



**UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA
CENTRO DE ESTUDOS AVANÇADOS MULTIDISCIPLINARES
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DESENVOLVIMENTO,
SOCIEDADE E COOPERAÇÃO INTERNACIONAL**

WALTER LUCIO SILVA PACHECO

**TEORIAS CONTÁBEIS E SEUS DESDOBRAMENTOS NA GERAÇÃO DE
INFORMAÇÕES GOVERNAMENTAIS: COMO A ESCOLHA DA TEORIA
CONTÁBIL DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO PODE AFETAR O ENTENDIMENTO
DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS PELOS GOVERNANTES.**

Brasília (DF) - 2023



UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA
CENTRO DE ESTUDOS AVANÇADOS MULTIDISCIPLINARES
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DESENVOLVIMENTO,
SOCIEDADE E COOPERAÇÃO INTERNACIONAL

**TEORIAS CONTÁBEIS E SEUS DESDOBRAMENTOS NA GERAÇÃO DE
INFORMAÇÕES GOVERNAMENTAIS: COMO A ESCOLHA DA TEORIA
CONTÁBIL DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO PODE AFETAR O ENTENDIMENTO
DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS PELOS GOVERNANTES.**

Aluno: Walter Lucio Silva Pacheco
Orientadora: Dra. Magda de Lima Lucio
Linha de Pesquisa: Desenvolvimento, Tecnologias
e Políticas públicas
Tema: Governança Pública

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-
Graduação em Desenvolvimento, Sociedade e
Cooperação Internacional da Universidade de
Brasília – UnB como requisito para a obtenção do
título de Mestre.

Brasília (DF), setembro/2023

**TEORIAS CONTÁBEIS E SEUS DESDOBRAMENTOS NA GERAÇÃO DE
INFORMAÇÕES GOVERNAMENTAIS: COMO A ESCOLHA DA TEORIA
CONTÁBIL DO PATRIMONIO LÍQUIDO PODE AFETAR O ENTENDIMENTO
DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS PELOS GOVERNANTES.**

Brasília, 13 de setembro de 2023.

A comissão examinadora, abaixo identificada, aprova a dissertação apresentada ao Programa em Desenvolvimento, Sociedade e Cooperação Internacional da Universidade de Brasília – UnB como requisito para a obtenção do título de Mestre.

Prof.^a Dra. Magda de Lima Lucio
Orientadora - Universidade de Brasília - UnB

Prof. Dr. Luiz Fernando Macedo Bessa
Centro de Estudos Avançados Multidisciplinares - CEAM - UnB

Prof. Dr. Marcelo Estrela Fiche
RBCIP – Rede Brasileira de Certificação, Pesquisa e Inovação

1^a Suplente

Prof. Dr. José Marilson Martins Dantas
FACE – Faculdade de Administração, Contabilidade, Economia e
Gestão Pública

Aos

Meus pais,

Emília Silva Pacheco (*in memorian*) e

Natividade Paulista Pacheco (*in memorian*)

Ao

Meu irmão,

Carlos Antônio Silva Pacheco (*in memorian*)

AGRADECIMENTOS

À minha orientadora, Professora Doutora Magda de Lima Lucio, pelo apoio e confiança no trabalho desenvolvido, bem como pelo acompanhamento e pelos ensinamentos que me foram transmitidos.

Aos meus pais, Emília e Natividade, por colocarem a educação em minha bagagem como vestimenta diária para as intempéries da vida em sociedade.

Aos meus irmãos, Valéria, Júlio Fausto e Carlos Antônio (in memoriam) pelos incentivos recebidos.

À minha mulher, Joana D'Arc, que sempre me apoiou e esteve a meu lado, compartilhando dificuldades, alegrias e me propiciando as estruturas necessárias para seguir em frente nessa conquista, que é nossa.

Aos meus filhos, Monique Isabelle e Phelipe Henrique, pela motivação carinhosa e afetuosa que sempre me dedicaram, abrandando o fardo das atividades de pesquisa e a condução dos trabalhos.

Ao meu amigo, Adriano Seabra, por oportunizar momentos de debates que em muito contribuíram para nortear os trabalhos.

A todos os professores que atuaram durante o curso, compartilhando seus conhecimentos e possibilitando o nosso aprendizado.

RESUMO

O objetivo deste trabalho é verificar como a escolha da teoria contábil sob a ótica do patrimônio líquido e seus demonstrativos contábeis produzem desdobramentos que podem afetar o entendimento pelos governantes. As Teorias do Proprietário, da Entidade, do Fundo e a contabilidade pública, como principal fonte geradora de informações governamentais, o fundamentam.

O crescimento global da economia fez surgir nova necessidade entre os países: reduzir a assimetria das informações contábeis. A convergência de vários países às normas internacionais de Contabilidade trata-se de cooperação internacional para esse fim. O Brasil inicia em 2008 (Portaria MF nº 184).

Os recursos orçamentários são finitos e os resultados advindos não podem ser obtidos por leis, normativos ou decretos. A União é uma entidade pública e não possui proprietário ou sócios. Os ativos das entidades públicas não visam gerar receitas, mas assegurar capacidade operacional nas atividades. Apurar o patrimônio e o intitular de “patrimônio líquido” pode trazer vieses na leitura dos demonstrativos contábeis. O Balanço Patrimonial da União (BPU) apurou valores positivos nos anos de 2011 a 2014 e negativo de 2015 a 2021. Em 2021 foi negativo em R\$5,166 trilhões.

Situações evidenciadas (BPU/2015): não contabilização de R\$344 bilhões em obrigações em exercícios anteriores, “patrimônio líquido negativo” de R\$1,424 trilhão e a percepção de ser de uma entidade privada. Essa percepção está associada à teoria utilizada e não às características comuns entre as entidades públicas e privadas. A escolha pode afetar o entendimento das demonstrações contábeis pelos governantes. A teoria contábil do proprietário e da entidade ofuscam a real situação da entidade pública e traz pouca transparência às suas operações, atividades e decisões.

