e possui as atribuições de Órgão Central dos Sistemas de Administração Financeira, Contabilidade e Auditoria. Ademais, segundo Feijó e Bugarim (2008), a Portaria nº 184, de 25 agosto de 2008, do Ministério da Fazenda (MF, 2008) estabeleceu que a STN deveria conduzir o processo de convergência às IPSAS, sendo esse papel de condutora do processo percebido de maneira mais notória pelos entrevistados.

Ainda sobre a dimensão multiplicidade, pelos excertos do Quadro 23, não foi observada a existência de conflitos gerados por meio das demandas da STN e do TCU. Na visão dos entrevistados, as demandas de ambos os agentes externos estão alinhadas, havendo a percepção de uma cobrança em duplicidade, na qual as demandas de um reforçam as exigências do outro.

Quadro 23 – Ausência de conflito entre as demandas dos agentes externos

| Entrevista | Discurso |
|------------|---|
| E01 | [...] a mesma coisa que o TCU cobra a STN também cobra da gente. |
| E03 | [...] geralmente, o Tribunal [TCU], ele não manda nada diretamente para a Marinha. Essa parte contábil, ele vai no órgão central [STN] que passa para a gente. |
| E04 | As recomendações [do TCU] normalmente são para a STN: “elabora uma nota técnica, orienta melhor, não tá acontecendo” e aí vem da STN para a gente. Dificilmente, com relação a contabilidade, vem diretamente, são poucos os casos. |
| E06 | [TCU e STN] eles estão bem alinhados. Porque, normalmente, o TCU cobra alguma coisa e a STN, alinhada, repassa essa cobrança. |
| E09 | [...] o TCU, ele está bem alinhado com tudo que a STN está divulgando, implementando e, assim, ele fica até às vezes, um pouco à frente no sentido de já cobrar que seja feito. [...] Ele [TCU] cobra à STN, para que a STN crie procedimentos, para que a STN oriente os órgãos, as setoriais contábeis, entendeu? [...] Não de conflito, mas de complemento, de reforço. |

Fonte: Dados da pesquisa.

Face ao exposto no Quadro 23, nota-se que, na visão dos participantes, o TCU e a STN estão realizando um trabalho conjunto. Contudo, o E04 observa que esse alinhamento é recente e, aparentemente, motivado pelo crescimento da profissão contábil dentro do TCU.

E04: [STN e TCU] estão muito alinhados hoje em dia. Hoje em dia, por que que está mais alinhado? **Porque já tem muita gente da área contábil no TCU,** entendeu? [...] **Nos encontros das setoriais** – esporadicamente, têm os encontros das setoriais – **antigamente, o TCU nem participava, hoje em dia ele participa** e aí você vê que **o pessoal da área de contabilidade está começando a crescer dentro do órgão,** tanto que essa **auditoria financeira** que eles começaram a realizar é de uns 3 anos para cá, coisa **bem recente.** **Antigamente, eles estavam avaliando só a gestão, essa parte de demonstrativo estava muito esquecida.**

Cabe ressaltar que, segundo Lima (2017), a partir do ano de 2008, o TCU reconheceu a necessidade de participar dos debates sobre as alterações contábeis, passando a designar servidores para representá-lo junto ao grupo assessor da área pública instituído pelo CFC. O relato do E04 corrobora a ideia de que o maior envolvimento da profissão contábil no setor público, especialmente em funções-chave, coopera para o desenvolvimento, aplicação e monitoramento da implementação das normas (FEE, 2003; HEPWORTH, 2003; IFAC, 2011).

Ante ao exposto, os achados desta pesquisa sugerem a existência de um alinhamento entre os agentes externos que exercem pressões para a conformidade, STN e TCU. Ressalta-se que esse comportamento é fundamental para o sucesso da implementação das novas práticas contábeis, tendo em vista que denota o compromisso do Órgão Central de Contabilidade e o apoio do órgão de auditoria do governo (FEE, 2003; HEPWORTH, 2003; IFAC, 2011).

Face ao exposto, sugere-se um nível baixo de multiplicidade envolvendo o processo de adoção das práticas contábeis do ativo imobilizado na MB. Logo, segundo Oliver (1991), essas evidências indicam a aquiescência como resposta estratégica apresentada pela MB.

4.2.2 Dimensão dependência

Baseada na teoria da dependência de recursos, essa dimensão analisa as relações de interdependência existentes entre uma certa organização, que demanda recursos, e os agentes externos, que fornecem recursos e, também, podem exercer pressões de conformidade. Segundo Pfeffer e Salancik (2003), a interdependência surge do fato de que nem sempre, as organizações controlam os recursos de que precisam, sendo assim, elas estabelecem relações com outros agentes capazes de prover tais recursos.

A partir da análise das entrevistas, verificou-se a percepção de um elevado grau de dependência em relação à STN, especialmente em relação ao fornecimento de: recursos financeiros; sistemas corporativos; capacitação; orientações; e análise para a criação de rotinas

contábeis ou eventos para registro dos atos e fatos. Abordando a dependência da Marinha por capacitação e por recursos financeiros, o E01 mencionou que:

E01: Sim, em termos de recursos financeiros e de treinamento, sim. Porque, a **STN que tem dado treinamento para os órgãos setoriais** e a STN é que encaminha, ela tem a setorial financeira lá, e é **ela que encaminha os recursos financeiros né!** [quanto ao nível da dependência] **Alta, altíssima!**

Sobre os sistemas corporativos disponibilizados pela STN, observa-se que o correto funcionamento do SIAFI e do Tesouro Gerencial, foi apontado como um fator essencial ao desempenho das atividades do departamento de contabilidade, conforme destacado pelo E04:

E04: É, tem o SIAFI e o Tesouro Gerencial. São a nossa ferramenta de trabalho, a dependência é porque se não funcionar bem a gente não consegue trabalhar bem né. É uma dependência até grande. A eficiência dos sistemas é fundamental para o desenvolvimento da nossa atividade.

Contudo, de modo geral, os recursos mais críticos referem-se ao suporte fornecido pela STN em termos de capacitação, de orientações em situações que gerem dúvidas, bem como em relação à criação de novos eventos contábeis, conforme resumido no Quadro 24:

Quadro 24 – Dependência de recursos fornecidos pela STN

| Entrevista | Discurso |
|------------|---|
| E09 | Da STN, [depende] totalmente, totalmente! [...] com a STN, de tudo, de curso, de treinamento, até de trabalho diário , entendeu? Porque quem nos dá suporte?! A gente dá suporte a Marinha, mas desde o momento a gente não encontra suporte no que já existe, nos procedimentos, nas normas que já existem, a gente tem que se reportar à STN para que novos procedimentos sejam criados, para que as dúvidas sejam sanadas , entendeu? |
| E10 | Em relação à STN, sim [há dependência]. [...] Adestramentos, instruções, debates, até para a formulação de novas normas, buscando sempre adequar aquilo que é a nossa realidade, aquilo que a Marinha precisa. |

Fonte: Dados da pesquisa.

Quanto à capacitação, pelo Quadro 25, nota-se que os contadores da MB atribuem grande importância aos treinamentos realizados pela STN. Eles ressaltam a qualidade dos eventos da STN, mencionando, os encontros com as setoriais contábeis, nos quais a MB pode tomar conhecimento dos novos procedimentos contábeis e dirimir possíveis dúvidas.

Quadro 25 – Importância dos treinamentos fornecidos pela STN

| Entrevista | Discurso |
|------------|--|
| E02 | [...] a gente precisa, por exemplo, de capacitação . Geralmente, a STN que disponibiliza isso , ela realiza encontros em Brasília. É o que a gente precisa aqui para capacitar o pessoal. |
| E05 | Tem vários encontros setoriais que ela [STN] realiza. Geralmente, ela tenta dirimir as dúvidas que ocorrem quando são divulgadas as normas atinentes a essa parte contábil. Nesse aspecto de treinamento, de qualificação, sim. |
| E04 | [...] a gente depende porque tudo que é novo a gente recebe a orientação deles [STN] . Recebe adestramento , a dependência é com relação a isso. Como eles são o órgão central, tudo que tem de novidade é sempre organizado algum tipo de evento né, para passar essas orientações para gente. Inclusive, são os melhores adestramentos, são os adestramentos que a gente realmente faz questão de participar, são os eventos que a gente faz questão de participar, da STN. |

Fonte: Dados da pesquisa.

De fato, com base na programação de treinamentos e eventos da União, disponível no sitio eletrônico da STN (STN, 2018a), e nos arquivos de autorizações de viagens do

departamento de contabilidade da DFM, foi possível constatar que a MB costuma participar dessas capacitações, especialmente dos Encontros com as Setoriais Contábeis, conforme denota o Quadro 26.

Quadro 26 – Participação da MB nos treinamentos e eventos da União, promovidos pela STN

| Ano | Eventos e treinamentos promovidos pela STN | Representantes da MB |
|------|--|----------------------|
| 2018 | V ENCONT – Encontro com as Setoriais Contábeis (12 a 13/11/2018) | 3 |
| | IV ENCONT – Encontro com as Setoriais Contábeis (18 a 20/09/2018) | 2 |
| 2017 | III ENCONT – Seminário de encerramento do exercício (22/11/2017) | 1 |
| | II ENCONT – Encontro com as Setoriais Contábeis (29 e 30/08/2017) | 2 |
| | I ENCONT – Encontro com as Setoriais Contábeis (29/03/2017) | 2 |
| 2016 | Encontro de Encerramento do Exercício de 2016 com as Setoriais Contábeis 2016 (23/11 de 2016, ESAF-DF) | 3 |
| | III Encontro com as Setoriais Contábeis 2016 (28 e 29/09/2016) | 2 |
| | II Encontro com as Setoriais Contábeis 2016 (30/06 e 1/07/2016) | Sem registros |
| | I Encontro com as Setoriais Contábeis 2016 (5 e 6/04/2016) | 2 |
| 2015 | I Encontro com as Setoriais de Contabilidade sobre a elaboração do BGU (29/09/2015) | 2 |
| | Encontro sobre o Encerramento do Exercício de 2015 e a Abertura do Exercício de 2016 (10/11/2015, ESAF-DF) | 3 |
| 2014 | Encontro sobre o Encerramento do Exercício de 2014 e a Abertura do Exercício de 2015 (04/11/2014, ESAF-DF) | 2 |

Fonte: Elaborado pelo autor.

Considerando os relatos até aqui destacados, pode-se perceber que os recursos dos quais a Marinha apresenta dependência em relação à STN são considerados fundamentais à implementação do regime de competência, tais como: recursos de tecnologia da informação, envolvendo as atualizações necessárias dos sistemas corporativos; recursos financeiros; e recursos humanos, que engloba o fornecimento dos treinamentos necessários à capacitação dos gestores (FEE, 2003; HEPWORTH, 2003; IFAC, 2011).

Além disso, percebe-se a necessidade de manutenção de um canal de comunicação aberto com a STN, para que as dúvidas que surgem no decorrer da rotina de trabalho possam ser sanadas. Para o E05, o departamento de contabilidade depende da STN “**em relação as dúvidas** que, de repente, uma Macrofunção não consegue resolver [...] **dependem da STN com relação a assuntos que não ficam bem claros.**”

Conforme o Quadro 27, outro ponto mencionado pelos entrevistados, refere-se à dependência da MB no que tange à criação de rotinas contábeis específicas para atendimento de suas peculiaridades. Pois, na prática diária, os procedimentos preconizados nas normas são confrontados com a realidade, tornando necessário o surgimento de novos eventos ou a alteração de estruturas existentes dentro do SIAFI.

Quadro 27– Criação de eventos contábeis específicos para a Marinha

| Entrevista | Discurso |
|------------|--|
| E06 | Pode ser que exista uma relação de dependência sim, a partir do momento que a gente não é autônomo para criar uma situação, uma contabilização, um roteiro contábil . A gente de repente pode identificar a necessidade de um roteiro contábil pra algo inopinado, alguma coisa que não existia, que seja peculiar da Marinha do Brasil. Aqui a gente pode passar para STN a necessidade, mas quem vai homologar esse roteiro, são eles. |
| E09 | [...] a STN ela tem que alinhar isso né, e a gente também, alinhar a teoria com a prática. Está lá previsto, mas e no SIAFI, qual é o procedimento para isso? Não tem. Então tem que criar, [...] A dependência, assim, nesse sentido de recursos é da STN, totalmente. |
| E11 | É total, total [a dependência]. É total no sentido de, por exemplo, qualquer tipo de alteração que a gente precise, sistemicamente falando, a nível de SIAFI, a gente tem que recorrer à STN. |

Fonte: Dados da pesquisa.

Cabe esclarecer que, a comunicação entre a MB e a STN costuma ocorrer por meio do comunica SIAFI, mas essas mensagens ficam disponíveis para consulta pelo prazo de 90 dias. Desse modo, em virtude de limitações de disponibilidade de informações do próprio SIAFI, não foi possível coletar documentos para exemplificar a solicitação de rotinas específicas para a contabilização de eventos relacionados aos ativos da MB.

Quanto ao grau de dependência entre a MB e a STN, cabe salientar que: o controle sobre determinado recurso confere poder à organização em relação a outras organizações dependentes de tal recurso; e quanto maior a escassez de certo recurso, maior será o poder e o controle exercidos pelas organizações que o possuem (PFEFFER; SALANCIK, 2003). Assim, é possível sugerir que a STN é capaz de exercer poder sobre a Marinha, em especial, pelo controle que exerce sobre determinados recursos específicos demandados pela MB.

Além disso, considerando os fatores apontados por Pfeffer e Salancik (2003) como capazes de tornar as organizações mais suscetíveis às influências dos atores sociais, observa-se que: (i) a MB está ciente de suas demandas por recursos; (ii) a MB obtém recursos da STN; (iii) os recursos são considerados importantes para a operação da MB; (iv) a STN, pela sua posição, possui controle sobre os recursos demandados pela MB; (v) as ações e os resultados da MB podem ser monitorados e verificados pela STN; (vi) o atendimento das exigências da STN pela MB não gera conflitos com outros agentes; (vii) a MB não possui gerência sobre as exigências feitas pela STN; e (viii) a MB possui capacidade para desenvolver as ações exigidas pela STN.

Diante do exposto, considera-se que a Marinha possui uma acentuada relação de dependência em relação à STN. Logo, conforme Oliver (1991), a tendência é que a MB adote as estratégias de aquiescer ou de negociar.

4.3 FATOR INSTITUCIONAL CONTEÚDO

O fator institucional conteúdo analisa as normas e os requisitos como os quais a organização está sendo pressionada a se conformar. A dimensão consistência trata do nível de compatibilidade entre os objetivos organizacionais e regras institucionais, já a dimensão restrições aborda possíveis impactos à autonomia da organização (OLIVER, 1991).

4.3.1 Dimensão consistência

Inicialmente, conforme o Quadro 28, os entrevistados sugerem que as novas práticas de contabilização do ativo imobilizado são consistentes com os objetivos da MB, pois há o entendimento de que os novos procedimentos fazem parte da Contabilidade, enquanto campo do conhecimento. Além disso, resgatam o patrimônio como objeto da contabilidade; trazem maior transparência e fidedignidade às demonstrações da organização; e melhoram a padronização das informações, favorecendo a comparabilidade.

Quadro 28 – Consistência entre os objetivos da MB e as práticas de contabilização do ativo imobilizado

| Entrevista | Discurso |
|------------|---|
| E04 | [...] porque faz parte da Ciência Contábil de que tem, realmente, que fazer esses registros, então, a gente entende que tem que fazer. |
| E09 | [...] é justamente para que a Marinha também esteja inserida nesse contexto de registrar o patrimônio. O objeto da contabilidade é o patrimônio, não é o orçamento. |
| E11 | Sim, eu acho que são compatíveis , sim. [...] o objetivo de fato é trazer veracidade aos números e tudo mais, então, assim, para a gente ter certeza que aquele bem realmente vale aquilo, a gente precisa fazer a contabilização baseada naquela norma, vai bem ao encontro do que a Marinha busca , que é ter um nível de transparência o maior possível, que dê fidedignidade . [...] o intuito é, basicamente, de trazer maior transparência para os nossos números, para nossas demonstrações, procurar ser o mais fidedigno possível. |
| E11 | [...] a Marinha também está tendo essa preocupação de seguir o que a contabilidade pública vem trazendo. [...] a gente tem buscado se ajustar justamente a essas normas, também para padronizar, para todo mundo falar a mesma língua. Para você ter condições de ver um demonstrativo aqui no Brasil, e ver um nos Estados Unidos, e ver que a metodologia foi a mesma, todo mundo conversar a mesma língua. |

Fonte: Dados da pesquisa.

Conforme o Quadro 7 do tópico 2.2.1, observa-se que esses aspectos correspondem a algumas das vantagens presumidas da adoção das IPSAS. Para Almeida (2015), a importância das IPSAS se dá em face dos benefícios esperados de sua implementação, em especial daqueles advindos da aplicação do regime de competência no setor público. Essa visão também está presente nos normativos internos que difundem os procedimentos contábeis patrimoniais no âmbito da MB, como, por exemplo, na Circular nº 11/2011, da SGM (MB, 2011c), e na Circular nº 21/2018, da DFM (MB, 2018c).

Passando a analisar o grau dessa consistência, com base no Quadro 29, notam-se relatos de algumas dificuldades geradas por questões afetas às peculiaridades dos navios e às especificidades de certos materiais próprios das Forças Armadas. Assim, embora haja indícios de consistência com a norma, existe um certo grau de complexidade para colocá-la em prática, havendo, por vezes, a necessidade de um tratamento diferenciado.

Quadro 29 – Dificuldades relacionadas à dimensão consistência

| Entrevista | Discurso |
|------------|--|
| E01 | Se eu fosse classificar em percentual, eu classificaria 70%[...] vão ter determinados bens específicos que a norma, ela não vai conseguir tratar, e lá a gente já está tendo dificuldade, principalmente, com armamento.[...] Material militar especializado: armamentos, navios. |
| E02 | [...] nós somos o único órgão que tem navios, por exemplo, então algumas coisas a gente precisa de um tratamento diferenciado e, normalmente, o que a gente precisa, a gente solicita e é atendido. |
| E06 | Não haveria crítica. [...] ainda que a gente tenha, como eu falei, a dificuldade de implementar tudo como deve ser implementado, mas, esse é um problema nosso. A gente tem que ver o que fazer com o controle, por conta dos navios, por conta da especificidade mesmo do órgão. |
| E09 | Compatíveis sim, mas a complexidade prática disso é infinita, não acaba nunca. Ainda tem UG que não deprecia, ainda tem UG que não reavalia, ainda tem UG que quer registrar o patrimônio só daquilo que pagou, não daquilo que vale o bem, entendeu? |

Fonte: Dados da pesquisa.

Acerca das peculiaridades da MB, que acabam gerando dificuldades ao processo de implementação das práticas, os participantes destacaram: a forma de controle sobre os materiais dos navios; incompatibilidades entre as escolhas metodológicas da STN e certos materiais especializados; e questões afetas ao emprego de sistemas corporativos para a gestão dos bens.

Conforme o Quadro 30, nota-se que, embora os navios façam o controle e a gestão de seus materiais por meio do SisMat, eles não possuem acesso ao SIAFI. Portanto, os registros e compatibilizações entre o SisMat e o SIAFI são realizados pelo seu Comando Imediatamente Superior (ComImSup). Contudo, conforme o E02, o regime de viagem dos navios traz dificuldades ao cumprimento de rotinas de controle dos bens pelos ComImSup, como, por exemplo, no caso de inventários.

Quadro 30 – Controle sobre os materiais dos navios

| Entrevista | Discurso |
|------------|--|
| E06 | [...] nem sempre é fácil chegar ao objetivo, registrar todo o imobilizado de maneira correta, [...] a gente tem as peculiaridades, tem os navios, cujos bens estão registrados lá no ComImSup. |
| E02 | [...] a gente tem algumas [UG] que até hoje ainda mandam mensagem: “solicito postergar porque o navio está em viagem e eu não tenho como fazer um inventário” . Então tem essa questão né, da nossa atividade, que o navio está em viagem, não está no porto, então tem essa dificuldade. |
| E02 | [...] a nossa maior dificuldade mesmo, são os meios operativos. São muitos, e o próprio controle disso, porque a gente sabe que o navio, por exemplo, não está no SIAFI. Então, o controle da depreciação, por exemplo, do navio, é feito pelo ComImSup. Então, aquele ComImSup que tem vários navios subordinados, [...] E ele está distante, ele não está ali. [...] Ele [ComImSup] não consegue estar em loco para acompanhar, mas ele tem que cobrar isso dos meios subordinados. |

Fonte: Dados da pesquisa.

Considerando as peculiaridades mencionadas, em especial no tocante aos materiais especializados, como os armamentos, percebe-se a existência de algumas incompatibilidades

entre a necessidade de registro desses bens e as opções disponibilizadas pelo SIADS, conforme menciona o E01:

E01: Por exemplo, **algumas coisas de depreciação com relação aos armamentos e aos navios, ele [o SIADS] não consegue captar, entendeu?** [...] Porque, como **são bens específicos, nem todas as modalidades que a contabilidade propõe, que a STN escolheu e já “setou” [configurou] o sistema, atende a esses materiais.** [...] a STN, dentro daquelas possibilidades, ela escolhe alguma, coloca lá e “seta” [configura] aquele sistema. Então [...] **se não for um material que não esteja, assim, adequado para seguir aquela metodologia, você não tem como colocar,** entendeu?

Conforme a IPSAS 17 e a NBC TSP 07, alguns métodos podem ser usados para distribuir a depreciação do ativo ao longo da sua vida útil. Segundo tais normas, cabe a entidade selecionar o método de depreciação que melhor reflita o padrão esperado de consumo dos benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços incorporados no ativo.

Segundo a NBC TSP 07, dentre os métodos disponíveis, estão: o método linear, que gera uma taxa de depreciação constante ao longo da vida útil do ativo; o método dos saldos decrescentes, aplica taxas decrescentes ao longo da vida útil; e o método de unidades produzidas, que trabalha com uma taxa baseada no uso ou produção esperados pelo ativo.

Esses métodos também constam da 7ª Edição do MCASP (STN, 2016). Contudo, o Manual destaca que não é necessário que todos os bens sejam avaliados pelo mesmo método, acrescentado que o método das taxas decrescentes é o mais adequado para itens como veículos, por exemplo, cuja depreciação costuma ser maior nos primeiros anos de uso.

Embora a STN elabore o MCASP, ao regulamentar os procedimentos para implementação da depreciação, por meio da Macrofunção 020330, do Manual do SIAFI (STN, 2010), foi determinado o emprego do método das quotas constantes para os órgãos públicos federais.

Pelo exposto, observa-se que a STN exerce uma espécie de filtro, selecionando quais dos procedimentos disponibilizados na IPSAS 17 e na NBC TSP 07 devem ser efetivamente colocados em prática nos órgãos públicos federais. Assim, mesmo reconhecendo a existência de metodologias mais adequadas para o cálculo da depreciação de certos itens, a STN definiu a utilização do método das quotas constantes para todos os órgãos federais, retirando a autonomia dessas entidades em relação à escolha de outros métodos.

Na própria Macrofunção 020330, do Manual do SIAFI (STN, 2010), a STN reconhece que, pela natureza específica de determinados bens, como, por exemplo, aeronaves e embarcações, os parâmetros de vida útil e valor residual devem ser estabelecidos pelas entidades que os possuam.

Contudo, mesmo para esses bens, a STN não permite que a entidade selecione o método de depreciação a ser empregado. Assim, conforme relatado, embora a norma estabeleça diferentes metodologias de cálculo para a depreciação, a STN escolheu uma e padronizou no SIADS, o que nem sempre é considerado adequado para alguns bens da Marinha.

Além disso, o E05 ressalta que a obrigatoriedade no emprego do SIADS para a Marinha pode trazer transtornos, principalmente aos navios, tendo em vista que não se adequa perfeitamente às suas demandas. Para o E05, o SIADS possui certas limitações em relação ao SisMat, tais como o fato de funcionar apenas *online*, e de segunda a sexta-feira, enquanto o SisMat fica disponível 24 horas, podendo ser utilizado também em modo *offline*.

E05: [...] o Ministério do Planejamento quer “empurrar” o SIADS na Marinha, sendo que não atende perfeitamente [...] ele não atende nossa plenitude, primeiro que ele não funciona 24 horas, não vai atender as necessidades dos navios [...] Os navios iriam sofrer, primeiro que não tem essa ferramenta *offline*. O SisMat funciona 24 horas por dia, o SIADS é de segunda a sexta, entendeu?

Além disso o E05 acrescenta que: “[...] **a gente tem um sistema próprio; tem uma mentalidade que já foi adotada na Marinha; a qualificação já ocorreu; tem a questão da catalogação, daí pode gerar um transtorno absurdo para a Força.**” Nota-se que a MB já possui um sistema customizado, que já está em operação e conta com pessoal capacitado e uma mentalidade já implementada no Órgão. Além disso, o E05 ressaltou a questão da catalogação, que é típica de materiais bélicos e que o SIADS não considera.

Por meio da análise do relatório de um estudo realizado no âmbito da Divisão de Normas Técnicas da DFM (ANEXO A), nota-se que o SIADS, de fato, possui funcionalidades úteis à gestão patrimonial. Contudo, o seu emprego na MB deve considerar alguns óbices, como: a sua indisponibilidade *offline*, fundamental para os navios em viagem; o não atendimento dos critérios do Sistema OTAN de catalogação, com o qual o Sistema de Catalogação da Marinha deve manter compatibilidade; o fato de a MB já usar o SisMat, que atende as suas peculiaridades e as exigências normativas atuais; e o aumento de custos da MB com a adoção do SIADS.

Face ao exposto, considerando os discursos que sugerem a consistência das novas práticas com os objetivos da Marinha, bem como as falas que denotam algumas dificuldades e inconsistências de ordem prática, foi atribuído um grau moderado para a dimensão consistência. De acordo com Oliver (1991), a análise dessa dimensão indicou a adoção das respostas estratégicas de negociar ou de evitar.

4.3.2 Dimensão restrições

A presente dimensão analisa as restrições discricionárias impostas à organização, ou seja, trata da possibilidade de perda do poder de decisão por parte da organização, em virtude das pressões institucionais. Logo, buscou-se verificar se a conformidade com as práticas em estudo afeta ou traz restrições à autonomia da Marinha, em termos de tomada de decisão.

Conforme os fragmentos do Quadro 31, a visão geral é no sentido de que a conformidade com essas práticas contábeis não traz restrições à autonomia da Marinha para tomar decisões. Pelo contrário, espera-se que as mudanças aprimorem o processo de tomada de decisão, tendo em vista que os gestores passam a contar com informações mais reais e de maior qualidade, podendo utilizá-las como subsídios para a tomada de decisão.

Quadro 31 – Conformidade com as normas não restringe a tomada de decisão da Marinha

| Entrevista | Discurso |
|------------|--|
| E03 | Não, não restringe [a liberdade da MB para tomar decisão]. [...] Melhora né [a tomada de decisão]! Sim [a qualidade da decisão], porque eu tenho uma informação mais real. |
| E04 | Não, eu acho que não [restringe a autonomia da MB para tomar decisão]. |
| E05 | Não, não vejo que restrinja não. [...] Pelo contrário. Facilita a tomada de decisão. Traz mais qualidade na informação. |
| E07 | Não, de nenhuma forma. |
| E09 | Não, não. Eu imagino que não. Pelo contrário, vai facilitar, a intenção é ajudar né, o gestor a tomar decisão. [...] senão vai tomar com base em números irreais né. |
| E10 | Ela pode disciplinar a tomada de decisão, mas afetar a autonomia de decidir não. [...] [disciplinar no sentido] de orientar o processo de tomada de decisão, dar balizadores ou fornecer subsídios para os tomadores de decisão. |

Fonte: Dados da pesquisa.

Ante ao exposto, sugere-se que a adoção dessas práticas está associada a um baixo nível de restrição da autonomia da Marinha para tomar decisões. Conforme Oliver (1991), a análise da dimensão restrições indicou a aquiescência como resposta estratégica.

4.4 FATOR INSTITUCIONAL CONTROLE

O fator institucional controle aborda os meios pelos quais as pressões institucionais são exercidas sobre as organizações, estando subdividido nas dimensões coerção legal e difusão voluntária. A primeira dimensão avalia as pressões impostas por meio de mecanismos legais de exercício de autoridade, a segunda trata das pressões relacionadas ao processo de implementação voluntária pelas outras organizações do ambiente (OLIVER, 1991).

4.4.1 Dimensão coerção legal

Para Oliver (1991), quando as pressões institucionais são exercidas por meio de atos regulatórios dos governos, as organizações tendem a se conformar, principalmente quando as ações de coerção legal são acompanhadas de vigilância e de aplicação de sanções. Logo, essa dimensão relaciona-se ao pilar institucional regulativo, que enfatiza a função desempenhada pelo Estado, enquanto agente regulador do comportamento social (SCOTT, 2008).

No Brasil, sabe-se que o sistema jurídico adotado é o *code law*, cuja construção se deu a partir das bases do direito romano, sendo a lei a principal fonte do Direito. Assim, no âmbito da administração pública nacional, o princípio da legalidade vincula e restringe todas as ações tomadas ao estrito cumprimento dos preceitos legais estabelecidos (BRASIL, 1988). Dessa maneira, também as práticas contábeis estão intensamente alicerçadas em atos normativos.

Conforme o Quadro 32, diversos dispositivos legais e regulatórios foram apontados pelos participantes do estudo, dentre os quais destacam-se os documentos emitidos pela STN, como, por exemplo: o MCASP; o PCASP; a Portaria nº 548/2015 (STN, 2015), que instituiu o PIPCP; as mensagens encaminhadas via comunica SIAFI; e as Macrofunções do SIAFI.

Assim, os documentos emitidos pela STN constituem os mecanismos de pressão para que a MB adote um novo procedimento. Para DiMaggio e Powell (2005), em certas situações, as mudanças organizacionais constituem respostas diretas a mandamentos governamentais, tais como mudanças legislativas, representando processos isomórficos coercitivos.

