

Curso de Ciências Contábeis

A COMPLIANCE APLICADA A GESTÃO PATRIMONIAL E CONTÁBIL DOS ATIVOS IMOBILIZADOS, NAS ENTIDADES DO SETOR PÚBLICO. UM ESTUDO DE CASO NO MUNICÍPIO DE VALPARAÍSO DE GOIÁS.

COMPLIANCE APPLIED TO ASSET AND ACCOUNTING MANAGEMENT OF FIXED ASSETS IN PUBLIC SECTOR ENTITIES. A CASE STUDY IN THE MUNICIPALITY OF VALPARAÍSO DE GOIÁS.

Eduarda da Silva Oliveira¹, Layla Cristiny de Sousa Pereira Lima¹, Derli Antunes Pinto²

1 Alunos do Curso de Ciências Contábeis

2 Professor do Curso de Ciências Contábeis

RESUMO

A Contabilidade Aplicada ao Setor Público - CASP, no Brasil, passa por um momento de grandes desafios e mudanças estruturais e indispensáveis avanços quanto a seus procedimentos contábeis patrimoniais, com foco no registro, mensuração e evidenciação integral do patrimônio público. Esse processo de mudança iniciou-se com a edição das primeiras Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público - NBC TSP pelo Conselho Federal de Contabilidade - CFC e pela Secretaria do Tesouro Nacional – STN, incentivado pela convergência as normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público. Nesse sentido, a presente pesquisa tem como objetivo avaliar a aplicação (compliance) dos procedimentos contábeis patrimoniais, em relação ao ativo imobilizado no Município de Valparaíso de Goiás entre os exercícios de 2018 a 2021. Quanto à metodologia trata-se de um estudo qualitativo, por meio de estudo de caso aplicado, tendo em vista, uma situação específica que foi trabalhada na Prefeitura Municipal de Valparaíso de Goiás, com a coleta de informação das demonstrações contábeis aplicadas ao setor público, disponíveis nos portais da Secretaria do Tesouro Nacional e no portal de transparência do Município. Desta forma, através dos resultados obtidos, foi possível realizar avaliação quanto aplicação dos novos procedimentos contábeis patrimoniais exigidos pelas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, em específico os itens constantes no plano de implantação dos procedimentos contábeis patrimoniais estabelecidos na Portaria STN 548, de 24 de setembro de 2015. Como resultados alcançados, a pesquisa evidenciou que adoção da implantação dos procedimentos contábeis patrimoniais do ativo imobilizado, encontra-se em processo de implantação, ou seja, vem ocorrendo de maneira gradativa, não estando integralmente em conformidade com as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

Palavras-Chave: Contabilidade Aplicada ao Setor público; Ativo Imobilizado; Implantação dos procedimentos contábeis patrimoniais.

ABSTRACT

Accounting Applied to the Public Sector - CASP, in Brazil, is going through a time of great challenges and structural changes and essential advances in terms of its asset accounting procedures, with a focus on recording, measuring and fully disclosing public assets. This process of change began with the publication of the first Brazilian Accounting Standards Applied to the Public Sector - NBC TSP by the Federal Accounting Council - CFC and the National Treasury Secretariat - STN, encouraged by the convergence of international accounting standards applied to the public sector. public. In this sense, the present research aims to evaluate the application (compliance) of equity accounting procedures, in relation to fixed assets in the Municipality of Valparaíso de Goiás (GO) between the years 2018 to 2021. As for the methodology, it is a qualitative study, through an applied case study, considering a specific situation that was worked on in the Municipality of Valparaíso de Goiás, with the collection of information from the financial statements applied to the public sector, available on the portals of the National Treasury Secretariat and at the Court of Auditors, as well as on the Municipality's own transparency portal. In this way, through the results obtained, it was possible to carry out an evaluation regarding the application of the new equity accounting procedures required by the Brazilian Accounting Standards Applied to the Public Sector - NBC TSP, in particular the items contained in the implementation plan of the equity accounting procedures established in the STN Ordinance No 548, of September 24, 2015. As results achieved, the research showed that the adoption of the implementation of fixed asset accounting procedures is in the process of being implemented, that is, it has been taking place partially. In this way, the public entity is in non-compliance with the rules.

Keywords: Accounting Applied to the Public Sector; Implementation of asset accounting procedures; Compliance.

1. INTRODUÇÃO

Segundo Feijó (2013) a Contabilidade Aplicada ao Setor Público, no Brasil, passa por um momento de grandes desafios e mudanças estruturais e de indispensáveis atualizações, com foco no registro, mensuração e evidenciação integral do patrimônio público. Motivado pela transparência das informações como indutor dos controles patrimoniais e a necessidade de convergência com as normas internacionais do International Federation of Accountants (IFAC) constituem os condutores centrais desse desafio nas contas públicas.

Ainda segundo o autor, o processo de mudança iniciou-se com a edição das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP) pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e a inserção da área pública no Comitê de Convergência Brasil (BRASIL, 2008).

Importante passo foi dado, também, pelo Governo Federal com a publicação da Portaria MF 184/2008, do Decreto nº 6.976/2009 e do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), este último estabeleceu na Parte II, os Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCP), que deverão ser as bases norteadoras para os registros contábeis patrimoniais, nas entidades do setor público brasileiro. Importante destacar que o MCASP é elaborado, atualizado e publicado anualmente pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN) órgão responsável, estando na sua, 9ª edição, e representa um conjunto de procedimentos orçamentários, patrimoniais e específicos, com objetivo de padronizar e orientar tais procedimentos contábeis, no âmbito dos entes federativos (União, Estados, Distrito Federal e municípios). Considerando a necessidade de evidenciar com qualidade todas as transações contábeis e patrimoniais, na busca por um tratamento contábil padronizado dos atos e fatos administrativos no âmbito do setor público brasileiro.

Dessa forma, a implantação dos procedimentos contábeis patrimoniais resgata o objeto da Contabilidade como ciência, que é o Patrimônio. Tendo em vista que a cultura contábil que vige no setor público é de privilegiar os aspectos orçamentários, muitas vezes em detrimento ao controle dos aspectos contábeis patrimoniais.