O patrimônio líquido negativo de 2015 a 2021 fragiliza a própria informação, pois divulga a atores e usuários uma “*insolvência*” da União que não é própria das entidades públicas, mas das entidades privadas. Considerar “*Superavitário*” ou “*Deficitário*” o resultado das atividades e intitular o patrimônio apurado de “*Patrimônio Social*” aparentam ser mais adequados para representar a entidade pública. A Teoria do Fundo por detalhar os recursos recebidos, as aplicações, aperfeiçoar a evidenciação, ser instrumento de transparência e contemplar a maioria das características das entidades públicas é a que reflete as informações necessárias e úteis para melhor visualizar as entidades públicas e apurar o patrimônio.

ABSTRACT

This research aims at verifying how the choice of an accounting theory applied to net worth and its accounting statements produces an outcome that can affect the government officials's understanding. The Proprietor theory, the Entity theory, the Fund theory and the public accounting, as the main sources of public accounting information, are used to provide the evidence that supports this work. The global economic growth has brought a new necessity among the economies, i.e., to reduce accounting information asymmetry. The convergence of several economies to international accounting standards is an international cooperation for this purpose. In Brazil, the convergence starts in 2008, with the issuance of Ordinance MF No. 184.

Budget resources are finite and their results can not be taken through laws, standards or decrees. The Union is a public entity and does not have a proprietor or partners. Public entity assets do not aim at generating receipts but to ensure operational capacity in their activities. Determining the assets and calling them net assets can bring biases in the accounting statements. The Federal Balance Sheet (BPU in Portuguese) had positive values from 2011 to 2014 and negative ones from 2015 to 2021. In 2021, a negative R\$ 5.166 trillion net worth was recorded.

In the BPU as of 2015, a non-accounting of R\$ 344 billion in obligations that came from previous fiscal years. A negative net equity value of R\$ 1.424 trillion was also recorded as if it were related to a private entity. This perception is associated with the chosen theory and not with the common characteristics between the public and private entities. The choice of the accounting theory may affect the rulers's accounting standards understanding. The proprietor and entity theories overshadow the real situation of a public entity and bring less transparency to its operations, activities and decisions.

The negative net worth values as seen from 2015 to 2021 weakens the information itself as it shows an insolvency of the Union that is not adequate to public entities but to private ones. Taking the results as a surplus or as a deficit and naming it as "social worth" seems more adequate when public entities are considered. The Fund theory—as it details the resources received and the applications, as it improves the evidence as an instrument for transparency that contemplates the majority of public entity characteristics—is the theory that reflects the necessary and useful information to better visualize the public entities and calculate the correspondent worth.

LISTA DE SIGLAS

ABRASCA - Associação Brasileira das Companhias Abertas
APIMEC - Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais
BACEN - Banco Central do Brasil
BGU - Balanço Geral da União
BOVESPA - Bolsa de Valores de São Paulo
BGU – Balanço Geral da União
BPU - Balanço Patrimonial da União
CFC - Conselho Federal de Contabilidade
CGU - Controladoria-Geral da União
CPC - Comitê de Pronunciamentos Contábeis
CVM - Comissão de Valores Mobiliários
DCON - Demonstrações Contábeis Consolidadas da União
DMPL - Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido
DNCR - Departamento Nacional do Registro do Comércio
DPU - Defensoria Pública da União
DVP - Demonstração das Variações Patrimoniais
EFP – Estatísticas de Finanças Públicas
FASB - Financial Accounting Standards Board
FIC - Federação Internacional de Contadores
FIPECAFI Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis Atuariais e Financeiras da FENUSP
GPDes - Gestão Pública para o Desenvolvimento
IASB - *International Account Standards Board*
IBRACON - Instituto dos Auditores Independentes do Brasil
IES - Instituições de Ensino Superior
IFAC - International Federation of Accountants
IFRS - International Financial Reporting Standard
IPSAS - International Public Sector Accounting Standards
IPSASB - International Public Sector Accounting Standards Board
LAI - Lei de Acesso à Informação
LDO - Lei de Diretrizes Orçamentárias
LOA - Lei Orçamentária Anual

LRF - Lei de Responsabilidade Fiscal
MCASP - Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público
MPU - Ministério Público da União
NBC - Normas Brasileiras de Contabilidade
NBCASP - Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público
PCPR - Prestação de Contas do Presidente da República
PI - Public Intelligence
PPA - Plano Plurianual
PSC - Public Sector Committee
RCPGs - Relatórios Contábeis de Propósito Geral das Entidades do Setor Público
RTT - Regime Transitório de Tributação
SGF - Setor Governo Geral
SIAFI - Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal
SICGESP - Sistema de Informação de Gestão de Custos Aplicados ao Setor Público
RECASP - Repositório de Relatórios de Custos Aplicados ao Setor Público
STN - Secretaria do Tesouro Nacional
SUSEP - Secretaria da Receita Federal e Superintendência de Seguros Privados
TCE - Tribunais de Contas Estaduais
TCU - Tribunal de Contas da União