Quadro 32 – Documentos emitidos pela STN como mecanismos legais de pressão institucional

| Entrevista | Discurso |
|------------|--|
| E02 | [...] a gente tem um encontro das setoriais contábeis , [...] é lá que a gente fica sabendo do comunica SIAFI , avisando que a Macrofunção tal foi alterada, é dessa maneira. |
| E03 | A STN, ela tem estabelecido um cronograma de atualização [PIPCP]. [...] A gente tem que regularizar né, a gente tem bilhões em ativo dentro do imobilizado, então foi nos dado um prazo . [...] Então, geralmente, quando eles [STN] têm um procedimento, é igual nesse caso [do ativo imobilizado], tem um prazo estabelecido no cronograma. |
| E04 | A STN, ela, tudo que tem de prática nova, normalmente, ela elabora uma Macrofunção dentro do manual do SIAFI né, e aí aquilo ali vale como norma para a gente né, então a pressão é essa. |
| E05 | Geralmente comunica SIAF, Macrofunção do SIAF , geralmente é via SIAF. |
| E09 | [...] A gente só vai fazer quando a STN disser lá, e ela tem já o Plano de Implementação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais , então a gente tem que observar aquilo ali. [...] a forma, o meio que você falou, são documentos da STN, portarias, tem portarias conjuntas, instruções normativas. |
| E10 | Para nós, pelo “Comunica SIAFI” , ou por ofício, normas que são publicadas pelos órgãos externos , que a gente precisa tomar conhecimento e implantar aqui. |
| E11 | a gente sempre tem buscado seguir todos os normativos , [...] tem o cuidado de sempre estar dando uma lida nos manuais disponibilizados pela STN, especialmente a parte de PCASP e MCASP . |

Fonte: Dados da pesquisa.

No âmbito da MB, a primeira ação tomada em relação ao processo de convergência foi a edição da Portaria nº 22/2009, da SGM (MB, 2009), que criou um Grupo de Trabalho (GT)

para identificar possíveis impactos nos sistemas administrativos e financeiros da MB. A criação desse GT foi motivada pela edição da Portaria MF nº 184/2008 (MF, 2008) e das primeiras NBC T, que marcaram o início do processo de convergência.

Em 2010, a STN emitiu a Macrofunção 020330, do Manual do SIAFI (STN, 2010), disseminando procedimentos para os registros da depreciação, amortização e exaustão de bens para os órgãos públicos federais. Além disso, a 2ª Edição do MCASP trouxe um volume dedicado aos procedimentos contábeis patrimoniais. Nesse contexto, a MB editou a Circular nº 11/2011, da SGM (MB, 2011c), dando início à adoção das práticas de reconhecimento, mensuração, reavaliação e redução a valor recuperável dos ativos imobilizados.

Além disso, nota-se que mecanismos de monitoração também são empregados, pela STN e pelo TCU, no intuito de verificar e cobrar, na prática, a execução desses procedimentos pelos órgãos públicos federais. Conforme o Quadro 33, a percepção sob a monitoração feita pelo TCU se dá a partir do recebimento de ofícios e pela emissão de acórdãos. Contudo, o acompanhamento realizado pela STN é percebido com maior intensidade, principalmente no que tange à questão da conformidade contábil, já discutida no tópico 4.1.1.

Quadro 33 – Mecanismos de monitoração por parte da STN e do TCU

| Entrevista | Discurso |
|------------|--|
| E02 | [sobre o TCU] eles fazem controles pelo Tesouro Gerencial e fazem as cobranças deles, e a gente passou a perceber por aí.[...] a STN, em si, ela controla , por exemplo, se a gente fizer algum registro incorreto e der algum descontrole em alguma conta , ela manda para a gente, manda e-mail, manda comunica pedindo para fazer alterações . |
| E03 | [...] o órgão central, ele verifica que tem uma conta contábil aqui do imobilizado que não tem nada, está igual anos e anos . Então, ele pode questionar né: “ vem cá, esse aqui já é o valor residual desse bem ou não, ou realmente está deixando de fazer uma depreciação ou uma amortização desse ativo? ” Então, eles [STN] monitoram . |
| E04 | [...] eles [STN] têm as verificações deles, inclusive com relação à depreciação, por exemplo, se eles identificarem que esse valor não está crescendo com o passar dos meses . |
| E05 | [...] geralmente são acórdãos, frutos de auditoria que o TCU realiza . [...] o 20 [DFM-20] geralmente recebe ligações da STN falando que determinado procedimento não está sendo adotado pela Marinha . |
| E06 | Então, é através da Secretaria do Tesouro Nacional essa verificação do SIAF que a gente sabe se existe alguma restrição, em determinada conta . |

Fonte: Dados da pesquisa.

Ainda sobre os mecanismos de monitoração utilizados pela STN, os entrevistados mencionaram as “equações do auditor”, que são rotinas automatizadas que operam dentro do SIAFI, analisando as contas contábeis das UG, a fim de verificar possíveis inconsistências. Para o E11: “**essas equações do auditor, elas sinalizam se há algum problema que precisa ser regularizado** e tudo mais. Então, essa questão da depreciação, eles sinalizam para você, então, assim, é uma forma que a gente vê, na qual a gente está sendo monitorado.”

Em consulta ao SIAFI WEB, encontraram-se quatro equações ligadas ao ativo imobilizado, todas referentes ao registro da depreciação. Em resumo, essas equações verificam:

se as UG deixaram de efetuar registro mensal da depreciação; se as contas correntes para registro da depreciação acumulada referem-se aos itens correspondentes às respectivas classes contábeis, ou seja, bens móveis e imóveis; e a utilização indevida de conta corrente referente à amortização em conta de depreciação acumulada.

Conforme o Quadro 34, cabe destacar que uma vez constatada a ausência de conformidade em algum registro, a STN informa ao órgão e solicita que a inconsistência seja sanada. Caso o problema não seja corrigido dentro do exercício financeiro, a conformidade do órgão fica registrada com restrição no BGU. Ainda que não seja formalmente uma punição, a restrição contábil é vista como uma espécie de sanção para os contadores da Marinha, pois pode ensejar em prejuízos para a imagem a organização e em cobranças internas pelo descumprimento de determinações da STN.

Quadro 34 – Mecanismos sancionatórios

| Entrevista | Discurso |
|------------|---|
| E01 | [...] quando o órgão não atende à conformidade, existem alguns tipos de restrição. Tem aquelas restrições que são consideradas advertências, e tem aquelas restrições que quando o órgão recebe, vai para o BGU. [...] a STN ela tem, assim, ela tem promovido esse tipo de restrição. |
| E03 | não é sanção né, mas é colocado como uma restrição para o órgão, não chega a ser uma sanção né, mas ele aponta: “oh, tem problema!” É mais a questão da imagem né, e você não ter essa pressão interna por estar descumprindo normas do órgão central. |
| E04 | [...] a gente recebe restrição contábil se a gente não realizar a contabilização corretamente, [...]É uma restrição que fica aqui no SIAFI né, vai para, é, lá no final do ano é elaborada a Prestação de Contas do Presidente da República e os órgãos podem vir a ser mencionados por conta dessas restrições. [...] ninguém quer ter a sua contabilidade cheia de restrição registrada né! |
| E06 | A sanção ela é, eu diria que é uma conformidade com restrição. Não deixa de ser uma sanção, você está demonstrando que aquele órgão, ele teve a conformidade dele, porém ela não foi isenta de uma restrição. |

Fonte: Dados da pesquisa.

Considerando os argumentos apresentados nesta seção, sugere-se a existência de um elevado nível de coerção legal. Pois, foi possível verificar que a Marinha está sujeita a pressões para adotar as novas práticas de contabilização do ativo imobilizado, que se manifestam por meio de dispositivos legais e regulatórios. Ademais, esses mecanismos são reforçados por rotinas de monitoração e de sanção. Assim, conforme Oliver (1991), a análise dessa dimensão sugeriu a adoção da aquiescência como resposta estratégica pela MB.

4.4.2 Dimensão difusão voluntária

A análise da dimensão difusão voluntária está relacionada ao pilar cultural-cognitivo, no qual a conformidade se dá em virtude fatores relacionados ao predomínio e difusão das práticas institucionais, que são aceitas como verdade pelas organizações presentes no ambiente (SCOTT, 2008), estando ligada ao mimetismo (DIMAGGIO; POWELL, 2005).

Contudo, o processo de convergência nacional baseia-se na obrigatoriedade estabelecida em dispositivos legais, desse modo, a presente análise empregou um conceito mais amplo de difusão, no qual qualquer esforço no sentido de adotar as práticas foi considerado como difusão. Ressalta-se que é pertinente investigar como a difusão dessas práticas vem ocorrendo nos órgãos públicos brasileiros pois quanto maior a difusão, mais propício será o ambiente para o compartilhamento de informações, o que pode favorecer a conformidade (OLIVER, 1991).

Conforme o Quadro 35, nota-se a percepção de que, embora a STN esteja, frequentemente, difundindo a importância da implantação dessas práticas, os órgãos públicos federais, estaduais e municipais, reagem de forma distinta a tais estímulos.

Quadro 35 – Percepção sobre a difusão das práticas contábeis no setor público em geral

| Entrevista | Discurso |
|------------|---|
| E03 | No Governo Federal a gente tem visto a Secretaria [STN] trabalhar bastante, trabalhar muito isso [a difusão dessas práticas contábeis]. |
| E04 | Tem uma grande participação de todas as setoriais contábeis de todos os órgãos , mas como é que isso está acontecendo dentro dos outros órgãos eu não sei. A STN, ela sempre, tudo que tem de novo, ela mantém encontros periódicos durante o ano e passa, conversa com os contadores sobre todas as novidades. |
| E06 | [...] a divulgação existe, mas eu acho que precisa melhorar muito. Sim, sim [a STN está divulgando], tem os encontros. [...], estou falando federal, estadual e municipal né, cada um lá no seu nível. Existem órgãos que já depreciam, existem órgãos que nem começaram a depreciar ainda, e a depreciação já é obrigatória já faz mais de quatro anos, se não me engano. Então assim, cada um anda de acordo com a instituição que trabalha. Não dá para dizer que esteja tudo nivelado, não dá. |
| E11 | [...] pelo contato com os outros órgãos, você percebe que tem muito órgão que ainda não implementou. Realmente sabem da importância, tem sido apontado, isso tem sido colocado com muita frequência, [...] mas tem muito órgão que ainda não deprecia, não amortiza... |

Fonte: Dados da pesquisa.

Além disso, segundo o Quadro 36, há a percepção de que a difusão dessas práticas está mais avançada nos órgãos públicos federais em comparação aos órgãos públicos estaduais e municipais. Outrossim, dentre os órgãos públicos federais, existe a visão de uma maior difusão dessas práticas nos comandos militares: Marinha, Exército e Aeronáutica.

Quadro 36 – Percepção sobre a difusão das práticas contábeis nos órgãos públicos federais

| Entrevista | Discurso |
|------------|--|
| E02 | [...] conversando com outros órgãos, extraoficialmente, eu percebo que a Marinha, [...] eu acho que a gente está num nível ali bem avançado em relação a alguns órgãos , [em relação] ao atendimento dessas demandas eu acho que a gente cumpre bem. |
| E05 | O pessoal está alcançado, o pessoal dos estados e dos municípios estão “na onça” [com sérios problemas]. [...] Com relação a fazer a depreciação, o pessoal está totalmente perdido, tirando algum órgão da administração pública direta federal, Marinha, Exército, CONAB. Assim, eu vejo, que os órgãos federais têm menos dificuldades, mas estado e município é um desastre, o pessoal está totalmente perdido. |
| E09 | [...] de modo geral, o sentimento que a gente tem , até quando a gente vai nos encontros com a STN, é que, assim, o que dá a entender né, é que os comandos militares são os que estão mais à frente de todo mundo. |
| E10 | A gente se preocupa muito aqui em implantar na Marinha e quando a gente olha para o lado, para os nossos vizinhos, a gente vê que nós somos mais adiantados do que eles, então a gente acaba até sendo referência para outros órgãos. |

Fonte: Dados da pesquisa.

Considerando apenas os órgãos públicos federais, cabe destacar que, com base nas notas explicativas do BGU e nos Pareceres Prévios sobre as Contas do Governo da República (PPCPR), no período de 2011 a 2017, a falta de registro ou evolução incompatível da depreciação do ativo imobilizado figurou entre as restrições contábeis mais comuns, sendo inclusive objeto de ressalvas, conforme pode ser observado no Quadro 37.

Quadro 37 – Restrições e ressalvas associadas à depreciação de ativos imobilizados

| Restrições / Ressalvas observadas | Referência |
|--|---------------------------|
| <u>Restrições mais comuns:</u> Restrição 642 - Falta/Evolução incompatível da depreciação de ativo imobilizado. <u>Ressalva no PPCGR:</u> XX. percentual de depreciação de ativo imobilizado incompatível com entes governamentais de porte semelhante (item 5.2). | PPCPR/2011 (TCU, 2012) |
| <u>Ressalva no PPCGR:</u> 5.3.1.13 Não contabilização da depreciação de bens imóveis | PPCPR/2012 (TCU, 2013) |
| <u>Ressalva no PPCGR:</u> 14. Não contabilização da depreciação de bens imóveis; | PPCPR/2013 (TCU, 2014) |
| <u>Restrições mais comuns:</u> 5.6.2 Restrições Contábeis - Entre as 716 restrições registradas, 86 referem-se a falta ou evolução incompatível da depreciação do ativo imobilizado. <u>Ressalvas no PPCGR:</u> 5.3.1.8.4 Deficiências na mensuração da depreciação de bens móveis e imóveis. | PPCPR/2014 (TCU, 2015) |
| <u>Notas Explicativas do BGU:</u> 1.4 Conformidade Contábil das Demonstrações Contábeis Consolidadas A restrição 642 – Falta/Evolução incompatível da depreciação do ativo imobilizado foi constatada em 15 Órgãos Superiores, sendo a mais frequente. | BGU/2015 (CGU, 2016) |
| <u>Notas Explicativas do BGU:</u> 1.4. Conformidade Contábil das Demonstrações Contábeis Consolidadas A restrição 642 – Falta/Evolução Incompatível da depreciação de ativo imobilizado foi constatada em 14 Órgãos Superiores, sendo a quinta mais frequente. | BGU/2016 (CGU, 2017) |
| <u>Ressalva no PPCGR:</u> 5.4.2 Ausência de depreciação de bens móveis No encerramento dos exercícios de 2015 e 2016, foi constatado que alguns órgãos, apesar de possuírem bens móveis em seu patrimônio ao longo do exercício auditado, não efetuaram lançamentos reconhecendo a respectiva depreciação. | PPCPR/2016 (TCU, 2017) |
| <u>Notas Explicativas do BGU:</u> 5. Conformidade Contábil das Demonstrações Contábeis A restrição 642 - Falta/Evolução incompatível de depreciação de ativo imobilizado foi constatada em 13 Órgãos Superiores, sendo a terceira mais frequente. | BGU/2017 (CGU, 2018) |

Fonte: Elaborado pelo autor.

O E05 argumenta que a falta de sistemas informatizados próprios pode ter atrapalhado a implementação dos novos procedimentos de contabilização do ativo imobilizado nos órgãos públicos não pertencentes ao Ministério da Defesa. O E05 ressaltou ainda a dependência desses órgãos em relação à contratação de empresas para auxiliá-los no controle dos novos registros contábeis, destacando que o SIADS pode ser a solução desse problema.

E05: Eu acredito que a grande dificuldade é com relação a existência de sistemas próprios na época, porque não existia SIADS. Antes do SIADS, eles ficavam com dificuldade de realizar esse monitoramento da depreciação, da redução do valor recuperável e agora tem o SIADS que vai salvar a situação deles, mas até eu via que eles estavam contratando empresas especializadas para fazer esse tipo de controle, entendeu?

De fato, conforme as notas explicativas dos BGU, de 2015 a 2017, a falta de sistemas patrimoniais ou inconsistências apresentadas por estes, especialmente no que diz respeito ao

registro da depreciação, constituiu uma das principais justificativas apresentadas pelos órgãos que receberam restrições contábeis em relação à falta ou evolução incompatível da depreciação do ativo imobilizado.

Conforme o Quadro 38, um aspecto a ser destacado refere-se à percepção de que difusão dessas práticas em outros órgãos não é capaz de afetar negativamente a conformidade da Marinha. Pois, acredita-se que a Marinha está atenta às determinações disseminadas pela STN e busca adotá-las, independentemente de sua implementação ou rejeição em outros órgãos.

Quadro 38 – Difusão em outros órgãos não afeta a conformidade da Marinha

| Entrevista | Discurso |
|------------|---|
| E05 | [Sobre a influência da adoção das práticas em outros órgãos] Não. A Marinha vai independente. |
| E06 | [Sobre a influência da adoção das práticas em outros órgãos] Não, porque em relação a gente, a gente está sempre informado do que deve ser cumprido. Não, em relação à divulgação não. A gente sempre acompanha os “comunicas” [comunica SIAFI], em relação a gente, não vejo nenhum prejuízo não, nessa divulgação meio tímida. |

Fonte: Dados da pesquisa.

Ainda sobre a questão da difusão, de acordo com o Quadro 39, sugere-se que os outros comandos militares costumam servir de parâmetro comparativo em relação ao avanço do processo de implementação de novos procedimentos contábeis. Portanto, a percepção sobre a questão da difusão parece ganhar importância quando se tratam das outras Forças Armadas.

Quadro 39 – Difusão em outros comandos militares

| Entrevista | Discurso |
|------------|---|
| E01 | A gente, lá na Marinha, a gente só olha para o lado, para o Exército ou para a Aeronáutica, a gente não costuma olhar...[fora desse escopo]. A base de comparação é entre as Forças [Marinha, Exército e Aeronáutica]. |
| E02 | [Sobre a influência da adoção das práticas em outros órgãos] Talvez até com relação às outras Forças, de repente né, a Força Aérea e o Exército. |

Fonte: Dados da pesquisa.

Face aos argumentos sobre a dimensão difusão, sugere-se que as práticas em estudo, embora devidamente divulgadas pela STN, não estão sendo amplamente adotadas pelos órgãos públicos em geral. Essa visão corrobora o entendimento de que o processo de reforma contábil nos órgãos públicos brasileiros revela um reduzido grau de implantação dos novos procedimentos contábeis (BRAGA, 2015; CARDOSO; AQUINO, 2013; MACEDO; KLANN, 2014; PASSOS, 2016; SANTOS, 2015). Contudo, na opinião dos participantes, esse baixo nível de difusão nos demais órgãos públicos não afeta a conformidade da Marinha.

Além disso, observa-se a percepção de que a difusão dessas práticas contábeis é maior nos comandos militares. Ademais, os contadores da Marinha costumam ter as outras Forças Armadas como parâmetro de comparação em relação ao desenvolvimento do processo de implementação das novas práticas contábeis. Ante ao exposto, considerou-se o nível moderado para a dimensão difusão voluntária, o que, de acordo com Oliver (1991), corresponde a estratégia de evitar as novas normas institucionais.

4.5 FATOR INSTITUCIONAL CONTEXTO

O fator contexto, conforme o nome sugere, preocupa-se com a compreensão de aspectos ambientais, ou seja, busca avaliar como se comporta o ambiente no qual são exercidas as pressões institucionais para a implementação de novas práticas nas organizações. Conforme o modelo proposto por Oliver (1991), duas dimensões são analisadas: incerteza ambiental e interconectividade ambiental.

4.5.1 Dimensão incerteza ambiental

A análise desta dimensão enfatiza a sensação de segurança percebida pela organização em relação à sua sobrevivência e, principalmente, os aspectos atinentes à previsibilidade e à estabilidade do ambiente no qual as pressões institucionais são exercidas (OLIVER, 1991). Contudo, ressalta-se que, diferentemente de outras organizações, a Marinha tem a sua sobrevivência garantida pela própria Constituição Federal (BRASIL, 1988), que em seu artigo 142, preconiza que as Forças Armadas são instituições regulares e permanentes. Sendo assim, a expressão sobrevivência aqui adotada, possui um cunho mais relacionado às dificuldades de operação e de cumprimento da missão da Marinha, e não de sua improvável descontinuidade.

Isto posto, conforme abordado no tópico 2.1.2, tanto a teoria institucional quanto a teoria da dependência de recursos sustentam que as organizações buscam atuar em condições ambientais ideais – que lhes permita obter legitimidade, estabilidade e previsibilidade – para que mantenham a sua capacidade de responder às expectativas e demandas externas, a fim de garantir a sua sobrevivência (HESSELS; TERJESEN, 2010; OLIVER, 1991). Assim, Oliver (1991) sugere que quando as condições do ambiente não são as ideais, a organização buscará agir no sentido de restabelecê-las, favorecendo o mimetismo.

Passando à análise das entrevistas, com base no Quadro 40, nota-se que os contadores da Marinha são da opinião de que as maiores mudanças ocorreram no início do processo de convergência, com a edição das primeiras NBC T, e que, atualmente, o ambiente é mais estável. Além disso, os entrevistados ressaltaram que, embora ainda haja mudanças relacionadas ao processo de adoção dessas novas práticas contábeis, elas acontecem de maneira planejada, o que permite à Marinha atuar com tranquilidade.

Quadro 40 – Percepção sobre a estabilidade do ambiente

| Entrevista | Discurso |
|------------|--|
| E01 | [...] eu acho que essas NBC Ts iniciais, eu acho que a mudança foi maior ali, entendeu? Agora eu acho que é mais uma adequação, [...] acho que em termos de ser estável ou não, já estabilizou bastante, agora no início foi complicado. |
| E04 | Estável. Em relação à contabilidade, atualmente existem grandes mudanças, mas não é incerto, são mudanças previsíveis que a gente vê que é uma evolução da contabilidade. [...] é um processo antigo, que começou já faz tempo e está caminhando, não é nada assim de repente, é tudo muito bem planejado! Tudo isso que aconteceu com a contabilidade nos últimos anos – eu acho que desde 2008, 2007, que começou esse processo todo – foi tudo muito bem planejado, tudo muito bem transparente. |
| E06 | [...] o grande processo de alteração da contabilidade foi quando começou a convergência. Eu acho que agora a tendência é estabilizar , é dar o pronto do que ainda tem que ser feito. [...] Eu acho que a tendência não é ficar mudando toda hora , não acredito que seja isso. |
| E10 | Eu tenho a percepção de um ambiente estável, não há, não gera nenhuma instabilidade ou insegurança. |
| E10 | Há previsões de mudanças, mas as informações têm chegado de uma maneira para nós, com bastante antecedência, e isso nos traz tranquilidade para a gente poder fazer as coisas com calma. |
| E11 | Eu acho que a coisa acontece de forma estável então, não vejo tanta instabilidade. |

Fonte: Dados da pesquisa.

Além disso, conforme o relato do E01, a estabilidade do ambiente pode favorecer a conformidade da Marinha com as novas práticas, já que excessivas mudanças podem dificultar o processo de configuração das alterações nos sistemas contábeis.

E01: [...] como **envolve sistemas informacionais** e sistemas que demandam de, assim, para você ter tempo de reação **eu acho que essa estabilidade é boa**. Em relação a você **conseguir manter esses sistemas informacionais atualizados com o que efetivamente tem que ser cumprido**, entendeu? Porque, **não dá para você ter um sistema hoje e amanhã, opa, você ter que “setar” [configurar] ele todo de novo, aí você muda tudo de novo**, entendeu?

Assim, existe a percepção de que, atualmente, o ambiente no qual ocorrem as pressões institucionais é mais estável e previsível. Contudo, essa estabilidade e previsibilidade são vistas como fatores favoráveis à conformidade, pois possibilita que o órgão se prepare para receber as novas práticas. Esses resultados não corroboram totalmente a hipótese de Oliver (1991), de que ambientes mais estáveis aumentam as chances de resistência.

Segundo Oliver (1991), conforme o nível de incerteza ambiental diminui, aumenta a sensação de segurança e confiança da organização, que pode passar a adotar estratégias mais resistentes às pressões institucionais. No caso analisado, a estabilidade ambiental trouxe mais segurança para a forma de atuação da Marinha, porém, essa sensação de segurança parece ter corroborado para a conformidade da Marinha com as novas práticas contábeis.

Ainda sobre a incerteza ambiental, o E03 salienta que a contabilidade tem passado por mudanças evolutivas e, no momento atual, ainda está passível de sofrer alterações advindas do confronto entre as novas práticas contábeis e o seu emprego prático.

E03: **A contabilidade ela está em constante evolução agora. [...] ainda é algo sendo construído né. [...] A partir do momento que eu começo a colocar em prática, eu começo a me defrontar com o que? Com a realidade né! De repente, a norma, ela**

não se aplica redonda no meu caso prático, e aí eu preciso entrar em contato lá com a Secretaria do Tesouro para verificar: “oh, essa situação aqui que está prevista na norma, eu não consigo aplicar na minha realidade, como que a gente vai fazer isso?”

Por sua vez, o E05 possui a visão de que a aplicação da norma em si, já constitui algo mais consolidado. Contudo, aponta a existência de inseguranças atreladas ao fato de a Marinha, de forma repentina, ter recebido uma determinação para empregar o SIADS para realizar os registros e contabilizações de seus ativos.

E05: [sobre a adoção do SIADS] A gente fez um estudo preliminar para ser encaminhado ao Ministério da Defesa, para que houvesse uma interferência nesse processo, não ser para todas as organizações públicas da esfera federal. Mas, mesmo assim, a portaria disse que era para todos os órgãos. [...] já veio a portaria dizendo que é obrigatório [...] Veio de uma hora para outra, é uma insegurança, envolve custos.

Com base no relato do E05, observa-se que existem incertezas relacionadas à parte operacional do processo de implementação dessas práticas. Assim, diante da incerteza gerada pela obrigatoriedade repentina de utilizar o SIADS, a Marinha buscou evitar tal procedimento, tendo realizado estudos prévios e encaminhado, por meio do Ofício nº 203/SGM-MB (ANEXO B), uma solicitação ao MD para que fosse dispensada dessa obrigação. Contudo, não é possível afirmar que esse fato tenha prejudicado a conformidade da Marinha com as práticas, tendo em vista que o sistema interno utilizado, o SisMat, já está adequado à norma.

Em resumo, a partir dos argumentos apresentados neste tópico, observa-se a percepção de um baixo nível de incerteza ambiental. Todavia, os achados do caso sugerem uma lógica contrária àquela proposta por Oliver (1991), no que tange à análise da incerteza ambiental, tendo em vista os indícios de que a estabilidade percebida no ambiente favoreceu a conformidade da Marinha com as novas práticas.

Com base em DiMaggio e Powell (1983), Oliver (1991) sustenta que em ambientes previsíveis e estáveis, a organização sente-se mais segura e passa a agir conforme suas próprias convicções e, portanto, podendo resistir às pressões ambientais. Uma possível explicação para os resultados aqui encontrados, refere-se à ideia de que a Marinha busca conformidade com as práticas por convicções próprias ou pela prática institucionalizada de cumprir regras, e não por questões de insegurança que levam à imitação de outras organizações.

Conforme os fatores institucionais já debatidos, é possível que os contadores da Marinha tenham assumido a adoção dessas práticas como uma verdade incontestável, conforme sugere a base de conformidade do pilar cultural-cognitivo (SCOTT, 2008). Considerando que, no âmbito da Marinha, o processo de implementação dessas práticas está sendo conduzido pelo Departamento de Contabilidade da DFM, é possível que a visão dos contadores da organização influencie e impacte diretamente nas convicções apresentadas pela Marinha.

4.5.2 Dimensão interconectividade ambiental

A dimensão interconectividade ambiental analisa o nível de consistência dos vínculos entre os agentes presentes em um determinado campo organizacional, que, no caso concreto, é o ambiente no qual as organizações públicas estão sofrendo pressões para implementar as novas práticas contábeis. Para Oliver (1991), quando o ambiente é altamente interconectado, amplia-se a probabilidade de que as organizações cedam às pressões institucionais, pois a difusão de normas, valores e o compartilhamento de informações são facilitados.

Inicialmente, com base no Quadro 41, nota-se que existe um canal de comunicação direto entre a Marinha e a STN. Essa relação próxima é atribuída ao fato de que a Marinha continua atuando como Órgão Superior dentro da estrutura do Sistema Federal de Contabilidade, mesmo após ter perdido o *status* de Ministério. Reforçando esse entendimento, por meio de consulta aos arquivos internos de autorização de viagens da DFM-20, encontraram-se registros da participação de representantes desse departamento em reuniões realizadas junto à STN.

Quadro 41 – Interconexão entre a Marinha e a STN

| Entrevista | Discurso |
|------------|---|
| E01 | [...] a Marinha com a STN, a gente tem uma ligação direta , até porque nós, por atuarmos como órgão superior, e só nós podermos ter essa relação com a STN, então eu não vejo muito problema. [...] Então, a relação maior é com a STN. |
| E04 | [...] a gente tem canal aberto com a STN . A gente até não deveria falar com a STN, “na marca, na marca” [o correto] quem deveria falar com a STN é o Ministério da Defesa, como a gente é um órgão, que não é diretamente subordinado, tecnicamente subordinado, à STN. Mas, a gente é um órgão de relevância , em algum momento a gente já foi Ministério , então, mesmo a gente deixando de ser Ministério, a STN fala diretamente com a gente . |
| E09 | [...] a gente fala diariamente com a STN , por e-mail, por comunica [referindo-se ao “comunica SIAFI”, [...] por telefone. |

Fonte: dados da pesquisa.

Além disso, a partir do Quadro 42, observa-se que os encontros com as setoriais contábeis, promovidos pela STN, proporcionam um ambiente propício ao compartilhamento de informações e experiências entre os órgãos públicos. Ademais, cursos, treinamentos e seminários também foram mencionados como ambientes convenientes à troca de ideias. Nesse sentido, o E09 destacou que a STN e o TCU costumam participar, mutuamente, dos eventos promovidos por um e pelo outro.

