

## **DEPRECIÇÃO NO SERVIÇO PÚBLICO: RECONHECIMENTO E EVIDENCIAÇÃO NAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DOS ESTADOS E MUNICÍPIOS BRASILEIROS.**

**Autoria:** Claudio Bezerra Dantas, Edilson Paulo, Antonio Claudio Noberto Paiva

### **RESUMO**

As instituições públicas, assim como outras entidades, se utilizam de bens móveis e imóveis para desenvolvimento de suas atividades. Esses bens são instrumentos que contribuem com a geração de benefícios presentes e futuros, satisfazendo as necessidades patrimoniais da entidade para a consecução de seus objetivos. Para os ativos que compõem o Imobilizado, essa perda de geração de benefícios futuros é chamada de Depreciação e deve ser reconhecida como uma despesa no período em que ocorre. Desta forma, considerada como uma despesa, a depreciação tem influência negativa na composição do resultado da entidade, posto que este é resultante do confronto entre receitas e despesas realizadas em um mesmo período. A legislação brasileira normatiza que é necessário reconhecer e evidenciar, nas demonstrações contábeis, todas as situações que interfiram na composição do resultado econômico e financeiro da instituição pública. O objetivo principal deste trabalho foi o de verificar se os estados e municípios brasileiros reconhecem e evidenciam a depreciação em seus balanços patrimoniais. Os dados foram extraídos de bancos de dados da Secretaria do Tesouro Nacional, do Ministério da Fazenda e trabalhados estatisticamente em planilhas eletrônicas. A base de dados utilizada nesta pesquisa tem como fonte primária o SISTN, que é o sistema desenvolvido pela Secretaria do Tesouro Nacional – STN, do Ministério da Fazenda, que tem como objetivo coletar dados contábeis das Unidades da Federação, através de convênio firmado com a Caixa Econômica Federal (instituição que realiza a coleta diretamente com os entes e as disponibiliza à STN). A amostra analisada representa 100% dos Estados (incluindo o Distrito Federal) e 91% dos municípios brasileiros. A pesquisa verificou a evolução histórica da despesa com depreciação, evidenciada nos Balanços Patrimoniais dos municípios brasileiros, nos últimos 10 anos, compreendo o período de 1999 a 2008. Os resultados encontrados indicam que 10 estados brasileiros (37%) não evidenciaram a depreciação dos bens imobilizados no Balanço Patrimonial do ano de 2008. A situação é ainda mais preocupante em relação aos municípios, pois 4.971 (98,4%) dos 5.050 municípios não evidenciaram a depreciação. As evidências encontradas neste trabalho apontam que as entidades públicas analisadas não reconhecem a despesa com depreciação, podendo indicar que o resultado econômico-patrimonial apresentado nas demonstrações contábeis desses entes públicos não reflete adequadamente a real situação do desempenho institucional.

## 1. INTRODUÇÃO

As instituições públicas, assim como outras entidades, se utilizam de bens móveis e imóveis para desenvolvimento de suas atividades. Esses bens são instrumentos que contribuem com a geração de benefícios presentes e futuros, satisfazendo as necessidades patrimoniais da entidade para a consecução de seus objetivos. De acordo com Hendriksen e Van Breda (1999, p. 325), estes benefícios são a resposta esperada dos ativos às suas finalidades, ou o alcance dos fins a eles propostos. Contudo, ao longo do tempo, os ativos que apresentam limitação em sua vida útil econômica perdem a capacidade de gerar benefícios futuros.

Para os ativos evidenciados no Balanço Patrimonial e que compõem o Imobilizado, essa perda é chamada de Depreciação, conforme Marion (1988, p.176) ressalta: “os bens do imobilizado, com o passar do tempo, em virtude do uso, vão sofrendo deterioração física perdendo sua eficiência funcional. Esse desgaste ocorrido no período é contabilizado como despesa denominada depreciação”.

Schroeder *et al* (2004, p. 209) entendem que o conceito de depreciação foi concebido a partir de um esforço para alocar os custos de propriedade dos bens durante suas utilizações na geração de benefícios para a empresa. Estes custos reduzem o valor do bem pelo desgaste por uso, ação da natureza e, até mesmo, por obsolescência. Portanto devem ser reconhecidos como despesa.