SUMÁRIO

| | | |
|-----------|--|------------|
| 1 | INTRODUÇÃO | 11 |
| 2. | CONVERGÊNCIA DO BRASIL ÀS NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE | 15 |
| 2.1 | CAPÍTULO 1 – CONVERGÊNCIA NO SETOR PÚBLICO E SETOR PRIVADO | 15 |
| 2.1.1 | Convergência do Setor Privado | 18 |
| 2.1.2 | Convergência do Setor Público | 23 |
| 3 | RERERENCIAL TEÓRICO | 31 |
| 3.1 | CAPITULO 1 – BALANÇO PATRIMONIAL - ATIVO, PASSIVO E PATRIMÔNIO LÍQUIDO..... | 31 |
| 3.1.1 | Estrutura Conceitual do Setor Público | 31 |
| 3.1.2 | Ativos e Passivos..... | 32 |
| 3.1.3 | Patrimônio Líquido | 38 |
| 3.2 | CAPITULO 3 - TEORIAS CONTÁBEIS | 41 |
| 3.2.1 | Teoria do Proprietário | 41 |
| 3.2.2 | Teoria da Entidade | 44 |
| 3.2.3 | Teoria do Fundo | 48 |
| 4 | METODOLOGIA, ESTRATÉGIA DE BUSCA, REVISÃO DE LITERATURA E APLICAÇÃO DAS TEORIAS | 52 |
| 4.1 | CAPÍTULO 1 – METODOLOGIA E ESTRATÉGIA DE BUSCA | 52 |
| 4.1.1 | Metodologia | 52 |
| 4.1.2 | Estratégia de Busca..... | 53 |
| 4.2 | CAPITULO 2 – PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS, REVISÃO DE LITERATURA, REFERENCIAL TEÓRICO E APLICAÇÃO DAS TEORIAS | 55 |
| 4.2.1 | Procedimentos Metodológicos | 55 |
| 4.2.2 | Revisão de Literatura e Referencial Teórico | 57 |
| 4.2.3 | Aplicação das teorias em Casos Concretos | 63 |
| 5 | AVALIAÇÃO DAS EVIDÊNCIAS E ACHADOS DA PESQUISA | 76 |
| 5.1 | TEORIAS CONTÁBEIS DO DIREITO DE PROPRIEDADE | 76 |
| 5.2 | CONVERGÊNCIA ÀS NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE ... | 81 |
| 5.3 | RELAÇÃO ENTRE CONTABILIDADE PÚBLICA E PRIVADA NO PROCESSO DE CONVERGÊNCIA | 84 |
| 5.4 | BALANÇO PATRIMONIAL DA UNIÃO – BPU | 88 |
| 5.5 | PATRIMÔNIO LÍQUIDO – APURAÇÃO E RESULTADOS | 89 |
| 5.6 | CONTABILIDADE PÚBLICA – APRIMORAMENTOS | 95 |
| 6 | CONSIDERAÇÕES FINAIS | 97 |
| | REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS | 101 |

1 INTRODUÇÃO

*“A semente necessita de solo fértil para germinar e dar bons frutos.
A informação necessita de base consistente e fidedigna
Para dar bons resultados.”*
O autor

Os governantes geralmente são cobrados para oferecer soluções às demandas da sociedade. Então, precisam decidir. A contabilidade pública é uma das principais fontes geradoras de informações governamentais: são financeiras e não gerenciais.

Frequentemente, as áreas da saúde, educação, saneamento básico, segurança e transporte produzem demandas. Demandas sociais são portas de acesso aos governantes para visualizar a situação da coisa pública que é demandada. Governantes se relacionam com assuntos políticos, de governo e com a sociedade. O campo de atuação é diversificado. Nessa atuação, em maior ou menor importância, estão as políticas externas, econômicas e sociais.

A promoção e a inclusão social são ações importantes no cotidiano dos governantes, em especial nos países em desenvolvimento e em democracias recentes (SOUZA, 2006). Os recursos orçamentários são finitos. Decisões qualificadas podem permitir melhores resultados. Ademais, resultados não podem ser obtidos por meio de leis, normativos ou decretos. No relacionamento entre governantes e sociedade, o campo das políticas públicas recebeu contribuições importantes de seus fundadores: H. Lasswell (1936), H. Simon (1957), C. Lindblom (1959) e D. Eastone (1965) - conhecidos como os “pais” das políticas públicas.

Para Eastone (1965), a política pública é um sistema em que há uma relação entre formulação, resultados e o ambiente, que recebem *inputs* dos partidos, da mídia e dos grupos de interesse, influenciando resultados e efeitos (SOUZA, 2006).

Implementar ações estratégicas, programas e políticas públicas dependem de recursos orçamentários, que são finitos. Contudo, mesmo se não os fossem, a gestão, governança e capacidade técnica dos atores podem interferir nos resultados. Os controles internos e externos podem ratificar as ações dos governantes e justificar a cobrança de impostos e o gasto público (SLOMSKI, 2003). Orçamento e contabilidade pública estão diretamente relacionados. A contabilidade pública consolida os orçamentos e balanços do setor público, permite controlar o patrimônio público e evidencia variações e resultados: sociais, orçamentários, financeiros e patrimonial.

É aplicada na administração direta e indireta, incluindo órgãos do governo, empresas públicas, sociedades de economia mista, agências regulamentadoras, autarquias e fundações. Subsidiária a tomada de decisão dos governantes e auxilia os órgãos de controle a fiscalizar e avaliar ações, programas e políticas públicas realizadas pelo governo, bem como preparar escopos de trabalhos a realizar.

Evidenciou-se na literatura a possibilidade de as informações financeiras geradas pela contabilidade pública serem melhoradas sob a ótica da contabilidade gerencial e ampliadas através da metodologia GPDes. Essa metodologia produz informações conforme os parâmetros da administração pública e seus governos, possibilitando aprimorar e melhorar a base geradora de informações. Como informação, o item 4.4.5 Contabilidade Pública - Aprimoramentos, página 93, registra.

As informações governamentais devem ser condizentes com a realidade da entidade pública, assim como a teoria contábil a ser aplicada. Em não sendo, as informações geradas podem afetar o entendimento e a decisão dos governantes.

A União é uma entidade pública e não possui proprietário ou sócios. Utiliza seus ativos para assegurar capacidade operacional na realização de suas atividades. Gerar receitas e remunerar seus “provedores de recursos financeiros” não são finalidades dos seus ativos. Apurar o patrimônio e intitular de “patrimônio líquido” pode trazer vieses para o resultado da apuração e impactar a análise da entidade.