Quadro 42 – Interconectividade promovida em eventos

| Entrevista | Discurso |
|------------|---|
| E03 | A STN tem até desenvolvido um bom trabalho , de 2015 para cá, eles tem feito, umas três vezes por ano, encontros com contadores do governo federal , buscando alinhamento, buscando debater , dando aberturas ao contador lá do órgão, ele poder estar levando para o órgão central quais são as dificuldades dele, quais são os problemas que ele tem encontrado e tudo mais. Então, esse diálogo direto com o órgão central, ele melhora a comunicação e, também padroniza mais o procedimento . [...] eles apresentam os painéis e aí tem oportunidade de os órgãos levarem a sua opinião e aí acaba aprendendo todo mundo junto, tanto com os erros quanto com os acertos . |
| E02 | [...] a nossa interação é mais, assim, eu acho assim, raro né! Assim, quando acontece a interação, é nesses encontros, em cursos, que a gente conversa . |
| E09 | Eu acho que totalmente conectados , totalmente, porque até nesses eventos para a divulgação de conhecimento, sempre o TCU está presente. Nos eventos do TCU, a STN está presente , contribui de alguma forma, entendeu? Então, eu acho que estão totalmente conectados. Assim, já teve casos, agora teve o seminário do Exército, por exemplo, que a gente foi convidado para ir lá, e aí o TCU deu palestra, a STN deu palestra, entendeu? A Marinha já deu palestra, a FAB já deu palestra em evento da STN [...] . |
| E11 | [...] com órgãos externos, ele [o contato] acaba acontecendo nesses treinamentos , mas assim, de ter o hábito de pegar o telefone e trocar ideia não acontece tanto , [...] por estar ali presencialmente, as pessoas se sentem mais à vontade para a troca de informações [...] |

Fonte: Dados da pesquisa.

Além da interação realizada nos encontros e treinamentos já mencionados, conforme o Quadro 43, existe a percepção de que os contatos externos da Marinha costumam se limitar ao demais comandos militares, Exército e Aeronáutica. Ainda assim, em pouca intensidade, em parte, por conta da distância, tendo em vista que a setorial contábil da Marinha está sediada no Rio de Janeiro e a maioria das demais setoriais contábeis estarem situadas em Brasília.

Quadro 43 – Interconectividade entre os comandos militares

| Entrevista | Discurso |
|------------|--|
| E04 | O que a gente tem de contato com os outros Ministérios são esses encontros , que a gente troca alguma coisa , e com os outros comandos militares, mas é pouca coisa . Até porque, a gente está aqui no Rio e todas as outras setoriais contábeis estão em Brasília, a maioria. |
| E01 | Não me lembro de a gente ter feito contato, consultado alguma coisa com outros ministérios, não. Já vi pesquisar com outra força, com a FAB [...] Até tem a preocupação que nós somos no Rio, e a parte de contabilidade do Exército e da FAB é em Brasília. [...] Atrapalha muito . |
| E06 | [Sobre a interação entre os órgãos públicos] Talvez eu esteja errada, a minha visão seja muito superficial, mas eu acho completamente estanque . [...] [Sobre o hábito de consultar outros órgãos públicos] A gente tenta, de vez em quando, se comunicar com os pares, Exército e Aeronáutica . |

Fonte: Dados da pesquisa.

Contudo, conforme relataram o E09 e o E10, em situações pontuais, a Marinha pode recorrer a outros órgãos para buscar informações sobre o emprego de determinado procedimento. Apesar disso, o E09 frisa que, especificamente, no que tange às práticas de contabilização do ativo imobilizado, não houve essa consulta a outros órgãos públicos.

Quadro 44 – Contato com órgãos públicos extra Ministério da Defesa

| Entrevista | Discurso |
|------------|---|
| E09 | [Sobre o hábito de consultar outros órgãos públicos] Não, especificamente com relação à reavaliação, depreciação, isso aí, recentemente, não. Mas, em outras áreas sim , principalmente esses novos procedimentos contábeis patrimoniais que a cada ano a gente tem que implementar né, o que está previsto lá, um ou dois que estão previstos no cronograma. Aí, a gente liga, ou então quando a gente precisa de, por exemplo, tem alguma demanda na Marinha inovadora, nunca teve, a gente vai ver se teve algum órgão que já faz que já pratica isso e liga para ver como é que é, porque que é, como é que faz, como é que pode, como é que não pode , entendeu? |
| E10 | [Sobre a existência de interação entre os órgãos públicos] Não, é pouco. Quer dizer, não é que seja pouco, existe o contato mais para olhar como o outro está fazendo para eu poder fazer também. Isso é comum. |

Fonte: Dados da pesquisa.

De acordo com a percepção dos entrevistados, destaca-se que: (i) a Marinha possui um forte relacionamento com a STN; (ii) os encontros promovidos pela STN, treinamentos e outros eventos, constituem um ambiente favorável ao compartilhamento do conhecimento e à interação entre os contadores dos diferentes órgãos públicos; (iii) em relação à prática diária da contabilidade pública, há um baixo nível de inter-relacionamento entre a Marinha e os demais órgãos públicos.

Face ao exposto, os indícios encontrados contribuem com a visão de Oliver (1991), no sentido de que a maior interconectividade ambiental pode ampliar as possibilidades de trocas de informações. Contudo, considerando a percepção dos contadores da MB, observa-se que as relações da organização com outros atores sociais estão mais limitadas à STN e aos demais comandos militares, havendo o contato com outros órgãos públicos apenas em eventos. Assim, atribuiu-se o grau moderado à dimensão interconectividade ambiental, o que, segundo Oliver (1991), indica a adoção da estratégia de evitar, por parte da Marinha.

4.6 RESPOSTA ESTRATÉGICA APRESENTADA PELA MARINHA

Inicialmente, cabe esclarecer que a presente análise foi realizada de modo similar àquela feita por Sasso (2017). Sendo assim, uma vez analisados todos os fatores institucionais e suas dimensões preditivas, foi possível construir o Quadro 45 que, com base no modelo de Oliver (1991), indicou a resposta estratégica adotada pela Marinha. Contudo, acerca do Quadro 45, cabe fazer a ressalva de que, especificamente, na dimensão incerteza ambiental, foi feita a realocação dos graus correspondentes aos tipos de respostas estratégica inicialmente propostos por Oliver (1991).

Conforme discutido no tópico 4.5.1, a análise dessa dimensão indicou uma lógica contrária à estabelecida por Oliver (1991), na qual os baixos níveis de incerteza ambiental favoreceram à conformidade. Para DiMaggio e Powell (1983), a sensação de estabilidade do

ambiente traz segurança para a organização, permitindo-lhe agir segundo suas próprias crenças. Logo, é possível que, na visão dos entrevistados, a Marinha esteja agindo em busca de conformidade com as novas práticas por convicções próprias.

Assim, o grau de incerteza baixo, que inicialmente correspondente às duas estratégias de maior resistência (desafiar e manipular), passou a ser atribuído às duas estratégias de maior conformidade (aquiescer e negociar). Com isso, o grau alto permaneceu na estratégia de evitar, passando também a configurar as estratégias de maior resistência (desafiar e manipular).

Quadro 45 – Resposta estratégica apresentada pela Marinha

| Fator Institucional | Dimensão Preditiva | Respostas Estratégicas | | | | |
|---------------------|------------------------------|------------------------|----------|----------|----------|-----------|
| | | Aquiescer | Negociar | Evitar | Desafiar | Manipular |
| Causa | Legitimidade | Alta | | | | |
| | Eficiência | | Baixa | Baixa | Baixa | Baixa |
| Agentes | Multiplicidade | Baixa | | | | |
| | Dependência | Alta | Alta | | | |
| Conteúdo | Consistência | | Moderada | Moderada | | |
| | Restrições | Baixa | | | | |
| Controle | Coerção legal | Alta | | | | |
| | Difusão voluntária | | | Moderada | | |
| Contexto | Incerteza ambiental | Baixa | Baixa | | | |
| | Interconectividade ambiental | | | Moderada | | |
| TOTAL | Fator Institucional | 5 | 4 | 4 | 1 | 1 |
| | Dimensão Preditiva | 6 | 4 | 4 | 1 | 1 |

Fonte: Elaborado pelo autor.

Com base no Quadro 45, a aquiescência foi apontada como a estratégia mais compatível com o comportamento apresentado pela Marinha, sendo a única resposta estratégica presente em todos os cinco fatores institucionais. A aquiescência foi indicada por seis dimensões preditivas, quais sejam: legitimidade, multiplicidade, dependência, restrições, coerção legal e incerteza ambiental. Em seguida, figuram as estratégias de negociar e de evitar, cada uma delas presentes em 4 fatores institucionais e em 4 dimensões preditivas. Com menor chance de ocorrência, aparecem as estratégias de desafiar e manipular, que correspondem apenas à dimensão eficiência.

Passando a abordar os fatores institucionais e dimensões que indicaram a aquiescência, alguns pontos merecem ser destacados. Inicialmente, acerca do fator causa, as evidências sugerem que a MB acredita que a adoção das novas práticas é capaz de trazer legitimidade ao órgão, o que favorece a conformidade. Contudo, para evitar que essa conformidade seja considerada cerimonial (MEYER; ROWAN, 1977), é preciso que a MB reconheça ganho de eficiência na adoção dessas práticas, o que ainda é algo a ser observado no futuro e que depende de uma maior conscientização dos agentes internos envolvidos com a gestão do patrimônio.

No fator institucional agentes, as duas dimensões, multiplicidade e dependência, indicaram a aquiescência. Logo, sugere-se que a Marinha não enxerga a existência de demandas institucionais conflitantes advindas da STN e do TCU, identificados como os agentes externos que exercem pressões de conformidade. Além disso, a MB mostrou depender de recursos específicos controlados pela STN, o que aumenta o poder de influência da STN sob a MB, especialmente, no que tange às novas práticas contábeis.

Por sua vez, no fator institucional conteúdo, apenas a dimensão restrições indicou aquiescência, já que a Marinha não considera que a adoção das novas práticas é capaz de trazer restrições para a sua autonomia em termos de tomada de decisão. Pelo contrário, acredita-se que a conformidade com as práticas contribuirá para a qualidade da tomada de decisão no órgão.

Já no fator institucional controle, somente a dimensão coerção legal indicou aquiescência. Foi identificado um elevado nível de coerção legal, pois, o processo de implementação das práticas conta com pressões institucionais advindas de instrumentos legais e regulatórios, bem como são reforçadas por meio de mecanismos de monitoração e de sanção. Ademais, no fator institucional contexto, a dimensão preditiva incerteza ambiental sugeriu aquiescência. Pois, conforme anteriormente relatado, as evidências encontradas apontaram que os baixos níveis de incerteza ambiental representaram um aspecto favorável à conformidade.

Ressalta-se que a estratégia de aquiescer depende do grau de consciência da organização quanto a três fatores: a sua intenção de se conformar; os processos institucionais a que está sujeita; e suas expectativas de que a conformidade atenderá aos seus próprios interesses. Além disso, conforme o Quadro 3, apresentado na seção 2.1.3, a estratégia de aquiescer pode ocorrer por meio das táticas de habituar-se, imitar ou conformar-se (OLIVER, 1991).

Os resultados do presente estudo sugerem que a tática de se conformar é a que melhor representa o caso da Marinha, pois, conforme Oliver (1991), refere-se a uma obediência consciente ou a incorporação de valores, normas ou requisitos institucionais. Além disso, a conformidade é considerada mais ativa do que o hábito ou a imitação, pois a organização escolhe, de modo consciente e estratégico, cumprir pressões institucionais na expectativa de obter benefícios específicos, como legitimidade, recursos e previsibilidade (DIMAGGIO, 1988; MEYER; ROWAN, 1983; PFEFFER; SALANCIK, 1978).

Acerca dos fatores institucionais e dimensões que sugeriram estratégias alternativas à aquiescência, a estratégia de negociar foi apontada pelas dimensões eficiência, dependência, consistência, e incerteza ambiental, enquanto a estratégia de evitar foi indicada pelas dimensões eficiência, consistência, difusão voluntária e interconectividade ambiental. Contudo, cabe

destacar que o elevado nível de dependência e o baixo grau de incerteza ambiental também constituem indicadores da estratégia de aquiescer e, portanto, já foram discutidos.

Em relação ao fator causa, nota-se que o baixo grau atribuído à dimensão eficiência serve de indicativo para todas as respostas alternativas à aquiescência. Porém, no caso analisado, as evidências indicam que esse nível baixo de eficiência está associado às estratégias alternativas de maior conformidade, tais como negociar ou evitar, tendo em vista que os contadores da Marinha, responsáveis pela condução da implementação das práticas internamente, reconhecem que a adoção dessas práticas pode trazer ganho de eficiência no futuro e, portanto, trabalham em prol da conformidade.

No que tange ao fator conteúdo, ressalta-se que o nível moderado de consistência representa um indicador para ambas as estratégias, negociar e evitar. Sobre a consistência, de acordo com o tópico 4.3.1, o nível moderado foi atribuído em função de situações pontuais relativas a certos ativos especializados, às peculiaridades da gestão patrimonial dos navios, e a algumas dificuldades operacionais ligadas ao uso de sistemas.

Por sua vez, no fator controle, o nível moderado de difusão voluntária serve como indicador para a estratégia de evitar. Contudo, conforme visto na seção 4.4, a implementação das novas práticas na Marinha, assim como o processo de convergência dos órgãos públicos brasileiros, se desenvolve em um ambiente de elevada coerção legal. Assim, por se tratar da Administração Pública, sugere-se que a questão da obrigatoriedade tem um peso maior do que o da difusão voluntária. Isto posto, ressalta-se que, no caso investigado, os contadores da Marinha têm a visão de que essas práticas estão mais difundidas e, portanto, são mais adotadas, nos órgãos públicos federais, com destaque para os comandos militares.

No fator institucional contexto, o nível moderado de interconectividade também sugere a adoção da estratégia de evitar. De acordo com a análise feita na seção 4.5.2, os contadores da Marinha reconhecem que a maior interconectividade favorece o ambiente de trocas de experiências, como costuma ocorrer em eventos da STN e treinamentos. Porém, nota-se que as interações entre a Marinha e outros atores sociais, estão mais limitadas à STN e aos demais comandos militares, havendo pouco contato com outros órgãos públicos.

Passando a tratar especificamente da resposta estratégica negociar, de acordo com Oliver (1991), a negociação representa o limite da resistência organizacional às pressões ambientais. Segundo a autora, é no campo da negociação que as demandas institucionais são confrontadas com os objetivos da organização. Assim, a conformidade institucional ocorre parcialmente e as organizações mostram-se mais ativas na promoção de seus interesses.

Conforme o Quadro 3, a autora defende que a negociação pode ocorrer por meio de três táticas: equilibrar, pacificar ou barganhar. Dentre essas táticas, há indícios de que o comportamento apresentado pela Marinha esteja mais alinhado as táticas de pacificar e barganhar. Em relação à primeira, observou-se que, eventualmente, quando algum tipo de resistência é apresentado pela organização e percebido pela STN, a Marinha dedica suas energias no sentido de apaziguar as demandas da STN, buscando não se indispor com o Órgão Central de Contabilidade.

Por sua vez, a tática de barganhar revelou-se também em situações esporádicas, por exemplo, quando a organização não encontra caminhos para contabilizar seus lançamentos contábeis nas rotinas disponibilizadas pela STN, no SIAFI. Nesses casos, podendo tentar negociar com a STN a redução da conformidade com alguma prática recente, além da criação de rotinas e eventos específicos que atendam as demandas da Marinha.

No que tange à resposta estratégica evitar, Oliver (1991) ressalta que, diferentemente da aquiescência e negociação, a estratégia de evitar é motivada pelo desejo de contornar as condições que tornam o comportamento de conformidade necessário. Conforme o Quadro 3, as organizações podem empregar as táticas de dissimular (ocultar), proteger-se (amortecer), ou escapar das regras institucionais.

No caso analisado, a única situação que se aproximou da estratégia de evitar, refere-se à tentativa da Marinha de se proteger em relação à determinação de emprego do SIADS. Todavia, esse comportamento não é prejudicial à conformidade da Marinha com as práticas em si, tendo em vista que o SisMat atende às demandas da STN. Nessa situação específica, verificou-se que a organização tentou separar ou desacoplar a maneira de gerenciar seus bens do contato externo (PFEFFER; SALANCIK, 1978; SCOTT, 1987; THOMPSON, 1967).

Nesse caso do emprego dos sistemas, a Marinha buscou garantir a sua autonomia, envidando esforços para continuar utilizando o seu sistema interno, que atende perfeitamente às suas demandas, além de proteger a organização de mudanças repentinas advindas de exigências externas. Em linha com o fenômeno observado, Oliver (1991) salienta que, normalmente, a tática de se proteger proporciona a manutenção da autonomia da organização, além de minimizar intervenções externas e maximizar a eficiência.

Face ao exposto neste tópico, com base no modelo de Oliver (1991), foram encontradas evidências de que a Marinha está apresentando respostas estratégicas de maior conformidade às pressões institucionais para implementação das novas práticas de contabilização do ativo imobilizado, sendo a aquiescência a estratégia com o maior número de indicadores.

4.7 OUTROS FATORES CAPAZES DE IMPACTAR A CONFORMIDADE

Além dos cinco fatores institucionais e das dez dimensões preditivas discutidas nos tópicos anteriores do Capítulo 4, outros fatores de caráter organizacional, administrativo e institucional foram mencionados como capazes de afetar a conformidade da Marinha com as novas práticas contábeis.

4.7.1 Aspectos favoráveis à conformidade

Baseado nas entrevistas realizadas, foi possível observar que, segundo a percepção dos contadores da Marinha, os seguintes fatores podem ser apontados como favoráveis à conformidade da organização com as novas práticas contábeis: (i) a prática institucionalizada de cumprir determinações; (ii) o cuidado em manter-se atualizada e disseminar as informações internamente; e (iii) a preocupação com a capacitação do pessoal.

Acerca do primeiro aspecto, conforme o Quadro 46, nota-se que esse comportamento constitui uma característica típica da organização, na qual busca-se fazer o necessário para cumprir às demandas da legislação, das normas e da STN.

Quadro 46 – Prática institucionalizada de cumprir determinações

| Entrevista | Discurso |
|------------|--|
| E02 | [...] a gente tem essa coisa de cumprir né! Colocou a determinação, a gente vai cumprir, a gente vai dar o nosso jeito de cumprir. [...] Para se conformar, os aspectos são os que a gente já falou, a legislação, a gente cumpre o que é determinado, isso aí já é um perfil militar mesmo, da organização, é um perfil organizacional mesmo. |
| E03 | [...] a gente trabalha para cumprir a norma [...] a preocupação é realmente: “olha! A gente está de acordo? Está cumprindo aquilo que está sendo determinado pelo Órgão Central?” [...] a Marinha, a gente recebeu: “oh! A Secretaria do Tesouro demandou que é assim, a gente vai fazer assim, vamos cumprir” . |

Fonte: Dados da pesquisa.

Por sua vez, conforme o Quadro 47, denota-se a preocupação da Marinha em se manter atualizada em relação às demandas da STN, destacando o papel desempenhado pela DFM quanto à difusão dos novos procedimentos contábeis no âmbito interno da organização.

Quadro 47 – Necessidade de aprimoramento contínuo

| Entrevista | Discurso |
|------------|---|
| E05 | A Marinha está dentro, faz parte da administração pública, se ela não fizer algo que realmente está previsto, que seja tecnicamente melhor, ela que vai ficar alcançada. |
| E11 | Bem, então, a preocupação é sempre procurar estar se atualizando e tal, procurar sempre buscar o melhor, melhorar o processo com base naquilo que vem sendo divulgado. Eu vejo sempre a preocupação, principalmente da DFM, sempre que tem alguma novidade que parte da STN e tudo mais, ela sempre procura divulgar isso em Bono e tal, então há uma preocupação em buscar sempre estar atualizado e, também divulgar isso, por essas ferramentas, como o Bono, ela procura estar sempre divulgando. |

Fonte: Dados da pesquisa.

Ademais, conforme o Quadro 48, a preocupação com a capacitação constitui outro aspecto favorável à conformidade. Pois, nota-se o esforço da MB em realizar treinamentos internos para as suas UG, por vezes, contando com a presença de membros da própria STN.

Quadro 48 – Preocupação da Marinha com a capacitação do pessoal

| Entrevista | Discurso |
|------------|--|
| E01 | [os contadores da DFM-20] fizeram visitas em todos os Distritos, em todos os Distritos tinha gente do departamento de contabilidade para fazer adestramento. |
| E02 | [...] a gente tem procurado fazer treinamentos, a gente tem batido nessa tecla, agora nas últimas visitas técnicas, a gente pegou o balancete da OM e foi pegando ali os bens móveis, conta por conta: "isso aqui, o que que é?" |
| E11 | [...] a própria Marinha tem a preocupação de oferecer treinamentos , até internamente, você, às vezes, no próprio CIANB, se consegue trazer até gente de fora, da própria STN para oferecer treinamento. [...] eu percebo que há uma preocupação, [...] em estar se adequando, no sentido de mandar o pessoal para treinamento quando possível, de estimular a leitura. |

Fonte: Dados da pesquisa.

Cabe acrescentar que, de acordo com EMA-130, Manual de Visitas, Inspeções e Reuniões Funcionais da Marinha (MB, 2018b), as Visitas Técnicas são planejadas de modo que todos os Distritos Navais (DN) sejam inspecionados a cada dois. Conforme relatado no Quadro 48, destaca-se o papel desempenhado pela DFM que, na condição de Órgão Técnico da área contábil no âmbito da MB, tem lançado mão dessas visitas para realizar treinamentos junto aos distritos navais espalhados pelas diversas regiões do país.

Além disso, ressalta-se a importância do Centro de Instrução Almirante Newton Braga (CIANB), que tem servido de plataforma de disseminação do conhecimento para capacitar o pessoal que operacionaliza, na prática, a implantação dos novos procedimentos de contabilização do ativo imobilizado nas UG da MB. Conforme a programação de cursos do CIANB para o ano de 2018, observou-se a disponibilidade de treinamentos sobre a gestão de material no Estado do Rio de Janeiro, onde estão concentradas a maior parte das OM da MB.

Por sua vez, com base na planilha de controle de treinamentos realizados pelo Departamento de Contabilidade da DFM para o ano de 2018, foi possível observar que foram conduzidos pelo menos seis treinamentos afetos à gestão de materiais, que contaram com a participação de cerca de 130 OM. Desses treinamentos, três foram realizados fora de sede, por meio de Visitas Técnicas aos Distritos Navais localizados nas cidades de Salvador (2º DN), Natal (3º DN) e Belém (4º DN).

4.7.2 Dificuldades à conformidade

Embora as evidências deste estudo indiquem a aquiescência como resposta estratégica adotada pela MB, algumas dificuldades foram apontadas no processo de implementação das novas práticas de contabilização do ativo imobilizado. Assim, corrobora-se com a visão de

Azevedo et al. (2017), no sentido de que as pesquisas nacionais sobre a reforma contábil têm revelado dificuldades à implementação das novas práticas contábeis.

Inicialmente, corroborando a literatura sobre aspectos preparatórios necessários à introdução do regime de competência no setor público, o E06 argumenta que o processo de convergência demanda diferentes aspectos, dentre os quais destaca: o transcurso de tempo; a conscientização da organização; a participação das autoridades dos órgãos envolvidos; a maior valorização da classe contábil; e a compreensão sobre a utilidade e importância dos registros contábeis (FEE, 2003; HEPWORTH, 2003; IFAC, 2011).

E06: Então, eu acho que a tendência é **evoluir a passos lentos**, assim, **cumprir o que já está determinado, que já é bem difícil** né, requer **tempo**, requer **conscientização**, requer um grande **envolvimento das autoridades de todos os órgãos**, uma **valorização** maior do **profissional contábil** em todos os lugares né, para **entender** que não é só para registrar e fechar o mês, mas **a importância dos registros contábeis fidedignos**.

Sobre a necessidade de conscientização dos agentes internos da organização, o E03 ressalta que embora a contabilidade pública tenha mudado o seu enfoque, a Marinha ainda continua a enxergá-la pelo prisma orçamentário. Para o E03: **“A gente [referindo-se à MB] ainda vê a contabilidade pública lá de trás, orçamentária, estritamente orçamentária, [...] Tem que sair um pouco da visão estritamente orçamentária também.**

Ainda segundo o E03, a MB precisa ampliar a sua visão sobre a contabilidade, o que lhe permitirá utilizar informações contábeis para gerenciar melhor o seu orçamento, realizando o seu acompanhamento por resultados.

E03: **A proposta orçamentária, eu trabalhar com aquilo que, o orçamento por resultado né!** “O que eu vou fazer? Ah! Eu pretendo navegar 10.000 milhas no ano que vem. Quanto que custa cada milha?” E aí, eu faço o meu orçamento de uma forma diferente, eu estou **utilizando de uma informação contábil né, para gerir a minha parte orçamentária, e depois verificar né, eficiência, eficácia**. Pô, 10.000 milhas navegadas, eu tinha 10 milhões, e agora, como que foi na execução? “Eu consegui navegar 10.000 milhas? Não, das 10.000 milhas eu só consegui navegar 5.000 milhas, mas utilizei os 10 milhões, o que aconteceu?” Então vou conseguir **fazer uma análise melhor né, do que está ocorrendo dentro da Marinha como um todo**. Mas, está evoluindo, a gente não está parado né.

Em linha com esse pensamento, alguns autores destacam que a contabilidade baseada no regime de competência enfatiza o resultado, permitindo a mensuração e a comparabilidade do desempenho da gestão, em termos de custos, eficiência e cumprimento de metas (ARAYA-LEANDRO; CABA-PÉREZ; LÓPEZ-HERNÁNDEZ, 2011; GROSSI; SOVERCHIA, 2011; IFAC, 2011; WYNNE, 2007). Contudo, pelo exposto, há indícios de que a Marinha ainda enxerga a contabilidade sob o viés orçamentário e, portanto, ainda não goza desses benefícios.

Os achados desta pesquisa corroboram o entendimento de que a falta de conscientização dos gestores públicos, quanto à importância do processo de convergência, pode dificultar a

conformidade com as novas práticas contábeis (CARDOSO; AQUINO, 2013; PASSOS, 2016). Ademais, a literatura indica que a conscientização da organização quanto às mudanças no papel dos gestores financeiros, é fundamental para facilitar a adoção do regime de competência no setor público (FEE, 2003; HEPWORTH, 2003; IFAC, 2011).

Além disso, conforme o Quadro 49, a contabilidade patrimonial demanda um maior esforço de raciocínio e de julgamento por parte de seus operadores, corroborando com a noção de que o grau de complexidade das novas normas dificulta a sua implementação nos órgãos públicos brasileiros (MELO; PRIETO; ANDRADE, 2014; PADRONES; COLARES; SANTOS, 2014; RAVANELLO; MARCUZZO; FREY, 2015).

Quadro 49 – Percepção sobre a maior complexidade da contabilidade patrimonial

| Entrevista | Discurso |
|------------|---|
| E01 | [...] a contabilidade está mudando, precisa de um julgamento, [...] antes era aquela regra de bolo né. [...] [Ficou] Muito mais complexo. Então, eu acho que isso pode ser um entrave. |
| E04 | [...] hoje em dia, a contabilidade não é mais no automático, a pessoa tem que pensar um pouquinho, entendeu? Raciocinar, aí, vai com aquela mentalidade que tudo é no automático, na contabilidade patrimonial, a pessoa tem que pensar um pouquinho mais. Aí faz as coisas erradas. |

Fonte: Dados da pesquisa.

Em face dessa maior complexidade, a literatura defende a necessidade do incremento do número de contadores e gestores financeiros, bem como a intensificação de treinamentos em gestão financeira (FEE, 2003; HEPWORTH, 2003; IFAC, 2011). Contudo, segundo os relatos do Quadro 50, a falta de pessoal capacitado nas UG da MB ainda constitui o principal entrave à conformidade da Marinha com as práticas contábeis em estudo.

Quadro 50 – Percepção sobre a falta de pessoal capacitado

| Entrevista | Discurso |
|------------|---|
| E02 | [...] a resistência, o que mais afeta é pessoal, capacitação de pessoal, é a gente sabe que tem muitas OM que tem muita faina, mas você não tem pessoal nem qualificado e nem em quantidade suficiente para fazer aquilo, então elas resistem um pouco. [...] para mim a maior dificuldade é essa, qualificação de pessoal, e falta de pessoal inclusive. |
| E02 | [...] o trabalho nosso aqui [DFM], ele cresceu muito, muito mesmo, assim, em controles, consultas, cobranças, então tudo isso aumentou muito o nosso trabalho e o pessoal ainda é o mesmo. |
| E04 | [...] nada vai acontecer se a gente não tiver qualificação nas UG. A gente precisa de mais oficial contador, mais praças, a gente precisa aumentar nossa estrutura [...] o pessoal que está aqui [na DFM] é qualificado, a gente teria que aumentar a quantidade [...] A gente [DFM] tem qualificação, não tem quantidade, mas nas UG, o fundamental é qualificação. |
| E05 | Falta de conhecimento, qualificação, [...] nossas dificuldades, que nossos usuários relatam, [...] não ter profissionais específicos para tratar os assuntos de contabilidade. Então, isso reflete na conformidade, de uma forma ou de outra. |

Fonte: Dados da pesquisa.

Dessa maneira, os achados desta pesquisa vão ao encontro da literatura, no que diz respeito às dificuldades associadas à falta de profissionais qualificados e à necessidade de maior capacitação (BRAGA, 2015; MELO; PRIETO; ANDRADE, 2014; PADRONES; COLARES;

SANTOS, 2014; PASSOS, 2016; PRIETO; MARTINS, 2015; RAVANELLO; MARCUZZO; FREY, 2015; SANTOS, 2015; XAVIER; SILVA, 2017).

Conforme o Quadro 51, a escassez de profissionais de contabilidade nas UG dificulta a capacitação dos usuários dos sistemas contábeis, pois eles não têm as competências técnicas necessárias para compreender as orientações da DFM. Além disso, o E04 acrescenta que, dificilmente, profissionais de outras áreas se interessam pela contabilidade e julgam importante as mudanças trazidas pelas novas práticas contábeis.

Quadro 51 – Reflexo da falta de profissionais da área contábil nas UG

| Entrevista | Discurso |
|------------|--|
| E01 | [dificuldade] Eu acho que é a preparação de quem introduz os dados no sistema, [...] não tem contador em todas as pontas, nós não temos pessoas, nem pessoas que entendem de contabilidade né, e isso eu acho que é um problema muito sério. |
| E04 | [...] o ideal é ter um contador em todas as UG. O mundo perfeito é esse, porque é muito difícil o pessoal dar importância para isso se não for contador. |
| E05 | [...] a grande dificuldade que a gente percebeu nos usuários é com relação ao conhecimento da informação. Não é toda OM que você chega que tem um contador ou um técnico de contabilidade para entender aquele assunto que a gente [DFM] está divulgando. |

Fonte: Dados da pesquisa.