Além disso, o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) trata de todos os assuntos relativos à contabilidade aplicada ao setor público, em especial à gestão patrimonial, com abrangência nacional, que permite e regulamenta o registro dos procedimentos contábeis patrimoniais no âmbito da administração pública e resgata o objeto da contabilidade – o patrimônio público - buscando o processo de convergência aos padrões internacionais de contabilidade do setor público, tendo sempre em vista a legislação nacional

vigente e os princípios da ciência contábil como foco (MCASP, 2022). Logo, as normas de contabilidade regulamentam os procedimentos contábeis patrimoniais envolvendo a realização de registros, adoção de procedimentos e de um plano de contas adaptado, bem como a divulgação dos resultados aos usuários.

Nesse contexto, surgiu o seguinte problema de pesquisa: O Município de Valparaíso de Goiás, vem observando a implantação normativa dos procedimentos contábeis patrimoniais, referente ao ativo imobilizado?

Para resolução do problema proposto, esta pesquisa teve como objetivo de avaliar a aplicação (compliance) dos procedimentos contábeis patrimoniais, em relação ao ativo imobilizado no Município de Valparaíso de Goiás (GO), entre os exercícios de 2018 a 2021, nos termos estabelecidos pela Portaria STN nº 548, de 24 de setembro de 2015, que dispõe de prazos para implantação dos procedimentos. Para alcançar o objetivo geral, acompanha-se a necessidade de cumprir os seguintes objetivos específicos: descrever sobre as normas e procedimentos contábeis patrimoniais para as entidades do setor público; identificar nas demonstrações contábeis aplicadas ao setor público do Município as principais características quanto ao reconhecimento, mensuração e evidenciação dos procedimentos contábeis patrimoniais; e analisar, comparar a evolução e o estágio quanto a implantação dos procedimentos contábeis patrimoniais no subgrupo do ativo imobilizado.

Justificou-se essa pesquisa pela importância do reconhecimento, registro, mensuração, avaliação, controle e evidenciação das medidas e meios adotados pelo setor público quanto à aplicação dos procedimentos contábeis descritos nas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), International Public Sector Accounting Standard (IPSAS), Decretos e Portarias, no que tange ao reconhecimento e mensuração do Ativo Imobilizado no Setor Público e as suas variações, como forma de orientar o processo de decisão, a prestação de contas e a instrumentalização.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

Este capítulo tem o objetivo de apresentar o embasamento teórico que proporcionará suporte normativo que tenham enfoque direcionado a implantação dos procedimentos contábeis patrimoniais, nas entidades do setor público.

2.1 Convergência as normas de contabilidade aplicadas ao setor público.

Segundo Feijó (2017) a convergência as Normas Contábeis Internacionais, surgiu da averiguação das diferentes práticas que variam de país para país, refletindo se na existência de diferentes sistemas de contabilização mundial. Inicialmente o processo de padronização surgiu com a globalização e internacionalização das economias mundiais, nessa ocasião constatou-se a necessidade de facilitar a comunicação e reduzir os obstáculos, contribuindo com o estreitamento das diferenças internacionais, permitindo a busca de unificação a nível global das informações contábeis nos diferentes países.

Segundo Breda (2017), a convergência as Normas Contábeis Internacionais, surgiu da averiguação das diferentes práticas que variam de país para país, refletindo se na existência de diferentes sistemas de contabilização mundial.” Entende-se que visando a necessidade de uma padronização para facilitar a comunicação e o entendimento entre registros contábeis, independentemente do país em que foi registrado.

No Brasil a partir de 2010 esse fenômeno ganha força, através da edição das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público pelo Conselho Federal de Contabilidade, da qual tem objetivo a busca pela convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade ao padrão das Normas Internacionais de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (IPSAS).

Nesse novo contexto, aonde a ciência contábil no país vem passando por significativas transformações rumo aos padrões internacionais, é extremamente importante compreender os diferentes aspectos da contabilidade aplicada ao setor público (orçamentário, financeiro e fiscal), de maneira a compreender a evidenciação das contas públicas.

A cultura contábil orçamentária vigente através da Lei no 4.320, de 17 de março de 1964, que regulamenta e sistematiza as normas gerais de Direito Financeiro, para planejamento, elaboração, execução e controle dos orçamentos dos entes da federação (União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios), é de privilegiar os aspectos exclusivos do processo orçamentário, esquecendo o objeto principal da contabilidade que é seu Patrimônio (NASCIMENTOS, 2017).

A doutrina contábil focalizou suas interpretações do artigo 35 da Lei no 4.320/1964, que a contabilidade pública se adota um o regime misto, ou seja, regime de competência para a despesa e de caixa para a receita: Art. 35. Pertencem ao exercício financeiro: I – as receitas nele arrecadadas; e II – as despesas nele legalmente empenhadas (BRASIL, 1964).

A ciência ao resgatar os princípios contábeis, verifica-se que o ramo da Contabilidade Aplicada ao Setor Público, assim como qualquer outro ramo da ciência contábil, obedece aos

princípios de contabilidade, que representam a essência das doutrinas e teorias relativas à ciência da Contabilidade, consoante o entendimento predominante nos universos científico e profissional. Os princípios são aplicáveis à contabilidade no seu sentido amplo de ciência social aplicada, cujo objeto é o Patrimônio.

Dessa forma, aplica-se a ciência contábil em sentido amplo, bem como os princípios de contabilidade, principalmente a competência e oportunidade em sua integralidade ao setor público, ou seja, competência tanto na receita quanto na despesa sob o enfoque patrimonial. Destaca-se também a mudança cultural verso a quebra de paradigmas trazidos durante décadas.

Entende-se que os princípios contábeis são aplicados ao setor público bem como ao setor privado, entretanto no setor público é utilizado principalmente o da competência e da oportunidade que preza que o registro contábil seja lançado no exercício com informações integra e tempestivas. Dessa forma, aplica-se a ciência contábil em sentido amplo, bem como os princípios de contabilidade, principalmente a competência e oportunidade em sua integralidade ao setor público.

Com isso o Brasil dá seu recado e diz “sim” ao Novo Modelo Mundial, iniciando um novo marco regulatório em gestão pública. Essas ações visam resgatar o objeto da Contabilidade como ciência, que é o Patrimônio e a transparência das informações contábeis.

O maior objetivo da convergência é à busca pela contabilidade por competência, a cultura contábil orçamentária vigente através da Lei no 4.320/64, que traz em sua essência a regulamentação e sistematização das normas gerais de direito financeiro, planejamento, elaboração, execução e controle dos orçamentos dos entes da federação (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), que privilegia os aspectos exclusivos do processo orçamentário, desta forma o sistema público estava perdendo o objeto principal da contabilidade que é seu Patrimônio (NASCIMENTOS, 2017).