A apuração do BPU de 2015 resultou em um patrimônio líquido negativo no valor de R\$1,424 trilhão, ou seja, “passivo a descoberto”¹. Essa apuração parece ser inadequada. Se não for inadequada, estaria indicando a “insolvência” da entidade pública, o que não aparenta ser razoável admitir. Parcela desse valor negativo, R\$344 bilhões, é informado pela STN como sendo referente a “obrigações não contabilizadas” em exercícios anteriores. Essa situação de patrimônio líquido negativo perdurou nos anos seguintes, de 2016 a 2021. Então, admitir situação de “insolvência” da entidade pública de 2015 a 2021, aparenta estar revestida de uma roupagem inadequada. Se ocorresse em entidade privada, o valor negativo seria acobertado com a entrada de novos recursos dos sócios ou com recursos onerosos.

Assim, o resultado apurado como “patrimônio líquido” para entidade pública pode criar vieses e percepções que beneficiem ou prejudiquem seus usuários, sejam pessoas, profissionais, investidores, instituições e governos interessados

¹ Valor das obrigações (passivos) que ultrapassa o valor total dos Ativos (bens e direitos).

no seu desempenho. Pois, sendo assim, seria um problema para esses interessados avaliar o desempenho em relação ao Retorno sobre o Ativo e o Retorno sobre o Patrimônio Líquido da entidade.

As percepções, para Hendriksen e Van Breda (1999), também podem provocar reações adversas nas decisões de investidores, instituições e governos e afetar os negócios e os relacionamentos entre as partes envolvidas.

Avaliar se a escolha da teoria do proprietário sob a ótica do patrimônio líquido é adequada para proporcionar representação fidedigna da situação patrimonial do setor público brasileiro é o objetivo principal. E, para fundamentar e desenvolver a base teórica de representação do patrimônio líquido na ciência contábil, avaliar as normas e legislações pertinentes ao patrimônio líquido e do Balanço Patrimonial da União (BPU) são importantes para alicerçar a resposta.

As teorias contábeis do direito de propriedade sob a ótica do Patrimônio Líquido são apropriadas e pertinentes para elucidar se essa é a forma mais adequada e com maior transparência para demonstrar as atividades, a movimentação de recursos e resultados da situação patrimonial da União. Contudo, para evitar que afete o entendimento das demonstrações contábeis pelos governantes e não prejudiquem suas decisões, precisam contemplar os requisitos de consistência e fidedignidade.

As figuras 01 e 02, na página seguinte, apresentam, respectivamente, o BPU de 2015 e a evolução do “patrimônio líquido” de 2011 a 2015.

O BPU da União teve patrimônio líquido positivo nos anos de 2011 a 2014. A partir de 2015 se apresenta com valor negativo (passivo a descoberto). As apurações para o ano de 2018 e 2021 tiveram os seguintes resultados “negativos”:

- 2018: R\$2,416 trilhões (patrimônio líquido negativo);

disponível em: <https://sites.tcu.gov.br/contas-do-governo-2018/auditoria-do-balanco.html>, acessado em: 12.06.2022;

- 2021: R\$5,166 trilhões (patrimônio líquido negativo);

Disponível em:

https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9::::9:P9_ID_PUBLICACAO:43204

acessado em: 12.06.2022 (publicado pela STN em 18.03.2022, página 26)

Nota: Nos últimos três (3) anos (2019, 2020 e 2021), a somatória dos valores do patrimônio líquido apurado resultou em uma variação negativa de R\$2,750 trilhões.

Figura 1 – Balanço Patrimonial da União (BPU) – 31/12/2015 e 31/12/2014



Objetivo da auditoria

A auditoria do Tribunal de Contas da União no Balanço Geral da União (BGU) de 2015 teve o intuito de verificar se o BGU reflete, em todos os aspectos relevantes, a situação patrimonial em 31/12/2015, e os resultados patrimonial, financeiro e orçamentário, atestando a confiabilidade das demonstrações contábeis do governo federal.

Balanço Geral da União de 2015

A Secretaria do Tesouro Nacional é responsável pela elaboração das demonstrações contábeis da União. Conforme a Lei 4.320/1964, as demonstrações obrigatórias são os balanços Orçamentário, Financeiro e Patrimonial e a Demonstração das Variações Patrimoniais. A partir do exercício de 2015, com a implantação do modelo de Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP), foram incluídas a Demonstração dos Fluxos de Caixa e a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido. A seguir, são apresentadas as principais distorções identificadas na auditoria do BGU, de acordo com o reflexo no Balanço Patrimonial.

| Balanço Patrimonial | | | | | |
|-----------------------------|--------------|--------------|---|----------------|--------------|
| R\$ bilhões | | | | | |
| ATIVO | 31/12/2015 | 31/12/2014 | PASSIVO | 31/12/2015 | 31/12/2014 |
| ATIVO CIRCULANTE | 1.371 | 1.209 | PASSIVO CIRCULANTE | 1.046 | 878 |
| Caixa e Equivalentes | 939 | 661 | Obrigações Trab. e Prev. Curto Prazo | 43 | 39 |
| Créditos Curto Prazo | 407 | 526 | Empréstimos e Fin. Curto Prazo | 806 | 690 |
| Investimentos Curto Prazo | 3 | 2 | Fornecedores e Contas a Pagar | 15 | 9 |
| Estoque | 22 | 20 | Provisões Curto Prazo | 53 | 10 |
| | | | Demais Obrigações Curto prazo | 129 | 130 |
| ATIVO NÃO CIRCULANTE | 2.986 | 2.817 | | | |
| Créditos a Longo Prazo | 1.873 | 2.817 | PASSIVO NÃO CIRCULANTE | 4.735 | 4.089 |
| Investimentos | 287 | 308 | Obrigações Trab. e Prev. Longo Prazo | 2 | 2 |
| Imobilizado | 823 | 749 | Empréstimos e Fin. Longo Prazo | 3.299 | 2.788 |
| Intangível | 3 | 2 | Provisões Longo Prazo | 1.382 | 1.241 |
| | | | Demais Obrigações Longo Prazo | 52 | 54 |
| | | | Resultado Diferido | - | 2 |
| | | | PATRIMÔNIO LÍQUIDO | (1.424) | 118 |
| | | | Patrimônio Social/Capital Social | 32 | 21 |
| | | | Reservas | 7 | - |
| | | | Resultados Acumulados | (1.463) | 95 |
| TOTAL DO ATIVO | 4.357 | 5.085 | TOTAL PASSIVO + PATRIMÔNIO LÍQUIDO | 4.357 | 5.085 |

Fonte: PCASP 2015.