Além disso, conforme discutido no tópico 4.1.2, o caso analisado revela um nível considerável de desconhecimento sobre a Contabilidade, por parte de gestores e outros agentes que atuam na gestão dos bens da organização. Com base no Quadro 52, sugere-se que essa falta de conhecimento contábil trouxe dificuldades ao procedimento de reavaliação de alguns equipamentos pertencentes aos navios da Marinha.

Quadro 52 – Dificuldades relacionadas ao processo de reavaliação

| Entrevista | Discurso |
|------------|---|
| E09 | [...] teve bastante dificuldade no processo de reavaliação né. Principalmente, por conta dos navios, por falta de capacidade técnica né, dos gestores de um modo geral. [...] A maioria pede apoio para às Diretorias Especializadas da área de material. |
| E05 | Os órgãos de direção técnica também tiveram essa dificuldade. Nós tivemos uma mensagem agora da [nome do ODT] falando sobre como eles avaliariam uma quantidade imensa de materiais de submarino tendo em vista que os itens do SINGRA estavam desatualizados e eles não teriam como saber o valor exato, chegar numa aproximação para avaliação desses bens. [...] eles estavam com dificuldade de diferenciar o que é material permanente do que seria de consumo, já começou por aí. Então, a quantidade de itens seria muito mais extensa do que realmente precisava. [Sobre os itens que geraram mais dificuldades] Eu acho que o imobilizado dos meios foi o que me chamou mais atenção. [...] Eles desmembram porque eles querem fazer essa avaliação com base no SINGRA, o SINGRA já é gerencial, o SisMat é contábil. [...] eles querem bater com o SINGRA, mas ele não vai bater nunca. Essa é a maior dificuldade que eu vejo assim. |

Fonte: Dados da pesquisa.

Conforme o Quadro 52, nota-se que a falta de entendimento conceitual acabou trazendo dificuldades de julgamento para definir quais itens deveriam ou não ser reconhecidos como imobilizados, para que então fossem avaliados. Além disso, os agentes estavam preocupados em fazer com que os registros do sistema de abastecimento (SINGRA) fossem compatibilizados

com o sistema contábil (SisMat). Todavia, conforme destacado pelo E05, cada sistema atende a um propósito específico, não fazendo sentido compatibilizá-los.

No que se refere ao reconhecimento dos itens sobressalentes, cabe destacar que esse tema foi objeto de comentários por ocasião da consulta pública sobre a 8ª Edição do MCASP, ensejando na mudança do texto do tópico 5.2.1 do MCASP 8ª Edição (STN, 2018b), que foi ajustado à NBC TSP 07, passando a ter a seguinte redação:

[...] Itens como peças de reposição, equipamentos sobressalentes e equipamentos de manutenção devem ser reconhecidos como ativo imobilizado, quando atenderem à definição. Caso não atendam a definição de ativo imobilizado, devem ser classificados como estoques.

Equipamentos militares especializados geralmente se enquadram na definição de ativo imobilizado, devendo ser reconhecidos como ativo. (STN, 2018b, p. 170)

Pela definição da NBC TSP 07 (CFC, 2017), os ativos imobilizados são itens tangíveis mantidos para o emprego na produção ou fornecimento de bens ou serviços, para aluguel a terceiros (exceto propriedades para investimentos), ou para fins administrativos, cujo uso espera-se que seja superior a um período contábil.

Conforme sugere a análise constante do Resultado da Consulta Pública – MCASP 8ª Edição (STN, 2018c, p. 2), “não há relação direta entre a classificação da despesa orçamentária como material permanente e o reconhecimento do ativo imobilizado, visto que são conceitos distintos.”

Um outro aspecto abordado Quadro 52 refere-se ao fato de que as unidades gestoras são responsáveis pela avaliação de seus bens, podendo solicitar apoio aos Órgãos de Direção Técnica (ODT), de acordo com a especificidade de cada equipamento. Contudo, esses ODT também enfrentam dificuldades para avaliar certos itens. Nesse sentido, de acordo com o E09: “[...] **as vezes os materiais estão já em desuso, já não existem no mercado [...]** Mas, é por isso que é complicado. **Além de não ter gente capacitada, quando tem, as vezes o material, pela especificidade dele também, não tem base de comparação, aí complica.”**

Isto posto, por meio da análise de Mensagens de consulta técnica à DFM, foi possível confirmar os relatos trazidos nesta seção, em especial no que tange: à dinâmica do processo de avaliação dos bens; à dificuldade de compreender quais bens devem ser reconhecidos como imobilizado; à dificuldade para obtenção de parâmetros para avaliação em virtude das características específicas e a complexidade tecnológica de certos bens, cuja precificação depende de consulta aos fabricantes, na sua maioria localizados no exterior; à ausência de mercados líquidos ou mesmo de fabricantes para alguns itens já obsoletos; à ausência de registro histórico do valor de aquisição/construção.

Chan (2003, 2008), Grossi e Steccolini (2015), Guthrie (1998), e Pallot (1992), ressaltam que o setor público possui alguns ativos especiais, cuja ausência de mercados líquidos traz dificuldades para a sua avaliação. Os achados desta pesquisa também corroboram os estudos nacionais em relação às dificuldades para adotar critérios de mensuração de ativos, e sua respectiva reavaliação (ALVES; RONCALIO, 2012; BRAGA, 2015).

A esse cenário de dificuldades, somam-se as questões atreladas ao processo interno de capacitação do pessoal, tendo o E02 mencionado que: “[...] como a gente está com **recursos financeiros escassos, a gente não tem condição de ir aos Distritos, fazer adestramentos com frequência, e eles também não tem condições de vir quando a gente faz.**”

Além disso, conforme o Quadro 53, a questão da rotatividade de pessoal, que é típica da carreira militar, também representa outro desafio para a capacitação do pessoal. Pois, acarreta na descontinuidade do conhecimento ao longo do tempo e, conseqüentemente, no cometimento de erros nos registros.

Sobre essa questão, o E04 destaca a necessidade de que o militar permaneça na função por mais tempo, ainda que não seja técnico em contabilidade (CL). Além disso, sugere que a associação entre o fator rotatividade e a alocação de profissionais fora da área contábil é prejudicial à capacitação.

Quadro 53 – Dificuldades relacionadas à elevada rotatividade de pessoal

| Entrevista | Discurso |
|------------|---|
| E01 | [...] a gente percebe que o militar tem a questão da rotatividade , ou seja, faz adestramento hoje, no ano seguinte o militar já não está mais lá e aquela informação, ela não persiste, aí os erros continuam sendo feitos. |
| E04 | [...] Essa troca de pessoal, né. Diferente dos órgãos civis, que o “cara” fica 30 anos, na Marinha, todo dia está mudando, a gente orienta, adestra as UGs num ano, daqui a pouco é outra pessoa. [...] mesmo que não fosse CL, mas fosse um AD que ficasse 30 anos numa OM, não é possível que ele não fosse aprender. Mas, como ele já não é CL e a rotatividade é grande, aí complica mais ainda. |

Fonte: Dados da pesquisa.

Pelo exposto, representam dificuldades à conformidade da MB com as práticas de contabilização do ativo imobilizado: a falta de conscientização organizacional, em especial quanto à mudança de mentalidade sobre o objeto da contabilidade e a utilidade das informações geradas; a maior complexidade da contabilidade patrimonial; a falta de pessoal capacitado, destacando-se o número reduzido de contadores e técnicos de contabilidade, principalmente nas UG; o desconhecimento sobre a ciência contábil pelos agentes envolvidos na gestão patrimonial; a ausência de mercados para auxiliar na avaliação de itens específicos; e a descontinuidade do conhecimento nas UG, em virtude da alta rotatividade dos militares.

4.8 ANÁLISE DA CONTABILIZAÇÃO DO ATIVO IMOBILIZADO – BENS MÓVEIS

Na Administração Pública Federal, o processo de implementação das novas práticas de contabilização do ativo imobilizado teve início em 2010, a partir da publicação da Macrofunção 020330, do Manual do SIAFI (STN, 2010). Assim, buscaram-se evidências documentais para verificar como se deu a implementação dessas práticas na MB, bem como para analisar a evolução desses registros contábeis no período de 2010 a 2018.

Inicialmente, conforme a Circular nº 11/2011, da SGM (MB, 2011c), a implementação dos registros da depreciação dos bens móveis foi planejada para ocorrer de modo gradual, minimizando os impactos decorrentes dessa mudança. Logo, por critérios de materialidade e representatividade, foi previsto que o processo de reavaliação, redução à valor recuperável e depreciação deveria ser iniciado, no ano de 2011, pelas contas contábeis 14212.02.00 (Aeronaves), 14212.20.00 (Embarcações) e 14212.53.00 (Carros de Combate).

Por sua vez, a Circular nº 18/2011, da DFM (MB, 2011b), estabeleceu a implementação do registro mensal da depreciação para os bens adquiridos, incorporados e/ou colocados em utilização a partir de janeiro de 2012, tendo em vista que os mesmos já teriam uma base monetária inicial confiável, atinente ao valor de aquisição. Ademais, esse normativo estabeleceu um cronograma inicial para o registro da reavaliação, redução ao valor recuperável e depreciação dos bens adquiridos em exercícios anteriores a 2012.

Após alterações nesse cronograma inicial, a Circular nº 25/2012, da SGM (MB, 2012) estabeleceu o calendário constante do Quadro 54 para dar continuidade ao processo, tendo ficado programado para o ano de 2014 a atualização de todas as demais contas contábeis.

Quadro 54 – Calendário para registro da reavaliação, redução a valor recuperável, e depreciação dos bens móveis adquiridos antes de 2012

| Ano | Conta Contábil |
|------|--|
| 2012 | 14212.28.00 – Máquinas e Equipamentos de Natureza Industrial; 14212.35.00 – Equipamentos de Processamento de Dados; e 14212.52.00 – Veículo de Tração Mecânica. |
| 2013 | 14212.06.00 – Aparelhos e Equipamentos de Comunicação; 14212.08.00 – Aparelhos, Equipamentos e Utensílios Médicos, Odontológicos, Laboratoriais e Hospitalares; e 14212.42.00 – Mobiliário em Geral. |

Fonte: Circular 25/2012, da SGM (MB, 2012).

Cabe destacar que o SIAFI não disponibiliza consulta aos saldos da depreciação acumulada, detalhado por conta contábil, antes do exercício de 2015. As evidências do cumprimento desse cronograma foram obtidas por meio de consulta aos arquivos de notas explicativas do departamento de contabilidade da DFM, cujos documentos coletados compõem o ANEXO C.

Conforme os documentos constantes do ANEXO C, o processo de reavaliação, redução a valor recuperável e registro da depreciação seguiu o cronograma estipulado. Contudo, a nota explicativa nº 3, referente ao 4º trimestre de 2014, indica que, embora a MB tenha buscado cumprir o prazo de 31/12/2014 para a conclusão desse procedimento, ainda existiam algumas UG que não conseguiram finalizá-lo para todas as contas contábeis, em face da elevada quantidade de itens a serem avaliados.

A partir dos dados coletados por meio do SIAFI para as categorias de bens móveis definidas na Macrofunção 020330, do Manual do SIAFI (STN, 2010), foi confeccionada a Tabela 2, que denota a evolução dos saldos e do registro da depreciação acumulada desses bens.

Tabela 2 – Evolução dos saldos das contas bens móveis, redução a valor recuperável e depreciação acumulada, no período de 2010 a 2018 (corrigida).

| Ano | (A) Bens Móveis – Macrofunção 020330 | (B) Redução a Valor recuperável | (C) Bens Móveis - após redução a valor recuperável | (D) Depreciação Acumulada | (E) % Deprec. Acum. (D)/(C) |
|------|---|---------------------------------------|---|---------------------------------|--------------------------------------|
| 2010 | 1.273.314.661,63 | Registro indisponível | 1.273.314.661,63 | 5.411,04 | 0,00% |
| 2011 | 5.984.188.457,53 | | 5.984.188.457,53 | 19.391.521,43 | 0,32% |
| 2012 | 6.227.978.046,15 | | 6.227.978.046,15 | 113.252.299,96 | 1,82% |
| 2013 | 6.839.535.117,92 | | 6.839.535.117,92 | 275.975.189,83 | 4,03% |
| 2014 | 7.951.742.513,80 | | 7.951.742.513,80 | 796.759.231,78 | 10,02% |
| 2015 | 8.256.301.326,68 | (127.851.862,98) | 8.128.449.463,70 | 990.533.664,46 | 12,19% |
| 2016 | 9.029.059.361,59 | (149.666.579,66) | 8.879.392.781,93 | 1.009.240.521,07 | 11,37% |
| 2017 | 8.750.888.651,60 | (174.414.619,67) | 8.576.474.031,93 | 754.156.634,45 | 8,79% |
| 2018 | 9.166.131.449,59 | (182.992.044,67) | 8.983.139.404,92 | 1.037.855.376,52 | 11,55% |

Fonte: Elaborado pelo autor a partir de dados do SIAFI e de informações do PPCPR (TCU,2017).

Antes de analisar a Tabela 2, alguns aspectos merecem ser mencionados. Primeiramente, cabe esclarecer que para o período de 2010 a 2014, não foram encontrados registros de redução a valor recuperável e os valores da depreciação acumulada correspondem ao saldo total da conta de depreciação dos bens móveis.

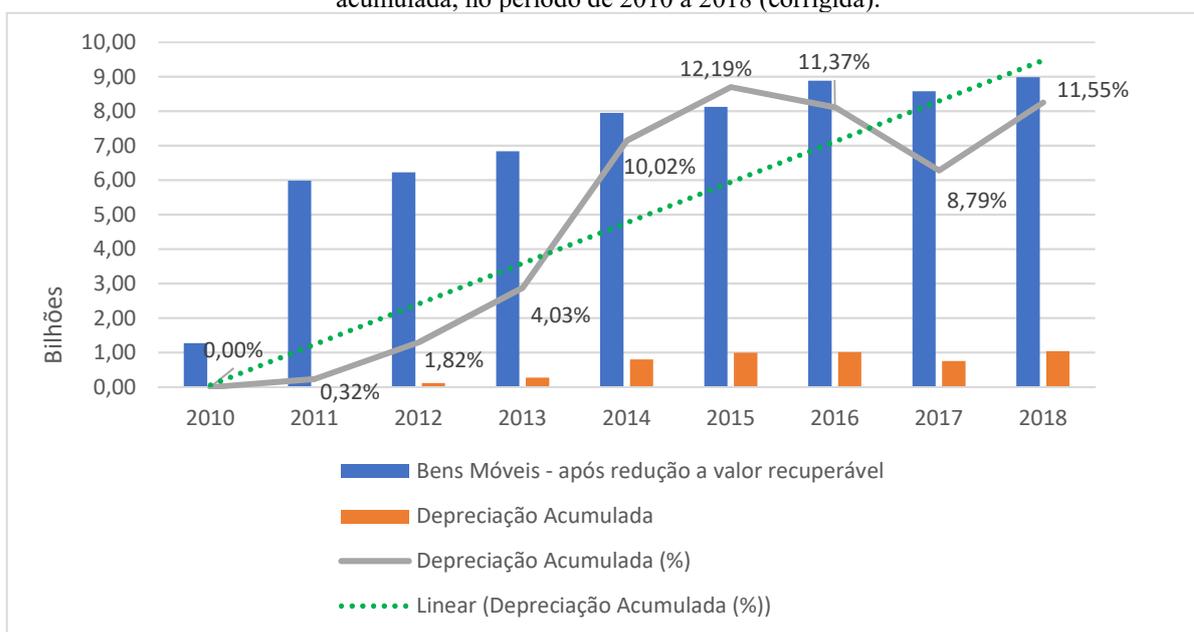
Em segundo lugar, ressalta-se que a apuração da depreciação deve ser realizada, mensalmente, a partir do momento em que o item do ativo se tornar disponível para uso (STN, 2016). Portanto, a coluna (A), da Tabela 2, não considera os saldos de contas não depreciáveis, tais como: Bens Moveis em Elaboração; Importações em Andamento; Adiantamento para Inversões em Bens Moveis; e Bens Moveis em Trânsito.

Além disso, verificou-se um lançamento indevido no exercício de 2014, que gerou uma movimentação a crédito na conta depreciação acumulada de bens móveis (embarcações), no valor total de R\$ 1.032.771.874,50, sendo o erro corrigido no exercício de 2016 (TCU, 2017).

Portanto, para uma análise mais próxima da realidade, foi necessário ajustar o saldo da conta depreciação acumulada nos anos de 2014 e 2015.

Isto posto, com base na Tabela 2, é possível observar a evolução no saldo dos bens móveis e da sua depreciação ao longo dos últimos nove anos. Assim, conforme a coluna (E), nota-se que o percentual da depreciação em relação aos bens móveis (após sofrerem redução a valor recuperável) cresce de maneira mais tímida, entre os anos de 2010 e 2013, passando a ser mais representativo a partir do exercício de 2014. A Figura 4 ilustra essa evolução.

Figura 4 – Gráfico da evolução dos saldos das contas bens móveis, redução a valor recuperável e depreciação acumulada, no período de 2010 a 2018 (corrigida).



Fonte: Elaborado pelo autor.

A partir da Tabela 2 e da Figura 4, fica evidente a evolução dos valores registrados na conta depreciação acumulada dos bens móveis, especialmente entre os anos de 2011 e 2014. Destaca-se que, em 2014, o saldo dessa conta (796.759.231,78) representou uma taxa de crescimento de 4.009% em relação ao saldo registrado em 2011 (19.391.521,43). Além disso, o percentual de representatividade da depreciação em relação ao montante de bens móveis, evoluiu de 0,32%, em 2011, para 10,02%, em 2014, mantendo uma média de 10,78%, se considerados os exercícios de 2014 a 2018.

Conforme a Figura 4, a linha pontilhada (verde) indica uma tendência crescente no percentual de representatividade da depreciação acumulada. Porém, entre os anos de 2016 e 2017, houve uma queda na proporção de representatividade da depreciação e um decréscimo nos valores registrados de bens móveis e da própria depreciação acumulada. A nota explicativa nº 4, do balanço patrimonial da MB do exercício de 2017, esclarece essa variação:

Com relação às variações diminutivas, a variação ocorrida na conta de Móveis e Utensílios decorre, principalmente, do estorno para correção de valor incorporado

indevidamente em 2014 na conta de Aparelhos e Utensílios Domésticos em contrapartida à conta de Ajustes de Exercícios Anteriores pela UG/Gestão 720301/00001 – Instituto de Pesquisas da Marinha, pertencente ao Órgão 52131. Já a variação na conta de Depreciação/Amortização Acumulada de Bens Móveis refere-se em grande parte ao acerto contábil afeto às baixas realizadas anteriormente na conta de Bens Móveis sem a devida contrapartida na conta de Depreciação Acumulada, principalmente, na UG/Gestão 781100/00001 – Comando do Grupamento de Patrulha Nav. do Sudeste (MB, 2018a, p. 28).

A partir do ano de 2015, o SIAFI disponibiliza consultas aos saldos de “redução a valor recuperável” e “depreciação acumulada”, detalhados, por conta contábil. Assim, inicialmente foi confeccionada uma planilha com todos esses registros, para cada uma das 47 contas contábeis elencadas na Macrofunção 020330 (STN, 2010). A partir da manipulação desses dados, elaborou-se a Tabela 3.

Tabela 3 – Evolução do registro da depreciação acumulada detalhada por conta contábil, no período de 2015 a 2018 (corrigida).

| Conta Contábil | % Depr. Acum. 2018 | % Bens Móveis 2018 | (%) Deprec. Acum. / Bens Móveis | | | | Parâmetros p/ Depreciação | | |
|---|--------------------|--------------------|----------------------------------|-------|-------|-------|---------------------------|----------------|------------|
| | | | 2015 | 2016 | 2017 | 2018 | Vida Útil | Valor Residual | Taxa Anual |
| Embarcações | 16,38 | 46,23 | 16,57 | 11,13 | 2,94 | 4,10 | 31,67* | 10% | 2,84%* |
| Aeronaves | 26,53 | 19,74 | 6,96 | 8,51 | 9,61 | 15,22 | 13* | 26%* | 5,69%* |
| Veículos de tração mecânica | 11,38 | 5,38 | 13,74 | 17,20 | 23,32 | 24,00 | 15 | 10% | 6% |
| Armamentos | 0,00 | 3,76 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 20 | 10% | 4,50% |
| Aparelhos e equipamentos de comunicação | 4,94 | 2,98 | 8,54 | 10,63 | 15,78 | 18,95 | 10 | 20% | 8% |
| Equipamentos, peças e acessórios aeronáuticos | 1,23 | 2,71 | 2,31 | 1,16 | 2,38 | 5,15 | 30 | 10% | 3% |
| Carros de Combate | 3,92 | 2,70 | 7,48 | 10,48 | 13,27 | 16,48 | 30 | 10% | 3% |
| Aparelhos de medição e orientação | 3,13 | 2,49 | 2,85 | 7,86 | 11,47 | 14,75 | 15 | 10% | 6% |
| Equipamentos, utensílios médicos, odontológicos, laboratoriais e hospitalares | 3,35 | 2,31 | 6,14 | 12,80 | 18,92 | 22,06 | 15 | 20% | 5,33% |
| Equipamentos de TI e comunicação / TIC | 11,39 | 2,29 | 35,88 | 45,99 | 53,75 | 57,38 | 5 | 10% | 18% |
| Demais Contas | 17,74 | 9,42 | 10,69 | 14,82 | 17,93 | 21,93 | | | |
| Total (%) | 100,00 | 100,00 | 12,19 | 11,37 | 8,79 | 11,55 | | | |

Fonte: Elaborado pelo autor a partir de dados do SIAFI e da Macrofunção 020330.

(*) Valores médios obtidos conforme o APÊNDICE B.

A Tabela 3 evidencia a evolução dos registros do percentual de representatividade da depreciação acumulada em relação ao saldo de bens móveis (após sofrer redução a valor recuperável), de modo detalhado, para as 10 maiores categorias de bens móveis, em termos de valor econômico. No final de 2018, essas dez categorias representavam 90,58% do valor total dos bens móveis e 82,26% do saldo total da depreciação acumulada de bens móveis.

Conforme a Tabela 3, no ano de 2015, sete das dez maiores contas contábeis possuíam registros de depreciação acumulada em percentuais superiores aos da taxa anual de depreciação. Dentre as outras três, apenas a conta Armamentos não registrou a depreciação. Também no ano de 2015, considerando o bloco das demais contas contábeis, o registro da depreciação acumulada representava 10,69% do saldo desses bens móveis.

Analisando a evolução anual dos registros da depreciação acumulada dos bens móveis elencados na Tabela 3, nota-se que a conta Embarcações sofreu uma variação diminutiva, principalmente entre os anos de 2016 e 2017. Essa variação foi gerada pela transferência das estruturas das embarcações dos ComImSup para os navios, conforme a mensagem R251817Z/AGO/2016 (ANEXO D).

Dentre as duas opções de transferência de bens móveis estipuladas no item 10 da Macrofunção 020330 (STN, 2010), a MB optou pela transferência do valor líquido contábil, o que ensejou na baixa de saldos da depreciação acumulada da conta embarcações. Caso tivesse sido adotado o outro modelo de transferência, essa variação não teria ocorrido, pois os valores dos bens seriam transferidos em conjunto com a depreciação acumulada, o que permitiria a transferência de todo o histórico do bem para a UG de destino.

Ainda no tocante à Tabela 3, cabe elucidar que a taxa de depreciação anual foi utilizada como base para análise da evolução do registro da depreciação. A referida taxa anual foi calculada considerando-se o método das quotas constantes, a partir dos parâmetros de vida útil e valor residual estabelecidos pela STN, na Macrofunção 020330 (STN, 2010). Ressalta-se que os parâmetros de vida útil e valor residual dos itens Aeronaves e Embarcações foram definidos no âmbito da MB, em face de suas especificidades.

Considerando a existência de diferentes tipos de aeronaves e embarcações, em fases distintas de sua capacidade operacional, foram estabelecidos parâmetros específicos para cada tipo de item, conforme dados coletados do SisMat, (ANEXO E). Assim, na Tabela 3, as informações sobre a depreciação das embarcações e das aeronaves constituem valores médios, conforme tratamento realizado no APÊNDICE B.

Conforme a Tabela 4, do universo de 47 contas relacionadas na Macrofunção 020330 (STN, 2010), no ano de 2015, a MB possuía saldo em 43 delas, das quais 88% (38) já tinham o registro da depreciação, sendo 58% (25) com o percentual de depreciação acumulada superior à taxa anual de depreciação. Esses números passaram a ser mais expressivos em 2018, quando das 46 contas com saldo, 93% (43) registravam depreciação e 72% (33) dos registros de depreciação eram superiores à taxa anual de depreciação.

Tabela 4 – Número de contas contábeis com registro de depreciação no período de 2015 a 2018.

| Descrição | Unid. | 2015 | 2016 | 2017 | 2018 |
|---|-------|------|------|------|------|
| Contas c/ Saldo | Qtd. | 43 | 44 | 45 | 46 |
| Contas c/ Registro de Depreciação Acumulada | Qtd. | 38 | 38 | 39 | 43 |
| | (%) | 88% | 86% | 87% | 93% |
| Contas c/ Registro de Deprec. Acum. Superior à Taxa Anual | Qtd. | 25 | 31 | 32 | 33 |
| | (%) | 58% | 70% | 71% | 72% |

Fonte: Elaborado pelo autor a partir de dados do SIAFI.

Enfatizando a análise nos números obtidos para o ano de 2018, a partir da Tabela 5, percebe-se que das 10 categorias de bens móveis mais representativas, apenas a conta Armamentos não apresentou o registro da depreciação. Ademais, nota-se que 7 contas possuem registros da depreciação acumulada equivalente a pelo menos o dobro da taxa anual de depreciação, com destaque para o item 123110504 (Carros de Combate), cujo registro da depreciação representa 5,5 vezes o valor da taxa anual.

Tabela 5 – Proporção entre a depreciação acumulada em 2018 e a taxa anual de depreciação.

| Conta Contábil | Deprec. Acum. 2018 (A) | Parâmetros p/ Depreciação | | | Proporção (A) / (B) |
|---|------------------------|---------------------------|----------------|----------------|---------------------|
| | | Vida Útil | Valor Residual | Taxa Anual (B) | |
| 123110506 - Embarcações | 4,10% | 31,67* | 10% | 2,84%* | 1,4 |
| 123110505 – Aeronaves | 15,22% | 13* | 26%* | 5,69%* | 2,7 |
| 123110503 - Veículos de tração mecânica | 24,00% | 15 | 10% | 6,00% | 4,0 |
| 123110900 – Armamentos | 0,00% | 20 | 10% | 4,50% | 0,0 |
| 123110102 - Aparelhos e equipamentos de comunicação | 18,95% | 10 | 20% | 8,00% | 2,4 |
| 123110114 - Equipamentos, peças e acessórios aeronáuticos | 5,15% | 30 | 10% | 3,00% | 1,7 |
| 123110504 - Carros de Combate | 16,48% | 30 | 10% | 3,00% | 5,5 |
| 123110101 - Aparelhos de medição e orientação | 14,75% | 15 | 10% | 6,00% | 2,5 |
| 123110103 - Equipamentos, utensílios médicos, odontológicos, laboratoriais e hospitalares | 22,06% | 15 | 20% | 5,33% | 4,1 |
| 123110201 – Equipamentos de TI e comunicação / TIC | 57,38% | 5 | 10% | 18,00% | 3,2 |
| Demais Contas | 21,93% | Média | | | 3,0 |
| | | 12,43 | 10% | 7,26% | |

Fonte: Elaborado pelo autor a partir de dados do SIAFI.

(*) Valores médios obtidos conforme o APÊNDICE B.

Ainda segundo os dados da Tabela 5, o registro da depreciação acumulada para as demais contas representa o triplo da taxa média de depreciação anual desses itens. Por outro lado, a análise das Tabelas 3 e 5 revela que, embora a conta 123110900 (Armamentos) seja a quarta mais representativa do patrimônio de bens móveis da MB, o registro da depreciação nessa conta ainda não teve início.

Em face das análises realizadas na presente seção, sugere-se que as evidências ora apresentadas corroboram o entendimento de que a resposta estratégica apresentada pela MB,

ante as pressões institucionais para implementar as práticas de contabilização do ativo imobilizado, é a aquiescência. Reforçando essa percepção de conformidade, conforme mencionado no tópico 4.1.1, no período de 2010 a 2018 a MB não apresentou restrições ligadas à falta de registro ou evolução incompatível da depreciação do ativo imobilizado (código 642).

Além disso, ressalta-se que de acordo com as Notas Explicativas constantes dos BGU para os exercícios de 2015 a 2017 (CGU, 2016, 2017, 2018), as justificativas apresentadas pelos órgãos que receberam esse tipo de restrição remetem principalmente à: falta ou deficiência de sistemas patrimoniais, principalmente em relação ao registro da depreciação; falta de pessoal qualificado na área de patrimônio; e levantamento dos bens móveis ainda não concluído, impossibilitando o registro no sistema.

Destaca-se que a MB, desde o ano de 2011, disponibilizou a funcionalidade de registro automático da depreciação em seu sistema patrimonial, bem como estabeleceu o levantamento e reavaliação dos seus bens móveis de maneira gradual. Ademais, embora a MB também tenha dificuldades de falta de pessoal qualificado, principalmente nas UG, a organização vem realizando os registros dos ativos imobilizados sem a constatação de restrições contábeis.

Pelo exposto, embora a implementação dessas práticas ainda não tenha sido concluída, para a totalidade das contas contábeis, as evidências da pesquisa indicam que a MB tem, de maneira consciente, envidado esforços no sentido de se conformar e de implementar, efetivamente, essas práticas contábeis.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo teve como objetivo geral analisar as respostas estratégicas apresentadas pela Marinha do Brasil às pressões institucionais exercidas para a implementação dos procedimentos contábeis patrimoniais preconizados na IPSAS 17, segundo a percepção de seus contadores. Para cumprir com o objetivo proposto, utilizou-se o modelo de Oliver (1991), cujas bases teóricas fundamentam-se na teoria institucional e na teoria da dependência de recursos.

De acordo com Oliver (1991), diante de pressões institucionais para implementar novos procedimentos ou práticas, as organizações tendem a apresentar cinco tipos de respostas estratégicas, que variam entre comportamentos de maior conformidade a maior resistência, a saber: aquiescer; negociar; evitar; desafiar; e manipular.

