

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE GOIÁS
PRÓ-REITORIA DE GRADUAÇÃO
ESCOLA DE DIREITO, GESTÃO E NEGÓCIOS (EDNC)
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

ANDRESSA ALVES DE OLIVEIRA

**NORMAS DE CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO E A
IMPLANTAÇÃO DOS PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS PATRIMONIAIS NO
ESTADO DE GOIÁS: o foco nos bens móveis e imóveis.**

GOIÂNIA

2022

**NORMAS DE CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO E A
IMPLANTAÇÃO DOS PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS
PATRIMONIAIS NO ESTADO DE GOIÁS: o foco nos bens móveis e imóveis.**

**ACCOUNTING STANDARDS APPLIED TO THE PUBLIC SECTOR AND
IMPLEMENTATION OF EQUITY ACCOUNTING PROCEDURES IN THE
STATE OF GOIÁS: focus on movable and immovable assets.**

Andressa Alves de Oliveira¹

Edna de Araújo Andrade²

RESUMO: Esta pesquisa trata das normas brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, e teve como objetivo analisar o processo de implantação dos procedimentos contábeis patrimoniais, relativos aos bens móveis e imóveis, no Estado de Goiás, de acordo com os prazos definidos na Portaria nº 548/2015 da Secretaria de Tesouro Nacional (STN). Os procedimentos para coleta de dados envolveram pesquisa bibliográfica e documentais, com análise dos Demonstrativos Contábeis e Notas Explicativas correspondentes, relativos ao período de 2018 a 2021, publicadas pela Secretaria de Estado da Economia. As investigações propiciaram o delineamento de um quadro geral, com a demonstração das estratégias e ações regulamentares e institucionais adotadas, bem como a indicação do estágio atual, em relação ao reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens móveis e imóveis, em conformidade com a Norma NBCT SP 07 – Ativo Imobilizado.

PALAVRAS-CHAVE: Contabilidade aplicada ao setor público; plano de implantação dos procedimentos contábeis patrimoniais; ativo imobilizado; bens móveis e imóveis.

ABSTRACT: The research deals with the Brazilian Accounting Standards Applied to the Public Sector, and aimed to analyze the process of implantation of patrimonial accounting procedures, related to movable and immovable assets, in the State of Goiás, according to the deadlines defined in Ordinance nº 548/ 2015 from the National Treasury Secretariat (STN). The procedures for data collection involved bibliographic and documentary research, with analysis of the corresponding Financial Statements and Explanatory Notes, for the period from 2018 to 2021. The investigations provided the design of an overall picture, with the demonstration of regulatory and institutional strategies and actions adopted, as well as an indication of the current stage, in relation to the recognition, measurement and disclosure of movable and immovable assets, in accordance with Standard NBCT SP 07 – Fixed Assets.

¹ Bacharelanda em Ciências Contábeis pela Pontifícia Universidade Católica de Goiás. Av. Universitária, 1440 - Setor Leste Universitário, Goiânia - GO, 74605-010. E-mail: andressaalves@gmail.com

² Docente Pontifícia Universidade Católica de Goiás. Av. Universitária, 1440 - Setor Leste Universitário, Goiânia - GO, 74605-010. E-mail: ednaaraujo@pugoiias.edu.br.

KEYWORDS: *Accounting applied to the public sector; plan to implement equity accounting procedures; permanent assets; movable and immovable property.*

1 INTRODUÇÃO

No contexto do desenvolvimento da globalização dos mercados internacionais nas últimas décadas, houve a necessidade de expandir e unificar o padrão das informações contábeis no mundo, de modo a facilitar a compreensão das informações financeiras por parte de países, investidores, empresários e da própria população.

Assim, no Brasil, as alterações na estrutura normativa contábil no setor privado ocorreram no ano de 2007, pela Lei nº 11.638, de 22 de dezembro de 2007, que alterou a Lei n. 6.404/76 – Lei das Sociedades Anônimas. No que se refere ao setor público, a partir de 2000 se iniciaram as publicações das *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS), Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, editadas pelo *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB), Conselho Internacional de Normas Contábeis do Setor Público, comitê independente apoiado pela *International Federation of Accountants* (IFAC) Federação Internacional de Contadores, com a finalidade de estabelecer, internacionalmente, padrões aceitos para a contabilidade pública de diversos países (VARANDAS 2013).

Em 2008, foi dado início, no Brasil, ao processo de convergência, pela Portaria nº 184 do Ministério da Fazenda, de 26 de agosto de 2008 (BRASIL, 2008). Neste mesmo ano foram emitidas, pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), as dez primeiras Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, alinhadas às normas internacionais.

Na sequência, em 2009, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), juntamente com o CFC passou a emitir os Manuais de Contabilidade Aplicados ao Setor Público (MCASP), nos quais tratou dos procedimentos contábeis relativos ao orçamento, aos aspectos patrimoniais e específicos da Contabilidade, bem como sobre a estrutura de um plano de contas e demonstrações contábeis.

Em 2015 foi definido o Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais - PIPCP, anexo à Portaria nº 548, de setembro de 2015, da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), que determinou, dentre outros, a obrigatoriedade dos registros contábeis de bens móveis e imóveis de acordo com os critérios das normas brasileiras convergidas, e do Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP) (BRASIL, 2015).

Os prazos para a adoção dos referidos procedimentos foram assim definidos: para a União, imediatamente (2015), considerando a emissão do Plano, para o Distrito Federal e Estados em 01 de janeiro de 2019; para Municípios com mais de 50 mil habitantes, a partir de 01 de janeiro de 2020; e Municípios com até 50 mil habitantes, a partir de 01 de janeiro de 2021.

No ano de 2016, o Conselho Federal de Contabilidade aprovou a NBC TSP - Estrutura Conceitual, que trata da Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público, levando à revogação das normas anteriores. Previsto para ser concluído este ano, pelo trabalho de convergência já houve o alinhamento de 30 NBCSP, às IPSAS.

No escopo do presente trabalho, destaca-se a Norma NBCT SP 07 – Ativo Imobilizado, emitida em 2017, que tem por objetivo “estabelecer o tratamento contábil para os ativos imobilizados, de forma que os usuários das informações possam compreender e discernir as informações sobre o investimento das entidades em seus ativos imobilizados, e suas variações”(CFC, 2017, p. 2).

Pela norma, os principais aspectos a serem considerados na contabilização do ativo imobilizado são: o reconhecimento dos ativos; a determinação dos seus valores contábeis e os valores de depreciação e de perdas por redução ao valor recuperável. A normativa aplica-se também aos equipamentos militares especializados, ativos de infraestrutura e ativos de contrato de concessão. Não foi estabelecida a exigência de reconhecimento do patrimônio cultural, contudo, se a entidade o reconhece deve aplicar as exigências de divulgação dessa norma, não sendo exigida a aplicação de mensuração.

Estudos recentes têm abordado o tema relacionado ao cumprimento do Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais, demonstrando as especificidades, desafios e dificuldades envolvidos. Moraes (et al., 2018), na pesquisa que analisou adoção destes procedimentos na Associação dos Municípios das Missões (AMM), no Rio Grande do Sul, os Contadores apontaram os problemas na integração dos sistemas de informação como os mais relevantes, e declararam que encontram dificuldades significativas para implementar as normativas.

Moro, Pereira e Cavazzana (2019), em estudo que teve como objetivo descrever as mudanças causadas pela implantação da norma NBCT SP 07 – Ativo Imobilizado pelos integrantes da Secretaria Municipal de Administração e Fazenda de um município do interior do estado de São Paulo, concluíram que as principais dificuldades estão relacionadas à

carência de profissionais com conhecimento sobre os critérios para a contabilização dos bens, e de especialistas para ministrarem cursos e treinamento, e falta de conscientização da importância da implantação dos procedimentos por parte dos gestores. Da Mata e Muniz (2021) também trataram da implantação da norma no município de Vitória (ES), e constataram dificuldades na contabilização e evidência dos bens de infraestrutura, e bens do patrimônio cultural.

Tendo em vista as lacunas indicadas, e considerando o estágio final da convergência, com o presente trabalho busca-se analisar a adoção da Norma NBCT SP 07 – Ativo Imobilizado no âmbito do Estado de Goiás, com foco nos bens móveis e imóveis. Para tanto, foram formuladas a seguinte questão: como ocorreu o processo de implantação dos procedimentos contábeis patrimoniais, com relação aos bens móveis e imóveis?

Sendo assim, o estudo tem como objetivo geral analisar o processo de implantação dos procedimentos contábeis patrimoniais, relativos aos bens móveis e imóveis, no Estado de Goiás, em conformidade com os prazos definidos na Portaria nº 548/2015 - Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais, da Secretaria de Tesouro Nacional. De modo específico, buscou-se descrever o histórico e as características do processo de convergência das normas contábeis brasileiras aos padrões internacionais, e demonstrar os aspectos técnicos e contábeis relacionados aos bens móveis e imóveis, em conformidade com Ativo Norma NBCT SP 07 – Ativo Imobilizado.