Uma abordagem mais completa dada por Iudícibus *et al* (2003, p. 80), a depreciação é:

O declínio no potencial de serviços do imobilizado tangível e de outros ativos não correntes, em função de deterioração física gradual ou abrupta, consumo dos potenciais de serviços por meio de uso, mesmo que nenhuma mudança física seja aparente, ou deterioração econômica por causa da obsolescência ou de mudança na demanda dos consumidores. (IUDÍCIBUS; MARION; PEREIRA; 2003).

Criado pelo Conselho Federal de Contabilidade com o objetivo de emitir opiniões técnicas sobre procedimentos de contabilidade, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) assim trata o assunto da depreciação em seu Pronunciamento Conceitual Básico – Estrutura Conceitual:

As despesas são reconhecidas na demonstração do resultado quando surge um decréscimo, que possa ser determinado em bases confiáveis, nos futuros benefícios econômicos provenientes da diminuição de um ativo [...]. Isso significa, de fato, que o reconhecimento de despesa ocorre simultaneamente com o reconhecimento [...] da diminuição do ativo (por exemplo, [...] a depreciação de um equipamento). (CPC, 2008, p. 25).

Desta forma, considerada como uma despesa, a depreciação tem influência negativa na composição do resultado da entidade, posto que este é resultante do confronto entre receitas e despesas realizadas em um mesmo período.

Ainda segundo o CPC:

Uma despesa é **reconhecida imediatamente** na demonstração do resultado quando um gasto não produz benefícios econômicos futuros ou quando, e na extensão em que os benefícios econômicos futuros não se qualificam, ou deixam de se qualificar, para reconhecimento no balanço patrimonial como um ativo [grifos nossos]. (CPC, 2008, p. 26).

As referências até aqui apresentadas evidenciam a necessidade de as entidades identificarem, reconhecerem, mensurarem e registrarem como despesas de depreciação os desgastes nos bens do ativo imobilizado, causados pela perda de suas utilidades. Não obstante, a lei 6.404/76 estabelece em seu artigo 183, parágrafo segundo, que a diminuição do valor do ativo imobilizado, “quando corresponder à perda do valor dos direitos que têm por

objeto bens físicos sujeitos a desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência”, deve ser registrada nas contas de depreciação.

Contudo, a influência da depreciação no resultado só pode acontecer se esse fato for registrado contabilmente.

Este trabalho tem o objetivo de verificar se os estados e municípios brasileiros reconhecem e evidenciam a depreciação em seus balanços patrimoniais.

A organização deste trabalho conta, além desta seção introdutória, com uma breve revisão de literatura sobre Depreciação no serviço Público. Na seqüência, é descrita a metodologia utilizada para o desenvolvimento desta pesquisa e, em seguida, são apresentados os resultados e as devidas discussões. Por fim, as considerações finais do presente trabalho.

## 2. DEPRECIÇÃO NO SERVIÇO PÚBLICO

A Lei nº 4.320/64, que estatui normas gerais do direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, estabelece no título IX “Da Contabilidade”, normas para o reconhecimento e a evidenciação das situações que interfiram no resultado econômico e financeiro das instituições públicas, como também suas variações patrimoniais.

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 [grifos nossos]. (BRASIL, 1964).

A maioria das receitas e despesas no serviço público é resultante da execução orçamentária, ou seja, da realização das receitas e despesas estimadas no orçamento da instituição. Contudo, há eventos econômicos em que elas acontecem independentes da execução do orçamento (como a depreciação) e, mesmos nestes casos, necessitam ser reconhecidas e evidenciadas nas demonstrações contábeis, conforme estabelece a Lei nº 4.320/64.

Art. 100 **As alterações da situação líquida patrimonial**, que abrangem os resultados da execução orçamentária, bem como as variações independentes dessa execução e as superveniências e insubsistência ativas e passivas, **constituirão elementos da conta patrimonial**.

[...]

