

**DIVERGÊNCIA ENTRE OS BENS MÓVEIS E IMÓVEIS NO BALANÇO  
PATRIMONIAL DA AGÊNCIA GOIANA DE DEFESA AGROPECUÁRIA DO  
ESTADO DE GOIÁS – AGRODEFESA.**

DIVERGENCE BETWEEN THE MOVABLE AND IMMOVABLE PROPERTY IN THE  
BALANCE SHEET OF THE GOIANA AGE AGRICULTURAL DEFENSE AGREEMENT  
OF THE STATE OF GOIÁS - AGRODEFESA.

Luis Henrique Perícole de Araújo

**RESUMO**

Com a recente convergência da Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBC TSP) – Estrutura Conceitual aos padrões internacionais o poder público dá um grande passo na direção de alcançar melhores serviços prestados à sociedade, esta, por sua vez, exige dos entes e gestores públicos uma maior qualidade da informações, com transparência e imparcialidade, no intuito de subsidiar na tomada de decisões e no maior controle dos gastos, para que estes possam ser aplicados de forma eficiente, eficaz e efetiva. Diante do exposto, esse estudo foi elaborado utilizando análises qualitativas e quantitativas, e em pesquisas bibliográficas e documentais, buscando verificar se foram realizados os corretos procedimentos contábeis nas contas patrimoniais do ativo permanente, do subgrupo bens móveis e bens imóveis, dos anos de 2012 à 2015 da Agência Goiana de Defesa Agropecuária - AGRODEFESA, comparando-os com os saldos do inventário patrimonial, apresentados como bens permanentes no mesmo período. Constatou-se através da pesquisa que o ente estadual utilizou o método de reavaliação do ativo imobilizado de forma imprecisa e em desconformidade com as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público e o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP.

**PALAVRAS-CHAVE:** Contabilidade; Convergência; Informação; Ativo Imobilizado; Inventário Patrimonial;

**ABSTRACT**

With the recent convergence of the Brazilian Standard of Applied Accounting to the Public Sector (NBC TSP) - Conceptual Framework to international standards, the public power takes a big step towards achieving better services rendered to society, which, in turn, requires entities and Public managers a greater quality of information, with transparency and impartiality, in order to subsidize decision making and greater control of spending, so that these can be applied efficiently, effectively and effectively. In view of the above, this study was carried out using qualitative and quantitative analyzes, as well as bibliographical and documentary research, in order to verify that the correct accounting procedures were carried

out in the asset accounts of permanent assets, the mobile and real estate subgroup, from 2012 to 2015 of the Goiana Agricultural Defense Agency - AGRODEFESA, comparing them with the balances of the assets inventory, presented as permanent assets in the same period. It was verified through the research that the State entity used the method of revaluation of property, plant and equipment in an imprecise manner and in disagreement with the Brazilian Accounting Standards Applied to the Public Sector and the Accounting Manual Applied to the Public Sector - MCASP.

**KEY WORDS:** Accounting; Convergence; Information; Permanent assets; Patrimonial Inventory;

## 1. INTRODUÇÃO

Em conformidade com as transformações sociais e econômicas da sociedade a ciência contábil vem progredindo de forma gradual e objetiva para atender às demandas coletivas, tanto do setor público quanto do privado. Na iniciativa privada, tais transformações ocorrem de maneira mais avançada e acelerada, pois, com as alterações da Lei das Sociedades Anônimas, Lei nº 6.404/1976, implementadas através da regulamentação das Leis nº 11.638/2007 e 11.941/2009, houve junção dos padrões nacionais para harmonizar com as necessidades globais de informação.

No campo da Contabilidade Aplicada ao Setor Público, a Lei nº 4.320/64 é a que possui maior destaque, entretanto, com o avanço na área das finanças públicas, foi a edição da Lei Complementar nº 101/2000 – 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 instrumento de transparência da gestão fiscal. Outra importante alteração instituída pela Lei nº 101/00, no que tange a Contabilidade Aplicada ao Setor Público, é em função da autoridade recebida pela Secretaria do Tesouro Nacional – STN, que contempla o órgão central de Contabilidade do Governo Federal, para editar normas, portarias e elaborar o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público – PCASP e o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público – MCASP. Toda essa transformação foi motivada pela crescente demanda de serviços públicos e as diversas obrigações para com a sociedade, não obstante as necessidades de confluência com as Normas Internacionais, tendo como escopo principal uma contabilidade mais eficiente, eficaz, efetiva e transparente.

Com a internacionalização dos mercados faz-se necessário que as informações contábeis possam ser comparadas, e por isso surge a necessidade de padronizar procedimentos

em diversos países, permitindo que as informações sejam compreensíveis em todo o mundo, atendendo assim às demandas do setor público (SILVA, et. al., 2017).

Estas novas exigências de convergência, culminaram nas alterações implementadas na Contabilidade Aplicada ao Setor Público, a partir da publicação da Portaria nº 184, de 25 de agosto de 2008, do Ministério da Fazenda, a qual desencadeou mudanças profundas nas instituições públicas e privadas que lidam constantemente com esta ciência.

Consoante tal portaria ministerial, o Conselho Federal de Contabilidade aprovou, em 23 de setembro de 2016, a NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL – Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público, que entrou em vigor a partir de 01 de janeiro de 2017, estabelecendo os conceitos para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público e a divulgação formal dos Relatórios Contábeis de Propósito Geral das Entidades do Setor Público (RCPGs). Esta nova norma revogou integralmente as NBC T: 16.1 Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação; 16.2 Patrimônio e Sistemas Contábeis; 16.3 Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil; 16.4 Transações no Setor Público e 16.5 Registro Contábil e revogou parcialmente a 16.6 Demonstrações Contábeis.

Em decorrência dessas transformações a Secretaria do Tesouro Nacional concebeu o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público, atualmente em sua 7ª edição, e tem por objetivo nortear todos os usuários da contabilidade pública para as boas práticas no reconhecimento, mensuração, avaliação, registro, controle e evidenciação dos atos e fatos da gestão do patrimônio público. Nesse contexto, a Portaria Ministerial da Fazenda nº 184, de 25 de agosto de 2008, informa que é importante compreender os diferentes aspectos da contabilidade aplicada ao setor público (CASP) – orçamentário, patrimonial e fiscal, de modo a interpretar corretamente as informações contábeis.

Com a introdução das novas normas de contabilidade aplicada ao Setor Público, esta deixou de ser estritamente orçamentária (empenho/liquidação) e financeira (pagamento) como outrora, passando a zelar daquilo que se tornou primordial: o patrimônio e suas variações quantitativas e qualitativas.

## **2. PROBLEMATIZAÇÃO**

Em conformidade com a resolução CFC nº 1.136/08, que aprova a NBC T 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão, e também a resolução nº 1.137/08, que aprova a NBC T 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público, este trabalho tem por objetivo demonstrar a situação das informações sobre as depreciações no Ativo Permanente, subgrupo Bens Móveis e as possíveis divergências que ocorreram no Inventário Patrimonial, quando comparado ao Balanço Patrimonial de um determinado ente público, utilizando como ano base 2012, pois de acordo com a portaria nº 467, de 06 de agosto de 2009, da Secretaria do Tesouro Nacional esta, obriga os Estados federados a evidenciar a depreciação em seus respectivos demonstrativos contábeis.

Parágrafo único. As variações patrimoniais serão reconhecidas pelo regime de competência patrimonial, visando garantir o reconhecimento de todos os ativos e passivos das entidades que integram o setor público, conduzir a contabilidade do setor público brasileiro aos padrões internacionais e ampliar a transparência sobre as contas públicas.

Art. 3º Todos os volumes aprovados por esta portaria deverão ser utilizados pelos entes, de forma facultativa, a partir de 2010 e, de forma obrigatória, a partir de 2011 pela União, de 2012 pelos Estados e Distrito Federal e de 2013 pelos Municípios.

Entretanto, a Portaria STN nº 548 de 24 de setembro de 2015, altera alguns dos prazos-limite para adoção dos procedimentos contábeis patrimoniais 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.

Art. 1º Aprovar, na forma do Anexo desta Portaria, o Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais – PIPCP, definidos nos arts. 6º e 7º da Portaria STN nº 634, 19 de novembro de 2013, cujas regras aplicáveis encontram-se no Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP.

§ 1º A observância dos prazos-limite estabelecidos no Anexo referido no *caput* deste artigo é obrigatória para todos os entes da Federação, conforme disposto no art. 13 da Portaria STN nº 634, de 2013, para fins de consolidação das contas públicas sob a mesma base conceitual prevista no art. 51 da Lei Complementar nº 101, de 2000.

[...]

§ 4º Os entes da Federação deverão evidenciar em notas explicativas às demonstrações contábeis o estágio de adequação ao PIPCP constante do Anexo desta Portaria, sem prejuízo do efetivo cumprimento dos prazos-limite definidos.