Verifica-se incipiência de pesquisas em âmbito estadual, o que remete à relevância e à oportunidade deste estudo, em relação aos procedimentos contábeis patrimoniais. A adoção das normas relacionadas à gestão dos bens que compõem o patrimônio público, e especificamente aos bens móveis e imóveis, assume especial relevância, uma vez que pela sua característica de tangibilidade, e pelo uso nas atividades precípuas da administração pública, esses itens refletem, de modo primordial, os objetivos fundamentais do processo de convergência às normas internacionais de Contabilidade Aplicada ao Setor público (CASP).

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Apresenta-se, a seguir, a base teórica na qual está fundamentado o estudo, de acordo com os objetivos e análises propostas.

2.1-NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO E O ATIVO IMOBILIZADO

A convergência das normas brasileiras aos padrões internacionais iniciou-se em 2007 com a publicação da Lei nº. 11.638, de 28 dezembro de 2008, que trouxe alterações à Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976 – Lei das Sociedades Anônimas, e em 2009 com a Resolução CFC nº 1.156, de 13 de fevereiro, de 2009, que dispôs sobre *sobre a* Estrutura das Normas Brasileiras de Contabilidade, à época. A regulamentação é realizada pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC, por meio das Normas Brasileiras de Contabilidade – NBC, que, por sua vez, passaram a seguir aos padrões contidos *nas International Financial Reporting Standards (IFRS)* – Normas Internacionais de Relatórios Financeiros.

Um das principais mudanças ocorridas pela padronização, dentre outras, foram na estruturação do Balanço Patrimonial, nos critérios de avaliação dos ativos e passivos, publicação do Fluxo de Caixa e da Demonstração do Valor Adicionado. Assim, em 2008, por meio da edição da Lei Federal nº 11.638/2007, as empresas passaram a utilizar as normas convergidas aos padrões internacionais. No mesmo ano o Ministério da Fazenda editou a Portaria nº 184, de 25 de agosto, 2008, estabelecendo as diretrizes para nortear a convergência da contabilidade aplicada ao setor público, a ser iniciada de forma gradual a partir de 2010 (BRASIL, 2008).

A adesão às *International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)* - Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público no Brasil foi considerada relevante e vantajoso, uma vez que por ser um país em desenvolvimento, que busca aumentar sua credibilidade entre os demais países, as normas internacionais representam uma estratégia de aumento da confiança frente aos investidores internacionais (ZEFF, 2014).

Com a adoção das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público - NBCASP espera-se, então, o aumento na confiabilidade e transparência dos relatórios financeiros do governo e uma padronização da contabilidade pública no Brasil, facilitando a interação de União, Estados, Municípios e dos Três Poderes, e conferindo parâmetros mais equânimes e definidos para que a sociedade exerça o legítimo direito democrático. Além disso, os órgãos de controle passam a dispor de informações mais completas e plenamente auditáveis, e a utilização de normas padronizadas pode facilitar a inserção global.

Piccoli e Klann (2015) ressaltam que a convergência das NBCASP às IPSAS foi um avanço na contabilidade pública brasileira, pois resulta em maior transparência, além de

passar a reconhecer ativos e passivos, antes desconsiderados, proporcionando melhoria na apresentação de informações econômicas, financeiras e patrimoniais dos entes públicos.

Segundo Cabello, Bilancieri e Azevedo (2019) até o advento do processo de convergência das normas contábeis, o cenário era de uma contabilidade voltada ao aspecto orçamentário em detrimento do aspecto patrimonial. Para Aquino e Neves (2019), a harmonização da contabilidade pública no Brasil aos padrões internacionais recupera a obrigatoriedade do uso de registros patrimoniais (além dos orçamentários), o que estava parcialmente previsto na Lei nº. 4.320/1964.

Cabe salientar que o processo de convergência veio reforçar que o objeto da contabilidade pública é o patrimônio público e este necessitava de diretrizes para se aperfeiçoar. Com a convergência, o patrimônio deixa de ser mero coadjuvante e passa a ter sua devida importância, uma vez que as novas normas de contabilidade aplicadas ao setor público têm como premissa fundamental o resgate da essência sobre a forma.

Em 2015, pela Portaria STN nº 548, de 24 de setembro de 2015, foi estabelecido o Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPCP), com vistas à consolidação das contas públicas, com a padronização dos procedimentos contábeis.

No mesmo ano a STN decidiu por agregar todos os regramentos contábeis com vistas à consolidação das contas públicas em uma única publicação, o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP). O Manual, de observância obrigatória para todos os entes da Federação, está alinhado às diretrizes das NBC T SP, e em conformidade com a legislação pertinente.

Assim, estabeleceram-se os papéis em relação às instituições: O CFC, responsável pela edição das normas brasileiras, as quais devem estabelecer a base conceitual da Contabilidade Aplicada ao Setor Público no Brasil, e a STN, responsável pela edição do MCASP, que busca estabelecer regras para implantação das normativas, com vistas à consolidação das contas públicas em observância aos mandamentos da Lei de Responsabilidade Fiscal.

A partir de 2016, o CFC passou a realizar o processo de convergência de forma individual, com a emissão das primeiras normas para vigência em 2017 revogando, então, parte das normas anteriores. Com o encaminhamento do processo, até o momento atual foram convergidas 29 normas às IPSAS. No presente ano, com a publicação no Diário Oficial da União, em 08 de novembro de 2021, foi editada a 9 edição do MCASP, válido a partir de 2022.

2.2.1-NORMA NBCT 07- ATIVO IMOBILIZADO E OS BENS MÓVEIS E IMÓVEIS: ASPECTOS TÉCNICOS E OPERACIONAIS

A NBC TSP 07 corresponde à IPSAS 17, e sua publicação se deu em 22 de setembro de 2017, com vigência a partir de 1º de janeiro de 2019, data também estabelecida pelo Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais –PICP, para a obrigatoriedade do reconhecimento, da mensuração e da evidenciação de bens móveis e imóveis, suas respectivas depreciação ou exaustão, reavaliação e redução ao valor recuperável, com exceção dos bens do patrimônio cultural e infraestrutura, nos registros contábeis no âmbito da União, dos estados e do Distrito Federal.

Assim, tem-se como objetivo “estabelecer o tratamento contábil para os ativos imobilizados, de forma que os usuários das informações possam compreender e discernir as informações sobre o investimento da entidade em seus ativos imobilizados, e suas variações” (CFC, 2017, p. 2). A normativa se aplica também aos equipamentos militares especializados, ativos de infraestrutura e ativos de contrato de concessão. Não foi estabelecida a exigência de reconhecimento do patrimônio cultural, contudo, se a entidade o reconhece deve aplicar as exigências de divulgação dessa norma, não sendo exigida a aplicação de mensuração.

A referida norma define Ativo, no item 5.6, como “um recurso controlado no presente pela entidade como resultado de evento passado” (CFC, 2017, p. 6). Na classe de Ativos encontra-se o subgrupo Ativo Imobilizado, assim definido:

(...) 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) (CFC, 2017, p. 4).

De acordo com o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) os bens móveis compreendem 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 colocados como 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 (MCASP, 2021).

E 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, aeroportos, pontes, viadutos, obras em andamento, hospitais, dentre outros.

No que diz respeito ao reconhecimento, aplica-se o princípio geral para todos os ativos imobilizados no momento em que os custos são incorridos, incluindo os custos iniciais e os subsequentes. Assim, antes de efetuar a avaliação ou mensuração de ativos, deve-se proceder o reconhecimento do bem como ativo.

Quanto a mensuração o MCASP prescreve que a entidade deve realizar, inicialmente, os ajustes para que o balanço patrimonial reflita a realidade dos seus elementos patrimoniais. Desse modo, os bens do imobilizado devem ser mensurados inicialmente pelo custo ou valor justo, e posteriormente, adota-se procedimentos de mensuração, após o reconhecimento inicial (BRASIL, 2021).

No caso dos imóveis, o valor justo de terrenos e edifícios, geralmente é determinado com base no mercado. Para diversos ativos, o valor justo será prontamente determinável com referência a preços cotados em mercado ativo e líquido. Caso não haja nenhuma evidência disponível para determinar o valor de mercado, o valor justo do item pode ser estabelecido com referência a outros itens com características, circunstâncias e locais semelhantes.

Desse modo, a norma enfatiza que posteriormente os ajustes iniciais, a entidade deve escolher o modelo do custo ou o modelo da reavaliação prescrito na própria norma, de acordo com sua política contábil e deve aplicar para a classe inteira de ativos imobilizados. Após o reconhecimento como ativo, o item do imobilizado deve ser apresentado pelo custo menos qualquer depreciação e perda por redução ao valor recuperável acumuladas.