Segundo Oliver (1991), as respostas estratégicas podem ser analisadas a partir de dez dimensões preditivas, associadas a cinco fatores institucionais: causa; agentes; conteúdo; controle; e contexto. As análises de cada um desses fatores institucionais, abordando suas respectivas dimensões preditivas, foram estabelecidos como os cinco primeiros objetivos específicos da pesquisa, que ao serem cumpridos contribuíram diretamente para que o objetivo geral do estudo fosse alcançado.

Além disso, um sexto objetivo específico foi formulado, cujo propósito foi identificar possíveis aspectos de ordem administrativa e/ou organizacional apontados como capazes de influenciar a propensão de a MB apresentar conformidade ou resistência à implementação das práticas de contabilização do ativo imobilizado.

Nesse contexto, foi conduzido um estudo de caso único, no âmbito da Marinha do Brasil, que contou com a realização de entrevistas com os contadores envolvidos diretamente no processo de implementação dessas práticas, bem como com a coleta de documentos capazes de auxiliar na compreensão do fenômeno analisado, destacando-se: a Macrofunção 020330, do Manual do SIAFI (STN, 2010); consultas ao Tesouro Gerencial; normativos internos; e notas explicativas dos balanços patrimoniais da MB.

As conclusões do estudo indicam que as práticas contábeis oriundas da IPSAS 17 têm sido implementadas na MB, principalmente, em virtude de aspectos ligados à coerção legal, legitimidade e dependência. Os achados da pesquisa corroboram a ideia de que a MB possui tendências ao cumprimento de normas e regulamentos, tendo os discursos apontado que esse comportamento constitui uma prática institucionalizada.

Por outro lado, alguns fatores capazes de gerar resistência à adoção desses procedimentos foram revelados, dentre os quais, a falta de reconhecimento de ganho de eficiência por parte dos atores sociais envolvidos nesse processo merece destaque, pois pode estar associada ao risco de conformidade cerimonial.

A partir das investigações realizadas, foi possível cumprir com todos objetivos específicos estabelecidos, bem como atingir o objetivo geral da pesquisa. Passando a abordar a análise de cada um dos fatores institucionais e suas respectivas dimensões preditivas, destacam-se as seguintes considerações.

Em relação ao fator causa, as evidências sugerem que a principal motivação para a MB ter passado a implementar as novas práticas advém da estrutura hierarquizada do Sistema Federal de Contabilidade e da obrigatoriedade de cumprir as determinações da STN. Pois, a justificativa típica apresentada indica a ideia de “somos obrigados a fazer”, que está relacionada ao isomorfismo coercitivo (DIMAGGIO; POWELL, 2005).

As evidências indicaram que a MB se preocupa com a preservação e a valorização de sua imagem, e que a adoção dessas práticas contribui para a legitimidade do órgão, o que favorece a aquiescência. No caso da MB, a busca por legitimidade se manifestou sob três prismas: o protecionista, que visa blindar a instituição de apontamentos negativos; o proativo, que busca obter uma espécie de certificação de qualidade por parte da STN; e o da classe contábil, que reflete o zelo dos contadores em termos éticos e de reconhecimento profissional. Ressalta-se que, enquanto o prisma protecionista associa-se ao isomorfismo coercitivo, as duas outras perspectivas referem-se ao isomorfismo normativo (DIMAGGIO; POWELL, 2005).

A análise da dimensão eficiência revelou visões distintas entre os contadores e os demais agentes envolvidos na gestão patrimonial da MB. Por um lado, os contadores reconhecem que a adoção das novas práticas pode trazer eficiência ao órgão, apontando aspectos positivos, como por exemplo: o apoio à tomada de decisão; a melhoria sobre o controle e a gestão dos bens; e a ampliação da capacidade de avaliar a situação econômica do Órgão. Por outro lado, uma parcela dos gestores e dos agentes envolvidos na gestão patrimonial ainda não compreende a necessidade do uso dessas práticas e, portanto, não atribui ganho de eficiência à sua adoção.

Para os entrevistados, a MB ainda não goza dos benefícios da adoção das novas práticas, porque a sua implementação é muito recente. Porém, existe a expectativa de que tais benefícios sejam observados no futuro. Assim, torna-se relevante acompanhar a evolução sobre o reconhecimento de benefícios práticos pela organização, pois a literatura relata a falta de evidências empíricas dos benefícios da adoção das IPSAS, mesmo após investimentos de tempo e de recursos (ADHIKARI; GÅRSETH-NESBAKK, 2016; BRUSCA; GÓMEZ-VILLEGAS;

MONTESINOS, 2016; CONNOLLY; HYNDMAN, 2006). Desse modo, atribuiu-se o grau baixo à dimensão eficiência, indicando a adoção de estratégias alternativas à aquiescência.

Embora a combinação dos graus atribuídos às dimensões legitimidade (alta) e eficiência (baixa) são indicativos de conformidade cerimonial (MEYER; ROWAN, 1977), não se pode dizer que a MB negligencia aspectos relativos à eficiência em prol de obter legitimidade. Pois, segundo os entrevistados, existe a expectativa de ganhos de eficiência no futuro, que acabam não sendo reconhecidos pelos demais agentes por falta de conhecimento sobre a Contabilidade.

Passando a tratar do fator agentes, ambas as dimensões, multiplicidade e dependência, indicaram a aquiescência como resposta estratégica. Sobre a multiplicidade, verificou-se o alinhamento entre as demandas dos principais agentes externos que exercem pressões para a implementação das novas práticas (STN e TCU), o que favorece a conformidade. Esse alinhamento contribui para o sucesso da implementação das práticas baseadas no regime de competência, pois denota o compromisso do Órgão Central de Contabilidade e o apoio do órgão de auditoria do governo (FEE, 2003; HEPWORTH, 2003; IFAC, 2011).

Com base em Pfeffer e Salancik (2003), a análise da dimensão dependência revelou que a STN tem a capacidade de exercer poder sobre a MB, pois controla certos recursos escassos e fundamentais à implementação das novas práticas contábeis. Destaca-se a dependência da MB quanto ao fornecimento de: capacitação; sistemas corporativos; e de recursos financeiros. Além disso, a MB depende da STN em relação a orientações e à criação de rotinas contábeis ou eventos para registro de atos e fatos específicos do órgão. Assim, a elevada dependência da MB em relação à STN favorece à conformidade.

Sobre o fator institucional conteúdo, apenas a dimensão restrição indicou aquiescência como resposta estratégica. Na visão dos entrevistados, a conformidade com essas novas práticas não restringe a autonomia da Marinha, em termos de tomada de decisão. Pelo contrário, acredita-se que essas novas práticas podem aprimorar o processo de tomada de decisão, tendo em vista que os gestores passam a ter informações mais fidedignas e de melhor qualidade.

Também no fator conteúdo, a análise da dimensão consistência sugeriu que as novas práticas estão alinhadas aos objetivos organizacionais da MB, pois conferem maior transparência e fidedignidade aos seus demonstrativos e resgatam o patrimônio como objeto da contabilidade. Contudo, algumas dificuldades práticas foram relatadas, destacando-se: o controle dos bens patrimoniais dos navios; especificidades de alguns itens; incompatibilidades entre as opções metodológicas da STN e certos tipos de materiais; e a pressão para empregar o SIADS na gestão dos seus bens. Ante ao exposto, foi atribuído o grau moderado à dimensão consistência, o que aponta a adoção das estratégias de negociar e de evitar.

No fator institucional controle, apenas a dimensão coerção legal indicou aquiescência. Observou-se uma elevada coerção legal, pois as pressões para implementação das novas práticas estão fortemente relacionadas a dispositivos legais e regulatórios, que são reforçados pela monitoração feita pela STN e pelo TCU. Ademais, os entrevistados enxergam as restrições contábeis como uma espécie de sanção aplicada à não conformidade com as novas práticas. Portanto, sugere-se que a adoção dessas práticas está relacionada ao isomorfismo coercitivo.

Ainda sobre o fator controle, a análise da dimensão difusão voluntária revelou a percepção de os novos procedimentos não são amplamente adotadas pelos órgãos públicos brasileiros, corroborando com a literatura sobre a reforma contábil nacional (BRAGA, 2015; CARDOSO; AQUINO, 2013; MACEDO; KLANN, 2014; PASSOS, 2016; SANTOS, 2015). Todavia, acredita-se que essas práticas estão mais difundidas nos órgãos federais, com destaque para os comandos militares, que acabam servindo de parâmetro de comparação para a MB.

Pelo exposto, foi atribuído o grau moderado à dimensão difusão voluntária, o que sinaliza a adoção da estratégia de evitar. Contudo, na visão dos entrevistados, o nível de difusão dessas práticas nos demais órgãos públicos, externos ao MD, não é capaz de afetar a conformidade da Marinha. Pois, a organização está atenta às determinações disseminadas pela STN e busca adotá-las, independentemente de sua implementação ou rejeição em outros órgãos.

No que tange ao fator institucional contexto, somente a dimensão incerteza ambiental apontou aquiescência. Porém, para formar esse entendimento, foi necessário ajustar o modelo de Oliver (1991), pois, no caso analisado, os baixos níveis de incerteza ambiental percebidos pelos entrevistados favoreceram a conformidade com as práticas, e não geraram maior resistência, conforme sugere o modelo original.

No modelo de Oliver (1991), a dimensão incerteza ambiental se baseia na hipótese de DiMaggio e Powell (2005) de que, em ambientes muito incertos, as organizações tendem a imitar os modelos de outras organizações legitimadas pelo ambiente, favorecendo o mimetismo. Contudo, segundo DiMaggio e Powell (1983), a sensação de estabilidade do ambiente traz segurança para a organização, permitindo-lhe agir segundo suas próprias crenças. Assim, no caso analisado, argumenta-se que a Marinha pode estar agindo em busca de conformidade com as novas práticas por convicções próprias ou pela prática institucionalizada de cumprir normas, e não motivada por questões de mimetismo.

Ainda sobre o fator contexto, verificou-se que a interconectividade ambiental ocorre em nível moderado, o que corresponde a estratégia de evitar. Os entrevistados compartilhem da visão de que a maior interconectividade favorece o ambiente de trocas de experiências entre os órgãos públicos, como costuma ocorrer em eventos da STN e em treinamentos. Contudo, as

evidências do caso sugerem que o processo de interação da Marinha com os demais atores sociais limita-se, basicamente, à troca de informações com a STN e, eventualmente, com os demais comandos militares, havendo pouco contato com outros órgãos públicos.

Face ao exposto, a partir das análises dos fatores institucionais propostos por Oliver (1991), foi possível alcançar o objetivo geral da presente dissertação. Assim, formou-se o entendimento de que, diante das pressões institucionais para implementar práticas de contabilização do ativo imobilizado advindas das IPSAS, a resposta estratégica mais condizente com o comportamento apresentado pela Marinha do Brasil refere-se à aquiescência.

Conforme resumido no Quadro 45, da seção 4.6, a aquiescência foi a única estratégia presente em todos os 5 fatores institucionais analisados, sendo indicada por seis das dez dimensões preditivas, quais sejam: legitimidade (causa); multiplicidade e dependência (agentes); restrições (conteúdo); coerção legal (controle); e incerteza ambiental (contexto).

Além disso, a análise da evolução dos saldos dos bens móveis constantes da Macrofunção 020330, do Manual do SIAFI (STN, 2010), e do registro de suas respectivas depreciações corrobora o entendimento de que, de fato, a Marinha vem adotando essas práticas contábeis, de forma gradual, desde o exercício de 2011. Outrossim, a ausência de restrições contábeis ligadas ao registro dos ativos imobilizados, nos órgãos vinculados ao Comando da Marinha, reforça a ideia de conformidade por parte da MB.

Acerca das táticas associadas à aquiescência, a tática de se conformar é a que melhor representa o caso da MB, pois, conforme Oliver (1991), constitui uma obediência consciente ligada a incorporação de valores, normas ou requisitos institucionais. Assim, acredita-se que a MB tenha escolhido, de modo consciente e estratégico, cumprir com as pressões institucionais na expectativa de obter benefícios específicos, tais com legitimidade e, futuramente, eficiência.

Isto posto, em resposta ao sexto objetivo específico, a pesquisa também identificou a existência de outros aspectos de caráter organizacional e administrativo, que trazem impactos à conformidade da MB com as práticas de contabilização do ativo imobilizado. Assim, os seguintes fatores foram apontados como favoráveis à conformidade: a prática institucionalizada de cumprir determinações legais; o processo de atualização continuado em relação às novas práticas contábeis, bem como em disseminar internamente esses novos procedimentos; e a preocupação da MB com a capacitação do seu pessoal.

Por outro lado, os seguintes pontos representam dificuldades à conformidade: falta de conscientização organizacional, principalmente quanto à mudança de mentalidade sobre o objeto da contabilidade e a utilidade das informações; maior complexidade da contabilidade patrimonial; falta de pessoal capacitado, especialmente em relação à quantidade de contadores

e técnicos de contabilidade nas UG; desconhecimento sobre a Ciência Contábil por parte dos agentes envolvidos na gestão patrimonial; ausência de mercados para auxiliar na avaliação de itens específicos; e descontinuidade do conhecimento nas UG, em virtude da acentuada rotatividade dos militares.

Diante da análise realizada, sugere-se que, embora a Marinha do Brasil venha enfrentando algumas dificuldades operacionais, ela tem envidado esforços no sentido de implementar as novas práticas de contabilização do ativo imobilizado. As evidências do estudo indicaram que esse comportamento de conformidade da MB pode ser associado a processos isomórficos, principalmente coercitivos e normativos. Além disso, sugere-se que, para os contadores da MB, a adoção das novas práticas parece já ter adquirido o *status* de verdade incontestável.

Passando a abordar as implicações de ordem teórica e prática trazidas pelo presente estudo de caso, ressalta-se que, de modo geral, corroborando com Sasso (2017), o modelo de Oliver (1991) foi validado para analisar o processo de implementação dos novos procedimentos contábeis advindos das IPSAS. Contudo, algumas reflexões teóricas são pertinentes ao emprego desse modelo para analisar a adoção de novas práticas pelas organizações do setor público.

Primeiramente, destaca-se a necessidade de ponderar a análise das dimensões coerção legal e difusão voluntária, adequando-as à realidade do setor público. Pois, como no setor público brasileiro, normalmente, as pressões institucionais estão fortemente relacionadas à presença de leis e de regulamentos, é possível que a coerção legal tenha um peso maior do que a difusão voluntária para determinar a conformidade das organizações às pressões ambientais.

No caso analisado, nota-se que, a MB, enquanto Força Armada, está organizada sob os alicerces da hierarquia e da disciplina, e cultiva a prática de cumprir com as determinações legais que lhes são impostas. Como as pressões para a implementação das novas práticas contábeis advêm de medidas legais e regulatórias, é factível que a MB adote essas práticas por questões ligadas ao comportamento institucionalizado de cumprir regras e à existência de mecanismos de coerção legal, e não por conta do seu grau de difusão em outras organizações, que estaria mais relacionado ao mimetismo.

Um aspecto relevante a ser considerado refere-se à propensão da organização em cumprir com determinações legais. Pois, quando essa propensão for elevada, como no caso da MB, e estiver associada a altos níveis de coerção legal, a tendência é de que a organização se conforme com as pressões institucionais, mesmo que haja baixos níveis de difusão voluntária nas outras organizações do ambiente.

Além disso, sugere-se que a questão da difusão voluntária pode ser considerada mais relevante quando limitada às outras organizações tomadas como parâmetro de comparação. Como exemplo, no caso analisado, verificou-se que a MB costuma acompanhar e dar maior importância ao processo de adoção das novas práticas contábeis nos outros comandos militares, sendo indiferente às outras organizações estranhas ao Ministério da Defesa.

Em segundo lugar, acerca da dimensão incerteza ambiental, o estudo acrescentou a ideia de que, quando as mudanças institucionais atingem o *status* de verdades ou premissas assumidas como certas (*taken-for-granted*), um ambiente de maior estabilidade (baixa incerteza) também pode favorecer à conformidade organizacional às pressões institucionais. Porém, isso não ocorre por mimetismo, mas sim por aspectos ligados à segurança e a possibilidade de a organização agir segundo suas próprias convicções.

Além disso, a partir das evidências sobre a presença de outros aspectos de ordem administrativa e organizacional relacionados ao processo de implementação das IPSAS, sugere-se a inserção de um sexto fator institucional no modelo de Oliver (1991), qual seja o fator organização. Nesse fator, poderia ser incluída a dimensão capacidade organizacional, a fim de analisar a propensão à conformidade a partir da existência de condições organizacionais necessárias à condução das mudanças.

Conforme Pfeffer e Salancik (2003, p. 44), alguns fatores tornam as organizações mais propensas a ceder às influências dos atores sociais, dentre os quais destaca-se a capacidade da organização para desenvolver as ações ou resultados que satisfarão as demandas externas. Assim, sugere-se que a dimensão capacidade organizacional seja analisada sob a seguinte hipótese: quanto menor a capacidade da organização para desenvolver as ações que satisfarão as demandas externas, maior a probabilidade de resistências às pressões institucionais.

Passando às implicações de ordem prática, os resultados da pesquisa indicaram que os esforços empreendidos pelos agentes externos, principalmente pela STN, no sentido de difundir as novas práticas e de empregar mecanismos de coerção legal para a sua adoção surtiram efeito, ao menos no âmbito da MB. Contudo, esse impulso não foi suficiente para fazer com que a organização, como um todo, reconheça ganho de eficiência com essas mudanças, sendo a falta de conhecimento sobre a Contabilidade apontada como a principal razão dessa percepção.

Visando mitigar o risco de conformidade cerimonial, sugere-se que a conscientização da organização e a capacitação dos gestores, especialmente em relação aos conhecimentos contábeis, necessitam ser ampliados no âmbito da MB, tendo em vista que tais aspectos são considerados fundamentais para o sucesso da implementação de práticas contábeis (FEE, 2003; HEPWORTH, 2003; IFAC, 2011). Ainda sobre a percepção de ganho de eficiência, sugere-se

que a organização deve manter uma visão crítica para avaliar a obtenção de benefícios em contrapartida aos investimentos de tempo e de recursos realizados.

De acordo com as evidências do estudo, um outro ponto passível de aprimoramento é a questão da interconectividade ambiental. Assim, sugere-se que a MB busque promover uma maior interação junto aos outros órgãos públicos, especialmente aqueles que têm se destacado positivamente no processo de implementação das novas práticas, a fim de trocar experiências e aumentar a sua expertise sobre o tema.

Outrossim, face as dificuldades ligadas à descontinuidade do conhecimento contábil nas UG, e o relato de falta de interesse de profissionais de outras áreas pela contabilidade, torna-se pertinente considerar a possibilidade de alocação de mais profissionais dessa área a fim de difundir a importância do assunto e ampliar a cultura contábil dentro da organização.

É importante ressaltar que a maior valorização e participação de profissionais da área contábil no setor público é algo fundamental para o sucesso da implementação das novas práticas (FEE, 2003; HEPWORTH, 2003; IFAC, 2011). Contudo, a necessidade de ampliar a quantidade de profissionais contábeis no setor público conflita com o momento atual da administração pública brasileira, no qual busca-se enxugar a máquina pública. Portanto, essa questão pode representar uma ameaça ao progresso do processo de convergência do setor público nacional.

As evidências do estudo indicaram ainda que a falta de sistemas patrimoniais têm sido um dos grandes empecilhos à adoção das práticas de contabilização do ativo imobilizado. Porém, desde o início do processo, a Marinha buscou adequar o SisMat às novas demandas normativas, sendo este um fator determinante para a conformidade com as novas práticas.

Como sugestões para futuras pesquisas, estimula-se a investigação sobre a gestão de pessoal da área contábil nos órgãos públicos brasileiros, no contexto da convergência, analisando aspectos como: evolução no número de profissionais contadores; alocação de pessoal qualificado nas atividades de gestão patrimonial; rotatividade de pessoal; programas de capacitação; entre outros.

Tendo em vista os relatos de pouca utilidade da informação contábil para auxílio à tomada de decisão no setor público, sugere-se a condução de pesquisas que sejam capazes de demonstrar, empiricamente, o ganho de eficiência a partir do processo de tomada de decisão com base em informações contábeis.

A pesquisa trouxe também alguns questionamentos passíveis de investigações futuras em outros órgãos públicos, inclusive de outras esferas, tais como: os gestores públicos (não contadores) reconhecem ganho de eficiência com a adoção das novas práticas? Os órgãos

públicos buscam se legitimar perante a STN ou outro órgão? Quais as razões para esse comportamento? Os órgãos públicos enxergam o CFC como um agente capaz de exercer pressão para a adoção dos novos normativos inspirados nas IPSAS? O conteúdo das IPSAS interfere nos objetivos dos órgãos públicos ou traz restrições à sua autonomia para a tomada de decisão?

Além disso, outras pesquisas podem se dedicar a verificar se a questão da difusão tem impactado a implementação das práticas contábeis oriundas das IPSAS nos órgãos públicos brasileiros. Uma última sugestão de estudo futuro seria investigar a percepção de outros órgãos públicos acerca da estabilidade do ambiente no qual o processo de convergência vem ocorrendo, analisando os impactos desse aspecto para o processo de implementação das novas normas contábeis.

Quanto às limitações do estudo, destaca-se que os resultados obtidos foram baseados na percepção dos contadores da Marinha do Brasil acerca do fenômeno investigado. Nesse contexto, considerando a complexidade da implementação de novas práticas contábeis oriundas do processo de convergência, considera-se pertinente a realização de investigações que busquem trazer a perspectiva de outros atores ou grupos sociais envolvidos no processo analisado sobre o fenômeno analisado.

Por fim, acredita-se que as discussões e os achados do presente estudo de caso contribuirão para o melhor entendimento acerca dos aspectos capazes de influenciar, positivamente ou negativamente, a conformidade dos órgãos públicos brasileiros com as práticas contábeis oriundas do processo de convergência às IPSAS.

REFERÊNCIAS

- ADA, S. S.; CHRISTIAENS, J. Why do some municipalities apply accrual-based rules more than others? Evidence from turkey. **Ekonomie a Management**, v. 189, 2017.
- ADHIKARI, P.; GÅRSETH-NESBAKK, L. Implementing public sector accruals in OECD member states: major issues and challenges. **Accounting Forum**, v. 40, n. 2, p. 125–142, 2016.
- ADHIKARI, P.; KURUPPU, C.; MATILAL, S. Dissemination and institutionalization of public sector accounting reforms in less developed countries: a comparative study of the Nepalese and Sri Lankan central governments. **Accounting Forum**, v. 37, n. 3, p. 213–230, 2013.
- ADHIKARI, P.; MELLEMMVIK, F. The rise and fall of accruals: a case of Nepalese central government. **Journal of Accounting in Emerging Economies**, v. 1, n. 2, p. 123–143, 5 July. 2011.
- ALMEIDA, A. S. **A contabilidade e a gestão dos intangíveis no Setor Público Brasileiro: o caso do Comando da Aeronáutica**. 2015. 148 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Escola de Economia e Gestão, Universidade do Minho, 2015.
- ALVES, J. L.; RONCALIO, M. P. Evidenciação patrimonial no Estado de Santa Catarina: desafios e resultados da adoção das normas de contabilidade aplicadas ao setor público. In: CONGRESSO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS, 6., 2012, Florianópolis. **Anais...** Florianópolis - SC: ANPCONT, 2012.
- ANNISSETTE, M. The true nature of the World Bank. **Critical Perspectives on Accounting**, v. 15, n. 3, p. 303-323, apr. 2004.
- ARAYA-LEANDRO, C. E.; CABA-PÉREZ, C.; LÓPEZ-HERNÁNDEZ, A. M. La innovacion en los sistemas de informacion financiera gubernamental en la region centroamericana: evidências desde Costa Rica. **Revista Innovar**, v. 21, n. 41, p. 111-123, 2011.
- ARAYA-LEANDRO, C. E. et al. The convergence of the Central American countries to International Accounting Standards. **Revista de Administração Pública**, v. 50, n. 2, p. 265-283, abr. 2016.
- AZEVEDO, R. R. et al. **Efeito da mudança de prazos de adoção e características das políticas contábeis na reforma da contabilidade patrimonial em municípios**. In: CONGRESSO DE ADMINISTRAÇÃO SOCIEDADE E INOVAÇÃO – CASI, 10, Petrópolis. **Anais...** Petrópolis - RJ: UFF, 2017. p. 1-18.
- BAKRE, O.; LAUWO, S. G.; MCCARTNEY, S. Western accounting reforms and accountability in wealth redistribution in patronage-based Nigerian society. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, v. 30, n. 6, p. 1288-1308, 21 ago. 2017.
- BARBOSA, A. A. **Adoção dos padrões internacionais de contabilidade pública no exército brasileiro na percepção de membros de suas setoriais contábeis**. 2017. 119 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade do Vale do Rio dos Sinos, Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, São Leopoldo, RS, 2017.

BARBOSA, E. D. S. et al. A contabilidade aplicada ao setor público e a teoria institucional: um estudo nos conselhos regionais de contabilidade no Brasil. In: CONGRESSO UNB DE CONTABILIDADE E GOVERNANÇA, 1., Brasília. **Anais...** Brasília - DF: UNB, 2015. Disponível em: <<http://conferencias.unb.br/index.php/ccgunb/ccgunb1/paper/viewFile/5553/1376>>. Acesso em: 21 fev. 2018

BARDIN, L. **Análise de Conteúdo**. Lisboa: Edições 70. 1977.

BARLEY, S. R.; TOLBERT, P. S. Institutionalization and structuration: studying the links between action and institution. **Organization studies**, v. 18, n. 1, p. 93–117, 1997.

BARNEY, J. B.; ARIKAN, A. M. The resource-based view: origins and implications. In: **The Blackwell handbook of strategic management**. Oxford: Blackwell, Oxford, 2001. p. 124–188.

BARTON, A. Professional accounting standards and the public sector – a mismatch. **Abacus**, v. 41, n. 2, p. 138–158, 2005.

BAUER, M. W.; GASKELL, G. **Pesquisa qualitativa com texto, imagem e som: um manual prático**. Petrópolis, RJ: Vozes, 2002.

BENITO, B.; BRUSCA, I.; MONTESINOS, V. The harmonization of government financial information systems: the role of the IPSASs. **International Review of Administrative Sciences**, v. 73, n. 2, p. 293–317, 30 jun. 2007.

BENNET, R. J.; KREBS G. **Local Economic Development: Public-Private Partnership Initiation in Britain and Germany**. Belhaven Press. London, 1991.

BIONDI, Y. Accounting representations of public debt and deficits in European central government accounts: an exploration of anomalies and contradictions. **Accounting Forum**, v. 40, n. 3, p. 205–219, 2016.

BRAGA, I. A. **Convergência às NBCASP e ao MCASP: um estudo sobre os municípios pernambucanos em 2014**. 2015. 108 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Fundação Instituto Capixaba de Pesquisa em Contabilidade, Economia e Finanças (FUCAPE), Vitória, ES, 2015.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988: atualizada até a Emenda Constitucional nº 99, de 14 de dezembro de 2017. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em 15 jan. 2019.

_____. Decreto nº 92.452, de 10 de março de 1986. Cria, no Ministério da Fazenda, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), extingue a Secretaria Central de Controle Interno (SECIN), e dá outras providências. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 11 mar. 1986.

_____. Decreto nº 6.976, de 7 de outubro de 2009. Dispõe sobre o Sistema de Contabilidade Federal e dá outras providências. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 8 out. 2009.

_____. Decreto-Lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946. Cria o Conselho Federal de Contabilidade, define as atribuições do Contador e do Guarda-livros, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 29 maio 1946.

_____. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 23 mar. 1964.

_____. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 5 maio 2000.

BRESSER-PEREIRA, L. C. Uma nova gestão para um novo estado: liberal, social e republicano. **Revista do Servidor Público**. v. 52, n. 1, mar. 2001.

BRUSCA, I.; GÓMEZ-VILLEGAS, M.; MONTESINOS, V. Public financial management reforms: the role of IPSAS in Latin-America. **Public Administration and Development**, v. 36, n. 1, p. 51–64, 1 fev. 2016.

BRUSCA, I.; MARTÍNEZ, J. C. Adopting International Public Sector Accounting Standards: a challenge for modernizing and harmonizing public sector accounting. **International Review of Administrative Sciences**, v. 82, n. 4, p. 724–744, 2016.

BUHR, N. Accrual accounting by Anglo-American governments: motivations, developments, and some tensions over the last 30 years. **Accounting History**, v. 17, n. 3-4, p. 287-309, 2012.

BURT, R. S. **Corporate profits and co-optation: networks of market constraints and directorate ties in the American economy**. New York: Academic Press, 1983.

CARDOSO, R. L.; AQUINO, A. C. B. IPSAS awareness by Brazilian municipalities. In: CONGRESSO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS, 7, Fortaleza, 2013. **Anais...** Fortaleza - CE: ANPCONT, 2013.

CARDOSO, R. L.; AQUINO, A. C. B.; PIGATTO, J. A. M. Brazilian governmental accounting reforms: IPSAS and accrual accounting adoption. **SSRN**, 2014. Disponível em <<https://ssrn.com/abstract=2466484>>. Acesso em 15 out. 2018.

CARVALHO, C. A.; VIEIRA, M. M. F.; LOPES, F. D. Contribuições da perspectiva institucional para a análise das organizações. In: ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO, 23, 1999, Foz do Iguaçu. **Anais...** Foz do Iguaçu: EnANPAD, 1999. p. 1-15.

CHAN, J. L. Government accounting: an assessment of theory, purposes and standards. **Public Money and Management**, v. 23, n. 1, p. 13–20, jan. 2003.

CHAN, J. L. International Public Sector Accounting Standards: Conceptual and Institutional Issues. **The Harmonization of Government**, v. 21, p. 1-15, 2008.

CHRISTENSEN, M. The ‘third hand’: Private sector consultants in public sector accounting change. **European Accounting Review**, v. 14, n. 3, p. 447-474, 2005.

CHRISTIAENS, J. Capital assets in governmental accounting reforms: comparing Flemish technical issues with international standards. **European Accounting Review**, v. 13, n. 4, p. 743–770, 2004.

CHRISTIAENS, J. et al. Should all capital goods of governments be recognised as assets in financial accounting? **Baltic Journal of Management**, v. 7, n. 4, p. 429–443, 19 out. 2012.