§ 5º Os prazos-limite estabelecidos no PIPCP constante do Anexo desta Portaria deverão ser observados, sem prejuízo dos normativos e decisões dos Tribunais de Contas que antecipem esses prazos.

Art. 2º Exclusivamente para fins de validação no Siconfi, os Procedimentos Contábeis Específicos – PCE acompanharão o PIPCP constante do Anexo

desta Portaria sempre que aplicável, sem prejuízo do disposto no art. 1º da Portaria STN nº 261, de 13 de maio de 2014.

Em conformidade com o PIPCP, segue abaixo a figura com os prazos que deverão ser obrigatoriamente obedecidos pelos entes da Federação.

Figura 1 – Prazos a serem obedecidos pelos entes da Federação.

PCP (de acordo com as regras das NBC TSP e do MCASP vigentes)	Entes da Federação	Preparação de sistemas e outras providências de implantação (até)	Obrigatoriedade dos registros contábeis (a partir de)	Verificação pelo Siconfi (a partir de)
<b>7. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens móveis e imóveis; respectiva depreciação ou exaustão; reavaliação e redução ao valor recuperável (exceto bens do patrimônio cultural e de infraestrutura)</b>	União <sup>(1)</sup>	Imediato	Imediato	2017 (Dados de 2016) <sup>(2)</sup>
	DF e Estados	31/12/2018	01/01/2019	2020 (Dados de 2019)
	Municípios com <u>mais</u> de 50 mil habitantes	31/12/2019	01/01/2020	2021 (Dados de 2020)
	Municípios com <u>até</u> 50 mil habitantes	31/12/2020	01/01/2021	2022 (Dados de 2021)
<b>8. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens de infraestrutura; respectiva depreciação, amortização ou exaustão; reavaliação e redução ao valor recuperável</b>	União	31/12/2018	01/01/2019	2020 (Dados de 2019)
	DF e Estados	31/12/2021	01/01/2022	2023 (Dados de 2022)
	Municípios <u>acima</u> de 50 mil habitantes	31/12/2022	01/01/2023	2024 (Dados de 2023)
	Municípios com <u>até</u> 50 mil habitantes	31/12/2023	01/01/2024	2025 (Dados de 2024)
<b>9. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens do patrimônio cultural; respectiva depreciação, amortização ou exaustão; reavaliação e redução ao valor recuperável (quando passível de registro segundo IPSAS, NBC TSP e MCASP)</b>	União	31/12/2020	01/01/2021	2022 (Dados de 2021)
	DF e Estados	31/12/2021	01/01/2022	2023 (Dados de 2022)
	Municípios <u>acima</u> de 50 mil habitantes	31/12/2022	01/01/2023	2024 (Dados de 2023)
	Municípios com <u>até</u> 50 mil habitantes	31/12/2023	01/01/2024	2025 (Dados de 2024)

<sup>(1)</sup> A União já implementou as rotinas deste item.  
<sup>(2)</sup> A verificação das rotinas já é observada pelo Siafi.

Fonte: Secretaria do Tesouro Nacional (2015).

### 3. REFERENCIAL TEÓRICO

Neste capítulo serão expostos e esclarecidos alguns conceitos, por meio de conteúdos documentais e bibliográficos, com o propósito de facilitar o entendimento do trabalho proposto, almejando atingir o objeto do estudo.

### 3.1 ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

De acordo com a Constituição Federal de 1988 em seu Art. 37.

A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência.

Segundo ensina Maria Sylvia Zanella Di Pietro o conceito de Administração Pública divide-se em dois sentidos:

a) em sentido subjetivo, formal ou orgânico, ela designa os entes que exercem a atividade administrativa; compreende pessoas jurídicas, órgãos e agentes públicos incumbidos de exercer uma das funções em que se triparte a atividade estatal: a função administrativa;

b) em sentido objetivo, material ou funcional, ela designa a natureza da atividade exercida pelos referidos entes; nesse sentido, a Administração Pública é a própria função administrativa que incumbe, predominantemente, ao Poder Executivo.

Há, ainda, outra distinção que alguns autores costumam fazer, a partir da ideia de que administrar compreende planejar e executar:

a) em sentido amplo, a Administração Pública, subjetivamente considerada, compreende tanto os órgãos governamentais, supremos, constitucionais (Governo), aos quais incumbe traçar os planos de ação, dirigir, comandar, como também os órgãos administrativos, subordinados, dependentes (Administração Pública, em sentido estrito), aos quais incumbe executar os planos governamentais; ainda em sentido amplo, porém objetivamente considerada, a Administração Pública compreende a função política, que traça as diretrizes governamentais e a função administrativa, que as executa;

b) em sentido estrito, a Administração Pública compreende, sob o aspecto subjetivo, apenas os órgãos administrativos e, sob o aspecto objetivo, apenas a função administrativa, excluídos, no primeiro caso, os órgãos governamentais e, no segundo, a função política (DI PIETRO, 2002).

Para Meirelles, a administração pública é definida da seguinte maneira:

[...] administrar é gerir interesses, segundo a lei, a moral e a finalidade dos bens entregues à guarda e conservação alheias. Se os bens e interesses geridos são individuais, realiza-se a administração particular; se são da coletividade, realiza-se a administração pública. Administração pública, portanto, é a gestão de bens e interesses qualificados da comunidade, no âmbito federal, estadual ou municipal, segundo os preceitos do direito e da moral, visando o bem comum (MEIRELLES, 2001).

Observe-se que, pelo que está consagrado na doutrina, a Administração Pública necessita romper de maneira gradual e contínua com o sistema burocrático, patrimonialista pouco eficiente, buscando modelos mais avançados de gerenciamento dos recursos, evitando gastos desnecessários, propondo metas de desempenho com foco nos resultados, com o objetivo de alcançar a qualidade dos serviços e a boa gestão do patrimônio público.

### 3.2 CIÊNCIA CONTÁBIL

Desde o início da civilização a contabilidade era utilizada com o propósito de proteção à posse e de perpetuação dos recursos adquiridos, interpretando os fatos ocorridos e tendo o acompanhamento das variações de seus bens quando cada transação era efetuada. As trocas de bens e serviços eram seguidas de simples registros ou relatórios sobre o fato, tudo de maneira bastante rudimentar.

À proporção que o homem começava a dispor de maiores quantidades de recursos era necessário saber quanto poderiam render e qual a maneira mais fácil de multiplicar as suas riquezas e estas informações não eram de fácil controle, quando já em maior volume, requerendo registros.

Com o surgimento das primeiras administrações particulares aparecia a necessidade de controle, que não poderia ser feito sem o devido registro, a fim de que se pudesse prestar conta da coisa administrada (ZANLUCA, 2009).

Em conformidade com a NBC TSP, em seu capítulo 3 – Características Qualitativas:

3.1 Os RCPGs apresentam informações financeiras e não financeiras sobre fenômenos econômicos, além de outros fenômenos. As características qualitativas da informação incluída nos RCPGs são atributos que tornam a informação útil para os usuários e dão suporte ao cumprimento dos objetivos da informação contábil. O objetivo da elaboração e divulgação da informação contábil é fornecer informação para fins de prestação de contas e responsabilização (*accountability*) e tomada de decisão.

3.2 As características qualitativas da informação incluída nos RCPGs são a relevância, a representação fidedigna, a compreensibilidade, a tempestividade, a comparabilidade e a verificabilidade.

Uma administração pública, com foco em gestão de qualidade, necessita de informações gerenciais e contábeis fidedignas e confiáveis, como expõe Ferreira (2008), “os administradores necessitam das informações contábeis para melhor desempenhar as funções

de gestão do patrimônio. Para eles, essas informações podem ser úteis ao planejamento, ao controle, à tomada de decisões”.

A informação contábil na administração pública tem a necessidade precípua de transparência, clareza e confiabilidade, evidenciando os atos dos gestores públicos, deixando-os mais acessíveis para toda a sociedade, favorecendo uma maior participação popular nas decisões políticas e administrativas, corroborando assim com o princípio da publicidade dos atos públicos.