A depreciação, como definido no Manual, se refere ao declínio do potencial de geração de serviços por ativos de longa duração, ocasionada pela deterioração física, desgastes com uso ou pela obsolescência. Assim, os ativos imobilizados estão sujeitos à depreciação no decorrer da sua vida útil, e a norma estabelece que a entidade deve alocar o valor inicialmente reconhecido de item do ativo imobilizado aos componentes significativos desse item e os depreciar separadamente (CFC, 2017).

A determinação da depreciação deve ser realizada mensalmente, a partir do momento em que o item do ativo se tornar disponível para uso, e montante deve ser reconhecido no resultado do período contábil. Destaca-se também, que a vida útil do ativo deve ser definida em termos da utilidade esperada do ativo para a entidade, sendo que a norma ressalta que a

essa estímulativa envolve questão de julgamento baseado na experiência da entidade com ativos semelhantes.

Sobre os métodos para cálculo da depreciação, a NBCT SP 07 esclarece que a entidade deve selecionar o método que melhor reflita o padrão esperado do consumo dos benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços incorporados no ativo. São indicados e descritos o método linear, o método dos saldos decrescentes e o método de unidades produzidas. O método linear ocorre em uma taxa constante ao longo da vida útil do ativo, caso o seu valor residual não se altere. O método dos saldos decrescentes é composto por taxa que decresce ao longo da vida útil, e o método de unidades produzidas envolve taxa baseada no uso ou produção esperados.

A normativa traz também os critérios a serem observados para a reavaliação dos bens do Imobilizado. Após o reconhecimento como ativo, o item cujo valor justo possa ser mensurado confiavelmente deve ser apresentado pelo seu valor reavaliado. Desse modo, quando o bem é reavaliado, o valor contábil do ativo deve ser ajustado para o valor correspondente.

Vale salientar que a norma determina que se o valor contábil da classe do ativo aumentar em virtude da reavaliação, esse aumento deve ser contabilizado diretamente à conta de reserva de reavaliação. Ainda, se o valor contábil da classe do ativo diminuir em virtude da reavaliação, essa diminuição deve ser reconhecida no resultado do período

Observa-se, pela demonstração dos parâmetros demonstrados, que o instrumento regulamentário contempla atributos completos e essenciais, contudo, resta evidenciado a diversidade e abrangência dos fatores que envolvem as iniciativas e ações institucionais e, bem como as habilidades e julgamento profissionais. Sendo assim, no escopo desta pesquisa, esses critérios normativos foram aqui expostos, sinteticamente, em consonância com os objetivos específicos e resultados obtidos.

3 ASPECTOS METODOLÓGICOS

Tendo em vista os objetivos, a pesquisa se caracteriza como exploratória. Conforme Gil (1999), as pesquisas descritivas têm como finalidade principal a descrição das características de determinada população ou fenômeno, ou o estabelecimento de relações entre variáveis. Para Vergara (2000, p. 47) a pesquisa descritiva expõe as características de

determinada população ou fenômeno, estabelece correlações entre variáveis e define sua natureza. A autora esclarece que "não têm o compromisso de explicar os fenômenos que descreve, embora sirva de base para tal explicação."

Entende-se, portanto, que a análise da implantação, em Goiás, dos procedimentos contábeis patrimoniais relacionados ao bens móveis e imóveis, em conformidade com a norma NBC TSP 07 – Ativo Imobilizado, no âmbito do processo de convergência, pode ser compreendida numa perspectiva de relato, com a descrição dos componentes inerentes e particulares abrangidos.

Quanto à natureza, a pesquisa tem abordagem qualitativa. De acordo com Bogdan e Biklen (2003), o conceito de pesquisa qualitativa envolve cinco características básicas: ambiente natural, dados descritivos, preocupação com o processo, preocupação com o significado e processo de análise indutivo. O autor explica que nessa modalidade os pesquisadores não se preocupam em buscar evidências que comprovem as hipóteses definidas antes do início dos estudos. As abstrações se formam ou se consolidam, basicamente, a partir da inspeção dos dados.

Tendo em vista o aspecto eminentemente normativo, regulamentar, e técnico do estudo, os procedimentos compreenderam, principalmente, pesquisa bibliográfica, da legislação, das normas pertinentes, e levantamento junto à Secretaria de Estado da Economia, dos documentos públicos correlatos.

Segundo Gil (1999), a pesquisa bibliográfica é desenvolvida de acordo com materiais anteriormente elaborados, e sua principal vantagem consiste no fato de que o investigador pode ter uma cobertura mais ampla dos fenômenos estudados. Para o autor, para se ter uma base histórica dos fatos, é de grande importância, pois não há outra maneira de se conhecer os fatos passados. E a pesquisa documental, conforme Lakatos e Marconi (2001), está relacionada à coleta de dados em fontes primárias, como documentos escritos ou não, pertencentes a arquivos públicos; arquivos particulares de instituições e domicílios, e fontes estatísticas.

A coleta de dados envolveu os seguintes documentos: Demonstrativos Contábeis constituídos no Balanço Geral do Estado (BGE), referentes aos exercícios de 2018, 2019, 2020 e 2021, documentos complementares e Notas Explicativas correspondentes, divulgados pela Superintendência Contábil da Secretaria de Estado da Economia, endereço: <https://scgi.economia.go.gov.br/scgi/#!/balanco/>.

Tendo em vista o escopo da pesquisa, os exames foram delimitados aos procedimentos contábeis patrimoniais no cômputo do BGE, constante no Relatório Contábil de Propósito Geral do Estado de Goiás (RCPG), e elencados nos seguintes tópicos: “Aplicação das Normas Contábeis ao Setor Público - Bens Móveis e Imóveis”; “Sistema de Contabilidade Geral (SCG) - Integração do SCG com o Sistema de Patrimônio Mobiliário e Imobiliário”; “Balanço Patrimonial - Ativo Imobilizado - “Inventário de patrimônio mobiliário”, e “Inventário de patrimônio imobiliário”.

Foram também coletados e analisados os Relatórios Técnicos e Pareceres Prévios referentes às prestações de contas de governo, publicados pelo Tribunal de Contas do Estado de Goiás, referentes ao período analisado. No encaminhamento do levantamento realizado, esses documentos foram utilizados com o estrito propósito de complementar interpretações sobre o cumprimento do Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais, aos bens móveis e imóveis.

Para a análise geral dados e informações foi utilizada a técnica de Bardin (2016), definida como:

Um conjunto de técnicas de análise das comunicações visando obter, por procedimentos sistemáticos e objetivos de descrição do conteúdo das mensagens, indicadores (quantitativos ou não) que permitam a inferência de conhecimentos relativos às condições de produção/recepção (variáveis inferidas) destas mensagens (Bardin, 2016, p. 48).

De modo mais completo e adequada para os métodos aqui condensados, Sampaio; Lycarião, 2021, p. 17) trazem outra definição, assim explicitada:

Análise de conteúdo é uma técnica de pesquisa científica baseada em procedimentos sistemáticos, intersubjetivamente validados e públicos para criar inferências válidas sobre determinados conteúdos verbais, visuais ou escritos, buscando descrever, quantificar ou interpretar certo fenômeno em termos de seus significados, intenções, consequências ou contextos

Em relação ao processo de análise Bardin (2016) o resume de acordo com a seguintes etapas:

a) Pré-análise - consiste num processo de seleção dos documentos ou definição do *corpus* de análise; formulação das hipóteses e dos objetivos da análise; elaboração dos indicadores que fundamentam a interpretação final;

b) Exploração do material ou codificação – fase em que os dados brutos são transformados sistematicamente e agregados em unidades, as quais propiciam uma descrição das características pertinentes ao conteúdo expresso no texto;

c) Tratamento dos resultados - inferência e interpretação. Nessa etapa busca-se colocar em destaque as informações resultantes da análise, por meio de quantificação simples (frequência) ou mais complexa como a análise fatorial, permitindo apresentar os dados em diagramas, figuras, modelos etc.

4 RESULTADOS E DISCUSSÃO

Nesse enfoque, em consonância com a metodologia adotada o texto está estruturado de acordo com os aspectos/tópicos analisados, de forma correlacionada com os critérios estabelecidos na Norma NBCT SP 07 – Ativo Imobilizado, contemplando as análises pertinentes a cada exercício, no período analisado. Ao final, apresenta-se um “Diagrama situacional” a fim de proporcionar uma visão sistêmica das conclusões obtidas.