O processo de evolução atual da contabilidade que defende principalmente a evidenciação dos aspectos patrimoniais, já havia sido comentado na lei 4.320/64, que dispõe no seu título IX (Da Contabilidade):

Art. 85. Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitirem o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros.

Art.89. A contabilidade evidenciará os fatos ligados à administração orçamentária, financeira, patrimonial e industrial (grifo da lei).

Esse processo de padronização vem ocorrendo simultaneamente em todo o mundo. É considerado um símbolo notável para a contabilidade do Brasil, a convergência está sendo

conduzida pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), que criou em 2007, o Comitê Gestor de Convergência para o desenvolvimento das ações necessárias.

2.2 Contabilidade aplicada ao setor público

A contabilidade se constitui no principal instrumento fornecedor de informações da estrutura econômica e financeira das entidades, por meio de sistema acumula e resume dados relacionados ao patrimônio das empresas, o que facilita a sua interpretação.

De acordo com Augusto (2008, p. 1):

O aparecimento da escrita, o surgimento da moeda, a prensa de Gutemberg, o descobrimento da América, a invenção da máquina a vapor, que deu impulso à Revolução Industrial, são marcos da nossa história que fizeram desencadear o desenvolvimento da ciência contábil. [...] O homem foi sentindo a necessidade de aperfeiçoar seu instrumento de avaliação da situação patrimonial ao mesmo tempo que as atividades econômicas foram se tornando mais complexas.

À medida que as sociedades evoluíam, a contabilidade se fazia cada vez mais necessária, visto que o povo clamava pelo resultado da movimentação financeira de seu governo. Deste modo, era imprescindível encontrar uma forma adequada de contabilizar e apresentar tais resultados financeiros, bem como os destinos possíveis dados a eles (AUGUSTO, 2008).

Zanluca (2014, p. 1), ressalta que a história da contabilidade é tão antiga quanto à própria história da civilização estando ligada às primeiras manifestações humanas da necessidade social de proteção à posse e de perpetuação e interpretação dos fatos ocorridos com o objeto material de que o homem sempre dispôs para alcançar os fins propostos.

De acordo com Mello (2016, p. 1), a definição de contabilidade pública é:

Contabilidade Pública é uma especialização da ciência contábil, que se aplica às aziendas públicas, de acordo com as regras estabelecidas pelas Normas Gerais do Direito Financeiro. Contabilidade Pública é um ramo da Contabilidade que estuda e pratica as funções de orientação e controle relativas aos atos e fatos da administração econômica das aziendas públicas.

A contabilidade aplicada ao setor público tem características e aspectos de natureza orçamentária, patrimonial e fiscal, que vai do registro e a evidenciação do orçamento público, registro e a evidenciação da composição patrimonial do ente público e, a apuração e evidenciação, por meio da contabilidade, dos indicadores estabelecidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal (AUGUSTO, 2008).

A contabilidade aplicada às Entidades Públicas passa por significativas transformações pela implantação das Normas Brasileiras de Contabilidade, comportando padronização dos registros e procedimentos contábeis, bem como a normatização da evidenciação da informação

gerada pela contabilidade.

2.3 Normas e leis relacionadas à contabilidade aplicada ao setor público

A contabilidade aplicada ao setor público foi instituída para atender as demandas das entidades públicas, principalmente para controle do recolhimento dos impostos. Conforme Slomski (2003), no Brasil as primeiras tratativas visando à implementação de um sistema de contabilidade pública são de 1808, com a criação do Erário Régio pelo imperador Dom João VI, também menciona que, a recusa da Inglaterra para conceder empréstimos ao Brasil em 1914, devido à falta de documentação contábil para comprovar garantias foi um dos motivos do desenvolvimento da contabilidade pública no Brasil.

Em 1904, durante o primeiro congresso de contadores, a criação de uma contabilidade semelhante entre países já era uma pretensão, mas só em 2005 as normas contábeis foram introduzidas na Europa de forma obrigatória para companhias abertas.

A Lei Federal nº 4.320/64 no art. 83 dispõe “a contabilidade evidenciará perante a fazenda pública a situação de todos quantos, de qualquer modo, arrecadem receitas, efetuem despesas, administrem ou guardem bens a ela pertencentes ou confiados”. Estabelece ainda o processo de empenho, liquidação e pagamento para execução da despesa (BRASIL, 1964).

Em 1986, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) foi criada com o intuito de promover a integração e a modernização dos sistemas de programação financeira, de contabilidade e de execução orçamentária dos Órgãos e Entidades Públicas do Governo Federal.

Em 1988, a Constituição Federal dispôs sobre o exercício financeiro, prazos, vigência e elaboração e organização dos orçamentos e demais normas de gestão financeira e patrimonial (BRASIL, 1988).

Em 2000, foi criada a Lei Complementar no 101, conhecida como a Lei de Responsabilidade Fiscal, que estabeleceu limites de dívida consolidada, garantias, operações de crédito, restos a pagar e despesas de pessoal, dentre outros, com o intuito de proporcionar o equilíbrio das finanças públicas e instituir instrumentos de transparência de gestão fiscal. Essa Lei também estabelece a exigência de realizar-se a consolidação nacional das contas públicas, competência exercida pela Secretaria do Tesouro Nacional (BRASIL, 2000).

A Portaria MF no 184/2008 e o Decreto no 6.976/2009, determinaram que a STN, enquanto órgão central do sistema de contabilidade federal, editasse normativos, manuais, instruções de procedimentos contábeis e plano de contas de âmbito nacional, objetivando a elaboração e publicação das demonstrações contábeis consolidadas.

Estes instrumentos estão em consonância com as normas brasileiras de contabilidade técnicas aplicadas ao setor público, editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (NBC TSP) e buscam a convergência às normas internacionais de contabilidade aplicada ao setor público – International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) - editadas pelo International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB). Nesse contexto, as normas apresentam um conjunto de conceitos, regras e procedimentos relativos aos atos e fatos patrimoniais.

2.4 Compliance contábil no setor público

Segundo a doutrina, o termo “compliance” tem por objetivo de assegurar, em conjunto com as demais áreas de uma instituição, a adequação, o fortalecimento e o funcionamento do processo do sistema de controle interno, procurando mitigar os riscos de acordo com a complexidade das atividades e funções desenvolvidas, bem como disseminar a cultura de controles administrativos e legais para assegurar o cumprimento de leis e regulamentos existentes (COSO I, 2013).