Figura 2 – Evolução do Patrimônio Líquido da União – de 2011 a 2015

5 Patrimônio Líquido da União negativo em 2015

Cabe chamar a atenção dos leitores sobre a inversão do Patrimônio Líquido da União em 2015, em decorrência de mudanças nos registros contábeis efetuadas pela Secretaria do Tesouro Nacional nos últimos anos. Assim, em 2015 o PL da União ficou negativo, ou a descoberto, em R\$ 1,413 trilhão. Em 2014, o valor era positivo em R\$ 118,095 bilhões. A tabela a seguir demonstra a evolução do PL da União nos últimos cinco anos:

Evolução do Patrimônio Líquido da União

| | R\$ bilhões | | | | |
|-------------|-------------|--------|----------|--------|------------|
| Saldo Final | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 | 2015 |
| PL da União | 881,71 | 745,31 | 1.163,65 | 118,10 | - 1.424,52 |

Fonte: Sefi

Fonte: Portal TCU.gov.br - Disponível em:

<<https://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A8182A15BB1BFC1015BD502032E0A47>>, acessado em: 17.05.2022

2. CONVERGÊNCIA DO BRASIL ÀS NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE

2.1 CAPÍTULO 1 – CONVERGÊNCIA NO SETOR PÚBLICO E SETOR PRIVADO

A conjuntura econômica mundial ampliou os negócios entre os países e tornou os seus mercados cada vez mais próximos. A internacionalização desses mercados e os avanços das tecnologias de informações são fatores que aproximaram os usuários de informações contábeis. Assim, entre outras, as transações realizadas com mercadorias, serviços, ações e recursos, passaram a exigir uma linguagem contábil comum entre esses mercados e respectivos países e ser construída sob um mesmo padrão para seus usuários (PETER et al., 1988).

Os usuários da contabilidade consideram a convergência como sendo uma importante ferramenta para o funcionamento do mercado de capitais (MEEK; THOMAS, 2004). E, nesse sentido, é importante incluir as companhias multinacionais e entender que a contabilidade tem papel importante na sociedade. É responsável por fornecer informações sobre as entidades e suas transações, facilitando as decisões dos seus usuários (CHOI e MEEK, 2005).

Assim, a contabilidade permite reduzir a assimetria da informação entre o usuário da informação e quem a fornece, seja proveniente do setor empresarial ou não, seja do setor público ou privado. De modo geral, as entidades devem se preocupar com a elaboração de informações contábeis. Os usuários esperam que sejam criteriosas, comparáveis, completas, bem como consistentes e fidedignas.

Eventos ocorridos no passado justificam essas preocupações. Turbulências na economia causadas por grandes corporações empresariais e instituições financeiras como as que ocorreram com a quebra da Bolsa de Nova York, em 1929, com as manipulações e fraudes contábeis da Enron, em 2001, bem como o da exposição do sistema de hipotecas e créditos imobiliários de risco (*subprime*), em 2008, são fatos que exemplificam a preocupação de entidades e usuários em todo o mundo. Embora sejam do passado, não há certeza ou segurança de que eventos semelhantes não possam ocorrer novamente, seja no presente ou em um futuro próximo, impactando sobremaneira todos os mercados.

As empresas, com o crescimento global da economia, passaram a operar e realizar seus negócios em ambientes internacionais, surgindo uma nova necessidade. Seus recursos precisam ser alocados com mais eficiência em

diferentes e diversificados ambientes. Para tanto, harmonizar as informações contábeis de países estrangeiros com padrões exigidos pela sede da entidade controladora auxilia nesse propósito (SCHROEDER; CLARK; CATHEY, 2005).

Nas últimas décadas, um movimento mundial em favor da convergência internacional foi iniciado, objetivando possibilitar uma maior comparação e compreensão das informações disponibilizadas pelos diversos países, tanto na contabilidade aplicada ao setor público quanto ao setor privado. As informações divulgadas aos diversos usuários de forma compreensível e comparável podem resultar em benefícios para todos os atores e usuários de qualquer país, bem como ampliar os negócios, a captação de recursos e o apoio de investidores, fortalecendo os mercados (PETER et al., 1988).

Esses fatores, entre outros, foram importantes para aproximar os usuários privados e públicos de informações contábeis. Como resultado dessa conjuntura surge, então, a Convergência às normas internacionais de Contabilidade.

Os investidores procuram mercados que conhecem e confiam para diminuir o risco do investimento e o custo do capital. Com a Convergência internacional, a Contabilidade permite que os países não fiquem limitados ao ambiente doméstico. Inseridos nessa Convergência internacional, os países permitem investidores mensurar a conveniência e a oportunidade para concretizar seus negócios, bem como escolher o país e a entidade mais adequada e promissora para alocar seus recursos financeiros (NIYAMA, 2005; SZUSTER; SZUSTER, 2008).

Os países, ao utilizarem normas contábeis elaboradas sob um mesmo padrão, permitem que as informações produzidas sejam comparadas e avaliadas pelos usuários, sendo, então, importantes para a tomada de decisão.

A falta de padronização prejudica o processo para a tomada de decisão, dificultando a avaliação e a comparação de desempenho e da eficiência econômica. As companhias, as quais estão submetidas a uma variedade de normas contábeis, são exemplos dessa situação (LEMES; CARVALHO, 2004; ROCHA, 2006; BEUREN; KLANN, 2008; SANTOS et al., 2010).