4.1- BENS MÓVEIS E IMÓVEIS - NORMA NBCT SP 07 – ATIVO IMOBILIZADO

Tendo em vista o período de abrangência do estudo (2019 a 2021), considera-se pertinente demonstrar um breve histórico com as principais situação e fatos antecedentes, relacionados à implantação dos procedimentos contábeis patrimoniais, para a devida contextualização e alinhamento com as análises atuais realizadas.

Em 2015, iniciou-se o processo de desenvolvimento de um novo sistema de contabilidade, o Sistema de Contabilidade Geral (SCG). Conforme descrito no Balanço Geral do Estado de Goiás, referente ao exercício de 2018, essa mudança seria fundamental para atender as determinações de implantação do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, dos procedimentos contábeis orçamentários e específicos, e das novas demonstrações contábeis (GOIÁS, 2019).

Pelo Decreto nº 9.063, de 4 de outubro de 2017, foi estabelecida a realização de inventário dos bens tangíveis e intangíveis integrantes do patrimônio público e a respectiva avaliação, no âmbito da Administração Direta, Autárquica, Fundacional e dos Fundos Especiais do Poder Executivo (GOIÁS, 2017, p. 1).

Foram fixados pelo Decreto (art. 3º, § 4º), os prazos de até 31 de dezembro de 2017, para a revisão do inventário dos bens tangíveis móveis e intangíveis do exercício de 2016, de

até 31 de dezembro de 2018, para a conclusão dos bens tangíveis imóveis, e até 31 de dezembro de 2021, para a conclusão dos bens de infraestrutura.

Em 2018, por meio do Decreto nº 9.280, de 30 de julho de 2018, foi definida, no artigo 4º, a obrigatoriedade de integração do Sistema de Patrimônio Móveis e Imóveis - SPMI ao SCG, até o dia 31 de dezembro de 2018, a fim de manter suas bases de dados conciliadas, em cumprimento ao art. 95 da Lei n. 4.320/1964 (GOIÁS, 2018).

Para fins de cumprimento das normas estabelecidas, foi emitido também o Decreto nº 9.279, de 30 de julho de 2018, que instituiu a obrigatoriedade de realizar os procedimentos de reavaliação, redução ao valor recuperável de ativos, depreciação, amortização e exaustão dos bens do estado nos casos que especifica.

Apresenta-se, a seguir, as análises referentes aos exercícios de 2019 a 2021, de acordo com os tópicos indicados na metodologia.

4.1.1-Inventário do bens móveis

Inicialmente, cabe evidenciar que o processo de gestão patrimonial tem como função principal a execução dos procedimentos de recebimento, transferência, desfazimento e controle dos bens permanentes. Nesse processo, os bens patrimoniais, por sua própria natureza, características de duração e valor, devem ser controlados fisicamente e incorporados ao patrimônio da entidade, conforme determinações da Lei Federal nº 4.320, de 17 de março de 1964:

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 (BRASIL, 1964).

Por bens públicos de natureza permanente entende-se o conjunto dos bens móveis com vida útil superior a dois anos, e imóveis que, quando postos em uso, não estão sujeitos a danificações imediatas. Desse modo, os bens móveis classificados como permanentes são aqueles que possuem vida útil superior a dois anos (art. 15, § 2º da Lei Federal nº 4.320/64); e em razão da utilização, não perdem a identidade física.

No âmbito da gestão patrimonial o inventário se trata de um procedimento administrativo obrigatório, previsto na Instrução Normativa nº 20, de 08 de abril de 1988, da

Secretaria de Administração Pública da Presidência da República. No enfoque da Lei n.º 4.320/64, art. 96, o inventário patrimonial tem como finalidade “constituir base de dados dos bens, imóveis, máquinas ou equipamentos, para assegurar a característica, confiança e certeza dos bens e valores pertencentes, publicados nos balanços patrimoniais” (BRASIL, 1964).

Nesse aspecto, verificou-se, preliminarmente, com relação ao exercício de 2019, que o saldo do Imobilizado, no Balanço Patrimonial de 31 de dezembro, totalizou R\$22.839.534,00 representando, portanto, aumento de 2,33% em relação ao exercício anterior. Deste total, os valor dos bens móveis somava R\$1.748.008,00, com evolução de 2.43%, em relação ao ano anterior.

Pela análise do Balanço Geral do Estado de Goiás, e Notas Explicativas às Demonstrações Contábeis, publicadas em 16 de maio de 2020, verificou-se que consta, no item 6.3.4 - Ativo Não Circulante – Imobilizado, a informação de que em 2019 havia sido realizados ajustes com base no inventário do Sistema de Gestão de Patrimônio Mobiliário e Imobiliário (SPMI), com transferência eletrônica para o Sistema de Contabilidade Geral, pelo do módulo de inventário.

Contudo, foram ressaltadas as deficiências na gestão patrimonial, pois não haviam informações sobre a situação da maioria dos bens do Estado, sobretudo, devido ao quantitativo reduzido de servidores para os trabalhos pertinentes. Para a reestruturação houve a extinção da Gerência de Patrimônio Imobiliário e Mobiliário, e criação de forma segregada, das duas Gerências de Patrimônio Mobiliário e de Patrimônio Imobiliário, no âmbito da Reforma Administrativa – Lei Estadual n.º 20.491/2019.

Com essas alterações foi possível detectar vários problemas como a existência de bens móveis cadastrados no SPMI e não localizados fisicamente, assim como não realização de inventário em diversos órgãos e entidades do Poder Executivo, e inexistência de fiscalização das atividades das setoriais de patrimônio quanto ao cadastro tempestivo, utilização e baixa de bens.

Assim, foi identificada a necessidade de melhoria nos processos de gestão patrimonial de bens móveis, e para tanto foi criado então o Grupo de Trabalho (Instrução Normativa n.º 005/2019, da Secretaria de Estado da Administração - SEAD) para executar o o mapeamento dos fluxos e detalhamento das atividades necessárias para recadastro (incorporação) de bens móveis pertencentes ao Estado de Goiás que não se encontravam na base de dados.

Com a criação do módulo de inventário no SPMI, contendo o fluxo do processo definido pelo Grupo de Trabalho, e com o monitoramento realizado chegou-se a ao resultado

com a entrega preliminar do inventário pelos 37 órgãos e entidades do Estado de Goiás, de acordo com as normas estabelecidas para sua execução.

É oportuno ressaltar a conclusão apresentada no Relatório Técnico do Tribunal de Contas relativo à prestação de contas do Governador, referente ao exercício de 2019. Para os analistas existiam ações em andamento que comprometiam a adequação e conciliação das informações apresentadas, de acordo com os institutos normativos pertinentes e respectiva evidenciação nas demonstrações contábeis, tais como a não localização de bens públicos (TCE, 2020).

Assim, no Parecer Prévio foi determinado ao Governo do Estado, que “em razão do apontamento sobre a inobservância dos prazos-limite estipulados no Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais - PIPCP”, procedesse a conclusão dos procedimentos conforme os prazos previstos na Portaria STN nº 548/2015 (TCE, 2020, p. 51).

Em relação ao exercício de 2020, verificou-se que houve alteração na demonstração do BGE, com a adoção do Relatório Contábil de Propósito Geral do Estado de Goiás (RCPG). No item 3.2 – “Aplicação das normas contábeis ao setor público”, foi citado o Memorando nº 55/2020 - SPAT- 02867, elaborado pela Superintendência Central de Patrimônio – SPAT, no qual consta que até então o Sistema de Contabilidade Geral – SCG, recebia inventários dos bens mobiliários mensais do SPMI para a conciliação dos saldos patrimoniais no sistema contábil.

Assim, conforme descrito no item 6.2.1.2.3.1.1 do RCPG, para o inventário de 2020 foi necessária a verificação da base de dados para identificação de possíveis divergências remanescentes do inventário de 2019, e aprimoramento dos registros de bens no sistema. O foco do inventário foi introduzir de forma paulatina os procedimentos contábeis patrimoniais.

Para tanto, foi publicada a Instrução Normativa Intersecretarial nº 01/2020, de 30 de setembro de 2020, pelas Secretarias Estaduais da Administração e da Economia, que dispõe sobre os procedimentos para reavaliação, redução ao valor recuperável e depreciação dos bens móveis no âmbito da Administração Pública Direta, Autárquica e Fundacional do Poder Executivo do Estado de Goiás (GOIÁS, 2020).

Durante este ano, conforme consta no citado item, o Sistema de Gestão Patrimonial – SPMI gerou inventários dos bens móveis para carga eletrônica no Sistema de Contabilidade Geral, promovendo a conciliação dos sistemas. Em valores, o inventário dos bens móveis, em 31 de dezembro de 2020, possuía 1.356.264 bens móveis cadastrados no sistema SPMI, totalizando R\$ 1.494.188.366,33.