Visa ainda, executar as atividades de forma rotineira e permanente, responsabilizando pelo monitoramento e assecuração de maneira corporativa e tempestiva que as diversas unidades da instituição estejam respeitando as regras aplicáveis a suas atividades, por meio do cumprimento das normas, dos processos internos, da prevenção e do controle de riscos envolvidos em cada atividade (COSO I, 2013; CREPALDI, 2016).

Dessa forma, no ambiente do Município é importante que a instituição adote um processo de controle interno com foco em todas as categorias e objetivos, a saber: operações, informações (divulgação/relatórios) e compliance (conformidade) em especial a sua gestão contábil patrimonial. Nesse sentido, o descumprimento de leis ou normas que regulamentam a gestão contábil patrimonial de um Município caracteriza situação conflitante com os objetivos de compliance ou conformidade (CREPALDI, 2016).

Nessa interpretação, entre as variadas atribuições da gestão contábil como, a otimização de todo o patrimônio material (bens tangíveis) e imateriais (bens intangíveis) disponível em prol da prestação dos serviços públicos para a sociedade de forma: eficiente, eficaz e com economicidade.

Dessa forma, as atividades de compliance contábil nas entidades do setor público decorrem da permanente necessidade de padronização, adequação e observação às leis, normas e procedimentos, internos e externos, a exigir a constante verificação de aderência, eficácia e

efetividade das atividades desenvolvidas “por e para” a sociedade, por meio da análise das informações contábeis patrimonial, inclui - se um rigoroso cumprimento de leis, normativos e instruções de procedimentos contábeis patrimoniais (compliance).

3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A metodologia da pesquisa resultou em estudo de caso, tendo-se em vista uma situação específica que fora trabalhada, com a coleta de informação das demonstrações contábeis aplicadas ao setor público, disponíveis nos portais da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) e Tribunal de Contas do Estado de Goiás, bem como no próprio portal de transparência do Município de Valparaíso de Goiás. Desta forma, através dos resultados obtidos, foram demonstrados os registros, a mensuração e as evidenciações dos procedimentos contábeis patrimoniais.

O estudo de caso, segundo Gil (2009), pode ser considerado o mais completo dentre todos os outros, pois se vale tanto de dados de pessoas quanto de dados documentais. Segundo Yin (2001) é um estudo aprofundado de um fenômeno, na medida em que ele se desenvolve. Também, quanto aos procedimentos, será realizada uma pesquisa bibliográfica, que, conforme Gil (2009) é desenvolvida mediante material já elaborado e publicado principalmente dissertações, monografias, artigos eletrônicos, livros, revistas e internet.

Na definição de Lopes (2006, p. 220), a pesquisa documental ou de fontes primárias “[...] são documentos de primeira mão, provenientes dos próprios órgãos que realizam a observação. Englobam todos os materiais, ainda não elaborados, escritos, ou não, que podem servir como fonte de informação para a pesquisa científica”.

Segundo Zanella (2007, p. 82) a pesquisa documental, se utiliza de fontes de documentos de natureza qualitativa e ou quantitativa que podem ser encontrados junto ao órgão investigado.

Dessa forma, a metodologia utilizada para a coleta de dados foi realizada com a análise dos elementos do nas Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público do exercício de 2018 a 2021, do Município de Valparaíso de Goiás, em específico os itens constantes no plano de implantação dos procedimentos contábeis patrimoniais estabelecidos na Portaria STN no 548, de 24 de setembro de 2015.

Quanto a coleta de dados foi utilizada para conhecer a fase de implantação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público na Prefeitura Municipal de Valparaíso de Goiás e assim responder aos objetivos e ao problema proposto.

4. ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS RESULTADOS

Em relação a análise e interpretação das informações, a presente pesquisa ocorreu no Município de Valparaíso de Goiás, que foi elevado à categoria de município com a denominação de Valparaíso de Goiás, pela lei estadual nº 12.667, de 18 de julho de 1995, desmembrado de Luziânia. Valparaíso faz margem ao porto seco do Distrito Federal, local de grande densidade industrial que tem o objetivo de atrair grandes empresas.

Valparaíso é uma cidade brasileira do estado de Goiás. Sua população em 2018 segundo o IBGE, é de 156.419 habitantes, e é considerado o município que mais cresce na região e um dos que mais crescem no Brasil.

Pelo fato de Valparaíso de Goiás se situar no entorno do Distrito Federal, sua economia é menos privilegiada, dependendo do setor informal que representa cerca de 40% da base de trabalhadores, estando a grande maioria ocupada na construção civil.

4.1 Resultados e análises dos dados e informações

Para a realização desta pesquisa, foram coletados e utilizados os dados das Declarações das Contas Anuais (DCA) dos exercícios de 2018 a 2021, disponíveis no portal da Secretaria do Tesouro Nacional (STN). A base para extração dos dados ocorreu por meio do Sistema de Informações Contábeis do Setor Público Brasileiro – Siconfi gerenciado pela STN e do portal de transparência da Prefeitura Municipal de Valparaíso de Goiás.

Dessa forma, a análise dos dados irá apresentar as informações relativas quanto a observância do Município no que tange as normas (compliance) e procedimentos contábeis patrimoniais, em relação ao ativo imobilizado no Município de Valparaíso de Goiás, entre os exercícios de 2018 a 2021, nos termos que dispõe a Lei Federal nº 4.320, de 17 de março de 1964, bem como as orientações contidas no Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), 9ª edição, que observa a Lei Complementar nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF) e, também, as disposições do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) relativas as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP).

4.1.1 Processo de implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais no Município de Valparaíso de Goiás - GO

Conforme informações coletadas nas Declarações das Contas Anuais - DCAs do

Município de Valparaíso de Goiás - GO e nas Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público - DCASPs nos exercícios de 2018 a 2021, percebe-se que o processo de implantação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público foi alicerçado com a implantação do Plano de Contas Aplicados ao Setor Público - PCASP, pela uniformização de Procedimentos Contábeis Orçamentários - PCOs e Procedimentos Contábeis Específicos - PCEs e pela implantação das novas Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público DCASPs.