### **3.3 A CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO**

As alterações implantadas na Contabilidade Aplicada ao Setor Público iniciaram-se com a publicação da Portaria nº 184, de 25 de agosto de 2008, do Ministério da Fazenda, a qual desencadeou mudanças profundas nas instituições públicas e privadas que lidam constantemente com esta ciência, entre outras determinações:

As transformações verificadas nos últimos anos no cenário econômico mundial, representadas, notadamente, pelo acelerado processo de globalização da economia;

A necessidade de promover a convergência das práticas contábeis vigentes no setor público com as normas internacionais de contabilidade, tendo em vista as condições, peculiaridades e o estágio de desenvolvimento do país;

A importância de que os entes disponibilizem informações contábeis transparentes e comparáveis, que sejam compreendidas por analistas financeiros, investidores, auditores, contabilistas e demais usuários, independente de sua origem e localização;

Que a adoção de boas práticas contábeis fortalece a credibilidade da informação, facilita o acompanhamento e a comparação da situação econômico-financeira e do desempenho dos entes públicos, possibilita a economicidade e eficiência na alocação de recursos; e

A necessidade de, não obstante os resultados já alcançados, intensificar os esforços com vistas a ampliar os níveis de convergência atuais, resolve:

Art. 1º Determinar à Secretaria do Tesouro Nacional – STN, órgão central do Sistema de Contabilidade Federal, o desenvolvimento das seguintes ações no sentido de promover a convergência às Normas Internacionais de Contabilidade publicadas pela International Federation of Accountants – IFAC e às Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade – CFC, respeitando os aspectos formais e conceituais estabelecidos na legislação vigente:

I – identificar as necessidades de convergência às normas internacionais de contabilidade publicadas pela IFAC e às normas Brasileiras editadas pelo CFC;



II – editar normativos, manuais instruções de procedimentos contábeis e Plano de Contas Nacional, objetivando a elaboração e publicação de demonstrações contábeis consolidadas, em consonância com os pronunciamentos da IFAC e com as normas do Conselho Federal de Contabilidade, aplicadas ao setor público;

III – adotar os procedimentos necessários para atingir os objetivos de convergência estabelecido no âmbito do Comitê Gestor da Convergência no Brasil, instituído pela Resolução CFC nº 1.103, de 28 de setembro de 2007.

Art. 2º A Secretaria do Tesouro Nacional promoverá o acompanhamento contínuo das normas contábeis aplicadas ao setor público editadas pela IFAC e pelo Conselho Federal de Contabilidade, de modo a garantir que os Princípios Fundamentais de Contabilidade sejam respeitados no âmbito do setor público.

Iudícibus, Martins e Gelbcke (2003, p. 48-49) define Contabilidade como:

Contabilidade é, objetivamente, um sistema de informação e avaliação destinado a prover seus usuários com demonstrações e análises de natureza econômica, financeira, física e de produtividade, com relação à entidade objeto da contabilização.

Contabilidade Pública é o ramo da ciência contábil que sistematiza, registra e gera informações a partir da ocorrência de atos e fatos contábeis, interligando aspectos de natureza financeira, patrimonial, orçamentária e de controle do patrimônio público (CHAVES, 2017).

Patrimônio público pode ser definido como:

Conjunto de bens, direitos e valores pertencentes a todos os cidadãos forma o patrimônio público e social do Brasil. Os princípios éticos, por exemplo, embora não sejam bens, fazem parte do patrimônio moral de nossa sociedade, e devem ser protegidos pelo Estado e observados por todos os agentes públicos (MPF, 2017).

Conforme a Lei 4.717, de 29 de junho de 1965, que regula a ação popular, em seu Art. 1º, §1º - Consideram-se patrimônio público para os fins referidos neste artigo, os bens e direitos de valor econômico, artístico, estético, histórico ou turístico.

### **3.4 PLANO DE CONTAS APLICADO AO SETOR PÚBLICO – PCASP**

A Estruturação ordenada e sistematizada das contas denomina-se *plano de contas*. Este deve conter as diretrizes técnicas gerais e especiais que orientam o registro dos fatos ocorridos e dos atos praticados (FEIJÓ e RIBEIRO, 2014).

De acordo com o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP, em sua 7ª edição:

Plano de contas é a estrutura básica da escrituração contábil, formada por uma relação padronizada de contas contábeis, que permite o registro contábil dos atos e fatos praticados pela entidade de maneira padronizada e sistematizada, bem como a elaboração de relatórios gerenciais e demonstrações contábeis de acordo com as necessidades de informações dos usuários.

O PCASP alinha-se a esta finalidade por meio da padronização da forma de registro contábil para a extração de informações para estes usuários.

Dessa forma podemos citar como objetivos do PCASP:

- a. Padronizar os registros contábeis das entidades do setor público;
- b. Distinguir os registros de natureza patrimonial, orçamentária e de controle;
- c. Atender à administração direta e à administração indireta das três esferas de governo, inclusive quanto às peculiaridades das empresas estatais dependentes e dos Regimes Próprios de Previdência Social (RPPS);
- d. Permitir o detalhamento das contas contábeis, a partir do nível mínimo estabelecido pela STN, de modo que possa ser adequado às peculiaridades de cada ente;
- e. Permitir a consolidação nacional das contas públicas;
- f. Permitir a elaboração das Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASP) e dos demonstrativos do Relatório Resumido de Execução Orçamentária (RREO) e do Relatório de Gestão Fiscal (RGF);
- g. Permitir a adequada prestação de contas, o levantamento das estatísticas de finanças públicas, a elaboração de relatórios nos padrões adotados por organismos internacionais – a exemplo do *Government Finance Statistics Manual* (GFSM) do Fundo Monetário Internacional (FMI), bem como o levantamento de outros relatórios úteis à gestão;
- h. Contribuir para a adequada tomada de decisão e para a racionalização de custos no setor público; e
- i. Contribuir para a transparência da gestão fiscal e para o controle social.

O PCASP está estruturado de acordo com as seguintes naturezas das informações contábeis:

- a. Natureza de Informação Orçamentária: registra, processa e evidencia os atos e os fatos relacionados ao planejamento e à execução orçamentária.
- b. Natureza de Informação Patrimonial: registra, processa e evidencia os fatos financeiros e não financeiros relacionados com a composição do patrimônio público e suas variações qualitativas e quantitativas.
- c. Natureza de Informação de Controle: registra, processa e evidencia os atos de gestão cujos efeitos possam produzir modificações no patrimônio da entidade do setor público, bem como aqueles com funções específicas de controle.

O PCASP é dividido em 8 (oito) classes, sendo as contas contábeis classificadas segundo a natureza das informações que evidenciam:

Figura 2 – Divisão do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público – PCASP.

PCASP		
Natureza da informação	Classes	
Patrimonial	1. Ativo	2. Passivo
	3. Variações Patrimoniais Diminutivas	4. Variações Patrimoniais Aumentativas
Orçamentária	5. Controles da Aprovação do Planejamento	6. Controles da Execução do Planejamento
Controle	7. Controles Devedores	8. Controles Credores

Fonte: MCASP – 7ª Edição (2016).

O Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) reforça que o PCASP tem por objetivo “adaptar-se, tanto quanto possível, às exigências dos agentes externos, principalmente às Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público (NICSP)”, pois no processo de convergência pode-se não seguir alguns pontos particulares dessas normas, em particular quando houver conflito com a legislação nacional e em razão de aspectos peculiares da cultura contábil do país (FEIJÓ e RIBEIRO et. al., 2014).

O PCASP é um dos maiores símbolos da nova contabilidade aplicada ao Setor Público, pois através dele foi possível a conversão para as Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público (NBCASP), aproximando assim a contabilidade pública da empresarial, permitindo a consolidação das contas públicas nacionalmente, distinguindo a contabilidade patrimonial do orçamento público, tendo o primeiro como foco principal da contabilidade pública.

### 3.5 DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

As demonstrações contábeis têm por finalidade revelar a situação orçamentária, financeira, econômica e patrimonial de um ente público ou privado em um determinado período de tempo. Por essa razão os registros contábeis e toda a informação obtida com estes relatórios devem obedecer aos princípios contábeis, legitimando por meio da confiabilidade, uniformidade e fidedignidade dos dados para uma maior compreensão por parte dos usuários.

A Lei 4.320/64 em seu Art. 101, capítulo IV, Dos Balanços:

Os resultados gerais do exercício serão demonstrados no Balanço Orçamentário, no Balanço Financeiro, no Balanço Patrimonial, na

Demonstração das Variações Patrimoniais, segundo os Anexos números 12, 13, 14 e 15.

Com o advento da NBC TSP, os relatórios contábeis passam a ter uma abrangência muito maior na divulgação das informações, conforme demonstra o capítulo 1:

[...]

1.4 Os RCPGs são os componentes centrais da transparência da informação contábil dos governos e de outras entidades do setor público, aprimorando-a e favorecendo-a. Os RCPGs são relatórios contábeis elaborados para atender às necessidades dos usuários em geral, não tendo o propósito de atender a finalidades ou necessidades específicas de determinados grupos de usuários.

1.6 Os RCPGs podem compreender múltiplos relatórios, cada qual atendendo a certos aspectos dos objetivos e do alcance da elaboração e divulgação da informação contábil. Os RCPGs abrangem as demonstrações contábeis, incluindo as suas notas explicativas (doravante referido como demonstrações contábeis, a menos que especificado em contrário). Os RCPGs abrangem também a apresentação de informações que aprimoram, complementam e suplementam as demonstrações contábeis.

1.7 O alcance da elaboração e divulgação da informação contábil estabelece o limite relacionado às transações e outros eventos e atividades que podem ser reportados nos RCPGs. O alcance dos relatórios é determinado pela necessidade de informações dos usuários primários dos RCPGs e pelos objetivos da elaboração e divulgação da informação contábil.