Vale complementar que de acordo o Relatório Técnico do Tribunal de Contas do Estado de Goiás de 2021, referente à prestação de contas do Governador do exercício de 2020, houve o entendimento de que “o inventário físico dos bens móveis estaria consolidado, restando pendente os registros complementares de mensuração (reavaliação, redução ao valor recuperável, depreciação, amortização e exaustão)” (TCE, 2021, p. 240).

Assim, no Parecer Prévio houve a determinação ao Governo do Estado de Goiás para concluir a implantação dos procedimentos previstos no Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais estabelecidos pela Portaria STN nº 548/2015 (TCE, 2021).

No que se refere ao exercício de 2021, de acordo com a Nota Explicativa nº 1 / 2022 SEAD/SUPAT-02867, de 24 de fevereiro de 2022, junto ao Balanço Geral do Estado, as ações tiveram como ênfase realizar a entrega de 100% do inventário de bens móveis, e dar continuidade ao trabalho de reavaliação de bens imóveis, conforme cronograma estabelecido na Instrução Normativa Intersecretarial nº 01/2020.

Assim, em 27 de setembro de 2021, foi efetivamente realizado o lançamento do inventário, com a informação aos órgãos e entidades para finalização no dia 22 de dezembro de 2021. Foram também realizados cursos de capacitação sobre o processo de inventário, e reavaliação e depreciação de bens patrimoniais móveis. O inventário foi encerrado, sendo que em 31 de dezembro de 2021, o Estado de Goiás possuía 610.894 bens móveis cadastrados no sistema SPMI.

4.1.1.2- Inventário dos bens imóveis

Pelo Balanço Patrimonial referente ao exercício de 2019, o saldo total dos bens imóveis totalizava R\$ 21.691.743,00. Ainda pela citada Nota Explicativa nº 001/2020 SPAT 0287, a Gerência de Patrimônio Imobiliário informou que como o quantitativo de servidores estava aquém das necessidades, e com os equipamentos obsoletos destinados as atividades necessárias, não foi possível, nesse ano, a realização de vistorias *in loco* dos imóveis, com as respectivas avaliações e documentos, uma vez que a havia desconhecimento da localização e estado de conservação de grande parte dos bens.

Além disso, embora o Sistema de Patrimônio Móveis e Imóveis (SPMI) fosse composto por um módulo de controle, este não atendia as necessidades mínimas para realizar

a gestão patrimonial imobiliária, não estando apto para o cadastro completo e consistente dos componentes.

No que se refere ao exercício de 2020, pela Nota Explicativa nº 1/2020 SPAT – 02867, junto ao Relatório Contábil de Propósito Geral - RCPG, publicado em 28 de março de 2021, foi salientado que embora houvesse sido coletadas cópias das certidões de matrículas e transcrições dos imóveis, a Superintendência desconhecia de fato a localização, a ocupação, a situação das estruturas físicas, o detalhamento das edificações, e se havia ou não pendências jurídicas.

Com a falta de sistema informatizado o controle cadastral dos imóveis estaduais encontrava-se fragmentado em várias planilhas Excel e armazenadas em pastas na rede de armazenamento de arquivos. Conforme os esclarecimentos expostos, foram definidas algumas ações de melhoria, mas em razão da pandemia do novo Coronavírus (SARS-CoV-2), não foi possível finalizar a parte do inventário dos bens imóveis. Desse modo, foi possível realizar somente o levantamento de 4.227 imóveis de propriedade do Estado de Goiás (matrículas), restando o inventário de 441 bens.

Em 2021 houve também o lançamento formal do inventário dos bens imóveis, em 27 de setembro de 2021, e após as atividades de execução e monitoramento, chegou-se ao encerramento, com o inventário de 100% itens, sendo 4.654 imóveis identificados como de propriedade do Estado, e outros de propriedade das Autarquias, Fundações, Empresas Dependentes e Outros Poderes, bem como a baixa de 60 matrículas em razão de alienação, permuta, leilão e doação.

Ante à análise das informações expostas, verifica-se que foram adotados os procedimentos iniciais de controle, etapa elementar para o processo de reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens patrimoniais. Feijó Filho (2015) reforça que essa atividade é obrigatória, prevista no art. 96 da Lei 4.320/64, e como afirma Campos (2016) constituiu uma base contábil confiável para os bens móveis e imóveis da entidade

Lima (2018) esclarece que, com o registro contábil e a identificação física de uma carteira de immobilizado, a implantação dos procedimentos exigidos pelas novas regras contábeis se torna mais simples. Segundo a autora, para se adequar aos critérios normativos as entidades públicas devem seguir um fluxo de cinco passos iniciais, começando por realizar um levantamento físico dos bens, identificando-os de forma qualitativa e quantitativa.

Na sequência, realizar a conferência com o registro contábil; efetuar a baixa do bem, caso este não conste do inventário, incluí-lo (caso ele exista fisicamente e não esteja

registrado na contabilidade), e efetuar a baixa dos bens inservíveis, ou seja, aqueles que não tenham mais valor de uso ou de venda.

Pinheiro (2017) recomenda a execução de quatro etapas: 1ª) inventário dos bens da entidade, pela verificação do registro do bem em sistema próprio de controle específico; 2ª) avaliação dos ativos por meio de ajuste inicial ao que foi registrado pelo patrimônio; 3ª) revisão da vida útil dos bens, conforme os critérios normativos; 4ª) comparação do ativo da entidade com o valor contábil, com a verificação de desvalorização ou de aplicação de valor recuperável. Após a conclusão dessas fases deve ser procedida a conferência física para a verificação de possíveis falhas nos registros contábeis.

É válido acrescentar que no contexto da aplicação da norma NBCT SP 07, considerando o período de transição, por se tratar de uma mudança no critério contábil são necessários ajustes iniciais, para a devida mensuração. Sendo assim, é possível deduzir que as ações adotadas no Estado de Goiás, relacionadas aos inventários estão em consonância com os critérios técnicos e operacionais pertinentes, não obstante a complexidade retratada.

Torna-se evidente as dificuldades enfrentadas, mormente aquelas relativas à identificação, localização e controle dos bens, capacitação técnica dos servidores, sistemas de informação, além das diversas alterações e complementações dos instrumentos formais e regulamentares, no contexto das gestões governamentais.

4.1.1.3-Depreciação

Com relação à depreciação cabe destacar a ressalva colocada no item “6.3.4.2 Ativo Imobilizado e Intangível”, no BGE de 2019, de que o Sistema Patrimonial - SPMI ainda não continha ferramenta adequada para o registro e evidenciação da depreciação e amortização acumuladas, o que dificultaria a consolidação das Demonstrações Contábeis.

Em 2020, em consonância com o Decreto Estadual n.º 9.278/2018, conforme mencionado anteriormente, foi emitida, pela Secretaria de Estado da Administração- SEAD, e Secretaria de Estado da Economia, a Instrução Normativa Intersecretarial nº 1/2020, que trata dos procedimentos para mensuração dos bens móveis e imóveis.

De acordo com o Art. 10 desta instrução, os bens móveis adquiridos e/ou incorporados, a partir de janeiro de 2021, deveriam ser depreciados mensalmente de acordo com os prazos de vida útil especificados em anexo específico, dispensando-se a prévia reavaliação.

Conforme o Art 4, § 1º, da Instrução, os bens serão depreciados ou amortizados, conforme vida útil especificada em Anexo ao documento, para os bens novos, ou pela vida útil indicada na reavaliação. E para os bens reavaliados, apurando-se o valor mensalmente e reconhecendo nas variações patrimoniais do exercício durante sua vida útil econômica.

E pelo § 2º, a depreciação dos bens móveis será calculada pelo método linear ou de cotas constantes, até o limite do seu valor residual (quando indicado) ou até que o valor contábil seja igual a zero, sendo necessária sua imediata reavaliação (GOIÁS, 2020).

Embora tenham sido definidos formalmente as regras correlatas, pelas informações contidas na Nota Explicativa nº 1/2020 SPAT – 02867, em razão da grande extensão de trabalhos realizados em 2019 e 2020, não houve, neste último ano, o desenvolvimento de ferramenta de depreciação de bens móveis e imóveis, no Sistema Geral de Contabilidade. Estava sendo realizados levantamentos e respectivas avaliações, para registros da depreciação em janeiro de 2021.

Em 2021, de acordo os esclarecimentos expostos na Nota Explicativa nº 1/2022 SEAD/SUPAT-02867, a definição do “marco zero” (01/01/21) e as ações de reavaliação de bens iniciada em 2020, conforme os prazos definidos na Instrução Normativa Intersecretarial nº 01/2020, permitiram que em 2021, para 301.946 bens móveis, fosse iniciado o processo de depreciação.

Entretanto, os procedimentos de depreciação e de valor recuperável dos valores dos bens imóveis ainda não foi iniciado em 2021, devido a falta de sistema informatizado de gerenciamento dos bens imóveis, sendo o controle dos bens imóveis ainda realizado em planilhas eletrônicas.