Desta maneira, foi possível observar por meio das informações contábeis publicadas no portal de transparência que o Município de Valparaíso de Goiás implantou o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público - PCASP, no ano de 2015 e as novas demonstrações contábeis, como a Demonstrações dos Fluxos de Caixa (DFC), que estão sendo elaboradas desde o exercício de 2018.

Após essa primeira etapa do processo de convergência, o Município de Valparaíso de Goiás - GO tem mantido foco na busca pela implantação dos procedimentos contábeis patrimoniais (PCPs).

Nesse sentido, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), por meio da Portaria nº 548, de 24 de setembro de 2015, estabeleceu o plano de implantação dos procedimentos contábeis patrimoniais (PCPs). O plano consiste em definir estratégias e prazos para implantar os procedimentos patrimoniais necessários à convergência.

A seguir, apresentam-se os prazos dos procedimentos contábeis quanto a obrigação dos registros contábeis patrimoniais determinados pela Portaria nº 548/2015 e a situação do Município de Valparaíso de Goiás - GO em relação a esses prazos em 31 de dezembro de 2022, conforme Quadro 1:

Quadro 1 - Prazos dos procedimentos contábeis patrimoniais

Procedimentos contábeis patrimoniais PCPs Analisados pela Pesquisa	Prazo de adesão para município de Valparaíso de Goiás (GO)
Implantação do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público - DCASP	2015
Implantação da Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público - DCASP	2018

Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens móveis e imóveis; respectiva depreciação, amortização ou exaustão; reavaliação e redução ao valor recuperável (exceto bens do patrimônio cultural e de infraestrutura).	01/01/2021
Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens de infraestrutura; respectiva depreciação, amortização ou exaustão; reavaliação e redução ao valor recuperável.	01/01/2024
Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens do patrimônio cultural; respectiva depreciação, amortização ou exaustão; reavaliação e redução a valor recuperável (quando passível de registro, segundo IPSAS, NBC TSP e MCASP).	01/01/2024

Fonte: Adaptado da PORTARIA STN 548, (2015).

As normas apresentam um conjunto de conceitos, regras e procedimentos relativos aos atos e fatos patrimoniais referente ao setor público. O quadro acima demonstra os procedimentos patrimoniais constantes na Portaria STN 548/2015 e a respectiva fases e períodos para sua implantação pelo Município de Valparaíso de Goiás.

Desta forma, apresenta-se a seguir detalhes relacionados aos procedimentos contábeis patrimoniais, com foco no ativo imobilizado, com base nas Declarações das Contas Anuais (DCA), bem como, nas Demonstrações Contábeis da Prefeitura do Município de Valparaíso de Goiás - GO nos exercícios de 2018 a 2021.

4.1.2 Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens móveis e imóveis (exceto bens do patrimônio cultural e de infraestrutura).

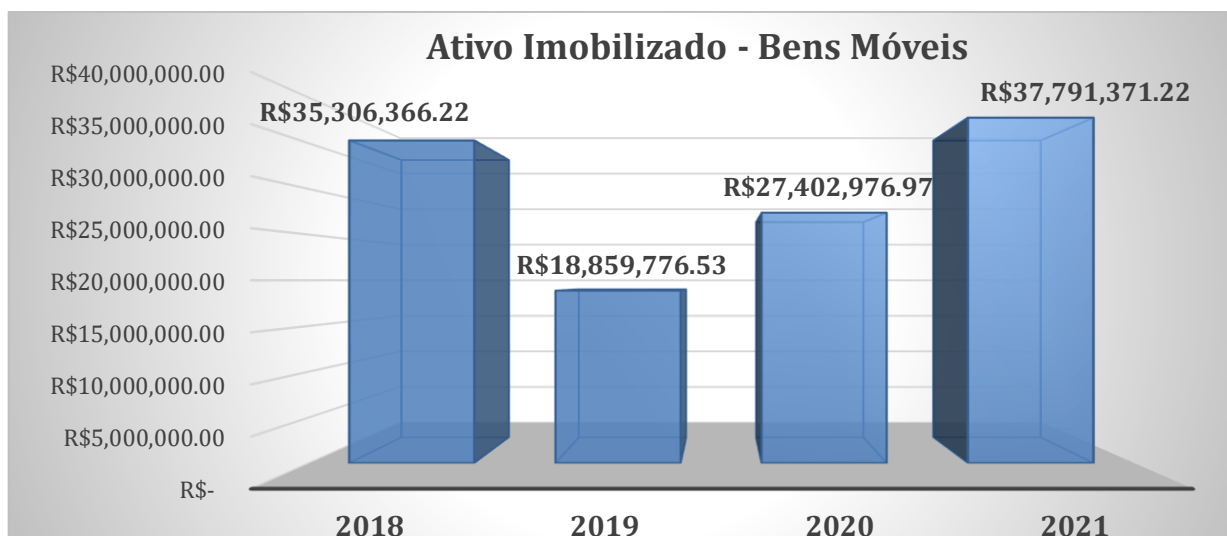
Quadro 2- Evidenciação do Ativo Imobilizado - Balanço Patrimonial

IMOBILIZADO	2018	2019	2020	2021
Bens Móveis	35.306.366,22	18.859.776,53	27.402.976,97	37.791.371,22
Bens Imóveis	54.529.496,18	55.939.823,08	59.766.533,08	62.695.990,78
Total do Imobilizado	89.835.862,40	74.799.599,61	87.169.510,05	100.487.362,00

Fonte: Dados da pesquisa

Em análise ao Quadro 2 observa-se o montante de R\$ 100.487.362,00 (cem milhões, quatrocentos e oitenta e sete mil e trezentos e sessenta e dois reais) na conta do ativo imobilizado em 31/12/2021 o que representa 18% do total do patrimônio líquido do Município (R\$ 562.758.822,32). Outrossim, observa-se uma crescente evolução do ativo imobilizado em relação aos exercícios de 2018 até 2021. Chama atenção que no exercício de 2019 ocorreu uma redução (desreconhecimento do ativo imobilizado) em relação a outros exercícios do valor patrimonial do ativo imobilizado de forma inexplicável.