Art. 104. A Demonstração das Variações Patrimoniais **evidenciará as alterações verificadas no patrimônio**, resultantes ou independentes da execução orçamentária, e indicará o resultado patrimonial do exercício. [grifos nossos]. (BRASIL, 1964).

O Conselho Federal de Contabilidade aprovou algumas normas técnicas destinada ao setor público (NBC T 16 – Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público), dentre as quais destaca-se a NBC T 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão. Esta norma estabelece critérios para o registro contábil da depreciação pelas instituições públicas com a finalidade de torná-las convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. A referida norma, em seu item 4, estabelece que:

**O valor depreciado**, amortizado ou exaurido, apurado mensalmente, **deve ser reconhecido nas contas de resultado do exercício** [grifos nossos]. (CFC, 2008).

O Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, publicado pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN, 2009), estabelece, no item 6.3, que:

A entidade pública **necessita apropriar ao resultado** de um período, **o desgaste do seu ativo imobilizado** ou intangível, **por meio do registro da** variação patrimonial diminutiva de **depreciação**, amortização ou exaustão, obedecendo ao princípio da competência [grifos nossos]. (STN, 2009).

Como observado, a legislação brasileira estabelece que é necessário reconhecer e evidenciar todas as situações que interfiram na composição do resultado econômico e financeiro da instituição pública. Desta forma, a depreciação, considerada uma despesa do período em que ocorre, deve ser reconhecida e evidenciada nas demonstrações contábeis das instituições públicas brasileiras.

Porém, o não reconhecimento da despesa de depreciação pode indicar que o resultado econômico-patrimonial apresentado nas demonstrações contábeis dos entes públicos não reflete adequadamente a real situação do desempenho institucional.

### 3. METODOLOGIA

A pesquisa pode ser classificada, segundo Beuren *et al.* (2003, p. 80), como descritiva quanto aos seus objetivos, visto que está restrita a análise de informações já existentes em banco de dados, não sofrendo interferência por parte do pesquisador. Visa identificar e expor as relações entre as variáveis estudadas a fim de informar sobre situações e comportamento da população analisada. Quanto aos procedimentos, classifica-se em bibliográfica e documental, tendo em vista que utiliza material elaborado por outros autores, como também dos bancos de dados da Secretaria do Tesouro Nacional. Quanto à abordagem do problema, classifica-se como quali-quantitativa, pois, mesmo sem a aplicação de instrumentos estatísticos específicos na análise, há a utilização de quantificações e de percentuais para tratamento dos dados.

O universo da pesquisa compreende 27 estados brasileiros (26 estados e o Distrito Federal) e 5560 municípios, segundo informações do IBGE. A amostra contempla a totalidade dos estados brasileiros (26 estados e o Distrito Federal) e, em 2008, 5.050 dos 5.560 municípios brasileiros (91% do universo).

Os dados, para os municípios, foram extraídos do banco de dados “Finanças do Brasil – Dados Contábeis dos Municípios”, e, para os Estados e o Distrito Federal, foram extraídos do banco de dados “Execução Orçamentária dos Estados”. Estes bancos de dados são mantidos pela Secretaria do Tesouro Nacional, do Ministério da Fazenda, e estão disponíveis ao público, em cumprimento ao princípio legal da Publicidade, conforme estabelecido nos artigos 111 e 112, da Lei nº 4.320/64 e no artigo 51 da Lei Complementar nº 101/2000 (Lei de responsabilidade Fiscal).

As informações coletadas do banco de dados foram trabalhadas em planilhas eletrônicas, considerando-se as contas “Depreciação” e “Imobilizado”, ambas apresentadas dentro do grupo “Ativo Permanente”, demonstradas nos Balanços Patrimoniais das Entidades componentes do universo da pesquisa.