CHRISTIAENS, J. et al. The effect of IPSAS on reforming governmental financial reporting: an international comparison. **International Review of Administrative Sciences**, v. 81, n. 1, p. 158–177, mar. 2015.

CHRISTIAENS, J.; REYNIERS, B.; ROLLÉ, C. Impact of IPSAS on reforming governmental financial information systems: A comparative study. **International Review of Administrative Sciences**, v. 76, n. 3, p. 537–554, 2010.

CHRISTIAENS, J.; VAN PETEGHEM, V. Governmental Accounting Reform: Evolution of the Implementation in Flemish Municipalities. **Financial Accountability & Management**, v. 23, n. 4, p. 375–399, 2007.

CINTRA, Y. C. **A integração da sustentabilidade às práticas de controle gerencial das empresas no Brasil**. 2011. 198 f. Tese (Doutorado) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, 2011.

CONNOLLY, C.; HYNDMAN, N. The actual implementation of accruals accounting: caveats from a case within the UK public sector. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, v. 19, n. 2, p. 272–290, 2006.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). NBC TSP 07 - Ativo Imobilizado. Aprovada pela Ata n.º 1.033 do Plenário do CFC, de 22 de setembro de 2017. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 23 set. 2017. Disponível em <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2017/NBCTSP07&arquivo=NBC TSP07.docx> Acesso em 10 jan. 2018.

_____. **Orientações Estratégicas para a Contabilidade Aplicada ao Setor Público no Brasil**. Brasília - DF: CFC, 2008.

_____. **Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público**. Edição 2010. Brasília - DF: CFC, 2010.

_____. **Grupo Assessor das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público**. 2018. Disponível em: <<http://cfc.org.br/tecnica/areas-de-interesse/area-publica/o-ga-nbctsp/>>. Acesso em: 08 de julho de 2018.

CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO (CGU). **Prestação de Contas da Presidência da República: exercício 2015**. Brasília: CGU, 2016. 599 p. Disponível em <<https://www.cgu.gov.br/assuntos/auditoria-e-fiscalizacao/avaliacao-da-gestao-dos-administradores/prestacao-de-contas-do-presidente-da-republica/arquivos/2016/pcpr2015.pdf>>. Acesso: 10 jan. 2019.

_____. **Prestação de Contas da Presidência da República: exercício 2016**. Brasília: CGU, 2017. 507 p. Disponível em <<https://www.cgu.gov.br/assuntos/auditoria-e->

fiscalizacao/avaliacao-da-gestao-dos-administradores/prestacao-de-contas-do-presidente-da-republica/arquivos/2016/pcpr-2016.pdf>. Acesso: 10 jan. 2019.

_____. **Prestação de Contas da Presidência da República: exercício 2017**. Brasília: CGU, 2018. 452 p. Disponível em <https://www.cgu.gov.br/assuntos/auditoria-e-fiscalizacao/avaliacao-da-gestao-dos-administradores/prestacao-de-contas-do-presidente-da-republica/arquivos/2017/pcpr2017.pdf>>. Acesso: 10 jan. 2019.

CRESWELL, J. W. Revisão de literatura. In: _____. **Projeto de pesquisa: métodos qualitativo, quantitativo e misto**. 2.ed. Porto Alegre: Artmed, 2007, p. 43-63.

CRUVINEL, D. P.; LIMA, D. V. DE. Adoção do regime de competência no setor público brasileiro sob a perspectiva das normas brasileiras e internacionais de contabilidade. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, v. 5, n. 3, p. 69–85, 2011.

DENZIN, N. K. **The research act: a theoretical introduction to sociological methods**. 2. ed. New York: Mc Graw-Hill, 1978.

DIMAGGIO, Paul. Interest and agency in institutional theory. **Institutional patterns and organizations culture and environment**, p. 3-21, 1988.

DIMAGGIO, P. J.; POWELL, W. W. The iron cage revisited institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. **American Sociological Review**, v. 48, n. 2, p. 147–160, 1983.

DIMAGGIO, P. J.; POWELL, W. W. A gaiola de ferro revisitada: isomorfismo institucional e racionalidade coletiva nos campos organizacionais. **Revista de Administração de Empresas (ERA)**, v. 45, n. 2, p. 74–89, 1 abr. 2005.

DINIZ, J. A. 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 (REPeC)**, v. 9, n. 3, 30 set. 2015.

FACHIN, R. C.; MENDONÇA, J. R. C. O conceito de profissionalização e da teoria institucional. In: VIEIRA, M. F.; CARVALHO, C. A. (Org.). **Organizações, instituições e poder no Brasil**. Rio de Janeiro: FGV, 2003, p. 19-41.

FÉDÉRATION DES EXPERTS COMPTABLES EUROPÉENS (FEE). **Accounting and budgeting by governments (central, federal, regional and local)**, 2003. Disponível em: <<https://www.accountancyeurope.eu/publications/the-adoption-of-accrual-accounting-and-budgeting-by-governments-central-federal-regional-and-local/>>. Acesso em: 21 maio. 2018

FEIJÓ, P. H. et al. **Entendendo o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP)**. 2. ed., Brasília - DF: Editora Gestão Pública, 2017.

FEIJÓ, P. H.; BUGARIM, M. C. C. Portaria MF 184/2008: Um marco para implantação do Novo Modelo de Contabilidade Aplicada ao Setor Público. **Revista Brasileira de Contabilidade**, v. 173, p. 79-89, 2008.

FRAGOSO, A. R. et al. Normas brasileiras e internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público e o desafio da convergência: uma análise comparativa – IPSAS e NBC TSP. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)**, v. 6, n. 4, p. 434–447, 2 set. 2012.

FRANCO, M. L. P. B. **Análise de conteúdo**. 2. ed. Brasília: Liber Livro Editora, 2005.

GALERA, A. N.; BOLÍVAR, M. P. R. The contribution of international accounting standards to implementing NPM in developing and developed countries. **Public Administration and Development**, v. 27, n. 5, p. 413–425, dez. 2007.

GAMA, J. R.; DUQUE, C. G.; ALMEIDA, J. E. F. Convergência brasileira aos padrões internacionais de contabilidade pública vis-à-vis as estratégias top-down e bottom-up. **Revista de Administração Pública**, v. 48, n. 1, p. 183–206, 2014.

GIACOMO, W. A. O New Public Management no Canadá e a gestão pública contemporânea. **Interfaces Brasil Canadá**, v. 5, n. 1, p. 155–170, 2005.

GODDARD, A. et al. The two publics and institutional theory: a study of public sector accounting in Tanzania. **Critical Perspectives on Accounting**, v. 40, p. 8–25, 2016.

GODDARD, A.; MZENZI, S. I. Accounting Practices in Tanzanian Local Government Authorities: Towards a Grounded Theory of Manipulating Legitimacy. **The Public Sector Accounting, Accountability and Auditing in Emerging Economies**, v. 15, p. 109–142, 2015.

GODOY, A. S. Introdução à pesquisa qualitativa e suas possibilidades. **Revista de Administração de Empresas (RAE)**, São Paulo, v. 35, n. 2, p. 57-63, mar./abr. 1995.

GREEN, J.; THORGOOD, N. **Qualitative Methods for Health Research**. London: Sage Publications Ltd, 2004.

GROSSI, G.; SOVERCHIA, M. European commission adoption of IPSAS to reform financial reporting. **Abacus**, v. 47, n. 4, p. 525–552, 1 dez. 2011.

GROSSI, G.; STECCOLINI, I. Pursuing private or public accountability in the public sector? Applying IPSASs to define the reporting entity in municipal consolidation. **International Journal of Public Administration**, v. 38, n. 4, p. 325–334, 21 mar. 2015.

GUTHRIE, J. Application of accrual accounting in the Australian public sector - rhetoric or reality. **Financial Accountability & Management**, v. 14, n. 1, p. 1–19, 1998.

HASSAN, M. M. Transformation to more-accrual-based accounting practices in Indonesian government. **Journal of International Business Research**, v. 14, n. 1, p. 147–173, 2015.

HEPWORTH, N. Preconditions for successful implementation of accrual accounting in central government. **Public Money and Management**, v. 23, n. 1, p. 37–44, jan. 2003.

HERBEST, F. G. Regime de competência no setor público: a experiência de implementação de diversos países. In: CONGRESSO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS, 4, Natal, 2010. **Anais...** Natal - RN: ANPCONT, 2010. p. 1-16. Disponível em: <http://www.fucape.br/_public/producao_cientifica/2/Fabricio_Herbest.pdf>. Acesso em: 1 maio. 2018

HESSELS, J.; TERJESEN, S. Resource dependency and institutional theory perspectives on direct and indirect export choices. **Small Business Economics**, v. 34, n. 2, p. 203-220, 2010.

HIRSCHMAN, Albert O. **Exit, voice, and loyalty: responses to decline in firms, organizations, and states**. Harvard university press, 1970.

HOOD, C. The “new public management” in the 1980s: variations on a theme. **Accounting, Organizations and Society**, v. 20, n. 2-3, p. 93-109, 1995.

HYNDMAN, N.; CONNOLLY, C. Accruals accounting in the public sector: a road not always taken. **Management Accounting Research**, v. 22, n. 1, p. 36-45, 2011.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (IFAC). **Study 14 – Transition to the accrual basis of accounting: guidance for public sector entities**. 3. ed. New York: IFAC, 2011.

KUTIANSKI, S. **Processo de mudança da contabilidade aplicada ao setor público sob a ótica dos órgãos executores e fiscalizadores do estado do Paraná**. 2015. 162 f. Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal do Paraná, Curitiba, PR, 2015.

LAPSLEY, I.; MUSSARI, R.; PAULSSON, G. On the adoption of accrual accounting in the public sector: a self-evident and problematic reform. **European Accounting Review**, v. 18, n. 4, p. 719-723, dec. 2009.

LIMA, R. L. **A influência dos atores no processo de convergência da contabilidade pública brasileira aos padrões internacionais**. 2017. 117 f. Dissertação (mestrado) – Faculdade de Economia, Administração e Ciências Contábeis e Atuariais, Universidade de Brasília, Brasília – DF, 2017.

MACÊDO, F. F. R. R.; KLANN, R. C. Análise das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público (NBCASP): um estudo nas unidades da federação do Brasil. **Revista Ambiente Contábil**, v. 6, n. 1, p. 253–272, 2014.

MACÊDO, J. et al.; Convergência contábil na área pública: uma análise das percepções dos auditores de TCEs, contadores e gestores públicos. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 4, n. 8, p. 69-91, 1 abr. 2010.

MACHADO-DA-SILVA, C. L.; FONSECA, V. S. DA; CRUBELLATE, J. M. Estrutura, agência e interpretação: elementos para uma abordagem recursiva do processo de institucionalização. **Revista de Administração Contemporânea**, 2005.

MAGLIANO JÚNIOR, G. **A contabilidade enquanto instrumento de gestão: o caso do Comando da Aeronáutica do Brasil**. 2012. 115 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Escola de Economia e Gestão, Universidade do Minho, 2012.

MAJOR, M. J.; ROBALO, R.; VIEIRA, R. Investigação qualitativa em contabilidade. In MAJOR, M. J.; VIEIRA, R. (Eds.). **Contabilidade e controle de gestão: teoria, metodologia e prática**. Lisboa: Escolar Editora, 2009, p. 129-164.

MAPURUNGA, P. V. R.; MENESES, A. F. DE; PETER, M. DA G. A. O Processo de Convergência das Normas Internacionais de Contabilidade: Uma Realidade nos Setores Privado e Público Brasileiros. **Revista Controle**, v. IX, n. 1, p. 87–107, 2011.

MARINHA DO BRASIL (MB). **Boletim de Ordens e Notícias nº 607, de 24 de agosto de 2011**. Rio de Janeiro, 2011.

_____. **Demonstração Contábil: Exercício 2017**. Brasília, DF, 2018. Disponível em <https://www.marinha.mil.br/sites/default/files/exercicio_financeiro_de_2017.pdf>. Acesso em 15 jan. 2019.

_____. Estado Maior da Armada. **EMA-130 – Manual de Visitas, Inspeções e Reuniões Funcionais da Marinha**. v. 1. Rev. 3. Brasília, DF, 2018.

_____. Diretoria de Finanças da Marinha (DFM). **Circular nº 18, de 31 de agosto de 2011**. Rio de Janeiro, 2011.

_____. Diretoria de Finanças da Marinha (DFM). **Circular nº 21, de 5 de janeiro de 2018**. Rio de Janeiro, 2018.

_____. Secretaria-Geral da Marinha (SGM). **Circular nº 11, de 7 de janeiro de 2011**. Brasília, DF, 2011.

_____. Secretaria-Geral da Marinha (SGM). **Circular nº 25, de 17 de outubro de 2012**. Brasília, DF, 2012.

_____. Secretaria-Geral da Marinha (SGM). **Portaria nº 22, de 11 de fevereiro de 2009**. Brasília, DF, 2009.

_____. Secretaria-Geral de Marinha (SGM). **SGM-303 – Normas sobre Gestão de Material**. 5. rev. Brasília, DF, 2016.

MCKINNON, J. Reliability and validity in field research: some strategies and tactics. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, v. 1, n. 1, p. 34-54, 1988.

MELO, K. B.; PRIETO, M. F.; ANDRADE, M. E. M. C. Convergência das normas brasileiras aplicadas ao setor público: um estudo exploratório no município de Uberlândia-MG. **Revista de Contabilidade da UFBA**, v. 8, n. 2, p. 21-35, 2014.

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

MEYER, J. W.; ROWAN, B. The Structure of Educational Organizations. In: MEYER, J. W.; SCOTT, W. R. (Ed.), **Organizational environment: ritual and rationality**. Beverly Hills, CA: Sage, 1983. p. 199-215.

MINAYO, M. C. S. **O desafio do conhecimento. Pesquisa qualitativa em saúde**. São Paulo: HUCITEC, 2007.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. Portaria MF nº 184, de 25 de agosto de 2008. Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-las convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 26 ago. 2008.

MNIF SELLAMI, Y.; GAFSI, Y. Institutional and economic factors affecting the adoption of International Public Sector Accounting Standards. **International Journal of Public Administration**, p. 1-13, 27 nov. 2017.

MONSEN, N. The Case for Cameral Accounting. **Financial accountability & management**, v. 18, n. 1, p. 39-72, Feb. 2002.

MOURA, P. D. A.; LIMA, D.; FERREIRA, L. Plano de contas e convergência aos padrões internacionais: estudo comparativo entre as propostas dos governos brasileiro e espanhol. **Contabilidade, Gestão e Governança**, v. 15, n. 1, p. 3-16, 26 maio 2012.

NIYAMA, Jorge Katsumi. **Contabilidade Internacional**. São Paulo: Atlas, 2009.

OLIVER, C. Strategic responses to institutional processes. **The Academy of Management Review**, v. 16, n. 1, p. 145-179, 1991.

OULASVIRTA, L. The reluctance of a developed country to choose International Public Sector Accounting Standards of the IFAC. A critical case study. **Critical Perspectives on Accounting**, v. 25, n. 3, p. 272-285, 2014.

PADRONES, K. G. D. S. A.; COLARES, A. C. V.; SANTOS, W. J. L. Análise do grau de implantação das IPSAS nas entidades públicas brasileiras e suas principais limitações no processo. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS – CBC, 21, 2014, Natal. **Anais... Natal - RN: CBC**, 2014.

PALLOT, J. Elements of a theoretical framework for public sector accounting. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, v. 5, n. 1, p. 38–59, 1992.

PALLOT, J. A wider accountability? The audit office and New Zealand's bureaucratic revolution. **Critical Perspectives on Accounting**, v. 14, n. 1–2, p. 133–155, 2003.

PASSOLONGO, C.; ICHIKAWA, E. Y.; REIS, L. G. Contribuições da teoria institucional para os estudos organizacionais: o caso da Universidade Estadual de Londrina. **Revista de Negócios**, v. 9, n. 1, p. 19-26, 2004.

PASSOS, E. Z. **Adoção no Brasil das normas brasileiras de contabilidade aplicada ao setor público: o processo e seus impactos nos municípios de Minas Gerais**. 2016. 104 f. Dissertação (Mestrado em Gestão) – Universidade de Trás-os-Montes e Alto Douro, Vila Real – Portugal, 2016.

PATTON, M. Q. **Qualitative evaluation and research methods**. 2 ed. Thousand Oaks, CA, US: SAGE Publications, 1990.

PENNINGS, J. M. **Interlocking directorates**. San Francisco: Jossey-Bass, 1980.

PEREIRA, F. A. M. A evolução da teoria institucional nos estudos organizacionais: um campo de pesquisa a ser explorado. **Revista Organizações em Contexto**, v. 8, n. 16, p. 275-295, 31 dez. 2012.

PEREIRA, T. R. L. **Relevância das informações geradas pelo Siscustos para a nova administração pública, na percepção dos analistas e auditores das ICFEx**. 2015. 140 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Centro de Ciências Sociais Aplicadas, Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Natal, RN, 2015.

PFEFFER, J.; SALANCIK, G. R. **The external control of organizations: a resource dependence perspective**. New York: Harper & Row, 1978.

PFEFFER, J.; SALANCIK, G. R. **The external control of organizations: a resource dependence perspective**. Stanford University Press, 2003.

PINA, V.; TORRES, L. Reshaping public sector accounting: an international comparative view. **Canadian Journal of Administrative Sciences**, v. 20, n. 4, p. 334-350, 8 apr. 2003.

PRADO, J. D.; PAIVA, A. A. Convergência da contabilidade pública às normas internacionais. **Negócios em Projeção**, v. 8, n. 1, p. 161-174, 25 ago. 2017.

PRIETO, M. F.; MARTINS, V. F. Adoção das normas internacionais de contabilidade pública no Brasil: uma análise nos demonstrativos da União no triênio 2010 a 2012. **RAGC**, v. 3, n. 5, p. 1-22, 5 fev. 2015.

RAVANELLO, M.; MARCUZZO, J. L.; FREY, M. R. Análise da adequação dos municípios às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. **Revista do CEPE**, n. 42, p. 114-131, jul./dez. 2015.

ROBB, A.; NEWBERRY, S. Globalization: governmental accounting and International Financial Reporting Standards. **Socio-Economic Review**, v. 5, n. 4, p. 725-754, 16 oct. 2007.

ROGOSIC, A.; PALOS, K. P. Public sector accounting: transparency issues. **European Scientific Journal**, p. 1857-7881, 2017.

RUIZ, J. A. **Metodologia científica: guia para eficiência nos estudos**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2006. 180 p.

SALAZAR, C. A. M.; GALVIS, O. D. J. M.; SOTO, E. M. Análisis del marco conceptual para la preparación y presentación de estados financieros conforme al modelo internacional IASB. **Estudios Gerenciales**, v. 22, n. 101, p. 61-83, 2006.

SALLABERRY, J. D.; VENDRUSCOLO, M. I. Padrões internacionais de contabilidade para o setor público: análise da IPSAS 17. **Administração Pública e Gestão Social**, v. 4, n. 1, p. 48-75, 2012.

SANTOS, M. F. B. **Estratégias e ações para melhoria do gasto público: a implantação do novo plano de contas aplicado ao setor público (PCASP) na setorial de contabilidade da Marinha do Brasil**. 2016. 37 f. Monografia (Curso Superior). Escola de Guerra Naval, Rio de Janeiro, RJ, 2016.

SANTOS, S. A. **Avaliação das dificuldades de implantação a convergência às normas internacionais de contabilidade aplicada ao setor público (IPSAS)**. 2015. 101 f. Dissertação (Mestrado Profissional em Contabilidade e Controladoria) – UNIVERSIDADE FEDERAL DO AMAZONAS, Manaus, AM, 2015.

SANTOS, S.; ALVES, M. Impacto da adoção das IPSAS em demonstrações financeiras preparadas em conformidade com o POCP: o caso da CFP. **Revista Universo Contábil**, v. 11, n. 4, p. 184-205, 2015.

SASSO, M. **Adoção das normas de contabilidade oriundas do processo de convergência às IPSAS: respostas estratégicas de governos estaduais**. 2017. 278 p. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, 2017.

SASSO, M.; VARELA, P. S. Adoção das normas de contabilidade oriundas do processo de convergência às IPSAS: respostas estratégicas de governos estaduais. In: USP INTERNATIONAL CONFERENCE IN ACCOUNTING, 28., 2018, São Paulo. **Anais...** São Paulo - SP: USP, 2018.

SAUERBRONN, F. F.; SILVA, G. E. Um breve panorama histórico da contabilidade governamental no Brasil: em busca pelo 'novo' na nova contabilidade pública. **Revista de Gestão e Contabilidade da UFPI**, v. 4, n. 1, p. 53-68, 2017.

SCOTT, W. R. The organization of environments: Network, cultural, and historical elements. **Organizational environments: ritual and rationality**, v. 45, p. 70, 1983.

SCOTT, W. R. The Adolescence of Institutional Theory. **Administrative Science Quarterly**, v. 32, p. 493-511, 1987.

SCOTT, W. R. **Institutions and organizations**. Thousand Oaks, California: Sage, 2001.

SCOTT, W. R. Institutional Theory: Contributing to a Theoretical Research Program. In: SMITH, K.; HITT, M. (Eds.). **The process of theory development**. London: Oxford University Press, 2005.

SCOTT, W. R. **Institutions and organizations: ideas and interests**. 3. ed.. London: Sage Publications, 2008.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL (STN). Contabilidade Pública. Artigo Contabilidade Pública. **Treinamentos e Eventos**. 2018a Disponível em <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/treinamentos-e-eventos>. Acesso em 10 jan. 2018.

_____. Instrução Normativa nº 6, de 31 de outubro de 2007. In: **Manual do SIAFI**. 2007. Disponível em <<http://manualsiafi.tesouro.fazenda.gov.br/pdf/040000/042700/042706>>. Acesso em 10 jan. 2018.

_____. Macrofunção nº 02.03.30 – Reavaliação, redução a valor recuperável, depreciação, amortização e exaustão na Administração Direta da União, Autarquias e Fundações. In: **Manual do SIAFI**. 2010. Disponível em: <<http://manualsiafi.tesouro.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 10. jan. 2019.

_____. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP)**. Aplicado à União, aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios: válido a partir do exercício de 2017.7. ed. Brasília, DF, 2016.

_____. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP)**. Aplicado à União, aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios: válido a partir do exercício de 2019. 8. ed. Brasília, DF, 2018b.

_____. Portaria STN nº 767, de 15 de setembro de 2017. Dispõe sobre regras gerais acerca das atribuições, da composição e do funcionamento da Câmara Técnica de Normas Contábeis e de Demonstrativos Fiscais da Federação (CTCONF), responsável por subsidiar elaboração, pela Secretaria do Tesouro Nacional, das normas gerais relativas à consolidação das contas públicas referidas no § 2º do art. 50 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 18 set. 2017.

_____. **Resultado da Consulta Pública:** MCASP 8ª Edição. 2018c Disponível em <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/695350/CPU_Resultado+da+Consulta+P%C3%BAblica+-+MCASP+8%C2%BA%20Ed/4c463951-8f1a-4e24-af6f-7d428369f429>. Acesso em 15 jan. 2019.

SELZNICK, P. Institutionalism “Old” and “New”. **Administrative Science Quarterly**, v. 41, n. 2, p. 270, June 1996.

SILVA, A. C. **Avaliação de ativos imobilizados no setor público no contexto da convergência às normas internacionais de contabilidade: o caso de uma organização militar.** 2011. 114 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Administração e Ciências Contábeis, Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, RJ, 2011.

SILVA, A. C. et al. Avaliação de ativos imobilizados no setor público: estudo de caso em uma organização militar da Marinha. **Revista de Informação Contábil**, v. 6, n. 3, p. 51-73, 2012.

SILVA, J. C. et al. O impacto da depreciação nos índices econômicos e financeiros de um organização pública pela aplicação das IPSAS 17. **Pensar Contábil**, v. 16, n. 60, p. 32-40, 2014.

SILVA, E. O. **Consolidação de contas no setor público brasileiro frente às IPSAS: o estudo da prestação de contas do Comando da Aeronáutica.** 2016. 204 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Escola de Economia e Gestão, Universidade do Minho, 2016.

SOUSA, R. G. et al. O regime de competência no setor público brasileiro: uma pesquisa empírica sobre a utilidade da informação contábil. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 24, n. 63, p. 219-230, dez. 2013.

STAKE, R. E. Case studies. In: DENZIN, N. K.; LINCOLN, Y. S. (ed.) **Handbook of qualitative research.** London: Sage, 2000. p. 435-454.

SUCHMAN, M. C. Managing legitimacy: strategic and institutional approaches. **Academy of Management Review**, v. 20, n. 3, p. 571-610, 1995.

SUTCLIFFE, P. The standards programme of IFAC’s public sector committee. **Public Money and Management**, v. 23, n. 1, p. 29-36, Jan. 2003.

THOMPSON, J. D. **Organizations in action: social science bases of administration theory.** New York: McGraw–Hill, 1967.

TIKK, J. Accounting changes in the public sector in Estonia. **Verslas: teorija ir praktika**, v. 11, n. 1, p. 77–85, 15 Mar. 2010.

TOLBERT, Pamela S.; ZUCKER, Lynne G. A institucionalização da teoria institucional. In: CLEGG, S. R.; HARDY, C.; NORD, W. (Org. brasileiros) **Handbook de Estudos Organizacionais: modelos de análise e novas questões em estudos organizacionais.** v. 1. São Paulo: Atlas, 1999, p. 196-219.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO (TCU). **Relatório e Parecer Prévio sobre as Contas do Governo da República: exercício 2011.** Brasília: TCU, 2012. 511 p. Disponível em <<https://www.cgu.gov.br/assuntos/auditoria-e-fiscalizacao/avaliacao-da-gestao-dos->

administradores/prestacao-de-contas-do-presidente-da-republica/arquivos/2011/rpp2011.pdf>. Acesso: 10 jan. 2019.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO (TCU). **Relatório e Parecer Prévio sobre as Contas do Governo da República: exercício 2012**. Brasília: TCU, 2013. 605 p. Disponível em <<https://www.cgu.gov.br/assuntos/auditoria-e-fiscalizacao/avaliacao-da-gestao-dos-administradores/prestacao-de-contas-do-presidente-da-republica/arquivos/2012-1/rpp2012.pdf>>. Acesso: 10 jan. 2019.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO (TCU). **Relatório e Parecer Prévio sobre as Contas do Governo da República: exercício 2013**. Brasília: TCU, 2014. 628 p. Disponível em <<https://www.cgu.gov.br/assuntos/auditoria-e-fiscalizacao/avaliacao-da-gestao-dos-administradores/prestacao-de-contas-do-presidente-da-republica/arquivos/2013/rpp2013.pdf>>. Acesso: 10 jan. 2019.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO (TCU). **Relatório e Parecer Prévio sobre as Contas do Governo da República: exercício 2014**. Brasília: TCU, 2015. 924 p. Disponível em <<https://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/contas-2014-relatorio-e-parecer-previo-sobre-as-contas-do-governo-da-republica-exercicio-de-2014.htm>>. Acesso: 10 jan. 2019.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO (TCU). **Relatório e Parecer Prévio sobre as Contas do Governo da República: exercício 2016**. Brasília: TCU, 2017. 467p. Disponível em <<https://portal.tcu.gov.br/contas/contas-do-governo-da-republica/>>. Acesso: 10 jan. 2019.

VAN HELDEN, J.; OUDA, H. Public sector accounting in emerging economies. **Critical Perspectives on Accounting**, v. 40, p. 1-7, 1 Oct. 2016.

VERGARA, S. C. **Projetos e relatórios de pesquisa em Administração**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

VICENTE, E. F. R.; MORAIS, L. M. DE; PLATT NETO, O. A. A reforma na contabilidade pública brasileira e o processo de convergência: implicações e perspectivas. **Revista de Informação Contábil (RIC)**, v. 6, n. 2, p. 1–20, 2012.

WYNNE, A. Is the move to accrual base accounting a real priority for public sector accounting? **Public Fund Digest**, v. 6, n. 1, p. 25–39, 2007.

XAVIER, M. C.; SILVA, F. A. Implantação da nova contabilidade aplicada ao setor público: os impactos, mudanças e ganhos observados pelos profissionais da contabilidade da administração direta e indireta do Município de Belo Horizonte – MG. In: CONGRESSO DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA EM CONTABILIDADE – USP, 24, 2017, São Paulo. **Anais...** São Paulo - SP: USP, 2017.

YAMAMOTO, K.; NOGUCHI, M. Different scenarios for accounting reform in non-anglophone contexts: the case of japanese local governments since the 1990s. **Accounting History**, v. 18, n. 4, p. 529-549, 2013.

YIN, Robert K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. 5. ed. Porto Alegre, RS: Bookman, 2015.

ZUCCOLOTTO, R.; ROCHA, D. G.; SUZART, J. A. S. O que o regime contábil de competência revela sobre os patrimônios dos governos? **Revista Brasileira de Contabilidade**, n. 228, p. 14-27, 21 dez. 2017.

ZUCKER, L. G. Organizations as institutions. **Research in the Sociology of Organizations**, v. 2, p. 1-47, 1983.

ZUCKER, L. G. Institutional theories of organization. **Annual Review of Sociology**, v. 13, n. 1, p. 443-464, 1987.

APÊNDICE A – Termo de participação e consentimento

Agradeço sua participação nesta entrevista. Meu nome é Vinícius da Silva Matos e sou mestrando em Ciências Contábeis do PPGCC/UFRJ. A pesquisa está sendo conduzida sob orientação da Professora Dra. Ana Carolina Pimentel Duarte da Fonseca, da FACC/UFRJ, e busca analisar as respostas estratégicas apresentadas pela Marinha do Brasil às pressões institucionais exercidas para a implementação dos procedimentos contábeis patrimoniais preconizados na IPSAS 17, segundo a percepção de seus contadores.

Sendo assim, o escopo deste trabalho são as práticas contábeis de: reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens móveis e imóveis; respectiva depreciação, amortização ou exaustão; e reavaliação e redução ao valor recuperável (exceto para bens do patrimônio cultural e de infraestrutura).

Participo que os dados coletados nesta entrevista serão acessados exclusivamente por mim, com a finalidade única de construção da pesquisa de mestrado. Participo ainda que a sua identidade será mantida em sigilo, a sua participação é absolutamente voluntária e você pode interrompê-la a qualquer momento, se assim desejar.