Gráfico 1 – Ativo Imobilizado – Bens Móveis



Fonte: Dados da pesquisa

No Gráfico 1 é possível observar os valores registrados e reconhecidos no ativo imobilizado na conta dos “bens móveis” pelo Município de Valparaíso de Goiás, relativos aos exercícios de 2018 a 2021. Dessa forma, evidencia-se que os valores dessa conta, sofreu variações negativas relevantes durante os exercícios objeto da pesquisa (2018 a 2021), levando em consideração que no exercício de 2018, tinha-se registrado no Balanço Patrimonial um valor de R\$35.306.366,22 (trinta e cinco milhões, trezentos e seis mil, trezentos sessenta e seis reais e vinte e dois centavos) e logo no ano seguinte (2019) apresentou um valor R\$18.859.776,53 (dezoito milhões, oitocentos e cinquenta e nove mil, setecentos e setenta e seis reais e cinquenta e três centavos). Esse fato, não foi tratado em notas explicativas, não sendo possível explicar esse desconhecimento de ativos de 47% a menor frente ao ano de 2018.

É importante ressaltar que essas variações continuou ocorrendo nos anos seguintes, só que desta vez, de forma positiva, visto que de acordo com os dados evidenciados nos exercícios de 2020 e 2021, os valores registrados nos bens móveis voltaram a crescer, apresentando em 2020 um montante de R\$27.402.976,97 (vinte e sete milhões, quatrocentos e dois mil, novecentos e setenta e seis reais e noventa e sete centavos) e logo no ano seguinte (2021), evidenciando um valor de R\$37.791.371,22 (trinta e sete milhões, setecentos e noventa e um mil, trezentos e setenta e um reais e vinte e dois centavos), valor este superior em relação aos demais exercícios anteriores.

Ainda se observa no Gráfico 1, a conformidade (compliance) da ocorrência do reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens móveis nos exercícios de 2018 a 2021, onde pode-se concluir o cumprimento (compliance) normativa das normas e os prazos estabelecidos pelas Normas de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, bem como pela Portaria nº 548/2015 referente a implantação dos procedimentos contábeis patrimoniais (PCPs).

Gráfico 2 – Ativo Imobilizado – Bens Imóveis

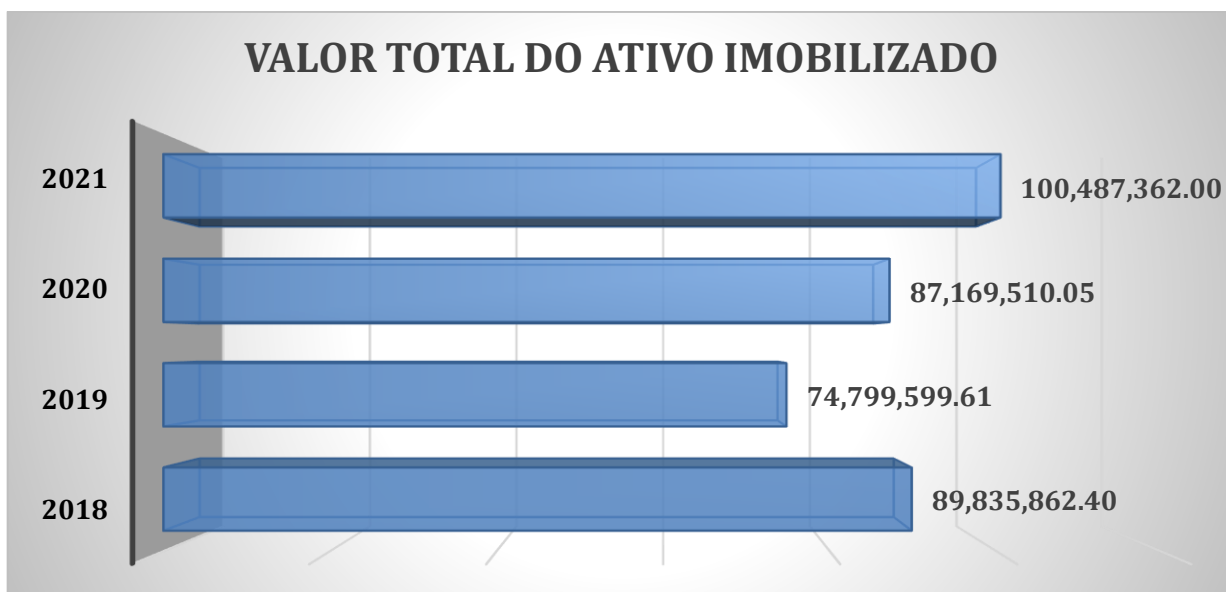


Fonte: Dados da pesquisa

Em relação ao Gráfico 2 é possível evidenciar os valores reconhecidos e evidenciados na conta dos “bens imóveis”. Segundo o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), os bens imóveis se referem àqueles vinculados ao terreno (solo) que não podem ser retirados sem destruição ou danos. São citados exemplos os bens residenciais, comerciais, edifícios, terrenos, pontes, viadutos, obras em andamento, hospitais, dentre outros. (MCASP, 2022).

Observa-se no Gráfico 2, que nos anos 2018 a 2021 no Município de Valparaíso de Goiás foi realizado o reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens imóveis constante do ativo imobilizado. Dessa forma, é possível analisar que os bens imóveis obtiveram uma evolução constante crescente nos exercícios mencionados, bem como, a conformidade da ocorrência do reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens imóveis nos exercícios de 2018 a 2021, onde pode-se concluir o cumprimento (compliance) normativa das normas e os prazos estabelecidos pelas Normas de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, bem como pela Portaria nº 548/2015 referente a implantação dos procedimentos contábeis patrimoniais (PCPs).

Gráfico 3 – Valor Total do Ativo Imobilizado



Fonte: Dados da pesquisa

Em relação ao reconhecimento do valor do ativo imobilizado, verifica-se que o Município observa as Normas Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, registrando, mensurando e evidenciando em cada ano os seus ativos imobilizados, conforme já comentado. Outrossim, evidencia-se, uma queda no valor total do exercício de 2019 com relação ao ano anterior (2018), por consequência do desreconhecimento do ativo de bens móveis já comentado. O montante do exercício de 2018 finalizou no valor de R\$89.835.862,40 (oitenta e nove milhões, oitocentos e trinta e cinco mil, oitocentos e sessenta e dois reais e quarenta centavos), e o montante total do exercício de 2019 foi de R\$74.799.599,61 (setenta e quatro milhões, setecentos e noventa e nove mil, quinhentos e noventa e nove reais e sessenta e um centavos).