Com as análises realizadas, observa-se, portanto, que os critérios estabelecidos na Instrução Normativa nº 1/2020 estão em conformidade com os prescritos na norma contábil, embora não seja possível afirmar que os procedimentos foram aplicados da forma correta. Pela NBCT SP 07, em termos conceituais, a depreciação “é a alocação sistemática do valor depreciável de ativo ao longo da sua vida útil.” (CFC, 2017, p.4). Assim, como definido no item 76 da norma, “o método de depreciação deve refletir o padrão esperado no qual os benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços do ativo são consumidos pela entidade” (CFC, p. 10). Nesse sentido, a própria norma prevê que a estimativa da vida útil do ativo envolve o julgamento baseado na experiência da entidade com ativos semelhantes.

Á propósito, o estudo de Araújo, Carvalho e Silva (2022) foi constado, dentre outros, um fator dificultador no levantamento dos bens e delimitação da vida útil futura de bens

antigos ou com valores irrisórios, que ainda servem à instituição e devem continuar na base de dados, quais critérios serão utilizados, ficando a cargo da comissão fazer o julgamento e defini-los.

Desse modo, salienta-se a necessidade de acurácia técnica na verificação e previsão da vida útil dos bens móveis e imóveis, e respectivos benefícios, inclusive dos que passarem pelo procedimento de reavaliação. De aspecto lógico, esse processo tem o potencial para afetar de forma significativa o resultado patrimonial. Como demonstrado no estudo de Campos (2016) que tratou do efeito da depreciação em 147 bens móveis do município de Cacoal – RO, após a reavaliação e depreciação, foi constatado um decréscimo de 39% no valor patrimonial dos bens.

Marques et al. (2018) também analisaram os efeitos da depreciação do imobilizado no Patrimônio Líquido de uma entidade autárquica, e concluíram que a depreciação acumulada no período de 2009 a 2014 totalizou 18,5 milhões de reais refletindo significadamente na situação patrimonial, com reflexos na informação contábil.

Afinal, há que se reconhecer a representatividade dessa sistemática, no âmbito das normas convergidas. Como lembra Campos (2016), mesmo que a depreciação no setor público estivesse prevista de forma pontual pela Lei n.º 4.320/64, em seu art. 108, inciso II, não havia a prescrição de sua obrigatoriedade para todas as esferas. Essa lacuna refletia em caráter facultativo que de certa forma não favoreceu a aplicabilidade no setor público.

4.1.1.4-Reavaliação

Em 2019, pela Nota Explicativa n° 1/2020 SPAT 02867, junto às Demonstrações Contábeis de 2019, foi destacado que após a conclusão do inventário, o próximo passo seria a reavaliação e depreciação dos bens móveis por todos os órgãos e entidades do Estado de Goiás.

Quanto ao exercício de 2020, de acordo com as informações apresentadas na Nota Explicativa n° 1/2020 SPAT – 02867, o Estado possuía mais de 1,4 milhão de bens móveis, quantitativo que inviabilizava a reavaliação fidedigna de todos os bens neste ano. Pela Instrução Normativa Intersecretarial n° 1/2020 o cronograma de reavaliação teve como “marco zero”, para o ajuste inicial, a data de 1º de janeiro de 2021, com prazos estabelecidos para 2020 a 2022, iniciando com os veículos (GOIÁS, 2020).

De acordo com os esclarecimentos contidos no item 6.2.1.2.3.1.1 do RCPG, a prioridade dos veículos foi definida considerando que estes representavam, em quantidade, 0,3% dos bens do Estado, e em valores, cerca de 26% do investimento em patrimônio móvel.

Assim, em 2020 foram reavaliados 7.897 veículos, incluindo aeronaves e embarcações, com previsão de que até o ano de 2022 todos os bens móveis do Estado sejam reavaliados, conforme previsto na Instrução Normativa Intersecretarial nº 01/2020, e início dos ajustes para reavaliação dos imóveis. Em 2021, pela Nota Explicativa nº 001/2021 – SPAT 02867 foi informado o total de e 422.145 bens móveis reavaliados.

Finalmente, cabe complementar que como evidenciado no item “3.2.2.5 Bens Móveis e Imóveis - PIPCP”, do RCPG, o Sistema de Contabilidade Geral do Estado está estruturado para o registro contábil nas contas contábeis 1.2.3.1.0.00.00.00.00 – Bens Móveis, 1.2.3.2.0.00.00.00.00 – Bens Imóveis, 1.2.3.8.0.00.00.00.00 - (-) Depreciação, exaustão e Amortização Acumuladas e 1.2.3.9.0.00.00.00.00 - (-) Redução ao Valor Recuperável de Imobilizado, pelo processamento mensal dos arquivos de inventário enviados pela Superintendência Central de Patrimônio da SEAD.

No que concerne à esses procedimentos Indayani (2020) aponta que a reavaliação tem como propósito fundamental a determinação do valor atual dos ativos, apresentando uma imagem fidedigna e justa não somente na posição patrimonial da entidade pública, mas também no aspecto financeiro.

Conforme descrito no Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), de modo geral a Administração Pública não aplicava os critérios de reconhecimento e mensuração dos ativos imobilizado e intangível. Assim, sugere a definição de uma data de corte para identificar o início da adoção dos procedimentos de mensuração, depreciação, amortização e exaustão (MCASP, 2021)

No primeiro exercício de implementação da norma, por se tratar de uma mudança na política contábil, devem ser realizados ajustes patrimoniais, com o lançamento no ativo em contrapartida à conta Ajustes de Exercícios Anteriores do grupo Resultados Acumulados no PL. E quando decorrido esse o ajuste inicial, e a execução dos procedimentos de depreciação, amortização e exaustão, como mencionado anteriormente, poderão ocorrer valorizações ou desvalorizações em contas de ativos, que devem ser registradas nas respectivas contas de Reavaliação ou Redução a Valor Recuperável.

Assim, conforme previsto na norma, o Manual esclarece, que se o valor contábil da classe do ativo aumentar em decorrência da reavaliação, esse resultado deve ser creditado

diretamente à conta de reserva de reavaliação. Os entes públicos que ainda não tenham um controle patrimonial estruturado para o lançamento da reserva de reavaliação “e que estão reconhecendo os aumentos ou diminuições relativas à reavaliação de seus ativos no resultado patrimonial do período, conforme procedimento facultativo previsto na 7ª edição do MCASP,” devem proceder os devidos ajustes para o cumprimento da norma. A partir de de 2021, não será mais admitido o reconhecimento facultativo dos aumentos ou diminuições resultantes das reavaliações no resultado do exercício (MCASP, 2021, p. 235).

Com os resultados obtidos, pelo processo de implantação dos procedimentos contábeis patrimoniais, verifica-se o caráter sistêmico do processo de reconhecimento, mensuração e evidenciação, refletido na NBCT SP 07. Entende-se que resta demonstrado, na natureza da norma, a inter relação entre o tratamento técnico do ativo imobilizado e a compreensão das informações contábeis por parte dos usuários internos e externos, considerando a etapa da evidenciação como “um ponto de partida inverso”, na “retroalimentação” das outras etapas.

Nesse enfoque, destaca-se relevância das informações do levantamento patrimonial confiável e do inventário físico confiável, bem como a correta delimitação do valor de mercado, tendo em vista a grande quantidade e variedade de bens existentes no setor público. Pelas declarações apresentadas no RCPG torna-se explícito a multiplicidade de fatores envolvidos no encaminhamento das estratégias e ações necessárias.