Portanto, a Convergência objetiva reduzir divergências de procedimentos contábeis adotados entre os países. Não há propósito de padronizar, mas de harmonizar a aplicação das teorias contábeis de forma a atender as necessidades e características próprias de cada país, possibilitando a comparabilidade das

demonstrações contábeis. Vários organismos internacionais que tratam da normatização contábil a nível mundial atuaram para criar condições para uma convergência entre os procedimentos contábeis adotados nos diversos países e aqueles aceitos e praticados internacionalmente.

Para ampliar e facilitar esse processo na busca por padrões contábeis de alta qualidade na esfera do setor privado, foi criado o *International Accounting Standard Committee* (IASC), em 1973 (atual *International Accounting Standard Board* - IASB), com a finalidade de buscar padrões contábeis de alta qualidade para servir de referência. Iniciou-se com o *International Accounting Standards – IAS*, hoje conhecido como *International Financial Reporting Standard* - IFRS.

O IASB preocupou em criar padrões contábeis para possibilitar comparar as demonstrações contábeis entre entidades nos vários países. Em 2008, alguns países permitiam ou exigiam a utilização dos IFRS/IAS em suas demonstrações contábeis, visando promover a melhoria da qualidade das informações (BARTH; LANDSMAN; LANG, 2008), e reduzir as diferenças do *financial reporting*.

Ratifica-se uma necessidade global: harmonizar as normas internacionais de Contabilidade. Não se sabe, na realidade, se a harmonização será plena. Contudo, aparenta, em um primeiro momento, que a comparabilidade de métodos e resultados deve ocorrer com maior certeza (BRADSHA e MILLE, 2008).

No Brasil, o processo de Convergência às normas internacionais de Contabilidade é realidade e está consolidado no setor privado e se encaminha na mesma direção no setor público.

No setor público, iniciou com predominância no controle orçamentário. Contudo, surge nova perspectiva visando o enfoque patrimonial, que é o objeto da ciência contábil que provoca alterações significativas nos registros e demonstrações contábeis das entidades públicas. Há consenso entre os setores público e privado para que a contabilidade seja uma linguagem dos negócios, que seja compreendida, comparável e utilizada universalmente.

Como linguagem universal dos negócios é utilizada para reconhecer, mensurar, registrar e controlar os fatos que afetam, quantitativa e qualitativamente o patrimônio das entidades, produzindo informações para apoiar a tomada de decisão. É uma ciência social que interage com o Direito, a Economia e as

Finanças, entre outras, e precisa evitar vínculos imutáveis com princípios e regras do passado e atentar para os tempos atuais, que é outra realidade.

Assim, a internacionalização dos mercados, com vistas a reduzir divergências, fez exigir uma convergência entre os procedimentos contábeis adotados nos diversos países, que sejam aceitos e praticados internacionalmente.

No setor privado, para Lisboa (1995), Niyama (2005) e Rocha (2006), as vantagens decorrentes são a maior compreensão pelos investidores e analistas sobre as demonstrações contábeis divulgadas pelas entidades; a diminuição de custos na elaboração dessas demonstrações; a simplificação e melhoria dos trabalhos afetos a auditoria e dos órgãos fiscalizadores nacionais em relação às empresas estrangeiras; e a comparabilidade da situação competitiva das empresas no âmbito internacional.

O baixo custo da informação está relacionado a essas vantagens. Seja na aquisição de investimentos estrangeiros, seja como maior resultado da compreensão dos investidores, analistas de mercados, bancos e demais usuários das informações contábeis, ou, ainda, que seja pelo aumento da participação dos profissionais de Contabilidade, imprescindível no auxílio ao processo decisório.

Cada país tem características próprias, que facilitam ou dificultam a implementação do processo de Convergência às normas internacionais de Contabilidade. Segundo Weffort (2005), as diferenças² podem ser agrupadas em forças do mercado, sistema jurídico, sistema educacional dos profissionais e cultura.

2.1.1 Convergência do Setor Privado

Não obstante as diferenças existentes entre os países, é importante que a convergência permita a comparabilidade e a compreensibilidade das informações. Assim, os países e seus atores precisam empreender esforços para direcionar aos padrões globais de contabilidade, diminuir as divergências contábeis e facilitar a comunicação dos relatórios financeiros (WEFFORT, 2005). Portanto, o objetivo é quebrar as fronteiras e obstáculos entre os países, fazendo com que as

² Diferenças, entre outras: Forças de mercado: captação de recursos (interna e externa por governo, bancos, fornecedores, acionistas e empresas estrangeiras); Sistema legal: *common law* – sistema consuetudinário, ou seja, direito elaborado pelos juízes, ou *code law* – sistema codificado, no qual o direito é estabelecido por lei); Sistema educacional dos profissionais: relativo aos profissionais de contabilidade, como nível de qualificação, no tocante à quantidade e qualidade dos cursos de graduação, pós-graduação e educação continuada; Cultura: valores sociais de um país, cujas decisões são influenciadas pela religião, costumes, política e economia.

informações sejam mais inteligíveis aos diversos usuários (NIYAMA, 2005).

A participação do Brasil no processo de Convergência às normas internacionais de Contabilidade teve, como dois dos principais fatores, o crescimento da economia e a abertura do mercado brasileiro.

Para Silva (2007), o Brasil passa a proporcionar aos investidores de bens e serviços, aos gestores e aos cidadãos, informações compreensíveis, comparáveis, fidedignas e transparentes, auxiliando no processo decisório.