Nos exercícios seguintes, ocorreram uma crescente evolução no ativo imobilizado, em relação aos anos anteriores, onde no ano final da pesquisa, o exercício de 2021, o montante total era de R\$100.487.362,00 (cem milhões, quatrocentos e oitenta e sete mil, trezentos e sessenta e dois reais).

Observa-se que ocorreu a conformidade (compliance) da ocorrência do reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens móveis e imóveis nos exercícios de 2018 a 2021, onde pode-se concluir o cumprimento (compliance) normativa das normas e os prazos estabelecidos pelas Normas de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, bem como pela Portaria nº 548/2015 referente a implantação dos procedimentos contábeis patrimoniais (PCPs).

IMOBILIZADO	2018	2019	2020	2021
(-) Depreciação Acumulada		21.185.203,24		
(-) Redução ao Valor Recuperável de Imobilizado				

Fonte: Dados da pesquisa

Em análise ao Quadro 3 observa-se que não ocorreu o reconhecimento, a mensuração e a evidenciação da depreciação e da avaliação da redução ao valor recuperável do ativo imobilizado onde o prazo era até 01/01/2021, conforme informado no quadro 1. O Quadro ainda apresenta informações de valores depreciáveis sem conexão no exercício de 2019.

Logo, avalia-se que o Município ainda não conseguiu dar conformidade (compliance) integral aos procedimentos contábeis patrimoniais em relação à depreciação e a redução ao valor recuperável do ativo imobilizado nos exercícios de 2018 a 2021. Dessa maneira, esses elementos patrimoniais não estão em conformidade, pois não observa os prazos estabelecidos pela Portaria nº 548/2015 referente a implantação dos procedimentos contábeis patrimoniais (PCPs).

4.1.3 Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens de infraestrutura; respectiva depreciação; reavaliação e redução ao valor recuperável.

A Prefeitura do Município de Valparaíso de Goiás ainda não passou a reconhecer, mensurar e evidenciar os bens patrimoniais do ativo imobilizado de infraestrutura, classificados como Bens de Uso Comum do Povo, conforme observado no Quadro 4:

Quadro 4- Evidenciação dos bens de infraestrutura; respectiva depreciação; reavaliação e redução ao valor recuperável- Balanço Patrimonial

IMOBILIZADO	2018	2019	2020	2021
Ruas				
Passarelas				
Praças				
(-) Depreciação Acumulada				
(-) Perda por redução ao Valor Recuperável				
Reavaliação				

Fonte: Dados da pesquisa

Entretanto o prazo para o reconhecimento, mensuração e evidenciação estabelecido pela Portaria STN 548/2015 é a partir de 2024 conforme Quadro 1. Dessa forma, o município tem prazo para iniciar os registros contábeis, bem como a implantação dos procedimentos patrimoniais em relação aos bens de infraestrutura.

4.1.4 Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens do patrimônio cultural; respectiva depreciação; reavaliação e redução a valor recuperável

Quadro 5- Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens do patrimônio cultural; respectiva depreciação; reavaliação e redução a valor recuperável - Balanço Patrimonial

PATRIMÔNIO CULTURAL	2018	2019	2020	2021
Bens Culturais				
(-) Depreciação Acumulada				
(-) Redução ao Valor Recuperável de Imobilizado				

Fonte: Dados da pesquisa

A Prefeitura do Município de Valparaíso de Goiás - GO não tem registrado ou não possui patrimônio cultural, ou não iniciou a implantação dos procedimentos contábeis do patrimônio cultural.

4.1.5 Resumo das informações quanto a implantação dos procedimentos patrimoniais do ativo imobilizado

Com base nas informações apresentadas, segue as evidências resumidas quanto aos registros das conformidades ou não conformidades da adoção dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais do Ativo Imobilizado, de acordo com seus respectivos prazos e limites definidos pela Portaria da STN 548/2015.

Quadro 6 - Resumo das informações quanto a implantação dos procedimentos patrimoniais do ativo imobilizado

Procedimentos analisados pela pesquisa	SIM	NÃO	PARCIAL	OBSERVAÇÃO
Implantação do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público - PCASP	X			Conforme observado na estrutura e na padronização das contas o Município implantou o PCASP.

Implantação da Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público - DCASP	X			Conforme observado na estrutura e na padronização das Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público o Município implantou as DCASPs.
1. Bens móveis; 2. Bens imóveis; 3. Depreciação; 4. Reavaliação e 5. Redução ao valor recuperável de imobilizado.			X	Conforme observador o município ainda está em fase de implantação dos procedimentos contábeis patrimoniais em especial não ocorre os registros da depreciação, da redução ao valor recuperável e da reavaliação.
6. Bens de Infraestrutura		X		Não conformidade. Entretanto, ainda está no prazo para adoção dos procedimentos contábeis patrimoniais dos bens de infraestrutura.
7. Bens culturais		X		Não conformidade. Entretanto, ainda está no prazo para adoção dos procedimentos contábeis patrimoniais dos bens culturais.

Fonte: Dados da pesquisa

Conforme demonstrado no quadro acima, dos itens analisados, somente aos itens da Implantação do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público – PCASP; Implantação da Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público – DCASP; Bens móveis e imóveis estão em conformidade integral quanto aos Procedimentos Contábeis Patrimoniais.

Não foi possível dar conformidade ao reconhecimento, mensuração e evidenciação da depreciação, da avaliação da redução ao valor recuperável do ativo imobilizado, onde o prazo final para realização era em 01/01/2021.

Nessa análise é interessante ressaltar quanto aos registros patrimoniais dos “bens de infraestrutura” e aos “bens culturais”, o prazo para o reconhecimento, mensuração e evidenciação destes itens patrimoniais estabelecidos pela Portaria STN 548/2015 é a partir de 2024, conforme Quadro 1. Logo, o Município tem prazo para iniciar os registros contábeis, bem como, a implantação dos procedimentos patrimoniais em relação a estes bens.

Portanto, levando em consideração as informações apresentadas e considerando as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público - NBCASP, evidenciou-se que a adoção da implantação dos procedimentos contábeis patrimoniais do ativo imobilizado, ainda está em processo de implantação de tais procedimentos, ou seja, vem ocorrendo/acontecendo, de maneira parcial.