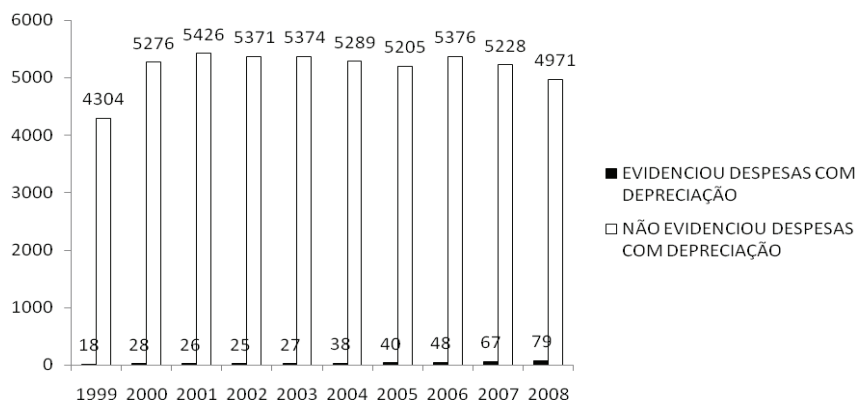
A base de dados utilizada nesta pesquisa tem como fonte primária o SISTN, que é o sistema desenvolvido pela Secretaria do Tesouro Nacional – STN, do Ministério da Fazenda, que tem como objetivo coletar dados contábeis das Unidades da Federação, através de convênio firmado com a Caixa Econômica Federal (instituição que realiza a coleta diretamente com os entes e as disponibiliza à STN).

### 4. ANÁLISE DOS RESULTADOS

Os procedimentos descritos na seção anterior foram aplicados exclusivamente na verificação dos ativos imobilizados, especificamente para averiguar a evidenciação das contas de depreciação.

A pesquisa verificou a evolução histórica da despesa com depreciação, evidenciada nos Balanços Patrimoniais dos municípios brasileiros, nos últimos 10 anos, compreendendo o

período de 1999 a 2008 (Gráfico 1). Os dados relativos ao ano de 2009 ainda não estão disponíveis, pois, conforme o artigo 51 da Lei Complementar nº 101/2000, o Poder Executivo da União tem até o dia 30 de junho para promover a consolidação nacional e por esfera de governo, das contas dos entes da Federação relativas ao exercício anterior, assim como, divulgar os dados por meios eletrônicos de acesso público.



**Gráfico 1- Evidenciação da Despesa com Depreciação no Balanço Patrimonial dos Municípios Brasileiros.**

Analisando o gráfico acima se verificou que, no ano de 1999, apenas 18 municípios (0,42%) evidenciaram em seus Balanços Patrimoniais as despesas com depreciação dos seus ativos imobilizados. Os outros 4.304 municípios (99,6%) não evidenciaram esta despesa na referida demonstração contábil.

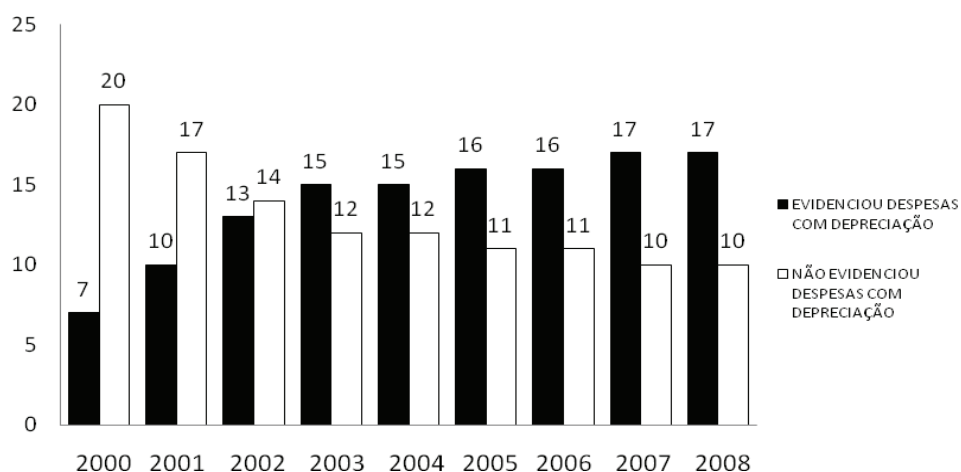
Em 2008, último ano analisado, dos 5.050 municípios, apenas 79 (1,6%) apresentaram informação da despesa com depreciação em seus Balanços Patrimoniais. Os outros 4.971 municípios (98,4%) continuaram a não considerar a depreciação como despesa. Conseqüentemente, essa informação não está evidenciada em seus balanços patrimoniais.