As Demonstrações Contábeis, conforme institui a Lei 4.320/64 e, mais recentemente, a Lei Complementar 101/00, preconizam a transparência como princípio da informação pública e da gestão fiscal responsável, que por sua vez descende do princípio constitucional da publicidade. Por sua vez, a transparência não é sinônimo de publicidade, tanto é que uma informação pode ser pública, porém, pode não ser necessária, pode ser inoportuna, manipulada ou mesmo ineficaz. O conceito de transparência é bem mais amplo, no sentido de gestão pública transparente, de acordo com o Ministério da Transparência, Fiscalização e Controladoria Geral da União – CGU, temos:

Uma gestão pública transparente permite à sociedade, com informações, colaborar no controle das ações de seus governantes, com intuito de checar se os recursos públicos estão sendo usados como deveriam. A CGU acredita que a transparência é o melhor antídoto contra corrupção, dado que ela é mais um mecanismo indutor de que os gestores públicos ajam com responsabilidade.

### 3.6 ATIVO IMOBILIZADO

Em conformidade com o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público – MCASP, Ativo Imobilizado é assim definido:

É o item tangível que é mantido para o uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços, ou para fins administrativos, inclusive os decorrentes de operações que transfiram para a entidade os benefícios, riscos e controle desses bens, cuja utilização se dará por mais de um período (exercício).

#### **Bens Móveis**

Compreende os bens que têm existência material e que podem ser transportados por movimento próprio ou removidos por força alheia, sem alteração da substância ou da destinação econômico-social.

São exemplos de bens móveis: as máquinas, aparelhos, equipamentos, ferramentas, bens de informática (equipamentos de processamento de dados e de tecnologia da informação), móveis e utensílios, materiais culturais, educacionais e de comunicação, veículos, bens móveis em andamento, dentre outros.

#### **Bens Imóveis**

Compreende os bens vinculados ao terreno (solo) que não podem ser retirados sem destruição ou danos. São exemplos deste tipo de bem os imóveis residenciais, comerciais, edifícios, terrenos, aeroportos, pontes, viadutos, obras em andamento, hospitais, dentre outros.

Os bens imóveis classificam-se em:

a. Bens de uso especial: compreendem os bens, tais como edifícios ou terrenos, destinados a serviço ou estabelecimento da administração federal, estadual ou municipal, inclusive os de suas autarquias e fundações públicas, como imóveis residenciais, terrenos, glebas, aquartelamento, aeroportos, açudes, fazendas, museus, hospitais, hotéis dentre outros.

b. Bens dominiais: compreendem os bens que constituem o patrimônio das pessoas jurídicas de direito público, como objeto de direito pessoal, ou real, de cada uma dessas entidades.

Compreende ainda, não disposto a lei em contrário, os bens pertencentes às pessoas jurídicas de direito público a que se tenha dado estrutura de direito privado, como apartamentos, armazéns, casas, glebas, terrenos, lojas, bens destinados a reforma agrária, dentre outros.

c. Bens de uso comum do povo: podem ser entendidos como os de domínio público, construídos ou não por pessoas jurídicas de direito público.

d. Bens imóveis em andamento: compreendem os valores de bens imóveis em andamento, ainda não concluídos. Exemplos: obras em andamento, estudos e projetos (que englobem limpeza do terreno, serviços topográficos etc.), benfeitoria em propriedade de terceiros, dentre outros.

e. Demais bens imóveis: compreendem os demais bens imóveis não classificados anteriormente. Exemplo: bens imóveis locados para terceiros, imóveis em poder de terceiros, dentre outros bens.

## 4. METODOLOGIA

Este estudo foi alicerçado através de leitura de artigos, normas, leis e buscas em sites na internet, sendo elaborado em dois estágios. O primeiro baseia-se em uma pesquisa bibliográfica e documental, “a pesquisa bibliográfica procura explicar e discutir um tema ou um problema com base em referências teóricas publicadas em livros, revistas, periódicos etc.” (MARTINS, 2000, p. 29), esse tipo de pesquisa é considerado exploratório, pois é “desenvolvida quando se tem pouco conhecimento a respeito de determinado assunto ou aspectos dele” (MARION, 2002).

No segundo estágio foi utilizada uma análise qualitativa, “mesmo sem a aplicação de instrumentos estatísticos específicos na análise, há a utilização de quantificações e de percentuais para tratamento dos dados” (DANTAS, ARRUDA, PAIVA e PAULO, 2012, p. 56 – 65), pormenorizada, dos dados obtidos através da pesquisa exploratória, tendo como finalidade demonstrar se há divergências entre a normatização vigente nos anos de 2012 a 2015 e a forma de mensuração da conta patrimonial do ente público estudado.

## **5. ANÁLISE DOS DADOS**

Essa pesquisa é calcada nas informações coletadas do Sistema de Contabilidade Geral do Estado de Goiás – SCG, tendo como foco de estudo a Agência Goiana de Defesa Agropecuária – AGRODEFESA.

A AGRODEFESA é uma autarquia estadual, criada pela Lei Estadual (14.645/2003), dotada de personalidade jurídica de direito público interno, com autonomia administrativa, financeira e patrimonial. Sua missão é o controle da sanidade animal e vegetal do Estado com o objetivo de incrementar as exportações do agronegócio goiano. Tem como competência planejar, normatizar, executar e fiscalizar as ações de defesa agropecuária do Estado de Goiás, em compatibilidade com as diretrizes da política agropecuária federal. E ainda desenvolver estudos, planejamento e integrar as ações na área de sanidade animal e vegetal, promover capacitação, coordenar o registro e o credenciamento de estabelecimentos como abatedouros, laticínios, centrais de coleta de sêmen e embriões, empresas leiloeiras, feiras, rodeios e afins, estabelecimentos criadores, comerciais e industriais etc., entre outras competências.

Durante os anos de 2012 e 2013 foi verificada divergências entre o saldo de inventário de bens permanentes das contas móveis e imóveis e o valor total indicado no balanço patrimonial desta autarquia, apontados nos processos de prestações de contas anuais

de 2012 (201300047002736) e 2013 (201400066001982), sendo julgados pelo Tribunal de Contas do Estado de Goiás – TCE.

Inicialmente foi apurado, junto aos razões contábeis de cada conta do ativo permanente, do subgrupo bens móveis e bens imóveis, os saldos iniciais e finais de cada ano (exercício), fonte do estudo. Posteriormente buscamos o valor do saldo do inventário patrimonial, apresentado como bens permanentes.

As diferenças detectadas estão representadas nas figuras e tabelas abaixo:

Figura 3 – Total Geral do Inventário Patrimonial no exercício de 2012.

OFFICE PROFESSIONAL 2007, M/C LENOVO, MOD. Z370, COM						
MOUSE USB E MALETA						
PROCESSO:201100066011392 NOTA FISCAL:253						
ESPECIE:221872	NOME BASICO:NOTEBOOK,INFORMATICA				VALOR PATRIMONIAL:	2.834,72
-0750696	1	BALANÇA DIGITAL ELETRONICA MULTI	NOVO	COMPRA	NORMAL	
PROCESSO:201200066002266 NOTA FISCAL:437						
ESPECIE:213276	NOME BASICO:BALANCA,DIGITAL				VALOR PATRIMONIAL:	753,24
-0750707	1	BALANÇA DIGITAL ELETRONICA 7X1	NOVO	COMPRA	NORMAL	
PROCESSO:201200066002266 NOTA FISCAL:437						
ESPECIE:213276	NOME BASICO:BALANCA,DIGITAL				VALOR PATRIMONIAL:	753,24
-0750725	1	BALANÇA DIGITAL ELETRONICA 7X1	NOVO	COMPRA	NORMAL	
PROCESSO:201200066002266 NOTA FISCAL:437						
ESPECIE:213276	NOME BASICO:BALANCA,DIGITAL				VALOR PATRIMONIAL:	753,24
-0750770	1	APARELHO TELEFONICO COM TECLA FLASH MUTE REDIAL	NOVO	COMPRA	NORMAL	
MODE CONTROLE DE VOLUME DE TOM E PULSO COM FIO						
PROCESSO:201200066006914 NOTA FISCAL:1227						
ESPECIE:218898	NOME BASICO:APARELHO_TELEFONICO,COMUNICACAO				VALOR PATRIMONIAL:	27,60
-0750796	1	APARELHO TELEFONICO COM TECLA FLASH MUTE REDIAL	NOVO	COMPRA	NORMAL	
MODE CONTROLE DE VOLUME DE TOM E PULSO COM FIO						
PROCESSO:201200066006914 NOTA FISCAL:1227						
ESPECIE:218898	NOME BASICO:APARELHO_TELEFONICO,COMUNICACAO				VALOR PATRIMONIAL:	27,60
STI-SEGPLAN						
EMIS.: 31/12/2012			PTRB0002			
1Pagina 264			31/12/12 15:55:21			
SISTEMA DE CONTROLE PATRIMONIAL						
AGENCIA GOIANA DE DEFESA AGROPECUARIA - 678						
RELACAO DE BENS DO ORGAO - POR ESPECIE				- GERAL - SEM BAIXADOS		PAG.: 264
LOCALIZACAO: 678.888.000000.000.000.000 - BANCO RESERVA DE MATERIAIS A SER DISTRIBUIDOS						
RESPONSAVEL: RESPONSAVEL NAO CADASTRADO						
ITEM	ITEM ANTERIOR	QTDE	DESCRICAO DO BEM	CONSERVACAO	AQUISICAO	SITUACAO
-						
		TOTAL DE BENS NO ORGAO.....:	2.203	TOTAL VALOR PATRIMONIAL.....:		3.718.747,91
-						

Fonte: SEGPLAN.