Dessa forma, Prefeitura de Valparaíso de Goiás está em não-conformidade na sua plenitude com as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicada ao Setor Público -NBCASP, evidenciando que os procedimentos contábeis patrimoniais estão em processo ou fase de implantação.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo justificou-se pela importância do reconhecimento, registro, mensuração, avaliação, controle e evidenciação das medidas e meios adotados pelo setor público quanto à aplicação dos procedimentos contábeis descritos nas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), Decretos e Portarias, no que tange ao reconhecimento e mensuração dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais do Ativo Imobilizado na entidade do setor público e as suas variações, como forma de orientar o processo de decisão, a prestação de contas e a instrumentalização.

Dessa forma, o desafio da pesquisa foi motivado por um conjunto de ações que visem o cumprimento (compliance) das normas contábeis, a fim de possibilitar a avaliação nas demonstrações contábeis, segundo aspectos relacionados à variação patrimonial na entidade do setor público.

Entretanto, em análise as informações contábeis dos exercícios de 2018 a 2021 da Prefeitura de Valparaíso de Goiás, observa-se que a implantação dos procedimentos contábeis patrimoniais do ativo imobilizado, não estão na sua integralidade em conformidade com as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público - NBCASP, nos termos e prazos estabelecidos pela Secretaria do Tesouro Nacional – STN. Todavia, esses procedimentos estão em processo de implantação, ou seja, atualmente estão em não-conformidade com as normas vigentes.

Por meio da pesquisa foi possível identificar que a implantação está ocorrendo, mesmo de maneira parcial, com isso, o Município está buscando atender as exigências quanto à implantação dos procedimentos contábeis patrimoniais previstos nas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, tendo em vista, a implantação do PCASP e das DCASP, bem como, dos registros dos bens móveis e imóveis, conforme ficou demonstrado no capítulo da análise dos resultados.

Diante deste estudo, observa-se que o problema enfrentado pelo Município de

Valparaíso é o mesmo que enfrentado pelos demais entes públicos brasileiros para se adequar neste novo cenário de convergência requer uma série de medidas para atendimento das exigências das novas regras.

Conclui-se, que o processo de avaliação dos ativos imobilizados demanda tempo e recursos humanos para aplicação integral de todos os procedimentos contábeis patrimoniais, em especial da depreciação, exigindo implementação nas práticas contábeis que permitam o reconhecimento, a mensuração, a avaliação e a evidenciação dos elementos que compõem o patrimônio público, ocasionando benefícios gerenciais aos administradores por conhecerem o valor do patrimônio e administrá-lo da forma mais eficiente, viabilizando a destinação dos recursos e subsidiando a tomada de decisão. Diante das ações que devem ser promovidas para prestar de modo fidedigno a situação patrimonial do ativo imobilizado, considerando que as mudanças são complexas e exige preparo da equipe envolvida. No entanto, para que sejam bem-sucedidas são necessários o envolvimento e o engajamento das diversas áreas, incluindo gestores e autoridades públicas, que somados esses esforços resultará a geração de informação útil e relevante, melhorando a transparência da gestão pública.

Vale ressaltar, que o campo de pesquisa do ativo imobilizado é bastante amplo, o que não elimina a possibilidade de realização de demais análises a partir de outros grupos dos ativos.

Por fim, este estudo buscou contribuir para a conformidade das normas relativas à implantação dos procedimentos contábeis patrimoniais, para o melhoramento e adequação da contabilidade aplicada ao setor público, com foco no ativo imobilizado, tendo em vista que existe a inadequada evidenciação do patrimônio público e a ausência de procedimentos contábeis patrimoniais que devem demonstrar dados mais próximos da realidade, o que permite evidenciar o valor real do patrimônio público do Município.

6. REFERÊNCIAS

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil.

BRASIL. Lei n. 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.

BRASIL. Lei Complementar n. 101, em 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências.

Portaria Federal 184, de 25 de agosto de 2008. Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e

divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

Decreto Federal 6.976, de 07 de outubro de 2009. Dispõe sobre o Sistema de Contabilidade Federal.

AUGUSTO, J.A.P. Contabilidade Pública. Teoria e Prática. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2008

BREDA, Volmir. CFC - Estrutura Conceitual da contabilidade pública.

CREPALDI, Silvio Aparecido. Contabilidade Gerencial. Teoria e Prática. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006

FEIJÓ, Paulo Henrique. Entendendo as mudanças: na contabilidade aplicada ao setor público. 1.ed. Brasília: Gestão Pública Ed., 2013.

FEIJO, Paulo Henrique; JUNIOR, Jorge Pinto de Carvalho; ALMEIDA, Fernando Carlos Cardoso; SANTOS, Vitor Maciel dos; BARBOSA, Diogo Duarte. Entendendo a Contabilidade Patrimonial Aplicada ao Setor Público - Do Ativo ao Patrimônio Líquido, Brasília. Editora Gestão Pública, 2017.

FONSECA, J. J. S. Metodologia da pesquisa científica. Fortaleza: UEC, 2002. Apostila.

GIL, Antônio Carlos. Métodos e técnicas de pesquisa social. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

KOHAMA, Heilio. Contabilidade pública: teoria e prática. 9. ed. pag 25. São Paulo: Atlas, 2010

LOPES, Jorge. O fazer do trabalho científico em ciências sociais aplicadas. Recife: Ed. Universitária da UFPE, 2006.

Manual de contabilidade aplicada ao setor público – MCASP. 9. ed. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional (STN), 2022.

MELLO, José Carlos Garcia de. Contabilidade pública. Atlas, 2016.

MINAYO, Marília Cecília de Souza (Org.). Pesquisa Social: teoria, método e criatividade. Petrópolis, RJ: Vozes, 2003.

NASCIMENTOS, Edson Ronaldo. Entendendo a Contabilidade Pública, Ministério da Fazenda, Brasília, 2017.

SLOMSKI, Valmor. Manual de contabilidade pública: um enfoque na contabilidade municipal. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

YIN, Robert K. Estudo de caso – planejamento e métodos. (2Ed.). Porto Alegre: Bookman. 2001.

TRIVIÑOS, A. N. S. Introdução à pesquisa em ciências sociais: a pesquisa qualitativa em educação. São Paulo: Atlas, 1987.

VERGARA S.C. Métodos de Pesquisa na Administração. São Paulo: Atlas, 2005.

ZANELLA, Liane Carly Hermes. Metodologia de pesquisa. 2 ed. Ver. Atual. – Florianópolis, 2011.

ZANLUCA, Júlio César; ZANLUCA, Jonatan de Sousa. História da contabilidade. 2014.