Verificou-se que, durante os dez anos observados, houve uma tendência de aumento da quantidade de municípios que evidenciaram despesa com depreciação em seus Balanços Patrimoniais. Contudo, mesmo com o aumento observado, a quantidade de municípios que evidenciam a depreciação em suas Demonstrações Contábeis continua proporcionalmente insignificante em relação ao total dos municípios da amostra.

A pesquisa também verificou a evolução histórica da despesa com depreciação, evidenciada nos Balanços Patrimoniais das 27 unidades da federação (26 estados e o Distrito Federal).

O banco de dados consultado, mantido pela Secretaria do Tesouro Nacional, só disponibiliza informações dos Balanços Patrimoniais a partir do ano 2000, ano da publicação da Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101/2000). Para os anos anteriores só são disponibilizadas informações relativas aos balancetes de receitas e despesas por função de governo, impossibilitando a identificação da despesa com depreciação dos ativos imobilizados.

A análise compreendeu o período de 2000 a 2008 (Gráfico 2). Os dados relativos ao ano de 2009 ainda não estão disponíveis.



**Gráfico 2 - Evidenciação da Despesa com Depreciação no Balanço Patrimonial dos Estados Brasileiros e do Distrito Federal.**

Analisando o gráfico acima se verificou que, no ano 2000, apenas 7 unidades da federação (aproximadamente 26%) evidenciaram em seus Balanços Patrimoniais as despesas com depreciação dos seus ativos imobilizados. As outras 20 unidades da federação (cerca de 74%) não evidenciaram esta despesa na referida demonstração contábil.

Durante os nove anos observados (de 2000 a 2008), verificou-se uma tendência de aumento da quantidade de Unidades da Federação que evidenciaram despesa com depreciação em seus Balanços Patrimoniais. Em 2008, último ano analisado, das 27 Unidades da Federação, 17 (63%) apresentaram informação da despesa com depreciação em seus Balanços Patrimoniais. As outras 10 unidades (37%) continuaram a não considerar a depreciação como despesa. Conseqüentemente, essa informação não está evidenciada em seus balanços patrimoniais. Essas unidades são os Estados de Alagoas, Amapá, Amazonas, Goiás, Paraíba, Piauí, Rondônia, Roraima, Rio Grande do Sul e Tocantins.

Com base nos dados levantados, verificou-se que, apesar da obrigatoriedade legal do reconhecimento de qualquer fato que altere a situação patrimonial, inclusive daqueles que independam da execução orçamentária, muitos entes públicos brasileiros assim não o fizeram, deixando de evidenciar a depreciação dos seus ativos imobilizados.

Os resultados encontrados indicam que 10 estados brasileiros (37%) não evidenciaram a depreciação dos bens imobilizados no Balanço Patrimonial do ano de 2008. A situação é ainda mais preocupante em relação aos municípios, pois 4.971 (98,4%) dos 5.050 municípios não evidenciaram a depreciação.

Além da observação quanto à evidenciação da despesa com depreciação no Balanço Patrimonial dos estados e municípios brasileiros, a pesquisa também avaliou a proporção entre os valores registrados para a depreciação em relação aos apresentados na conta “Bens Móveis e Imóveis”, integrante do Imobilizado.

Analisando os dados dos 79 municípios que evidenciaram a depreciação em 2008, o resultado encontrado (Tabela 1) foi o de que em 58% destes municípios essa relação fica inferior a 1% e, cumulativamente, 87% dos municípios registram valores inferiores a 5% para a depreciação em relação ao imobilizado. Excluiu-se desta análise dois municípios que apresentaram valores negativos na conta de depreciação.

Tabela 1 – Distribuição percentual entre o valor da depreciação e do imobilizado por município.