Quadro 1 – Diferença entre o Saldo no Balanço Patrimonial e o Inventário Patrimonial no exercício de 2012.

Em Reais.

<b>Exercício</b>	<b>Bens</b>	<b>Saldo no Balanço Patrimonial</b>	<b>Saldo no Inventário</b>	<b>Diferença</b>
2012	Móveis	14.072.860,56	3.718.747,91	10.354.112,65
	Imóveis	328.354,93	0,00	328.354,93
	Natureza Industrial	12.928,78		12.928,72
	<b>TOTAL</b>	<b>14.414.144,27</b>	<b>3.718.747,91</b>	<b>10.695.396,30</b>

Fonte: Elaborado pelo autor (2017).

Pode-se observar que o total reconhecido de R\$ 14.414.144,27, que se trata do somatório dos bens móveis, imóveis e de natureza industrial, demonstrado no Balanço Patrimonial no exercício de 2012, é quase 4 (quatro) vezes maior que os R\$ 3.718.747,91 de saldo de inventário informado no mesmo período.

De acordo com o CPC 00:

Se a informação contábil-financeira é para ser útil, ela precisa ser relevante e representar com fidedignidade o que se propõe a representar. A utilidade da informação contábil-financeira é melhorada se ela for comparável, verificável, tempestiva e compreensível (...) As características fundamentais são relevância e representação fidedigna (...) Informação contábil-financeira relevante é aquela capaz de fazer diferença nas decisões que possam ser tomadas pelos usuários. A informação pode ser capaz de fazer diferença em uma decisão em uma decisão mesmo no caso de alguns usuários decidirem não a levar em consideração, ou já tiver tomado ciência de sua existência por outras fontes (...) Os relatórios contábil-financeiros representam um fenômeno econômico em palavras e números. Para ser útil, a informação contábil-financeira não tem só que representar um fenômeno relevante, mas tem também que representar com fidedignidade o fenômeno que se propõe representar. Para ser representação perfeitamente fidedigna, a realidade retratada precisa ter três atributos. Ela tem que ser completa, neutra e livre de erro (...) Um retrato da realidade econômica livre de erros significa que não há erros ou omissões no fenômeno retratado, e que o processo utilizado, para produzir a informação reportada, foi selecionado e foi aplicado livres de erros.

Tal situação, também vai de encontro aos Artigos 94, 95 e 96 e 106, II, § 2º, da Lei nº 4.320/64:

Art. 94. Haverá registros analíticos de todos os bens de caráter permanente, com indicação dos elementos necessários para a perfeita caracterização de cada um deles e dos agentes responsáveis pela sua guarda e administração.

Art. 95. A contabilidade manterá registros sintéticos dos bens móveis e imóveis.

Art. 96. O levantamento geral dos bens móveis e imóveis terá por base o inventário analítico de cada unidade administrativa e os elementos da escrituração sintética na contabilidade.



Art. 106. A avaliação dos elementos patrimoniais obedecerá às normas seguintes:

[...]

II – os bens móveis e imóveis, pelo valor de aquisição ou pelo custo de produção ou de construção;

§2º As variações resultantes da conversão dos débitos, créditos e valores em espécie serão levadas à conta patrimonial.

Importante destacar que o inventário anual é instrumento hábil de gestão do patrimônio da entidade, por meio de identificação e mensuração, onde é possível controlar e fiscalizar a evolução patrimonial dos bens permanentes, com os registros patrimoniais e cadastrais e dos valores avaliados com os respectivos registros contábeis.

Figura 4 – Total Geral do Inventário Patrimonial no exercício de 2013.

ITEM	ITEM ANTERIOR	QTDE	DESCRICAÇÃO DO BEM	CONSERVACAO	AQUISICAO	SITUACAO
0505472		1	REGISTRO EM BRANCO	BOM	COMPRA	NORMAL
ESPECIE:218901			NOME BASICO:APARELHO,APARELHO			VALOR PATRIMONIAL: 0,00
0508379		1	REGISTRO EM BRANCO	REGULAR	COMPRA	NORMAL
ESPECIE:194832			NOME BASICO:VEICULO,PASSEIO			VALOR PATRIMONIAL: 0,00
0589757		1	REGISTRO EM BRANCO	NOVO	COMPRA	NORMAL
			PROCESSO:200600066004151 NOTA FISCAL:361			
ESPECIE:219746			NOME BASICO:TERMOMETRO,TERMOMETRO			VALOR PATRIMONIAL: 20,66
0694151		1	REGISTRO EM BRANCO	INUTILIZAVEL	COMPRA	NORMAL
ESPECIE:218502			NOME BASICO:CADEIRA,CADEIRA			VALOR PATRIMONIAL: 0,00
TOTAL DE BENS NESTA LOCALIZACAO ...:		004		TOTAL VALOR PATRIMONIAL .....		20,66
<hr/>						
STI-SEGPLAN		EMIS.: 10/02/2014			PTRBR002	
SISTEMA DE CONTROLE PATRIMONIAL						
AGENCIA GOIANA DE DEFESA AGROPECUARIA - 678						
RELACAO DE BENS DO ORGAO - POR ESPECIE					- GERAL - SEM BAIXADOS	
LOCALIZACAO: 678.777.000000.000.000.000 - REGISTRO EM BRANCO					PAG.: 2.334	
RESPONSAVEL: RESPONSAVEL NAO CADASTRADO						
ITEM	ITEM ANTERIOR	QTDE	DESCRICAÇÃO DO BEM	CONSERVACAO	AQUISICAO	SITUACAO
TOTAL DE BENS NESTA LOCALIZACAO ...:		000		TOTAL VALOR PATRIMONIAL .....		0,00
TOTAL GERAL DE BENS NA LOCALIZACAO:		13.680		TOTAL GERAL VALOR PATRIMONIAL .....		23.431.434,62
<hr/>						
STI-SEGPLAN		EMIS.: 10/02/2014			PTRBR002	

Fonte: SEGPLAN.

Quadro 2 – Diferença entre o Saldo no Balanço Patrimonial e o Inventário Patrimonial no exercício de 2013.

Em Reais.

<b>Exercício</b>	<b>Bens</b>	<b>Saldo no Balanço Patrimonial</b>	<b>Saldo no Inventário</b>	<b>Diferença</b>
2013	Móveis	25.628.445,71	23.431.434,62	2.197.011,09
	Imóveis	346.611,47	0,00	346.611,47
	Natureza Industrial	131.703,71	0,00	131.703,71
	<b>TOTAL</b>	<b>26.106.760,89</b>	<b>23.431.434,62</b>	<b>2.675.326,27</b>

Fonte: Elaborado pelo autor (2017).

Quadro 3 – Evidenciação dos Lançamentos específicos na Conta Patrimonial de Bens Móveis no exercício de 2013.

Em Reais.

<b>Saldo de Abertura</b>	<b>Tipo de Documento</b>	<b>Débito</b>	<b>Crédito</b>	<b>Saldo</b>
01/01/2013				14.414.144,27
01/11/2013	Liquidações	10.364.280,02		
19/11/2013	Nota de Lançamento		46.744,79	
31/12/2013	Reavaliação de Bens	<b>1.375.081,38</b>		
Saldo Atual	<b>TOTAL</b>			26.106.760,89

Fonte: Elaborado pelo autor (2017).

Quadro 4 – Demonstração das Reavaliações da Conta Patrimonial de Bens Móveis no exercício de 2013.

Em Reais.