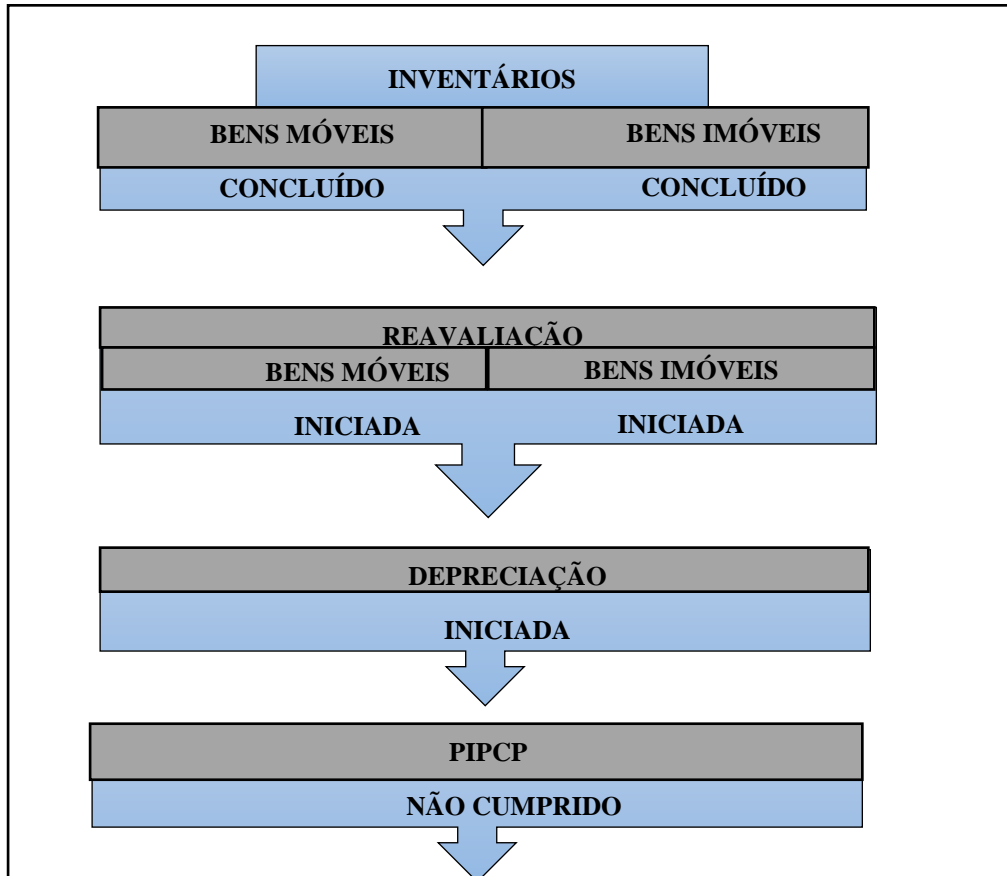
Sobressai também, nesse alinhamento, a necessária integração do sistema de contabilidade com o sistema patrimonial. Como explicitado na Nota Explicativa nº 1/2020 SPAT 02867, desde o exercício de 2018 tem sido executados trabalhos para integrar o SCG e o SPMI, com a finalidade de promover registro fidedigno e tempestivo dos bens do Estado.

Essas situações refletem, portanto, o cenário de desafios para a aplicação efetiva da essência patrimonial, no âmago das normas convergidas. Nesse sentido, Oulasvirta (2014) argumenta que a mudança nas culturas contábeis denota os resultados de processos complexos e combinados de institucionalização, desinstitucionalização e reinstitucionalização.

Ademais, como demonstrado no trabalho de Nor-Aziah e Scapens (2017), conceitos de confiança, resistência e poder, num processo de interação entre gerentes e contadores operacionais, são elementos fundamentais para o encaminhamento dos procedimentos no âmbito das instituições.

Apresenta-se, a seguir, quadro sintético da situação atual da implantação dos procedimentos contábeis patrimoniais, em relação aos bens móveis e imóveis, conforme estabelecido pela Portaria nº 548/2015, da Secretaria de Tesouro Nacional (STN).

Figura 1– Estágio atual de implantação dos PIPCP – Bens Móveis e Imóveis



Fonte: elaboração própria com dados da pesquisa.

5-CONSIDERAÇÕES FINAIS

Pelas análises realizadas considera-se alcançados os objetivos propostos, com a demonstração do processo de adoção dos procedimentos contábeis patrimoniais relativos aos bens móveis e imóveis, no Estado de Goiás. Foi possível concluir que as ações se iniciaram, formalmente, desde 2017, com a publicação do Decreto nº 9.063, de 4 de outubro de 2017, que estabeleceu a realização de inventário dos bens, com prazo para finalização até 31 de dezembro de 2018. No entanto, constatou-se que essa finalização ocorreu somente em 2021.

Relativo aos procedimentos de depreciação, tendo em vista o “marco zero” definido pela Instrução Normativa Intersecretarial nº 1/2020, para 1º de janeiro de 2021, neste ano iniciou-se o processo com os bens móveis, pelos veículos. Contudo, para os imóveis ainda falta a implantação de um sistema de gerenciamento, sendo o controle ainda realizado em

planilhas eletrônicas. A reavaliação foi iniciada em 2020, pelos veículos, com previsão de conclusão até o final do presente ano, de todos os bens móveis. Para os bens imóveis ainda não foi dado início ao processo.

Sendo assim, observa-se que não houve o cumprimento do PIPCP, que estabeleceu a adoção dos procedimentos a partir de 01 de janeiro de 2019. Contudo, foram implementadas as estratégias, ações e atividades correspondentes, previstos na Norma NBCT SP – Ativo Imobilizado. O quadro delineado demonstra as dificuldades e desafios inerentes ao processo de convergência, e retrata o nível de relevância da implementação dos procedimentos patrimoniais para a completude do propósitos e fundamentos essenciais da Contabilidade Aplicada ao Setor Público.

Considerando a característica geral desta pesquisa, sugere-se para estudos futuros o aprofundamento nas etapas, reconhecimento, mensuração e evidenciação, de modo a verificar o devido e completo cumprimento dos requisitos e critérios normativos, de forma específica, bem como a análise comparativa com o estágio de implantação dos procedimentos em outros Estados.

REFERÊNCIAS

AQUINO, A. C. B., NEVES, F. R. Efeitos de redes e atuação de fornecedores na adoção de novas práticas contábeis por municípios distantes. **Advances in Scientific and Applied Accounting**, n. 12, jan, 2020. Disponível em: <https://www.researchgate.net/publication/338824274> Efeitos de redes e atuação de fornecedores na adoção de novas práticas contábeis por municípios distantes *Network effects and suppliers' acting on the accounting practices by distant local governments*. Acesso em: 04 abr. 2022.

ARAÚJO, M. V., CARVALHO, K. M.; SILVA, R. S. Fatores dificultadores e facilitadores para reavaliação dos bens móveis na administração pública. **Research, Society and Development**, v. 11, n. 3, e32911326690, 2022. Disponível em: <https://rsdjournal.org/index.php/rsd/article/download/26690/23300/311918>. Acesso em: 12 maio 2022.

BARDIN, L. **Análise de conteúdo. Edição revista e ampliada**. São Paulo: Edições 70 Brasil, 2016.

BOGDAN, R.; BIKLEN, S. **Investigação qualitativa em educação: uma introdução à teoria e métodos**. Porto: Porto Editora, 2003.

BRASIL. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. **Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320compilado.htm. Acesso em: 15 set. 2021.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. **Portaria nº 184, de 26 de agosto de 2008**. Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=24439/> Acesso em 03 mar. 2022.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de contabilidade Aplicado ao Setor Público. Aplicado à União, aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios** Válido a partir do exercício de 2022. STN, 2021. Disponível em: <https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/manual-de-contabilidade-aplicada-ao-setor-publico-mcasp/2021/26>. Acesso em: 03 mar. 2022.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. **Portaria nº 548, de 24 de setembro de 2015**. Dispõe sobre prazos-limite de 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. Disponível em: <https://cfc.org.br/wp-content/uploads/2016/02/Portaria-STN-548-2015-PIP-CP-assinada.pdf>. Acesso em: 27 fev. 2022.

CABELLO, O. G.; BILANCIERI, M. V.; AZEVEDO, R.R. Conformidade inicial das normas de contabilidade aplicadas ao setor público no Brasil. **Revista Mineira de Contabilidade**. v. 20, n.3, 2019. Disponível em: <https://revista.crcmg.org.br/rmc/article/view/841>. Acesso em 24 fev. 2022.

CAMPOS, K.. **Procedimentos de depreciação no setor público: um estudo no município de CacoalRO**. 36 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharelado em Ciências Contábeis) - Universidade Federal de Rondônia, Cacoal, 2016. Disponível em: <https://ri.unir.br/jspui/handle/123456789/735>. Acesso em: 03 maio 2022.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Norma Brasileira de Contabilidade, NBC TSP 07, de 22 de setembro de 2017. Aprova a NBC TSP 07 – Ativo Imobilizado. **Diário Oficial da União**: seção 1, Brasília, DF, n. 187 p. 146,147 setembro 2017.

DA MATA, R. S.; MUNIZ, M. B. **Adoção das IPSAS pelo Setor Público: uma análise do processo na Prefeitura Municipal de Vitória**. Disponível em: <https://congressosp.fipecafi.org/anais/21UspInternational/ArtigosDownload/3061.pdf>. Acesso em: 03 abr. 2022.

FEIJÓ FILHO, J. A. A. **Impacto da depreciação no custo do serviço público: uma análise a partir da avaliação do controle patrimonial do restaurante universitário da UFRN**. 2015. Trabalho de Conclusão de Curso (Ciências Contábeis) - Departamento de Ciências Contábeis, Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Natal, 2015.

GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5.ed. São Paulo: Atlas, 1999.