Vários organismos dedicaram tempo e esforços para alcançar o objetivo de harmonizar as normas contábeis de vários países, mantendo as peculiaridades e as características de cada região (SILVA; MADEIRA; ASSIS, 2004; PONTE; CAVALCANTE, 2010). O processo de Convergência às normas internacionais de Contabilidade ainda continua nos dias atuais. As principais ações de entidades e organismos brasileiros e internacionais, que atuam nesse processo de convergência, estão indicadas no Quadro 01, na página seguinte

O estudo e a elaboração de padrões contábeis internacionais tiveram como responsável o *International Account Standards Board - IASB*. Trata-se de órgão independente que foi criado em 1973. Em 2001 foi reestruturado. É o responsável para emitir as *International Financial Reporting Standard - IFRS*.

A partir de 2002, o IASB começou a desenvolver um conjunto único de normas contábeis internacionais para proporcionar mais qualidade, transparência e comparabilidade às informações contábeis, bem como promover a harmonização dos padrões internacionais de contabilidade, com alta qualidade (LEMES; CARVALHO, 2004; PONTE; PONTE; CAVALCANTE, 2010). No Brasil e nos demais países são mais de 140 entidades profissionais integrantes do IASB, exercendo papel importante no processo de convergência internacional.

Em julho de 2002, a União Europeia aprovou a regulamentação. A partir de 2005, as entidades privadas sediadas nos países-membros foram obrigadas a apresentarem suas demonstrações contábeis consolidadas com base nas IFRS (PONTE et al., 2010; SANTOS et al., 2010).

O IASB (2011) destacou que os países da União Europeia (Austrália, França, Alemanha, Itália, África do Sul e Reino Unido) exigiram ou permitiram o uso de IFRS em suas práticas contábeis desde 2005. O Brasil e a Turquia adotaram o uso de IFRS de forma progressiva e, totalmente, a partir de 2008. Em

relação a Argentina, Canadá, Índia, Indonésia, Japão, México, Coréia e Estados Unidos adotaram estes normativos a partir de 2011 ou 2012 (IASB, 2011).

Quadro 01 - Entidades Participantes da Convergência Internacional

| ENTIDADE | ATUAÇÃO |
|--|--|
| Banco Mundial - <i>World Bank</i> | Estabelece programa financeiro para auxiliar os países-membros na implementação de padrões internacionais de contabilidade, emitindo ROSC - <i>Reports on the Observance of Standards and Codes</i> , bem como <i>tempates</i> que contemplam assuntos relacionados com contabilidade e auditoria. |
| Banco Central do Brasil | Normatiza o setor financeiro brasileiro, orientando a convergência da contabilidade aos padrões internacionais. |
| Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) | Emite pronunciamentos técnicos, orientações e interpretações acerca das transações contábeis, pautados na convergência aos padrões internacionais. |
| Comissão de Valores Mobiliários (CVM) | Normatiza as matérias referentes ao mercado de valores mobiliários brasileiro, tais como procedimentos contábeis, operacionais, etc. |
| <i>Europ European Economic Community (EEq)</i> | Elabora diretivas contábeis que fazem parte do processo de harmonização das legislações que regulam as atividades empresariais euro-peias, a fim de proteger os associados e terceiros. |
| <i>Financial Accounting Standards Board (FASB)</i> | Responsável pela normatização contábil norte-americana, elaborando os US GAAP, sendo obrigatória a observância de seus pronunciamentos pelas organizações dos Estados Unidos da América. |
| <i>International Accounting Standards Board (IASB)</i> | Estabelece a convergência das normas contábeis entre os países, emitindo os <i>International Financial Reporting Standards</i> - IFRS e <i>International Accounting Standard</i> - IAS. |
| <i>International Federation of Accountants (IFAC)</i> | Órgão internacional que desenvolve a melhoria da profissão contábil, emitindo normas de ética, auditoria e garantia, educação e sobre o setor público. |
| <i>The International Organization of Securities Commission (IOSCO)</i> | Incentiva o desenvolvimento mundial do mercado de capitais, apoiando as decisões do IASB. |
| MERCOSUL | Ações voltadas para a harmonização das normas contábeis dos países que o compõem. |
| <i>Organization for Economic Cooperation and Development (OECD)</i> | Apóia os esforços das entidades em promover a harmonização contábil, atuando como um fórum para a discussão de matérias contábeis. |
| Organização das Nações Unidas (ONU) | Emite pronunciamentos sobre a harmonização de padrões contábeis para as empresas transnacionais. |
| <i>Securities and Exchange Commission (SEC)</i> | Fiscaliza se as normas estabelecidas pela FASB estão sendo executadas pelos componentes do mercado de capitais. |

Fonte: Elaborado/adaptado pelo autor

No Brasil, foi necessário adequar as normas brasileiras de Contabilidade às normas internacionais. Os trabalhos iniciaram na década de 1990 e resultou na proposta da CVM de anteprojeto para reformular a Lei 6.404/76, enviada ao Ministério da Fazenda em 1999 (LEMES, CARVALHO, 2004; PONTE et al., 2010).

A proposta da CVM objetivou:

- a) Dar maior transparência e qualidade às informações contábeis;
- b) Criar condições para a harmonização da legislação com as práticas contábeis internacionais;
- c) Eliminar ou reduzir a dificuldade de interpretação das informações contábeis;
- d) Reduzir o custo da elaboração, divulgação e de auditoria das demonstrações contábeis.

Em 2005, o CFC criou o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) - Resolução nº 1.055/2005. Esse Comitê tem por objetivo estudar, preparar e emitir pronunciamentos técnicos, orientar e interpretar os assuntos relacionados com a Contabilidade, bem como divulgar informações dessa natureza que possibilite a emissão de normas pela entidade reguladora brasileira. Esses objetivos visam centralizar e uniformizar o processo de produção, pautando-se pela convergência da contabilidade brasileira aos padrões internacionais. Ainda, "estudar, pesquisar, discutir, elaborar e deliberar sobre o conteúdo e a redação de Pronunciamentos Técnicos", que são submetidos a audiências públicas.