<b>ESPECIFICAÇÕES</b>	<b>Saldo em 01/12/2013*</b>	<b>Reavaliações em 31/12/2013</b>	<b>%</b>	<b>Saldo em 31/12/2013</b>
Móveis e/ou Equipamentos de Escritório	1.022.857,18	56.870,86	5,56	1.079.728,04
Móveis e Aparelhos de Uso em Comunicação	40.343,05	2.243,07	5,56	42.586,12
Aparelhos de Refrigeração e Condicionamento	66.752,08	3.711,42	5,56	70.463,50
Outros	584.350,42	32.489,88	5,56	616.840,30
Unidade Central de Processamento	131.369,40	7.304,14	5,56	138.673,54
Microcomputadores	2.113.369,99	117.503,37	5,56	2.230.873,36
Periféricos	226.170,29	12.575,07	5,56	238.745,36
Aparelhos de Fonte de Energia	9.509,44	528,72	5,56	10.038,16
Outros	809.309,31	44.997,60	5,56	854.306,91
Utilitários e Similares	17.393.864,87	967.098,89	5,56	18.360.963,76
Outros	220.076,56	12.236,26	5,56	232.312,82
Materiais e/ou Equipamentos de	18.522,90	1.029,87	5,56	19.552,77

Comunicação				
Caminhões e equipamentos de combate a incêndio	120,48	6,70	5,56	127,18
Equipamentos de uso operacional e segurança pessoal	161.059,07	8.954,88	5,56	170.013,95
Outros	304.441,29	16.926,94	5,56	321.368,23
Equipamentos Audiovisuais	127.257,59	7.075,52	5,56	134.333,11
Equipamentos de Laboratório	261.097,38	14.517,01	5,56	275.614,39
Outros	608.557,93	33.835,82	5,56	642.393,75
Móveis e equipamentos ambulatoriais	29.897,45	1.662,30	5,56	31.559,75
Outros	17.308,14	962,33	5,56	18.270,47
Móveis e utensílios de copa e cozinha	16.420,70	912,99	5,56	17.333,69
Mobiliários de alojamentos	110.533,06	6.145,64	5,56	116.678,70
Outros	5.369,32	298,53	5,56	5.667,85
Prédios Administrativos	302.766,66	16.833,83	5,56	319.600,49
Edificações de uso especial – outras	25.588,27	1.422,71	5,56	27.010,98
Móveis equipamentos industriais - ferramentas especiais	6.870,46	382,00	5,56	7.252,46
Móveis equipamentos industriais – outras	112.575,24	6.259,18	5,56	118.834,42
Imóveis para fins industriais - outros	5.320,98	295,85	5,56	5.616,83
<b>TOTAL</b>	<b>24.731.679,51</b>	<b>1.375.081,38</b>	<b>5,56</b>	<b>26.106.760,89</b>

Fonte: Elaborado pelo autor (2017).

\* O saldo de 01/12/2013 é igual à soma do saldo inicial, aquisições e incorporações, deduzido das desincorporações e baixas.

Quadro 5 – Diferença entre o Saldo no Balanço Patrimonial e o Inventário Patrimonial no exercício de 2014.

Em Reais.

Exercício	Bens	Saldo no Balanço Patrimonial	Saldo no Inventário	Diferença
2014	Móveis	27.328.296,02		
	Imóveis	368.170,70		
	Natureza Industrial	143.963,91		
	<b>TOTAL</b>	<b>27.840.430,63</b>		

Fonte: Elaborado pelo autor (2017).

Nota Explicativa: Neste determinado período (2014) não foi possível determinar o saldo do inventário patrimonial.

Quadro 6 – Evidenciação dos Lançamentos específicos na Conta Patrimonial de Bens Móveis no exercício de 2014.

Em Reais.

<b>Saldo de Abertura</b>	<b>Tipo de Documento</b>	<b>Débito</b>	<b>Crédito</b>	<b>Saldo</b>
01/01/2014				26.106.760,89
01/12/2014	Liquidações	103.397,86		
31/12/2014	Reavaliação de Bens	<b>1.630.271,88</b>		
Saldo Atual	<b>TOTAL</b>			27.840.430,63

Fonte: Elaborado pelo autor (2017).

Quadro 7 – Demonstração das Reavaliações da Conta Patrimonial de Bens Móveis no exercício de 2014.

Em Reais.

<b>ESPECIFICAÇÕES</b>	<b>Saldo em 01/12/2014*</b>	<b>Reavaliações em 31/12/2014</b>	<b>%</b>	<b>Saldo em 31/12/2014</b>
Móveis e/ou Equipamentos de Escritório	1.137.934,04	70.779,50	6,22	1.208.713,54
Móveis e Aparelhos de Uso em Comunicação	42.586,12	2.648,86	6,22	45.234,98
Aparelhos de Refrigeração e Condicionamento	70.463,50	4.382,83	6,22	74.846,33
Outros	616.840,30	38.367,47	6,22	655.207,77
Unidade Central de Processamento	138.673,54	8.625,49	6,22	147.299,03
Microcomputadores	2.230.873,36	138.760,32	6,22	2.369.633,68
Periféricos	238.745,36	14.849,96	6,22	253.595,32
Aparelhos de Fonte de Energia	10.038,16	624,37	6,22	10.662,53
Outros	854.306,91	53.137,89	6,22	907.444,80
Utilitários e Similares	18.348.995,82	1.141.307,54	6,22	19.490.303,36
Outros	232.312,82	14.449,86	6,22	246.762,68
Materiais e/ou Equipamentos de Comunicação	19.552,77	1.216,18	6,22	20.768,95
Caminhões e equipamentos de combate a incêndio	127,18	7,91	6,22	135,09
Equipamentos de uso operacional e segurança pessoal	170.013,95	10.574,87	6,22	180.588,82
Outros	321.368,23	19.989,10	6,22	341.357,33
Equipamentos Audiovisuais	134.333,11	8.355,52	6,22	142.688,63

Equipamentos de Laboratório	327.632,98	20.378,77	6,22	348.011,75
Outros	642.393,75	39.956,89	6,22	682.350,64
Móveis e equipamentos ambulatoriais	31.559,75	1.963,02	6,22	33.522,77
Outros	18.270,47	1.136,42	6,22	19.406,89
Móveis e utensílios de copa e cozinha	17.333,69	1.078,16	6,22	18.411,85
Mobiliários de alojamentos	116.678,70	7.257,42	6,22	123.936,12
Outros	6.979,06	434,10	6,22	7.413,16
Prédios Administrativos	319.600,49	19.879,15	6,22	339.479,64
Edificações de uso especial - outras	27.010,98	1.680,08	6,22	28.691,06
Móveis equipamentos industriais - ferramentas especiais	7.252,46	451,10	6,22	7.703,56
Móveis equipamentos industriais - outras	122.664,42	7.629,73	6,22	130.294,15
Imóveis para fins industriais - outros	5.616,83	349,37	6,22	5.966,20
<b>TOTAL</b>	<b>26.210.158,75</b>	<b>1.630.271,88</b>	<b>6,22</b>	<b>27.840.430,63</b>

Fonte: Elaborado pelo autor (2017).

\* O saldo de 01/12/2014 é igual à soma do saldo inicial, aquisições e incorporações, deduzido das desincorporações e baixas.

Figura 5 – Total Geral do Inventário Patrimonial no exercício de 2015.

PROCESSO:201100066005408 NOTA FISCAL:7537					
ESPECIE:218537	NOME BASICO:MESA,MESA		VALOR PATRIMONIAL:	359,25	
-0750777	1 APARELHO TELEFONICO COM TECLA FLASH MUTE REDIAL		NOVO	COMPRA	NORMAL
MODE CONTROLE DE VOLUME DE TOM E PULSO COM FIO					
PROCESSO:201200066006914 NOTA FISCAL:1227					
ESPECIE:218898	NOME BASICO:APARELHO,TELEFONICO		VALOR PATRIMONIAL:	27,60	
TOTAL DE BENS NESTA LOCALIZACAO ...:			009	TOTAL VALOR PATRIMONIAL .....	7.482,07
STI-SEGPLAN EMIS.: 16/02/2016 PTRBR002					
SISTEMA DE CONTROLE PATRIMONIAL					
AGENCIA GOIANA DE DEFESA AGROPECUARIA - 678					
RELACAO DE BENS DO ORGAO - POR ESPECIE				- GERAL - SEM BAIXADOS	PAG.: 2.337
LOCALIZACAO: 678.777.000000.000.000.000 - REGISTRO EM BRANCO					
RESPONSAVEL: RESPONSAVEL NAO CADASTRADO					
ITEM	ITEM ANTERIOR	QTDE	DESCRICAO DO BEM	CONSERVACAO	AQUISICAO SITUACAO
TOTAL DE BENS NESTA LOCALIZACAO ...:			000	TOTAL VALOR PATRIMONIAL .....	0,00
TOTAL GERAL DE BENS NA LOCALIZACAO:			16.437	TOTAL GERAL VALOR PATRIMONIAL .....	23.540.932,69
STI-SEGPLAN EMIS.: 16/02/2016 PTRBR002					

Fonte: SEGPLAN.

Quadro 8 – Diferença entre o Saldo no Balanço Patrimonial e o Inventário Patrimonial no exercício de 2015.

Em Reais.