<i>Intervalo</i>	<i>freqüência</i>	<i>freqüência relativa</i>	<i>freqüência relativa acumulada</i>
------------------	-------------------	----------------------------	--------------------------------------

0% - 1%	59	0,76	0,76
1% - 5%	8	0,11	0,87
5% - 10%	3	0,04	0,91
10% - 20%	1	0,01	0,92
20% - 30%	3	0,04	0,96
30% - 100%	3	0,04	1,00
<b>Total</b>	<b>77</b>	<b>1,00</b>	

Fonte: Elaboração própria autor com base no banco de dados pesquisado.

Na mesma análise realizada para os estados brasileiros e o Distrito Federal, relativa aos dados do último ano observado (2008), verificou-se que dos 17 estados brasileiros que evidenciaram a depreciação, 35% apresentou relação inferior a 1% e, cumulativamente, 76% registraram valores inferiores a 5% para a depreciação em relação ao imobilizado (Tabela 2).

Tabela 2 – Distribuição percentual entre o valor da depreciação e do imobilizado por Estado.

<i>Intervalo</i>	<i>freqüência</i>	<i>freqüência relativa</i>	<i>freqüência relativa acumulada</i>
0% - 1%	6	0,35	0,35
1% - 5%	7	0,41	0,76
5% - 10%	3	0,18	0,94
10% - 100%	1	0,06	1,00
<b>Total</b>	<b>17</b>	<b>1,00</b>	

Fonte: Elaboração própria autor com base no banco de dados pesquisado.

Mesmo os entes que evidenciaram a depreciação nos seus balanços patrimoniais podem não ter realizado os registros para a depreciação adequadamente.

Segundo a Secretaria da Receita Federal, ainda não há taxas definidas para cálculo da vida útil dos bens dos entes públicos. Contudo, a orientação do Manual de Contabilidade aplicado ao Setor público é de que as instituições podem utilizar a Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal (IN nº 162/98) que estabelece o prazo de vida útil dos bens e a taxa de suas depreciações. De acordo com a referida instrução, o tempo máximo de vida útil do bem é estipulado em 25 anos, o que corresponde à taxa de 4% anuais.

Foi constatado que 87% dos municípios e 76% dos Estados apresentaram valores para a depreciação inferiores a 5% do valor registrado na conta “Bens Móveis e Imóveis” do Imobilizado, o que pode indicar inadequação nos registros da depreciação. Se todos os bens registrados no Ativo Imobilizado fossem Bens Imóveis, estes teriam uma vida útil estimada em 25 anos, com taxa de depreciação anual equivalente a 4%. Certamente as instituições também possuem outros bens, com suas vidas úteis estimadas em períodos inferiores a 25 anos, o que elevaria ainda mais a taxa anual de depreciação. Portanto, se observou valores muito pouco expressivos no reconhecimento e evidenciação da depreciação para o ativo imobilizado.

A pesquisa não identificou o método de depreciação utilizado pelos entes públicos que evidenciaram a depreciação no Balanço Patrimonial. Estas informações devem ser apresentadas em Notas Explicativas, compondo as Demonstrações Contábeis. Contudo, nenhum dos bancos de dados analisados disponibilizou essa informação.

## 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esta pesquisa não pretendeu esgotar as discussões sobre a temática.

A pesquisa deixou de analisar as causas ou motivos pelos quais as instituições públicas observadas desconhecem a depreciação dos bens do imobilizado nas suas demonstrações contábeis, conforme estabelece a legislação e a teoria contábil.

Por comporem as Demonstrações Contábeis, as Notas Explicativas devem ser incluídas nos bancos de dados fornecidos pela Secretaria do Tesouro Nacional, inclusive, por fornecerem informação necessária ao esclarecimento da situação patrimonial. Faz-se necessário novos estudos para se verificar os motivos pelos quais as entidades públicas não divulgam as notas explicativas, já que são consideradas complementares das informações contábeis.

A amostra estudada, correspondente a 100% dos Estados e 91% dos municípios brasileiros, tem relevância suficiente para embasar o resultado encontrado.