GOIÁS. **Decreto nº 9.063, de 04 de outubro de 2017**. Disciplina a realização de inventário dos bens tangíveis e intangíveis integrantes do patrimônio público e a respectiva avaliação, no âmbito da Administração direta, autárquica, fundacional e dos fundos especiais do Poder Executivo. Disponível em: <https://legisla.casacivil.go.gov.br/api/v2/pesquisa/legislacoes/69807/pdf>. Acesso em: 14 abr. 2022.

GOIÁS. **Decreto nº 9.280, de 30 de julho de 2018**. Altera o Decreto nº 9.063, de 04 de outubro de 2017, que disciplina a realização de inventário dos bens tangíveis e intangíveis integrantes do patrimônio público e a respectiva avaliação, no âmbito da Administração direta, autárquica, fundacional e dos fundos especiais do Poder Executivo. Disponível em: <https://legisla.casacivil.go.gov.br/api/v2/pesquisa/legislacoes/71113/pdf/>. Acesso em 26 feve.2022.

GOIÁS.Secretaria de Estado da Economia. **Balanco Contábil 2018**. Disponível em: <https://scgi.economia.go.gov.br/scgi/#!/balanco>. Acesso em 04 mar. 2022.

GOIÁS.Secretaria e Estado da Economia. **Balanco Contábil 2019**. Disponível em: <https://scgi.economia.go.gov.br/scgi/#!/balanco>. Acesso em 04 mar. 2022.

GOIÁS.Secretaria de Estado da Economia. **Balanco Contábil 2020**. Disponível em: <https://scgi.economia.go.gov.br/scgi/#!/balanco>. Acesso em 04 mar. 2022.

GOIÁS. Tribunal de Contas do Estado de Goiás. **Relatório Técnico – Contas do Governador. Exercício 2019**. Disponível em: <https://portal.tce.go.gov.br/contas-do-governador>. Acesso em: 24 mar. 2022.

GOIÁS. Tribunal de Contas do Estado de Goiás. **Relatório Técnico – Contas do Governador. Exercício 2020**. Disponível em: <https://portal.tce.go.gov.br/contas-do-governador>. Acesso em: 24 mar. 2022.

GOIÁS. **Instrução Normativa Intersecretarial nº 1, de 30 dezembro de 2020**. Dispõe sobre os procedimentos para reavaliação, redução ao valor recuperável e depreciação dos bens móveis no âmbito da Administração Pública Direta, Autárquica e Fundacional do Poder Executivo do Estado de Goiás. Disponível em: https://gestaocolaborativa.economia.go.gov.br/sites/contabilidade/_layouts/15/download.aspx?guestaccesstoken=fUOznqet%2FVpwDduj6m4xjJJmkCF4PsFV%2F5E%2F6PjeLbA%3D&docid=01dae71f40f064f889c4085db3e3e296f. Acesso em: 28 mar. 2022.

INDAYANI, B. Calculation of depreciation Fixed Assets based on Government Accounting Standards and their impact on Financial Statements. Point of View **Research Accounting and Auditing**, 1(3), 43-48, 2020.

LAKATOS, E. M.; MARCONI, M. A. **Fundamentos metodologia científica**. 4.ed. São Paulo: Atlas, 2001.

LIMA, D. V. **Orçamento, contabilidade e gestão no setor público**. São Paulo: Atlas, 2018.

MARQUES, A. P. S.; SANTOS, J. S. dos; CALADO, J. E. de S.; GOMES, J. R. Nova contabilidade aplicada ao setor público: um estudo sobre o reconhecimento da despesa com depreciação em uma autarquia municipal. **Revista de Contabilidade da UFBA**, Salvador, v. 12, n. 3, p. 246-258, 2018.

MORAES, D. R.; GELATTI, R.; MIREK.; Z. M., RIBAS, A. **A nova contabilidade pública: instrumento de controle e acompanhamento das ações e políticas públicas**. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/326275209_A_NOVA_CONTABILIDADE_PUBLICA_INSTRUMENTO_DE_CONTROLE_E_ACOMPANHAMENTO_DAS_ACOES_E_POLITICAS_PUBLICAS. Acesso em: 03 abr. 2022.

MORO, G. Z.; PORTEIRA, H. S.; CAVAZZANA, A. percepção da implantação do manual de contabilidade aplicada ao setor público (mcasp) pelos integrantes da secretaria municipal de administração e fazenda de um município do interior do estado de São Paulo. **Revista EmpreendaUnitoleta**. v. 3, n. 1, 2019. Disponível em: <http://www.ojs.toledo.br/index.php/gestaoetecnologia/article/view/3017>. Acesso em: 03 mar. 2022.

MOURA, H. S.; VIOTTO, NASCIMENTO, P. S.; VIOTTO, R. Dificuldades dos municípios da região metropolitana cearense em aderir ao processo de convergência da contabilidade pública: um estudo multicaso. **Revista Ambiente Contábil**. v.3.n.2, jul-dez, 2021. Disponível em: <https://periodicos.ufrn.br/ambiente/article/view/20548/> Acesso em: 08 mar.2022.

NOR-AZIAH, Abu Kasim; SCAPENS, Robert W. Corporatisation and accounting change: The role of accounting and accountants in a Malaysian public utility. **Management Accounting Research**, v. 18, n. 2, p. 209-247, 2007.

PICCOLI, M. R.; KLANN, R. C. A Percepção dos Contadores Públicos em Relação às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBCASP. **Revista ENAP**, v. 66, n.3, 2015. Disponível em: <https://revista.enap.gov.br/index.php/RSP/article/view/410/> Acesso em: 03 abr. 2022.

OULASVIRTA, L. The reluctance of a developed country to choose International PublicSector Accounting Standards of the IFAC. A critical case study. **Critical Perspectives on Accounting**, v.25, p. 272-285, 2014.

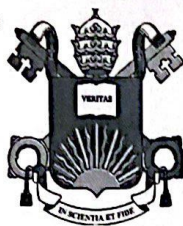
PINHEIRO, G. B. **Etapas fundamentais na Gestão Patrimonial Municipal**, 2017.

SAMPAIO R, LYCARIÃO D. Eu quero acreditar! Da importância, formas de uso e limites dos testes de confiabilidade na Análise de Conteúdo. **Revista de Sociologia e Política**; 66(26): 31-4, 2018. <https://doi.org/10.1590/1678-987318266602>. Acesso em: 05 abr. 2022.

VARANDAS, R. N. A. **Presença das IPSAS na Construção das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público: uma abordagem infométrica**. (Dissertação de Mestrado). Setor de Ciências Sociais Aplicadas, Universidade Federal do Paraná, Curitiba, PR, Brasil. Disponível em: <https://acervodigital.ufpr.br/handle/1884/30435>. Acesso em: -03 mar. 2022.

VERGARA, S. C. **Começando a definir a metodologia**. São Paulo: Atlas, 2000.

ZEFF, S. A. A Evolução do IASC para o IASB e os Desafios Enfrentados. **Revista Contabilidade e Finanças**, USP, São Paulo, v. 25, 2014. Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/rcf/article/view/98018>. Acesso em: 04 abr. 2022.



**PUC-
GOIAS**

Av. Universitária, 1069 • Setor Universitário
Caixa Postal 86 • CEP 74600-10
Goiânia - Goiás - Brasil
Fone (62) 3946.1000
www.pucgoias.edu.br reitoria@pucgoias.br

RESOLUÇÃO Nº 038/2020- CEPE

ANEXO I

Termo de Autorização de Publicação de Produção Acadêmica

A estudante **Andressa Alves de Oliveira**, do Curso de Ciências Contábeis, Matrícula 2018100220130-7, telefone (62) 98453-0200, e-mail andressaalves.0002@gmail.com, na qualidade de titular dos direitos autorais, em consonância com a Lei nº 9.610/98 (Lei dos Direitos do autor), autorizo a Pontifícia Universidade Católica de Goiás (PUC Goiás) a disponibilizar o Trabalho de Conclusão de Curso intitulado **“NORMAS DE CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO E A IMPLANTAÇÃO DOS PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS PATRIMONIAIS NO ESTADO DE GOIÁS: O FOCO NOS BENS MÓVEIS E IMÓVEIS”**, gratuitamente, sem ressarcimento dos direitos autorais, por 5 (cinco) anos, conforme permissões do documento, em meio eletrônico, na rede mundial de computadores, no formato especificado (Texto (PDF); Imagem (GIF ou JPEG); Som (WAVE, MPEG, AIFF, SND); Video (MPEG, MWV, AVI, QT); outros, específicos da área; para fins de leitura e/ou impressão pela internet, a título de divulgação da produção científica gerada nos cursos de graduação da PUC Goiás.

Goiânia, 10 de junho de 2022

Andressa Alves de Oliveira

Andressa Alves de Oliveira

Edna de Araújo Andrade

Edna de Araújo Andrade
Orientadora