<b>Exercício</b>	<b>Bens</b>	<b>Saldo no Balanço Patrimonial</b>	<b>Saldo no Inventário</b>	<b>Diferença</b>
2015	Móveis	30.408.194,99	23.540.932,69	6.867.262,30
	Imóveis	409.663,54	0,00	409.663,54
	Natureza Industrial	160.188,64	0,00	160.188,64
	<b>TOTAL</b>	30.978.047,17	0,00	7.437.114,48

Fonte: Elaborado pelo autor (2017).

Quadro 9 – Evidenciação dos Lançamentos específicos na Conta Patrimonial de Bens Móveis no exercício de 2015.

Em Reais.

<b>Saldo de Abertura</b>	<b>Tipo de Documento</b>	<b>Débito</b>	<b>Crédito</b>	<b>Saldo</b>
01/01/2015				27.840.430,63
31/12/2015	Reavaliação de Bens	3.137.616,54		3.137.616,54
Saldo Atual	<b>TOTAL</b>			30.978.047,17

Fonte: Elaborado pelo autor (2017).

Quadro 10 – Demonstração das Reavaliações da Conta Patrimonial de Bens Móveis no exercício de 2015.

Em Reais.

<b>ESPECIFICAÇÕES</b>	<b>Saldo em 01/12/2015*</b>	<b>Reavaliações em 31/12/2015</b>	<b>%</b>	<b>Saldo em 31/12/2015</b>
Móveis e/ou Equipamentos de Escritório	1.208.713,54	136.222,02	11,27	1.344.935,56
Móveis e Aparelhos de Uso em Comunicação	45.234,98	5.097,98	11,27	50.332,96
Aparelhos de Refrigeração e Condicionamento	74.846,33	8.435,18	11,27	83.281,51
Outros	655.207,77	73.841,92	11,27	729.049,69
Unidade Central de Processamento	147.299,03	16.600,60	11,27	163.899,63
Microcomputadores	2.369.633,68	267.057,72	11,27	2.636.691,40
Periféricos	253.595,32	28.580,19	11,27	282.175,51
Aparelhos de Fonte de Energia	10.662,53	1.201,67	11,27	11.864,20

Outros	907.444,80	102.269,03	11,27	1.009.713,83
Utilitários e Similares	19.490.303,36	2.196.557,19	11,27	21.686.860,55
Outros	246.762,68	27.810,15	11,27	274.572,83
Materiais e/ou Equipamentos de Comunicação	20.768,95	2.340,66	11,27	23.109,61
Caminhões e equipamentos de combate a incêndio	135,09	15,22	11,27	150,31
Equipamentos de uso operacional e segurança pessoal	180.588,82	20.352,36	11,27	200.941,18
Outros	341.357,33	38.470,97	11,27	379.828,30
Equipamentos Audiovisuais	142.688,63	16.081,01	11,27	158.769,64
Equipamentos de Laboratório	348.011,75	39.220,92	11,27	387.232,67
Outros	682.350,64	76.900,92	11,27	759.251,56
Móveis e equipamentos ambulatoriais	33.522,77	3.778,02	11,27	37.300,79
Outros	19.406,89	2.187,16	11,27	21.594,05
Móveis e utensílios de copa e cozinha	18.411,85	2.075,02	11,27	20.486,87
Mobiliários de alojamentos	123.936,12	13.967,60	11,27	137.903,72
Outros	7.413,16	835,46	11,27	8.248,62
Prédios Administrativos	339.479,64	38.259,36	11,27	377.739,00
Edificações de uso especial - outras	28.691,06	3.233,48	11,27	31.924,54
Móveis equipamentos industriais - ferramentas especiais	7.703,56	868,19	11,27	8.571,75
Móveis equipamentos industriais - outras	130.294,15	14.684,15	11,27	144.978,30
Imóveis para fins industriais - outros	5.966,20	672,39	11,27	6.638,59
<b>TOTAL</b>	<b>27.840.430,63</b>	<b>3.137.616,54</b>	<b>11,27</b>	<b>30.978.047,17</b>

Fonte: Elaborado pelo autor (2017).

\* O saldo de 01/12/2015 é igual à soma do saldo inicial, aquisições e incorporações, deduzido das desincorporações e baixas.

Em consonância com o MCASP, item 7.1.1, que trata da Reavaliação do Ativo Imobilizado:

[...]

É importante salientar que se um item do ativo imobilizado for reavaliado, é necessário que toda a classe de contas do ativo imobilizado à qual pertence esse ativo seja reavaliada.

Classe de contas do ativo imobilizado é um agrupamento de ativos de natureza e uso semelhantes nas operações da entidade. São exemplos de classe de contas:

- a. Terrenos;
- b. Edifícios operacionais;

- c. Estradas;
- d. Maquinário;
- e. Redes de transmissão de energia elétrica;
- f. Navios;
- g. Aeronaves;
- h. Equipamentos militares especiais;
- i. Veículos a motor;
- j. Móveis e utensílios;
- k. Equipamentos de escritório;
- l. Plataformas de petróleo.

Os itens da classe de contas do ativo imobilizado são reavaliados simultaneamente para que seja evitada a reavaliação seletiva de ativos e a divulgação de montantes nas demonstrações contábeis que sejam uma combinação de valores em datas diferentes.

[...]

A reavaliação pode ser realizada através da elaboração de um laudo técnico por perito ou entidade especializada, ou ainda através de relatório de avaliação realizado por uma comissão de servidores. O laudo técnico ou relatório de avaliação conterá ao menos as seguintes informações:

- a. Documentação com a descrição detalhada referente a cada bem que esteja sendo avaliado;
- b. A identificação contábil do bem;
- c. Quais foram os critérios utilizados para avaliação do bem e sua respectiva fundamentação;
- d. Vida útil remanescente do bem, para que sejam estabelecidos os critérios de depreciação, a amortização ou a exaustão;
- e. Data de avaliação; e
- f. A identificação do responsável pela reavaliação.

Exemplos de fontes de informações para a avaliação do valor de um bem pode ser o valor do metro quadrado do imóvel em determinada região, ou a tabela Fipe 7, no caso dos veículos.

Caso seja impossível estabelecer o valor de mercado do ativo, pode-se defini-lo com base em parâmetros de referência que considerem bens com características, circunstâncias e localizações assemelhadas.

Importante frisar que esta pesquisa não comprovou e nem tinha o propósito de comprovar o método ou critério utilizado para a reavaliação dos bens do ativo imobilizado nos anos de 2013, 2014 e 2015, porém, o percentual aplicado coincide com o Índice Nacional de Preço ao Consumidor – INPC, acumulado dos mesmos anos, ou seja, 5,56% em 2013, 6,22% em 2014 e 11,27% em 2015. Tal fato demonstra que o ativo imobilizado do ente em estudo, obteve no somatório dos exercícios de 2013 a 2015 um acréscimo linear na ordem de 23,05% na conta contábil de bens móveis e imóveis, o que equivale a acréscimos decorrentes de reavaliação num montante total de R\$ 6.142.969,80, destarte a NBC T 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em entidades do Setor Público:

35C. A reavaliação é uma política contábil de mensuração alternativa em relação ao método do custo, útil para assegurar que o valor contábil de



determinados ativos não difira materialmente daquele que seria determinado, usando-se seu valor justo na data das demonstrações contábeis.

[...]

37. Na impossibilidade de se estabelecer o valor de mercado, o valor do ativo pode ser definido com base em parâmetros de referência que considerem características, circunstâncias e localizações assemelhadas.

Vale ressaltar que durante os anos citados, não foram encontrados registros dos procedimentos contábeis normatizados pela NBC T 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão:

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

Depreciação: a redução do valor dos bens tangíveis pelo desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência.

Exaustão: a redução do valor, decorrentes da exploração, dos recursos minerais, florestais e outros recursos naturais esgotáveis.

Para o registro da depreciação, amortização e exaustão devem ser observados os seguintes aspectos:

- (a) **Obrigatoriedade do seu reconhecimento;** (Grifo nosso)
- (b) Valor da parcela que deve ser reconhecida no resultado como decréscimo patrimonial, e, no balanço patrimonial, representada em conta redutora do respectivo ativo;
- (c) Circunstâncias que podem influenciar seu registro.

A vida útil econômica deve ser definida com base em parâmetros e índices admitidos em norma ou laudo técnico específico.

As demonstrações contábeis devem divulgar, para cada classe de imobilizado, em nota explicativa:

- (a) O método utilizado, a vida útil econômica e a taxa utilizada;
- (b) O valor contábil bruto e a depreciação, a amortização e a exaustão acumuladas no início e no fim do período;
- (c) As mudanças nas estimativas em relação a valores residuais, vida útil econômica, método e taxa utilizados.

## 6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A administração pública tem buscado novas formas de melhorar as práticas gerenciais, aprimorando a gestão dos recursos públicos, executando e controlando os gastos de maneira mais eficiente, propiciando maior desenvolvimento socioeconômico e bem-estar para a sociedade.