Por fim, é importante salientar que a não consideração da despesa de depreciação dos ativos imobilizados corresponde à apresentação de um resultado econômico-contábil divulgado nos balanços patrimoniais dos estados e municípios brasileiros não reflete adequadamente a real situação do desempenho institucional.

Fica evidenciado nesta pesquisa que os Estados e Municípios brasileiros, no mínimo, não atendem às legislações no tocante à obrigatoriedade de se reconhecer e evidenciar a despesa com depreciação em suas demonstrações contábeis.

## 6. REFERÊNCIAS

BEUREN, Ilse Maria *et al.* **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática.** São Paulo: Atlas, 2003.

BRASIL. **Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964.** Disponível em:  
<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L4320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm)> Acesso em: 13 set. 2009.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000.** Disponível em  
<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/LCP/Lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm)> Acesso em 16 set. 2009.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976.** Disponível em  
<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L6404consol.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L6404consol.htm)> Acesso em 27 abr. 2010.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamento conceitual básico: estrutura conceitual para a elaboração e apresentação das demonstrações contábeis.**

Brasília-DF, 2008. Disponível em:  
<[http://www.cpc.org.br/pdf/pronunciamento\\_conceitual.pdf](http://www.cpc.org.br/pdf/pronunciamento_conceitual.pdf)> Acesso em: 13 set. 2009.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução 1136/2008.** Aprova a NBC T 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão. Brasília, 2008. Disponível em  
<[http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2008/001136](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001136)> Acesso em 13 set. 2009.

HENDRIKSEN, Eldon S. & VAN BREDA, Michael F. **Teoria da Contabilidade.** São Paulo: Atlas, 1999.

Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. **Área territorial oficial.** Disponível em  
[http://www.ibge.gov.br/home/geociencias/cartografia/default\\_territ\\_area.shtm](http://www.ibge.gov.br/home/geociencias/cartografia/default_territ_area.shtm) . Acesso em: 18 set. 2009.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos; PEREIRA, Elias. **Dicionário de Termos de Contabilidade.** 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MARION, José Carlos. **Contabilidade Básica.** São Paulo: Atlas, 1988.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Portaria nº 184, de 25 de agosto de 2008.** Disponível em:  
<<http://www.fazenda.gov.br/portugues/legislacao/portarias/2008/portaria184.asp>> Acesso em: 13 set. 2009.



SCHROEDER, Richard G. CLARK, Mytle W. CATHEY, Jack M. **Financial**

**Accounting Theory and analysis.** 8ª ed. Hoboken: Wiley, 2004.

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. **Instrução Normativa SRF nº 162, de 31 de dezembro de 1998.** Disponível em:

<<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Ins/Ant2001/1998/in16298ane1.htm> > Acesso em 18 set. 2009.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL. **Execução Orçamentária dos Estados (1995-2008).** Disponível em <[http://www.tesouro.fazenda.gov.br/estados\\_municipios/index.asp](http://www.tesouro.fazenda.gov.br/estados_municipios/index.asp)> Acesso em 12 set. 2009.

\_\_\_\_\_. **Finanças do Brasil – Dados Contábeis dos Municípios.** Disponível em <[http://www.tesouro.fazenda.gov.br/estados\\_municipios/index.asp](http://www.tesouro.fazenda.gov.br/estados_municipios/index.asp)> Acesso em 12 set. 2009.

\_\_\_\_\_. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público aplicado à União, aos Estados, aos Municípios e ao Distrito Federal. Volume II – Procedimentos Contábeis Patrimoniais.** 2ª Edição. Brasília: STN, 2009. Disponível em <[http://www.stn.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Volume\\_II\\_Procedimentos\\_Contabeis\\_Patrimoniais.pdf](http://www.stn.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Volume_II_Procedimentos_Contabeis_Patrimoniais.pdf) > Acesso em 13 set. 2009.

\_\_\_\_\_. **Sistema de Coleta de Dados Contábeis de Estados e Municípios – SISTN.** Disponível em <[http://www.stn.gov.br/estados\\_municipios/sistn.asp](http://www.stn.gov.br/estados_municipios/sistn.asp) > Acesso em 08 set. 2009.