Se o senhor(a) estiver de acordo em prosseguir, por favor, date e assine abaixo.

Rio de Janeiro, de 2018.

Ass: _____.

Caso queira receber o(s) trabalho(s) resultante(s) desta pesquisa, por favor, informe no campo abaixo o seu endereço de e-mail:

_____.

Meus contatos: (21) 97000-8866 / vini_matos83@hotmail.com

Título do trabalho: Respostas estratégicas ao processo de implementação de práticas contábeis oriundas da IPSAS 17: o caso da Marinha do Brasil.

VINÍCIUS DA SILVA MATOS

APÊNDICE B – Cálculo dos parâmetros médios de depreciação das contas Embarcações e
Aeronaves

| EMBARCAÇÕES | Valor Residual | Vida Útil | Taxa Anual |
|--|----------------|-----------|------------|
| Meios de Superfície | 10% | 30 | 3,00% |
| Submarinos | 10% | 35 | 2,57% |
| Embarcações do Sistema de Segurança do Tráfego Aquaviário (SSTA) | 10% | 30 | 3,00% |
| Média – Embarcações | 10% | 31,7 | 2,84% |
| AERONAVES | Valor Residual | Vida Útil | Taxa Anual |
| Helicóptero de Esclarecimento e Ataque | 10% | 16 | 5,63% |
| Helicóptero Anti-Submarino | 30% | 4 | 17,50% |
| Helicóptero de Instrução | 30% | 13 | 5,38% |
| Helicóptero de Emprego Geral | 30% | 12 | 5,83% |
| Avião de Interceptação e Ataque | 30% | 20 | 3,50% |
| Média – Aeronaves | 26% | 13 | 5,69% |

Fonte: Elaborado pelo autor a partir de dados do SisMat Web.

ANEXO A – Estudo interno sobre o Sistema Integrado de Administração de Serviços
(SIADS)

MARINHA DO BRASIL
DIRETORIA DE FINANÇAS DA MARINHA
DIVISÃO DE NORMAS TÉCNICAS
MEMÓRIA Nº 06-11/2018

Assunto: Sistema Integrado de Administração de Serviços (SIADS)

1 - Introdução

Considerando a importância da informação patrimonial e a relevância dessa para a informação de custos, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), diante dessa lacuna, vislumbrou a necessidade de uma ferramenta capaz de evidenciar a informação do patrimônio em conformidade com o modelo contábil estabelecido pelo Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI).

O Sistema Integrado de Administração de Serviços (SIADS), sob a ótica do Tesouro Nacional, representa uma solução para o gerenciamento das informações patrimoniais do Governo Federal em diversas áreas de atuação.

O projeto tem como objetivo tornar a ferramenta totalmente em conformidade com a legislação vigente, facilitar o processo de integração com os sistemas estruturantes do Governo Federal, otimizar a entradas de bens, garantir uma melhor interface com o usuário e torná-lo um ambiente mais agradável a seus usuários.

O SIADS, que originalmente era controlado pelo SERPRO, migrou para a STN e é considerado uma tendência para toda a Administração Pública no médio prazo, possui uma tecnologia semelhante à do SIAFI e é considerado, pela STN, como de baixo custo em relação ao mercado.

A Gestão do Sistema é realizada da seguinte forma:

- **STN** – Gestão da ferramenta, levantamento das necessidades e especificação da solução;
- **SPOA MF (Subsecretaria de Planejamento, Orçamento e Administração do Ministério da Fazenda)** – Gestão Contratual, Relacionamento com o SERPRO para desenvolvimento e Administração Financeira; e
- **SERPRO** – Agente de desenvolvimento das ferramentas de Tecnologia da Informação.

Nos dias 18 e 19/04/17, em Brasília, foi realizado IV Simpósio sobre o Sistema de Contabilidade Patrimonial - SIADS. Tal evento teve como finalidade disseminar o uso do SIADS, enquanto solução tecnológica, para gestão dos bens móveis no âmbito do Governo Federal.

O Sistema foi apresentado como solução para gerir a área de Gestão de materiais (consumo e permanente), porém muitas ferramentas ainda estão em evolução com a previsão de prontificação para 2019, como por exemplo a reavaliação e redução ao valor recuperável. Cabe acrescentar que algumas funcionalidades ainda encontram-se na versão antiga do SIAFI.

No momento há 16 órgãos usuários do Sistema SIADS em produção, dentre eles: o Ministério da Defesa e a Escola Superior de Guerra; 07 órgãos em fase de implantação, dentre eles o Hospital das Forças Armadas; 06 órgãos em fase de contratação; e 06 órgãos com interesse de

MARINHA DO BRASIL

(Continuação da Memória nº 06-11/2018, da DFM.....)

contratação. Durante o IV Simpósio SIADS, a Subsecretária de Contabilidade Pública da STN, Sra. Gildenora Batista Dantas Milhomem, informou que existe previsão de que a utilização do SIADS seja obrigatória para todos os órgãos do Governo Federal a partir de 2019. Esta informação foi novamente apresentada pela Sra. Rosilene Oliveira de Souza, Coordenadora de Custos da STN, por ocasião do Encontro das Setoriais de Contabilidade, ocorrido nos dias 29 e 30 de agosto de 2017.

Durante o VI Encontro de Gestão de Custos do Setor Público, realizado no dia 21 de novembro de 2017, em Brasília, ao ser questionada se o órgão que tem sistema próprio e já realiza os procedimentos para depreciação teria que abandonar o Sistema a partir de 2019, a Sra. Gildenora esclareceu que poderia ser verificado a possibilidade de integração, pois a intenção não seria aumentar os custos das entidades. Além disso, mencionou que o uso do SIADS seria recomendado possivelmente em outro instrumento a ser expedido pelo Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão (MP). Por fim, comentou que para tratamentos específicos (prazo de adesão, adequação do sistema e custos) é necessário contactar a STN.

O referido Sistema é uma excelente ferramenta para os órgãos que não possuem um sistema para controlar os seus bens ou possuem gastos elevados com os mesmos. No caso da Marinha do Brasil (MB), foi desenvolvido o Sistema de Material (SISMAT), visando cumprir a Lei nº 4.320/64. Este sistema foi desenvolvido em linguagem Paradox. No entanto, a partir do ano de 2010, devido às mudanças contábeis (convergência da contabilidade aos padrões internacionais, mudança do Plano de Contas e a transparência pública), teve sua versão alterada para web.

2 - Conceitos Primários

2.1 - Gestão de Material na MB

A Gestão de Material compreende as atividades de natureza administrativa e contábil que tem como finalidade o controle patrimonial de bens da Fazenda Nacional e a fiscalização da atuação dos agentes responsáveis pela administração ou guarda desses bens.

2.2 - SIADS

Trata-se de uma solução que possibilita ao órgão da Administração Pública o controle completo e efetivo de seu estoque de materiais, dos bens patrimoniais e dos serviços de transporte.

O sistema possibilita que o fato administrativo seja efetuado concomitantemente com o registro contábil (integração on-line com o SIAFI); está adequado ao padrão definido para identificação de materiais (*Federal Supply Classification*); e preparado para gerar informações de custos, contribuindo para melhorar a gestão do gasto público.

2.3 - SISMAT

É uma ferramenta desenvolvida pela Diretoria de Finanças da Marinha (DFM) que visa à facilitação das atividades inerentes à Gestão de Material, permitindo o registro e o controle do material de todas as suas Organizações Militares (OM). Atualmente, encontram-se disponíveis duas versões do SISMAT: *web* e *offline*.

A versão *web*, disponível para todas as OM, exceto Adidâncias, utiliza base centralizada e pode ser acessada em qualquer estação de trabalho com acesso à intranet. A versão *offline* encontra-se disponível apenas para os navios, quando em viagem ao mar.

MARINHA DO BRASIL

(Continuação da Memória nº 06-11/2018, da DFM.....)

3 - Conceitos Secundários

3.1 - Sistema OTAN de Catalogação (SOC)

Sistema único de catalogação desenvolvido pelos países membros da Organização do Tratado do Atlântico Norte (OTAN), o qual é gerenciado pelo "*National Directors on Codification*" (AC/135), com a finalidade de aumentar a eficiência dos sistemas logísticos das nações participantes da OTAN.

O Brasil assinou acordo de patrocínio com o grupo OTAN de Diretores Nacionais da Catalogação (AC/135) para participação como usuário do SOC, sendo o Centro de Apoio a Sistemas Logísticos de Defesa (CASLODE) o órgão brasileiro interlocutor com aquele Sistema. Dessa forma, o Sistema de Catalogação da Marinha do Brasil (SCMB) deve manter compatibilidade com a estrutura de dados do SOC e com o sistema utilizado pelo CASLODE.

3.2 - Sistema Militar de Catalogação (SISMICAT)

Foi instituído pelo Ministério da Defesa com a finalidade de desenvolver as atividades de catalogação de material no âmbito das Forças Armadas. O SISMICAT tem como Órgão Operacional Central o CASLODE, a quem cabe coordenar e centralizar as informações nele contidas.

3.3 - Número de Estoque (NE)

É o principal código atribuído a um item de suprimento, em um determinado sistema de material, ou seja, aquele que o individualiza dentro desse sistema. No SCMB, os NE utilizados são o "*NATO Stock Number*", o Número Brasileiro de Estoque e o Número de Estoque Brasileiro; este último em caráter excepcional e diante da impossibilidade de atribuição dos anteriores.

3.4 - *NATO Stock Number* (NSN)

Número de Estoque adotado pela OTAN, composto de treze dígitos, sendo que os primeiros quatro formam o código de grupo-classe, os dois seguintes indicam o Índice de Procedência de Catalogação (IPC), ou seja, o Centro Nacional de Catalogação (CNC) que primeiro catalogou o item, e os sete dígitos finais não são significativos, contudo, são atribuídos para um e somente um item de suprimento dentro do país codificador.

3.5 - Número Brasileiro de Estoque (NBE)

É o NE adotado pelo SISMICAT, tem o IPC 19 e obedece à mesma estrutura do NSN.

3.6 - Número de Estoque Brasileiro (NEB)

É o NE provisório adotado pelo SCMB, tem o IPC BR, obedece à mesma estrutura do NSN e é atribuído somente pela COA em casos excepcionais.

4 - Características do SIADS

4.1 - Foi desenvolvido para substituir sistemas particulares ou próprios que não tivessem um controle significativo ou adequado;

4.2 - A STN é responsável financeiramente pelo desenvolvimento e manutenção do sistema;

MARINHA DO BRASIL

(Continuação da Memória nº 06-11/2018, da DFM.....)

4.3 - O SERPRO é responsável pela execução do desenvolvimento, manutenção e armazenamento dos dados;

4.4 - Sistema processado pelo Serviço de Emulação 3270 e parte na web;

4.5 - O Sistema foi desenvolvido já integrado com o SIAFI;

4.6 - Visa a melhoria do gasto público e a transparência pública;

4.7 - Utilizado desde de 1990 internamente apenas na STN e atualmente por outros órgãos; e

4.8 - Desenvolvido para corroborar com os preceitos estabelecidos na Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, que obriga a Administração Pública a estabelecer registros analíticos do patrimônio, respaldando os dados sintéticos, hoje evidenciados no SIAFI;

5 - Características do SISMAT

5.1 - Desenvolvido para corroborar com os preceitos estabelecidos na Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, que obriga a Administração Pública a estabelecer registros analíticos do patrimônio, respaldando os dados sintéticos, hoje evidenciados no SIAFI;

5.2 - Em utilização na MB deste de 1992;

5.3 - Mantido e controlado pela DFM;

5.4 - Visa a melhoria do gasto público e a transparência pública; e

5.5 - Desenvolvido em web (JAVA e Oracle/ PostgreSQL).

6 - Vantagens e Desvantagens do SIADS

6.1 - Vantagens:

6.1.1 - Integração com o Tesouro Gerencial desde a sua concepção, realizando a depreciação automática no SIAFI;

6.1.2 - Racionalização de custos e mão de obra para os órgãos, desde que possuam custos altos com outro sistema;

6.1.3 - Possui uma implantação a distância (IAD), através de tutorial e curso;

6.1.4 - Permite realizar o cadastro de múltiplos itens de material, gerando o nº patrimonial individualizado, desde que todos os itens envolvidos tenham as mesmas características;

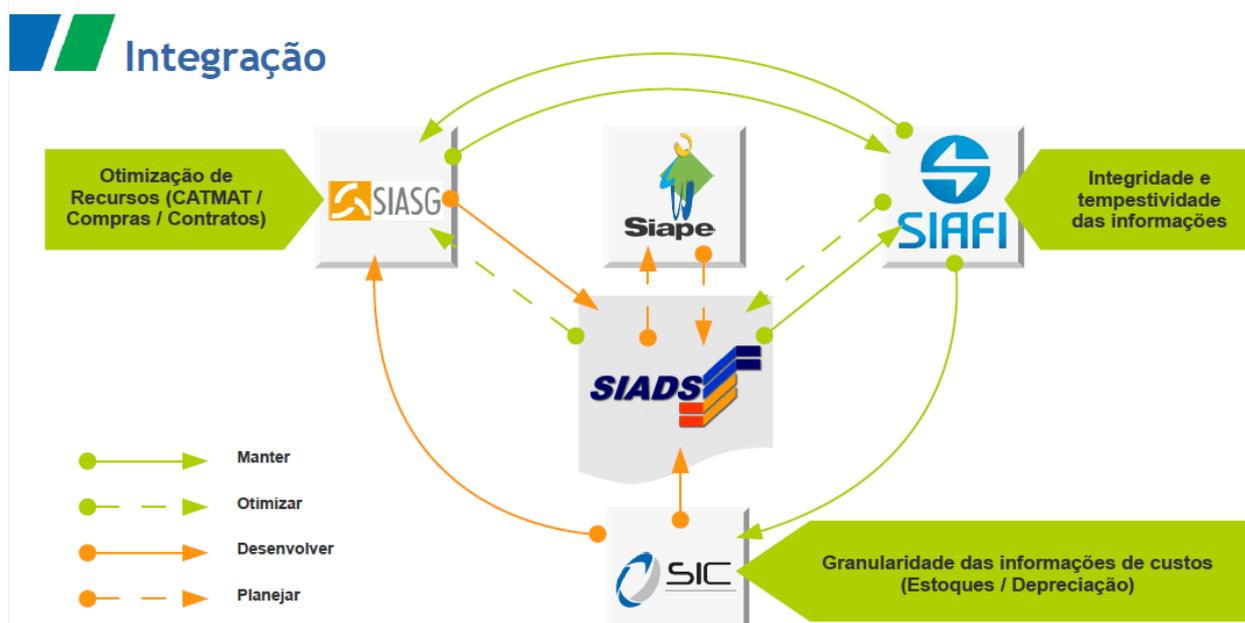
6.1.5 - Possui o inventário eletrônico que reduz os processos de trabalho com modernas práticas de controle de material, com funcionalidade mobile, permitindo que através do aplicativo de celular se possa auditar o bem;

6.1.6 - Otimização do estoque - Otimiza entradas, requisições e saídas de materiais, com intuito de minimizar as demandas de apuração especial para correção de erros em documentos, cuja situação não permita que o usuário o faça;

6.1.7 - O SIADS proporciona confiabilidade e consistência nas informações, além de evitar o retrabalho;

6.1.8 - As transações realizadas no SIADS refletem de forma automática no SIAFI e SIASG;

6.1.9 - Migração para web; Integração entre os sistemas estruturantes do Governo Federal, conforme demonstrado na figura abaixo:



6.1.10 - Conciliação das contas - Para possibilitar o batimento das contas de forma eficaz, tempestiva e automática entre o RMA ou RMB x Inventário x SIAFI, evitando, assim, divergências contábeis e físicas e restrições por parte dos órgãos de controle;

6.1.11 - Melhoria na Depreciação dos bens móveis - Uniformizar as funcionalidades de lançamento de depreciação (de 3 para 1). Apuração dos valores de depreciação com lançamento automático no SIAFI, proporcionando assim a tempestividade e a confiabilidade na informação de custo para os órgãos que utilizam o SIADS;

6.1.12 - Quantificação do custo de determinado setor, a emissão de relatório gerencial, consulta de materiais disponíveis em estoque, consumo médio e ressurgimento (o ideal a adquirir até a próxima compra);

6.1.13 - Possibilita a transferência de materiais entre UG dentro do mesmo órgão carregando junto a depreciação do bem, baixa administrativa para bens extraviados e perdidos com eventos contábeis gerando baixa no SIAFI, a identificação do responsável pelo bem, inventário eletrônico, controle de frota (cadastro dos veículos, motoristas, multas, acidente, manutenção, abastecimento, se consomem além do que programado e verifica a necessidade de manutenção ou substituição do veículo);

6.1.14 - Durante o inventário é possível registrar o CPF de quem está fazendo a coleta de dados e possibilita o relatório de fechamento detalhado. Caso haja alguma divergência, ficará registrado o nome de quem realizou o ajuste. Além disso, caso haja alteração na requisição pelo autorizador, essa mudança também ficará registrada. O sistema demonstra a quantidade de produto disponível e quantas requisições para o mesmo produto existem para atendimento; e

6.1.15 - É possível ser integrado ao Tesouro Transparente, disponível no endereço: <<http://www.tesourotransparente.gov.br>>. Cabe ressaltar que nesse endereço é possível acessar o Portal de Custos do Governo Federal, disponibilizado no dia 20 de novembro de 2017 para ser consumido pelo cidadão médio, gestor público, especialistas e Academia.

6.2 – Desvantagens:

MARINHA DO BRASIL

(Continuação da Memória nº 06-11/2018, da DFM.....)

6.2.1 - Possui um alto custo mensal para a MB:

- Valor por registro de itens: R\$ 0,14.
- Quantidades de itens no CADBEM e SISTOQUE (aproximadamente): 23.766.778.
- Valor mensal estimado para o registro de itens: R\$ 3.327.348,92.
- Assinatura Mensal: R\$ 3.100,00.
- Valor total estimado a ser pago pela MB mensalmente: R\$ 3.330.448,92.
- Valor total estimado a ser pago pela MB anualmente: R\$ 39.965.387,04.

6.2.2 - Serviços opcionais:

6.2.2.1 - Utilização do Software de Implantação - O valor a ser pago pelo órgão para utilização do software será em parcela única, a ser paga no final da implantação. O valor previsto para acima de 100.000 registros migrados é de R\$ 24.143,68.

6.2.2.2 - Consultoria técnica - Adicionalmente, o órgão poderá contratar o SERPRO para prestar consultoria para geração de arquivos ou apoio técnico para uso do software de migração.
 • Preço Consultoria Técnica Hora: R\$ 394,19. Estima-se que entre 30 e 60 horas de consultoria.
IMPORTANTE: O órgão pagará apenas as horas de consultoria executadas.

6.2.3 - Os navios não terão como utilizar o SIADS, pois não existe o módulo offline, nesse caso, seria necessário operar com os dois Sistemas: o SIADS para OM de terra e o SISMAT-web/offilne para os navios, o que causaria o aumento de custos;

6.2.4 - Sua disponibilidade aos usuários são 5 dias por semana, das 7hs às 22hs.

6.2.5 - Atualmente ele é processado pelo Serviço de Emulação 3270. Apenas a parte do inventário, requisição de consumo e pedido estão no módulo web;

6.2.6 - Na migração dos dados do SISMAT para o SIADS, teríamos que disponibilizar todos os itens para que pudessem ser cadastrados na tabela do SIADS. A MB teria que cadastrar todas as UG (OM) e todas as UORG (Unidade Organizacional - incumbências) de cada UG.

6.2.7 - Os códigos dos itens são incluídos automaticamente com base no CATMAT(não obrigatório para MB conforme Portaria SAF nº 2.050/92) e não conforme SOC/SISMICAT/NBE/NEB;

6.2.8 - Não possuí, no momento, a funcionalidade de reavaliação e redução a valor recuperável. Somente ficarão prontas em 2019;

6.2.9 - Necessidade de capacitar novamente o pessoal a MB;

6.2.10 - Longo tempo de migração dos dados de toda a MB, pois cada OM terá que fazer as verificações e compatibilizações de seus itens no sistema e fisicamente, pois as informações patrimoniais seriam alteradas;

6.2.11 - Treinamento de implantação é um curso com prova via EAD;

6.2.12 - Treinamento presencial é custeado pelo órgão solicitante.

MARINHA DO BRASIL

(Continuação da Memória nº 06-11/2018, da DFM.....)

7 - Vantagens e Desvantagens do SISMAT

7.1 - Vantagens:

7.1.1 - A DFM é responsável pelo desenvolvimento, manutenção e armazenamento dos dados. Atualmente esta Diretoria efetua o pagamento anual com licença da ORACLE no valor de R\$ 71.000,00 para o SISMAT-web;

7.1.2 - Já implantado em todas as OM de Terra e Navios que possuem a Gestoria de Material;

7.1.3 - 100% das OM da MB já foram capacitadas para utilização do SISMAT-web e SISMAT *Offline*, no caso dos Navios;

7.1.4 - Sua disponibilidade aos usuários são 7 dias por semana, 24hs por dia;

7.1.5 - Os navios podem utilizar o SISMAT estando com acesso a Rede de Controle Interno da Marinha (RECIM) (*Sismat-web*) ou até mesmo em comissões sem acesso a RECIM (Sistema *Offline*), não precisando interromper o uso do sistema durante comissões;

7.1.6 - Possui funcionalidades já desenvolvidas das quais não possui no SIADS, como: o reavaliação dos bens móveis e redução ao valor recuperável. Possui, ainda, Nota de Movimentação de Material (NMM) específica que refletem nos Demonstrativos anteriormente mencionados. As regras do Centro de Custo, por atividade, já encontra-se em homologação;

7.1.7 - Sistema todo desenvolvido em plataforma web, sendo totalmente amigável e de fácil utilização por parte dos usuários;

7.1.8 - É possível realizar a integração com o SIAFI;

7.1.9 - Mão de obra de desenvolvimento de demandas evolutivas, manutenção e análise própria da MB;

7.1.10 - Todo o conhecimento de TI, Normas e Custos estão agregados na DFM; e

7.1.11 - Catalogação dos itens de estoque na MB seguem os requisitos do SOC e SISMICAT, que no âmbito da Força culmina no NBE.

7.2 - Desvantagens:

7.2.1 - Atualmente não se encontra integrado com o SIAFI, mas durante o Seminário realizado em Brasília foi consultado junto a um representante da SERPRO a possibilidade de existir ferramentas que possibilitassem a integração do SISMAT com o SIAFI, assim como se pretende realizar com o SAFIN. De acordo com o representante da SERPRO, é possível desde que seja avaliado as questões de certificação digital. Cabe ressaltar que, embora atualmente seja uma desvantagem, as regras de negócios já se encontram em fase de elaboração, com previsão de que a referida integração seja finalizada em 2019.

8 - Procedimentos para Contratação:

A contratação do SIADS é direta e poderá ser por dispensa de licitação com fulcro no inciso XVI do art. 24 da Lei 8.666/93, tendo em vista ser o SERPRO entidade integrante da Administração Pública. Será contratado: direito de uso de todos os módulos existentes no sistema; disponibilidade 05 dias por semana das 7h às 22h; até 2000 acessos simultâneos; atendimento ao usuário pela Central de Atendimento Serpro; Armazenamento e Recuperação de dados. O passo a passo para a contratação é realizado da seguinte forma:

MARINHA DO BRASIL

(Continuação da Memória nº 06-11/2018, da DFM.....)

- 8.1 - O órgão interessado encaminha Ofício para a Subsecretaria de Contabilidade Pública (SUCON/STN), solicitando autorização de uso do sistema;
- 8.2 - O SUCON/STN expede Ofício de resposta ao órgão solicitante e um Ofício comunicando ao SERPRO sobre o órgão interessado no uso do SIADS;
- 8.3 - O SERPRO entra em contato com o órgão para iniciar as tratativas para formalização contratual;
- 8.4 - O SERPRO encaminha proposta comercial para validação dos termos pelo órgão interessado, equalizando o entendimento da proposta;
- 8.5 - O órgão interessado gera minuta de contrato para uso do SIADS ou solicita ao SERPRO que encaminhe minuta de contrato padrão;
- 8.6 - O órgão interessado e SERPRO finalizam a negociação contratual e assinam contrato para uso do SIADS; e
- 8.7 - O órgão interessado providencia a publicação do extrato do contrato no Diário Oficial da União.

9 - Procedimentos para a implantação do SIADS em novas Unidades Gestoras:

- 9.1 - Órgão contratante fecha cronograma, junto à COINC/STN, das atividades para implantação do sistema;
- 9.2 - Equipe SIADS/TESOURO/MF prepara ambientes de treinamento e produção no sistema para Órgão contratante e habilita cadastradores parciais e equipe de implantação no sistema;
- 9.3 - Equipe SIADS/TESOURO/MF treina equipe de implantação da UG contratante nos Subsistemas CADORG (Cadastro de Unidades Organizacionais) e CADMAT (Cadastro de Material), presencial ou a distância;
- 9.4 - Órgão contratante cadastra estrutura organizacional da(s) UG(s) identifica e personaliza itens de material nos ambientes de treinamento e produção;
- 9.5 - Equipe SIADS/TESOURO/MF treina equipe de implantação da UG contratante nos Subsistemas ESTOQUE/PATRIMÔNIO (presencial ou a distância);
- 9.6 - UG contratante cadastra/implanta (manual/eletronicamente) itens de consumo e permanente no sistema com supervisão da equipe SIADS/TESOURO/MF; e
- 9.7 - Equipe SIADS/TESOURO/MF treina os usuários do órgão contratante no sistema (presencial ou a distância).

9.8 - Tipos de implantação:

Implantação Manual – Indicada para Unidades Gestoras que tenham até 20.000 itens. A equipe de implantação do sistema na Unidade Gestora realiza lançamentos no Sistema através das transações de cadastramento (Digitação de dados); e

Implantação eletrônica – O SERPRO faz uma leitura da base de dados do órgão e cria a regra de negócio (só para grande vultos de patrimônio). Além disso, a equipe de implantação do sistema realiza correlação de dados automaticamente através de ferramenta de migração na seguinte ordem:

- . Correlação de itens de material quanto a descrição, Unidade de Fornecimento e Conta Contábil;
- . Correlação do cadastro de Unidades Organizacionais; e

MARINHA DO BRASIL

(Continuação da Memória nº 06-11/2018, da DFM.....)

.....
 . Efetivação de saldos físicos e contábeis conciliados.

9.9 - Há a possibilidade de treinamento à distância e encontros presenciais, no entanto, quanto ao deslocamento de técnicos do Tesouro, para apresentar ou ministrar treinamentos fora de Brasília, o órgão contratante arcará com as despesas de diárias e passagens de dois técnicos da Equipe SIADS/TESOURO/MF.

10 - Conclusão

O presente estudo teve por objetivo avaliar as características, vantagens e desvantagens dos Sistemas SIADS e SISMAT. Considerando que os navios são elementos importantes para o cumprimento da atividade-fim da MB, suas peculiaridades podem ser consideradas como maior óbice para implantação do SIADS na MB.

O SISMAT atende às mudanças introduzidas na contabilidade do setor público, como a convergência aos padrões internacionais e com a mudança de foco orçamentário para patrimonial, com vistas à melhoria na informação contábil, conforme previsto nas Normas Brasileiras de Contabilidade.

Esse Sistema já efetua ou poderá efetuar todas as funções que são realizadas pelo SIADS. Em relação à integração do SISMAT com o SIAFI, embora atualmente esteja na fase de elaboração das regras de negócios, demandaria um prazo de apenas 10 meses para ser colocado em produção a nova versão do Sistema. O inventário eletrônico com funcionalidade mobile dependeria de autorização da Diretoria de Tecnologia da Informação da Marinha (DCTIM).

Há uma previsão de que apenas a partir de 2019 o SIADS possua todas as funcionalidades do SISMAT indicadas no item 7.1.6 e sua utilização seja obrigatória para todos os órgãos da Administração Pública Federal. A obrigatoriedade do referido sistema pela Administração Pública Federal está sendo articulada atualmente entre a STN e a Secretaria de Gestão do Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão. A intenção é que a normatização seja divulgada em seus canais institucionais de comunicação.

Cabe ressaltar que, de acordo com a Subsecretária de Contabilidade Pública da STN, a intenção não é aumentar os custos das entidades que já possuem sistema próprio e que para tratamentos específicos (prazos de adesão, adequação do sistema e custos) seria necessário contactar a STN. Em um primeiro momento, é importante ressaltar que seria necessário operar com os dois Sistemas na MB: o SIADS para OM de terra e o SISMAT-*web/offline* para os navios em comissão, o que causaria o aumento de custos.

Outro aspecto desfavorável a implantação do SIADS na MB, refere-se aos códigos dos itens que são incluídos automaticamente com base no CATMAT e não conforme SOC/SISMICAT/NBE/NEB.

Com vistas à apreciação da proposta orçamentária de 2019, ao acompanhamento e à fiscalização orçamentária a que se referem o art. 70 e o inciso II do § 1º do art. 166 da Constituição, foi assegurado no art. 125 da Lei nº 13.707/18 (diretrizes para elaboração e execução da Lei Orçamentária de 2019), a possibilidade dos membros e órgãos competentes dos Poderes da União, inclusive ao Tribunal de Contas da União, Ministério Público Federal e Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União terem o acesso irrestrito, para consulta, a diversos sistemas, inclusive ao SIADS.

Por fim, destaca-se que o único custo mensal estimado para o SISMAT é avaliado em R\$ 5.916,00 (R\$ 71.000,00 anualmente). Por outro lado, a implantação do SIADS na MB

MARINHA DO BRASIL

(Continuação da Memória nº 06-11/2018, da DFM.....)

representaria um aumento de custo mensal estimado em R\$ R\$ 3.330.448,92 (R\$ 3.100,00. referente à assinatura mensal mais R\$ 3.327.348,92 referente ao registro de itens, que varia de acordo com a quantidade de itens existentes) ou custo anual estimado em R\$ 39.965.387,04. Dessa forma, em um primeiro momento, o valor total do custo mensal estimado para utilização dos dois sistemas representaria R\$ 3.336.364,92 (R\$ 3.330.448,92 para a utilização do SIADS mais R\$ 5.916,00 referente à utilização do SISMAT para os navios em comissão) conforme apresentado nos itens 6.2.1 e 7.1.1.