A ciência contábil tem papel fundamental nestas transformações, com a convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade aos padrões internacionais e, por consequência, a modernização dos conhecimentos contábeis. Esta, por sua vez, torna-se um dos instrumentos capazes de fornecer aos usuários informações tempestivas e fidedignas,

demonstrando os resultados alcançados e as particularidades de natureza orçamentária, fiscal e patrimonial das entidades públicas, com o objetivo de orientar na fiscalização das contas, no controle do gasto e na eficiência da gestão.

Ao verificar todas as informações coletadas é possível inferir que os procedimentos contábeis adotados, estão em desacordo com as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, pois, na impossibilidade de se efetuar todos os procedimentos, não é admissível utilizar apenas aqueles que elevam o valor do ativo, em detrimento dos procedimentos que diminuem o mesmo, afetando de maneira artificial os valores do Ativo Total e o resultado patrimonial, não refletindo assim a realidade patrimonial da entidade.

O objetivo desse trabalho foi demonstrar se os conhecimentos contábeis foram utilizados de maneira correta pela autarquia estadual, tema do estudo proposto, dentro dos padrões exigidos pelas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público e o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público. Como pode ser visto a autarquia em estudo promoveu durante os anos de 2013 a 2015 acréscimos irreais no saldo final da conta patrimonial do ativo imobilizado, utilizando para este fim o método das reavaliações, tendo como resultado a alteração aumentativa no ativo imobilizado e conseqüentemente no patrimônio total do ente estudado.

Como sugestão de trabalhos futuros propomos um estudo de outros órgãos do ente federado estadual, no mesmo período, comparando este resultado com os demais e verificando se o modelo utilizado para aumentar a conta contábil do ativo permanente foi o mesmo.

## **7. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS**

CHAVES, Renato Santos. **Contabilidade Pública – NBC TSP Estrutura Conceitual**. Disponível em <<http://www.contas.cnt.br/cursos-ead/cursos-contabilidade-publica>>. Acesso em: maio de 2017.

DANTAS, Claudio Bezerra; ARRUDA, Marcelo Paulo de; PAIVA, Antônio Claudio Noberto; PAULO, Edison. **Depreciação no Serviço Público: Reconhecimento e Evidenciação nas Demonstrações Contábeis dos Estados e Municípios Brasileiros**. Revista de Contabilidade da UFBA, Salvador, v. 6 n. 2, p. 56 – 65, maio/agosto 2012.

Disponível em  
<<http://www.portalseer.ufba.br/index.php/rcontabilidade/article/viewArticle/5955>>. Acesso em: mar. 2017.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 26ª Edição, p. 50 – 55. São Paulo: Atlas, 2002.

DO BRASIL, CONSTITUIÇÃO FEDERAL de 1988. Disponível em  
<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm) >. Acesso em: mar.2017.

FEIJÓ, Paulo Henrique; RIBEIRO, Carlos Eduardo. **Entendendo o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público - PCASP**. p. 31. 1ª Edição. Brasília: Editora Gestão Pública, 2014.

FERREIRA, Ricardo José. **Contabilidade Básica**. 6. Ed. Rio de Janeiro: Editora Ferreira, 2008.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. MARTINS, Eliseu. GELBCKE, Ernesto Rubens. **Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações**. 6ª Edição, p. 48 – 49. São Paulo: Atlas, 2003.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000**. Disponível em  
<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm) >. Acesso em: março 2017.

\_\_\_\_\_. Lei nº 14.645, de 30 de dezembro de 2003. Disponível em  
<[http://www.gabinetecivil.go.gov.br/leis\\_ordinarias/2003/lei\\_14645.htm](http://www.gabinetecivil.go.gov.br/leis_ordinarias/2003/lei_14645.htm)>. Acesso em: março 2017.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964**. Disponível em  
<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L4320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm) >. Acesso em: março 2017.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 4.717, de 29 de junho de 1965**. Disponível em  
<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L4717.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4717.htm)>. Acesso em: março 2017.

MARION, José Calos; DIAS, Reinaldo; TRALDI, Maria Cristina. **Monografia para os cursos de administração, contabilidade e economia**. São Paulo: Atlas, 2002.

MARTINS, G. A; LINTZ, A. **Guia para elaboração de monografias e trabalhos de conclusão de curso**. São Paulo: Atlas: 2000. p. 29.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 42ª Edição, p. 66 – 67. São Paulo: Malheiros, 2001.

\_\_\_\_\_. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público**. Parte 1, 7. Ed. Brasília: STN, 2016. Disponível em <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/.../10180/6e874adb-44d7-490c-8967-b0acd3923f6d>>. Acesso em: março 2017.

\_\_\_\_\_. Ministério Público Federal. Disponível em <<http://www.prpb.mpf.mp.br/menu-esquerdo/atuacao/patrimonio-publico-1>>. Acesso em: março 2017.

\_\_\_\_\_. Portaria Ministério da Fazenda 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 torna-los convergentes as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, e dá outras providências**. Disponível em <<http://www.fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/.../portarias.../portaria184>>. Acesso em: março 2017.

\_\_\_\_\_. Portaria Ministério da Fazenda 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 torna-los convergentes as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, e dá outras providências**. Disponível em <<http://www.fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/.../portarias.../portaria184>>. Acesso em: março 2017.

\_\_\_\_\_. Portaria Secretaria do Tesouro Nacional nº 467, de 06 de agosto de 2009. **Aprova os volumes II – Procedimentos Contábeis Patrimoniais, III – Procedimentos Contábeis Específicos e IV – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, da 2ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, e dá outras providências**. Disponível em <[http://www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Portaria\\_STN\\_467\\_2009\\_CP\\_PCE\\_PCASP.pdf](http://www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Portaria_STN_467_2009_CP_PCE_PCASP.pdf)>. Acesso em: mar. 2017.

\_\_\_\_\_. Portaria Secretaria do Tesouro Nacional nº 548, de 24 de setembro de 2015. **Dispõe sobre os prazo-limite de adoção dos procedimentos contábeis aplicados aos entes da Federação, com vistas à consolidação das contas públicas da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, sob a mesma base conceitual**. Disponível em

<<https://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/0/Portaria+STN+548+2015+PIPCP/73e5e615-ccbe-4050-bfc3-a9356d35daf1>>. Acesso em: maio 2017.

\_\_\_\_\_. Resolução CFC 1.133, de 21 de novembro de 2008. **Aprova a NBC T 16.6 – Demonstrações Contábeis.** Disponível em <[http://www.cfc.org.br/uparq/NBCT16\\_6.pdf](http://www.cfc.org.br/uparq/NBCT16_6.pdf)>. Acesso em: abril 2017.

\_\_\_\_\_. Resolução CFC 1.136, de 21 de novembro de 2008. **Aprova a NBC T 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão.** Disponível em <[http://www.cfc.org.br/uparq/NBCT16\\_9.pdf](http://www.cfc.org.br/uparq/NBCT16_9.pdf)>. Acesso em: março 2017.

\_\_\_\_\_. Resolução CFC 1.137, de 21 de novembro de 2008. **Aprova a NBC T 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público.** Disponível em <[http://www.cfc.org.br/uparq/NBCT16\\_10.pdf](http://www.cfc.org.br/uparq/NBCT16_10.pdf)>. Acesso em: março 2017.

\_\_\_\_\_. Resolução CFC 1.137, de 21 de novembro de 2008. **Aprova a NBC T 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público.** Disponível em <[http://www.cfc.org.br/uparq/NBCT16\\_10.pdf](http://www.cfc.org.br/uparq/NBCT16_10.pdf)>. Acesso em: março 2017.

\_\_\_\_\_. Resolução CFC n.º 1.055/05, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC). **Dispõe sobre os Pronunciamentos Técnicos Contábeis de 2008.** P. 11 – 66. Disponível em <[http://www.portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/livro\\_cpc2.pdf](http://www.portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/livro_cpc2.pdf)>. Acesso em: abril 2017.

SILVA, Anderson Chaves da. MACEDO, Marcelo Alvaro da Silva. SAUERBRONN, Fernanda Filgueiras. SZUSTER, Natan. **Avaliação de Ativos imobilizados no setor público: Estudo de caso em uma organização militar da marinha do Brasil.** Revista Informação Contábil, v. 6, n. 3, p. 51 – 73, jul/set. 2012. Disponível em <<http://www.revista.ufpe.br/ricontabeis/index.php/contabeis/article/view/470/305>>. Acesso em: mar. 2017.

União. Ministério da Transparência, Fiscalização e Controladoria Geral – CGU. Disponível em <<http://www.cgu.gov.br/assuntos/transparencia-publica>>. Acesso em: abril de 2017.

ZANLUCA, Júlio César; ZANLUCA, Jonatan de Sousa. **História da Contabilidade.** Disponível em <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/tematicas/histori.htm>>. Acesso em: março 2017.