Em face do exposto, esta Diretoria entende que não seria interessante a adoção do SIADS pela MB, em razão dos motivos citados anteriormente e ao fato de que a Administração Pública Federal encontra-se diante de um cenário de restrição orçamentária. A adesão ao SIADS demandaria um custo anual estimado de R\$ 39.965.387,04 à Força. Em relação à desvantagem do SISMAT não estar integrado ao SIAFI atualmente, ressalta-se que essa fraqueza já está sendo mitigada com ações em andamento.

Rio de Janeiro, RJ, em 22 de agosto de 2018.

Elaborado por:

Capitão de Fragata (IM)
Chefe do Departamento de Contabilidade

Capitão de Corveta (IM)
Encarregado da Divisão de Análise Gerencial

Capitão de Corveta (IM)
Encarregada da Divisão de Normas Técnicas

Primeiro-Tenente (RM2-T)
Encarregado da Seção de Desenvolvimento e
Manutenção do SISMAT

Primeiro-Sargento-PL
Auxiliar da Seção de Coordenação e Revisão de Normas sobre Gestão de Material

Aprovado por:

Contra-Almirante (IM)
Diretor

ASSINADO DIGITALMENTE

ANEXO B – Ofício nº 203/SGM-MB sobre Sistema de Controle de Material na Marinha do
Brasil



MARINHA DO BRASIL

SECRETARIA-GERAL DA MARINHA
 Esplanada dos Ministérios, Bloco “N” - 6º andar
 CEP: 70055-900 - Brasília-DF
 (61) 3429-1130 - sgm.secom@marinha.mil.br

Ofício nº 203/SGM-MB
 GL/AM/30
 030

Brasília, 25 de setembro de 2018.

A Sua Excelência o Senhor
FRANSELMO ARAÚJO COSTA
 Secretário de Organização Institucional do Ministério da Defesa – SEORI/SG-MD
 Esplanada dos Ministérios, Bloco “Q”, 1º andar
 70049-900 – Brasília – DF

Assunto: Sistema de Controle de Material na Marinha do Brasil

Senhor Secretário,

1. Cumprimento Vossa Excelência e passo, então, a participar-lhe que a Marinha, desde 1992, vem utilizando um Sistema próprio para a gestão dos seus bens (permanentes e de consumo), o Sistema de Controle de Material (SISMAT), que foi desenvolvido em atendimento aos preceitos da Lei n.º 4.320/1964, a qual obriga a Administração Pública a estabelecer registros analíticos do patrimônio, respaldando dados sintéticos, hoje, evidenciados no SIAFI.

O SISMAT, por ter sido criado pela própria MB, possui customizações que atendem às especificidades da Força, como por exemplo, funcionar *off-line*, requisito este que permite seu uso por parte dos meios navais, e atende às mudanças introduzidas na contabilidade do setor público. Sua disponibilidade aos usuários é de 7 dias por semana, durante 24hs por dia. Além disso, o seu custo de manutenção presente se restringe praticamente à licença anual do *Oracle*, ou seja, cerca de R\$ 71.000,00. Esse Sistema, atualmente, comporta em seus registros em torno de 23.766.778 itens e a sua integração ao SIAFI já se encontra em andamento, com previsão de conclusão para 2019.

2. Nesse contexto, a Marinha do Brasil, por meio desta Secretaria-Geral, vem acompanhando a iniciativa meritória da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) em implantar, no âmbito dos Órgãos Federais, o Sistema Integrado de Administração de Serviços (SIADS), como uma solução para o gerenciamento das informações patrimoniais. Inclusive, representantes da MB tiveram a oportunidade, durante o IV Simpósio SIADS, de ouvir da Senhora Subsecretária de Contabilidade Pública, que esse Sistema, a partir de 2019, deverá se tornar obrigatório para todos os Órgãos da Administração Pública Direta.

O eventual caráter compulsório imposto à adoção do SIADS trouxe a esta Secretaria-Geral bastante preocupação, não só pelo fato do mesmo não possuir as customizações necessárias às especificidades da MB, mas também pelo mesmo ser oneroso. Especificamente, no que se refere a este último viés, para uma organização do porte da Marinha (23.766.778 itens cadas-

trados) seus custos seriam, de acordo com estudos iniciais, da ordem de R\$ 3.330.448,92 por mês, incluindo a assinatura mensal, ou seja, R\$ 39.965.387,04 por ano, que ainda seriam acrescidos pela sua implantação, que monta R\$ 24.143,68 e pelas eventuais consultas técnicas, que venham a ocorrer, as quais custariam R\$ 394,19/ hora.

3. O aspecto orçamentário, acima exposto, representaria significativo impacto adicional nas despesas discricionárias da MB, as quais já se encontram extremamente limitadas, em função da situação restritiva ora vivenciada. Alia-se a este entendimento, o fato do gasto em lide se ater a uma finalidade, que já é atendida adequadamente por Sistema próprio da Marinha.

Destaco, ainda, que esse tema possivelmente seja também de interesse das outras Forças e que, salvo melhor juízo, uma ação proativa, antes da publicação de normativo acerca da adoção obrigatória do SIADS, poderia excluir de tal obrigatoriedade os órgãos que já possuem Sistema próprio para a gestão de seus bens.

4. Finalmente, disponibilizo a Vossa Excelência, nesta Secretaria-Geral, o seguinte contato para quaisquer tratativas acerca do assunto em análise:

Capitão de Fragata (IM)

Telefone:

E-mail: [REDACTED]@marinha.mil.br.

Atenciosamente,

Almirante de Esquadra
Secretário-Geral

Capitão-Tenente (AA)
Ajudante de Ordens

AUTENTICADO DIGITALMETE

Cópias:

EMA

GCM

DFM

Arquivo

ANEXO C – Consulta às notas explicativas do balanço patrimonial da MB no período de
2010 a 2014

| | DESCRIÇÃO | CONTEÚDO |
|---|--|--|
| 1 | Apresentação das Demonstrações Contábeis | As demonstrações foram elaboradas em consonância com a Lei nº 4.320/1964 e com as normas editadas pelo Órgão Central de Contabilidade do Governo Federal. |
| 2 | Introdução ou Alteração de Práticas Contábeis | <p>A partir do exercício de 2010 os Fundos do Comando da Marinha deixaram de contabilizar as contas contábeis de Cota (512110000 / 612110000), passando a contabilizar as de Sub-Repasse (512130100 / 612130100), na liberação dos recursos próprios vinculados ao Orçamento do exercício, conforme orientação da CCONT/STN (852001 - FUNDO DE DESENV. DO ENSINO PROF. MARÍTIMO, 673006 - FUNDO NAVAL, 670101 - FUNDO NAVAL/CNBE e 670201 - FUNDO NAVAL/CNBW).</p> <p>De acordo com a Macrofunção 02.03.30 - Reavaliação, Redução a Valor Recuperável, Depreciação, Amortização e Exaustão na Administração Direta da União, Autarquias e Fundações, foi realizado, inicialmente, na UG/Gestão 773000/00001 - DIRETORIA DE FINANÇAS DA MARINHA, o registro da depreciação referente aos bens adquiridos no exercício de 2010, contabilizados nas contas contábeis 142123000 - MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS ENERGÉTICOS e 142123300 - EQUIPAMENTOS PARA ÁUDIO, VÍDEO E FOTO, conforme acordado com a CCONT/STN, estando previsto para no decorrer do exercício de 2011 o registro da depreciação referente aos bens contabilizados nas contas contábeis 142120200, 142122000 e 142125300, após o processo de Reavaliação ou Redução ao Valor Recuperável.</p> |
| 6 | Reavaliação e Redução ao Valor Recuperável | A Macrofunção acima mencionada estabelece que para os bens adquiridos em exercícios anteriores e que não apresentem uma base monetária confiável, ou seja, o seu valor justo, deverão ser submetidos previamente aos procedimentos de reavaliação ou redução ao valor recuperável, o que será implementado neste Comando no decorrer do exercício de 2011, conforme item anterior. |
| 7 | Variação Cambial | No exercício de 2010, além dos registros automáticos na UG COMANDO DA MARINHA - DIFERENÇA CAMBIAL (Códigos de UG 219999, 699999 e 899999), este Órgão apresentou uma despesa de variação cambial de R\$ 29.565.704,10 e uma receita de R\$ 4.744.152,94, resultando em uma variação cambial negativa de R\$ 24.821.551,16. Esta variação foi provocada pela compra de moeda estrangeira, e também devido às transferências de Sub-repasse da Setorial deste Órgão para suas Comissões Navais do Exterior. |
| 8 | Criação e Extinção de Órgãos e Unidades Gestoras | <p>No exercício de 2010 foram criadas as unidades gestoras, conforme informados abaixo:</p> <p>Foram criadas as seguintes Unidades Gestoras: 740002, 640002 e 840002 - COORD-GERAL PROG. DESENV. SUBMAR. NUCLEAR, Gestão 00001. 740003, 640003 e 840003 - COORD-GERAL PROG. DESENV. SUBMAR. NUCLEAR, Gestão 00001.</p> <p>Foram fundidas as seguintes UG:</p> <p>As UG 740300, 640300 e 840300 - CENTRO DE ARMAS DA MARINHA foram fundidas nas UG 740200, 640200 e 840200 - CENTRO DE MANUTENÇÃO DE SISTEMAS DA MARINHA, Gestão 00001.</p> <p>As seguintes UG tiveram novos códigos: 720301, 620301 e 820301 - INSTITUTO DE PESQUISAS DA MARINHA (antigas 747000, 647000 e 847000), Gestão 00001. 770004 - CAIXA DE CONST DE CASAS P/ PESSOAL DA MARINHA (antiga 778000), Gestão 00001. 781700 - SANATORIO NAVAL DE NOVA FRIBURGO (antigas 765706, 665706 e 865706), Gestão 00001.</p> |

| Nº | DESCRIÇÃO | CONTEÚDO |
|----|--|---|
| 1 | Apresentação das Demonstrações Contábeis | As demonstrações foram elaboradas em consonância com a Lei nº 4.320/1964 e com as normas editadas pelo órgão central de contabilidade do Governo Federal. |
| 2 | Introdução ou Alteração de Práticas Contábeis | De acordo com a Macrofunção 02.03.30 - Reavaliação, Redução a Valor Recuperável, Depreciação, Amortização e Exaustão na Administração Direta da União, Autarquias e Fundações, iniciou-se o registro da depreciação referente aos bens adquiridos no anos anteriores, contabilizados nas Contas Contábeis 142120200 - Aeronaves, 142122000 - Embarcações e 142125300 - Carros de Combate, as quais foram atualizadas pelo processo de Reavaliação ou Redução ao Valor Recuperável. |
| 6 | Reavaliação e Redução ao Valor Recuperável | Em fase de conclusão, neste Comando, dos procedimentos de Reavaliação ou Redução ao Valor Recuperável, para os bens adquiridos em exercícios anteriores das Contas Contábeis acima citadas. |
| 7 | Variação Cambial | Foram efetuados registros automáticos dos efeitos de variação cambial na UG COMANDO DA MARINHA - DIFERENÇA CAMBIAL (Códigos de UG 211999, 699999 e 899999). |
| 8 | Criação e Extinção de Órgãos e Unidades Gestoras | A UG 770004 - CAIXA DE CONSTR DE CASAS P O PESSOAL DO CM passou a ter o código 778000. |
| 9 | Integrações de saldos contábeis | Não ocorreu. |
| 10 | Ajustes de exercícios Anteriores | Os valores contabilizados no exercício 2011 diretamente na conta de <i>Ajustes de Exercícios Anteriores</i> são decorrentes de: * Compras centralizadas: devido à liquidação de RP não processado, utilizando-se as situações "P57 - RECEB. DE MATERIAL C/ DESP. REGISTRADA OUTRA UG" e "P60 - DESP. CAP. BENS MÓVEIS - COMPRAS CENTRALIZADAS" * Cancelamento de faturas: as Organizações Militares Prestadoras de Serviços (OMPS) cancelaram serviços a receber (evento 54.0.583 - BAIXA FORNEC. A RECEB. AJ. EX.ANT.) |
| 11 | Eventos Subsequentes | Situações: Não há fatos relevantes a serem mencionados. |

267/2011

ÓRGÃO: 52131 - COMANDO DA MARINHA

4º TRIM./2012

| Nº | DESCRIÇÃO | CONTEÚDO |
|----|--|--|
| 1 | Apresentação das Demonstrações Contábeis | As demonstrações foram elaboradas em consonância com a Lei nº 4.320/1964 e com as normas editadas pelo órgão central de contabilidade do Governo Federal. |
| 2 | Introdução ou Alteração de Práticas Contábeis | Foi dada continuidade ao contido na Macrofunção 02.03.30 - Reavaliação, Redução a Valor Recuperável, Depreciação, Amortização e Exaustão. De acordo com o cronograma interno da MB, continua o processo de implementação da contabilização da Depreciação dos bens adquiridos neste exercício, bem como dos bens já reavaliados (Embarcações, Aeronaves e Carros de combate, Máquinas e Equipamentos de Natureza Industrial, Equipamentos de Processamentos de dados e Veículos de Tração Mecânica). |
| 6 | Reavaliação e Redução ao Valor Recuperável | Foi dada continuidade ao processo de Reavaliação e Redução a Valor Recuperável referente às contas relacionadas no item 2. |
| 7 | Variação Cambial | Foram efetuados registros automáticos dos efeitos da variação cambial na UG - Comando da Marinha - Diferença Cambial (UG 211999, 699999 e 899999). |
| 8 | Criação e Extinção de Órgãos e Unidades Gestoras | Não houve ocorrência desse evento. |
| 9 | Integrações de saldos contábeis | Não houve ocorrência desse evento. |
| 10 | Ajustes de exercícios Anteriores | Em virtude do processo de Reavaliação e Redução a valor recuperável dos bens móveis, houve um aumento no registro de Ajustes de Exercícios Anteriores. |
| 11 | Eventos Subsequentes | Não houve ocorrência desse evento. |



CF (1m) ANTONIO



CT (T) ISABELLE

ÓRGÃO: 52131 - COMANDO DA MARINHA

2º QUAD / 2013

| Nº | DESCRIÇÃO | CONTEÚDO |
|----|--|--|
| 1 | Apresentação das Demonstrações Contábeis | As demonstrações foram elaboradas em consonância com a Lei nº 4.320/1964 e com as normas editadas pelo órgão central de contabilidade do Governo Federal. |
| 2 | Introdução ou Alteração de Práticas Contábeis | Não houve alteração nas práticas contábeis deste Órgão. |
| 3 | Reavaliação e Redução ao Valor Recuperável | Foi dada continuidade ao contido na Macrofunção 02.03.30 - Reavaliação, Redução a Valor Recuperável, Depreciação, Amortização e Exaustão do Manual do SIAFI. De acordo com o cronograma interno da MB, estão em processo de reavaliação por este Órgão, neste exercício, as contas contábeis 14212.06.00 - Aparelhos e Equipamentos de Comunicação, 14212.08.00 - Aparelhos, Equipamentos e Utensílios Médicos, Odontológicos, Laboratoriais e Hospitalares e 14212.42.00 - Mobiliário em Geral. |
| 4 | Varição Cambial | Foram efetuados registros automáticos dos efeitos da variação cambial na UG - Comando da Marinha - Diferença Cambial (UG 211999, 699999 e 899999). |
| 5 | Criação e Extinção de Órgãos e Unidades Gestoras | No 2º quadrimestre do exercício de 2013, foram criadas as seguintes Unidade Gestoras: - 711109 - CENTRO DE COMUNICAÇÃO SOCIAL DA MARINHA - RELATORA DO PLANO BÁSICO; - 720309 - RESERVA TÉCNICA DA SECRETARIA DE CIÊNCIA, TECNOLOGIA E INOVAÇÃO DA MARINHA; e - 765709 - POLICLÍNICA NAVAL DE CAMPO GRANDE. |
| 6 | Integrações de saldos contábeis | Não houve ocorrência desse evento. |
| 7 | Ajustes de Exercícios Anteriores | Em virtude do processo de reavaliação ou redução a valor recuperável dos bens móveis, houve registro de Ajustes de Exercícios Anteriores. |
| 8 | Eventos Subsequentes | Não houve ocorrência desse evento. |



ÓRGÃO: 52131 - COMANDO DA MARINHA

3º QUAD / 2013

| Nº | DESCRIÇÃO | CONTEÚDO |
|----|--|---|
| 1 | Apresentação das Demonstrações Contábeis | As demonstrações foram elaboradas em consonância com a Lei nº 4.320/1964 e com as normas editadas pelo órgão central de contabilidade do Governo Federal. |
| 2 | Introdução ou Alteração de Práticas Contábeis | Foi dada continuidade ao contido na Macrofunção 02.03.30 - Reavaliação, Redução a Valor Recuperável, Depreciação, Amortização e Exaustão do manual do SIAFI Web. De acordo com o cronograma interno da MB, continua o processo de implementação da contabilização da Depreciação dos bens adquiridos neste exercício, bem como dos bens já reavaliados. |
| 6 | Reavaliação e Redução ao Valor Recuperável | Encontra-se em andamento o processo de reavaliação dos bens adquiridos nos exercícios anteriores. |
| 7 | Variação Cambial | Foram efetuados registros automáticos dos efeitos da variação cambial na UG - Comando da Marinha - Diferença Cambial (UG 211999, 699999 e 899999). Conforme o item 6.9.1.1.1 da Macrofunção 02.03.18 do Manual do SIAFI, foram emitidas as 2013NL621001 e 2013NL621002, respectivamente, nas UG/Gestão 770100/00001 e 770200/00001, utilizando a taxa de câmbio 2,3426 de 31DEZ2013 |
| 8 | Criação e Extinção de Órgãos e Unidades Gestoras | Não houve ocorrência desse evento. |
| 9 | Integrações de saldos contábeis | Não houve ocorrência desse evento. |
| 10 | Ajustes de exercícios Anteriores | Em virtude do processo de Reavaliação e Redução a Valor Recuperável dos bens móveis, houve um aumento no registro de Ajustes de Exercícios Anteriores. |
| 11 | Eventos Subsequentes | Não houve ocorrência desse evento. |

1º TQM / 2014

| Nº | DESCRIÇÃO | CONTEÚDO |
|----|--|---|
| 1 | Apresentação das Demonstrações Contábeis | As demonstrações foram elaboradas em consonância com a Lei nº 4.320/1964 e com as normas editadas pelo Órgão Central de Contabilidade do Governo Federal. |
| 2 | Introdução ou Alteração de Práticas Contábeis | Foi dada continuidade ao contido na Macrofunção 02.03.30 - Reavaliação, Redução a Valor Recuperável, Depreciação, Amortização e Exaustão. De acordo com o cronograma interno da MB, continua o processo de implementação da contabilização da Depreciação dos bens adquiridos neste exercício, bem como dos bens já reavaliados (Aparelhos de Medição e Orientação; Aparelhos e equipamentos para Esportes e Diversões; Aparelhos e Utensílios Domésticos; Discotecas e Filtotecas; Equipamentos de Manobra e Patrulhamento; Equipamentos de Proteção, Segurança e Socorro; Instrumentos Musicais e Artísticos; Máquinas e Equipamentos Energéticos; Máquinas e Equipamentos Gráficos; Equipamentos para Áudio, Vídeo e Foto, Máquinas, Utensílios e Equipamentos Diversos; Máquinas, Instalações e Utensílios de Escritório; Máquinas, Ferramentas e Utensílios de Oficina; Equipamentos Hidráulicos e Elétricos; Máquinas e Equipamentos Agrícolas e Rodoviários; Semoventos e Equipamentos de Montaria; Veículos Diversos; Veículos Ferroviários; Peças não Incorporáveis a Imóveis; Equipamentos, Peças e Acessórios Aeronáuticos; Equipamentos, Peças e Acessórios de Proteção de Voo; Acessórios para Veículos; Equipamentos de Mergulho e Salvamento; Equipamentos, Peças e Acessórios Marítimos). |
| 3 | Reavaliação e Redução ao Valor Recuperável | Foi dada continuidade à Reavaliação e Redução a Valor Recuperável referente às contas relacionadas no item 2 e as demais contas contábeis representativas de Bens Móveis, visando a conclusão deste processo. Apesar de o prazo para este procedimento ter sido 31DEZ2014, há algumas poucas Unidades Gestoras que ainda não conseguiram concluir todas as contas em virtude da quantidade elevada de itens a serem avaliados. |
| 4 | Variação Cambial | Foram efetuados registros automáticos dos efeitos da variação cambial na UG - Comando da Marinha - Diferença Cambial (UG 211999, 699999 e 899999). |
| 5 | Criação e Extinção de Órgãos e Unidades Gestoras | Não houve ocorrência desse evento no último trimestre de 2014. |
| 6 | Integrações de saldos contábeis | Não há ocorrência desse evento na Marinha do Brasil. |
| 7 | Ajustes de Exercícios Anteriores | Em virtude do processo de reavaliação ou redução a valor recuperável dos bens móveis, houve um elevado registro de Ajustes de Exercícios Anteriores. |
| 8 | Eventos Subsequentes | Não houve ocorrência desse evento. |
| 9 | Registro de Ajustes de bens de uso especial | No exercício de 2014, conforme orientação emitida pelo Ofício 92/2014/SUCON/STN/MF-DF, este Órgão não efetuou o procedimento contábil para corrigir os efeitos da variação cambial na contabilização dos imóveis de uso especial em Unidade Gestora de moeda estrangeira. Assim, cabe ressaltar que as divergências entre o SPIUNet e o SIAFI encontradas nas UG 770100 - Comissão Naval Brasileira na Europa e na UG 770200 - Comissão Naval Brasileira em Washington referem-se exclusivamente à utilização de moeda estrangeira, uma vez que, o SPIUNet, ao contrário do SIAFI, ainda não permite a utilização de moeda estrangeira em seus registros. |

ANEXO D – Mensagem R251817Z/AGO/2016 da Diretoria de Finanças da Marinha sobre a implantação do Sismat-Web/offline e alteração da responsabilidade da estrutura dos navios

| | | | | |
|----------------------------|--------------------|-----------------------|-----------------------|---------------------------------------|
| Sigilo Ostensivo | Canal DD | Precedência | | Data-Hora R251817Z/AGO/2016 |
| | | Ação Rotina | Info Rotina | |

De: FINANS
Para: PRICOL SEGCOL, GPNEST, FORVAR, FCONST, FGREEN, CVCBCL, NPAUBA, NPATAI, NVTUBA
Info: COMESQ, SEGDIS, FORPER
Assunto: Implantação Sismat-Web/Offline e Alteração da Responsabilidade da Estrutura dos Navios

Texto: ROTINA
R251817Z/AGO/2016
DE FINANS
PARA PRIEAP, GPNEST, FORVAR, FCONST, FGREEN, CVCBCL, NPAUBA, NPATAI, NVTUBA
INFO COMESQ, SEGDIS, FORPER
GRNC
BT

Implantação Sismat-web/Offline e Alteração da Responsabilidade da Estrutura dos Navios

PTC que esta DE concluiu a fase de migração do Banco de Dados do CADBEM no SISMAT-web e cadastramento do Administrador do Sistema (ADMIN). Face ao exposto, a fim de PSB substituição plena do antigo sistema, SOL observar os seguintes procedimentos:

EVENTO 1 - Migração para o SISMAT-WEB

ALFA - Módulo ADMINISTRAÇÃO

UNO - O ADMIN deverá realizar o primeiro acesso ao SISMAT-web;

DOIS - Senha inicial: DFM;

TRÊS - A princípio, todos os Encarregados de Incumbência do CADBEM já estarão cadastrados, cabendo ao Gestor Patrimonial ou Fiel de Material, caso necessite, atribuir o Perfil de "Encarregado de Incumbência CADBEM" aos mesmos; e

QUATRO - Cadastrar os demais usuários do sistema.

BRAVO - Módulo CADBEM

UNO - VRF eventuais inconsistências no menu Consultas/Exceções de Carga. Caso haja exceção de carga do tipo "NÚMERO PATRIMONIAL EXISTENTE EM OUTRA OM", a OM deverá adotar os seguintes procedimentos:

- VRF no antigo sistema os dados dos Bens enquadrados na referida exceção de carga; e
- Proceder à entrada desses materiais no SISMAT-web por intermédio da NMM tipo 2110 (entrada de material por achamento). Dessa forma, serão criados novos números patrimoniais para esses Bens;

DOIS - Confrontar os saldos do DMM do antigo sistema com o DMM do novo sistema; e

TRÊS - VRF se todas as Incumbências da OM estão cadastradas no CADBEM, e se as mesmas possuem pelo menos um Compartimento vinculado. Caso haja alguma discrepância nesse sentido, proceder conforme orientações disponíveis no Guia Prático do Usuário.

CHARLIE - Módulo SISTOQUE

UNO - Finalizar a carga inicial com base no Inventário de Bens de Estoque do mês anterior; e

DOIS - Caso a OM não realize a Carga Inicial até 30AGO2016, enviar email à Caixa Postal DFM-SISMAT informando o fato e adotar procedimentos a seguir no mesmo dia:

- Interromper a inserção de itens no SISMAT-Web;
- Exportar para arquivo PDF os itens já inseridos;
- Finalizar a Carga Inicial, clicando no botão "FINALIZAR CARGA";
- Não realizar nenhum movimento no SISTOQUE;
- Aguardar o retorno da tela de Carga inicial; e
- Inserir os itens restantes na tela de Carga Inicial. Cabe mencionar que neste momento, a tela de Carga Inicial estará em branco, pois os itens inseridos anteriormente já foram salvos. Assim, recomenda-se atenção no sentido de se evitar lançamentos em duplicidade.

DELTA - Enviar MSG a esta DE, informando da conclusão dos procedimentos descritos acima, nos módulos Administração, CADBEM e SISTOQUE, até 30SET2016.

ECHO - Caso não haja tempo hábil para a finalização dos procedimentos descritos acima antes da Prestação de Contas de AGO, justificar no PACI a ausência dos relatórios comprobatórios (DMM e RMM).

FOXTROT - Na página da DFM, Gestorias/Gestão de Material/Sistema de Controle de Material (SISMAT)/versão Web, estão disponível o Guia Prático do Usuário e os Manuais do Sistema;

GOLF - Os arquivos e orientações para o SISMAT-OFFLINE, estarão disponíveis na página da DFM a partir do dia 01OUT2016.

EVENTO 2 - Alteração da Responsabilidade da Estrutura dos Navios

ALFA - CFM dispõe o inciso 7.1 da Circular nº 01/2016 desta "DE", a Responsabilidade pelo controle, no SISMAT-WEB, da Estrutura dos Navios é de competência dos COMIMSUP. Este regramento teve como finalidade permitir o registro da Depreciação no SISMAT-WEB e no SIAFI.

BRAVO - Atualmente, já foi iniciada a migração dos Navios para o SISMAT-WEB fato que permitirá o registro automático da depreciação de todos os seus bens móveis, inclusive o da estrutura, neste Sistema.

CHARLIE - Face ao exposto, para os Navios que migraram para o SISMAT-WEB, SOL OBS os procedimentos abaixo:

COMIMSUP

Uno - Transferir a Estrutura dos meios, sob o seu controle, para os referidos Comandos (Encarregado da Incumbência Estrutura) através da NMM tipo 2301 (transferência de material entre OM);

Dois - Inativar a Incumbência Estrutura;

Três - Continuar a registrar a Depreciação mensal dos seus Navios subordinados através do Demonstrativo de Depreciação por Conta Contábil fornecido pelos mesmos mensalmente;

Quatro - Para não prejudicar os registros no SIAFI/Compatibilização financeira, tendo em vista que os Demonstrativos são gerados em arquivo PDF, CNS PSB de criar uma rotina de envio dos documentos no porto SEDE e em Comissão;

Cinco - Manter os saldos das Estruturas e dos Bens Móveis no SIAFI;

Fconstituição, Fgreenhalgh, CvBarroso, NpaGuaratuba, NpaGravatai e NVAracatuba.

Seis - Criar a Incumbência "Estrutura", tendo como Encarregado o Comandante do Navio;

Sete - Receber a estrutura do navio transferido, através da NMM tipo 2107 (entrada de material transferido por outra OM), direcionando o mesmo para a incumbência "Estrutura"; e

Oito - Verificar se a estrutura e os demais bens móveis já estão depreciando, através do caminho: RELATÓRIO/INVENTÁRIO DE BENS MÓVEIS/APENAS ITENS QUE NÃO ESTÃO DEPRECIANDO. Caso não, cumprir os procedimentos previstos no inciso 6.1 e 6.2 da Circular nº 1/2016 da DFM.

Dúvidas poderão ser dirimidas, das 09h as 11:30 e das 14h as 18h, pelos tel 8110-7235/7234/2589 BT

Observações:

Trâmite: 113; 11; 10; 02; MSGTR; 11; 113; MSGTR; 113; 1131; 1132; ARQ

**Para
Conhecimento:** 50; 20; 21; 211; 212; 03; 512; 10

Ciente: 50; 20; 211; 212; 03; 512; 10

| | | | |
|------------------------------|--|---|---|
| Autorizado? Sim | Data da Autorização 25/08/2016 | Situação da Emissão Transmitida | |
| Situação Arquivado | Atual ARQ | Próximo - | Nº Controle FINANS- MT-2016/08-01962 |

ANEXO E – Consulta aos parâmetros para o cálculo da depreciação das contas Aeronaves e
Embarcações

| Código | Descrição | Valor Residual | Vida Útil |
|--------|--|----------------|-----------|
| 02003 | HELICÓPTERO DE ESCLARECIMENTO E ATAQUE | 10.0 | 192 |
| 02001 | HELICÓPTERO ANTI-SUBMARINO | 30.0 | 48 |
| 02004 | HELICÓPTERO DE INSTRUÇÃO | 30.0 | 156 |
| 02002 | HELICÓPTERO DE EMPREGO GERAL | 30.0 | 144 |
| 02005 | AVIÃO DE INTERCEPTAÇÃO E ATAQUE | 30.0 | 240 |

| Código | Descrição | Valor Residual | Vida Útil |
|--------|--|----------------|-----------|
| 20001 | MEIOS DE SUPERFÍCIE | 10.0 | 360 |
| 20002 | SUBMARINOS | 10.0 | 420 |
| 20003 | EMBARCAÇÕES DO SISTEMA DE SEGURANÇA DO TRÁFEGO AQUAVIÁRIO (SSTA) | 10.0 | 360 |