Participam do CPC: representantes de entidades das áreas privada, acadêmica e governamental, do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON), Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis Atuariais e Financeiras da FENUSP (Fipecafi), Bolsa de Valores de São Paulo (Bovespa), Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais (Apimec) e Associação Brasileira das Companhias Abertas (Abrasca). Em se tratando de questões regulamentares, os pronunciamentos do CPC podem ser aceitos pelo Banco Central do Brasil - BACEN, Comissão de Valores Mobiliários - CVM, Secretaria da Receita Federal e Superintendência de Seguros Privados (SUSEP).

Esse comitê, CPC, destacou que o Brasil tem dupla convergência:

- a) Necessidade universal de integrar regras contábeis aos padrões internacionais; e,
- b) Participar, no debate interno, com representantes de todos os atores do mercado brasileiro - governo, iniciativa privada e órgãos acadêmicos, os quais devem ser pautados de forma livre e democrática no CPC (CPC, 2007, p. 5).

Espera-se, com a criação do CPC no Brasil, centralizar a emissão de normas contábeis no país. Os pronunciamentos emitidos não têm cunho compulsório. Contudo, a título de exemplificação, quando aprovados pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM), órgão regulador do mercado de capitais, passam a ter caráter normativo, sendo obrigatório ser observado e cumprido pelas

companhias abertas. De igual modo em relação aos bancos, que são obrigados a observar e cumprir as normas, oriundas do CPC, quando forem aprovadas pelo BACEN. A Contabilidade brasileira foi adequada aos moldes internacionais.

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC)³ emitiu 44 pronunciamentos, 05 orientações e 16 interpretações (CPC, 2011).

O CPC 00, também denominado de Estrutura Conceitual Básica, traz a Estrutura Conceitual para Relatório Financeiro, descreve seus objetivos e seus conceitos. Entre outros objetivos, auxilia o desenvolvimento das Normas Internacionais de Contabilidade (IFRS) para que tenham bases conceituais consistentes, bem como os responsáveis pela elaboração dos relatórios financeiros a desenvolver políticas contábeis consistentes.

O CPC 00, de 2011, traz as definições para os grupos Ativo, Passivo e Patrimônio Líquido, conforme constam na Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil Financeiro - Capítulo 5 – Elementos das Demonstrações Contábeis, itens 5.1 a 5.37.

O Bacen, visando motivar a adoção da Contabilidade ao padrão internacional, elaborou o Comunicado nº. 14.259, de 10 de março de 2006. Neste Comunicado torna obrigatória a elaboração e publicação de Demonstrações Contábeis Consolidadas em IFRS, a partir de 31.12.2010, para as instituições financeiras.

A CVM emitiu a Instrução nº 457, de 31.06.2007, tornando obrigatória a elaboração e a publicação de Demonstrações Financeiras Consolidadas em IFRS para as companhias abertas brasileiras a partir de 31.12.2010.

A SUSEP (Circular Susep nº. 357, de 26.12.2007) também tornou obrigatória a elaboração e a publicação de Demonstrações Financeiras Consolidadas em IFRS para as sociedades seguradoras, resseguradores locais, sociedades de capitalização e entidades abertas de previdência complementar.

Acrescidos a essas ações e atos normativos, visando o caminho da convergência, consubstanciou-se também em relação aos legisladores ao aprovar mudanças significativas na Lei nº. 6.404/76.

A Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras - Fipecafi

³ Esse Comitê foi idealizado pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), juntamente com IBRACON, FIPECAFI, BOVESPA, APIMEC e ABRASCA, com a missão de integrar as normas contábeis do Brasil aos padrões internacionais

(2010, p. 20), manifestou que as mudanças foram importantes para propiciarem condições para realizar a convergência às normas internacionais de contabilidade.

Assim, as normas que impediam ou dificultavam a adoção foram alteradas ou adequadas, bem como "fez expressa menção à figura do CPC". De igual importância foi a proposta enfática que determinou a "segregação entre a contabilidade para fins de Demonstrações Contábeis e a contabilidade para fins Fiscais".

As Leis nº 11.638/07 e nº 11.941/09 legalizaram as alterações na Lei nº 6.404/76. As mudanças na legislação societária brasileira tiveram o objetivo principal de convergir as práticas contábeis brasileiras às normas internacionais de contabilidade. Em especial, as práticas referentes à avaliação de itens patrimoniais e a reestruturação do grupo patrimônio líquido, dando ênfase à essência sobre a forma e ao conceito de valor justo. Essas medidas foram importantes, pois permitiram espelhar a realidade econômica das entidades e do seu patrimônio, demonstrando um valor mais próximo ao de mercado (PONTE; CAVALCANTE, 2010; SANTOS et al., 2010).

Nessas alterações, foram extintas as contas "ativo diferido" e "resultados de exercícios futuros", e criado o Regime Transitório de Tributação - RTT, permitindo que a contabilidade no Brasil fosse, de fato, realizada sem a influência direta ou indireta de questões fiscais (FIPECAFI, 2010).

A importância da Convergência do Brasil está no processo e no alcance dos seus resultados. A Convergência aos padrões internacionais se torna mais relevante na medida em que possibilita qualidade, transparência e comparabilidade às informações contábeis. Assim, promove-se a harmonização dos padrões internacionais de contabilidade, reduzindo as divergências contábeis entre os países, com benefícios para todos os atores e usuários das informações contábeis, bem como a inserção do Brasil nesse contexto mundial.

2.1.2 Convergência do Setor Público

As informações contábeis do setor público precisam ter qualidade, ser comparável e compreensível aos usuários. Esses requisitos são importantes para o setor público. Em especial, por servir como ferramenta para o exercício do controle e acompanhamento das ações estratégicas, programas, políticas públicas e demais atividades públicas (CARLIN, 2008).

A contabilidade aplicada ao setor público está regulamentada desde 1964, através da Lei Federal nº 4.320/64. Seus dispositivos determinam as normas sobre o direito financeiro para a elaboração e o controle do orçamento e dos demonstrativos dos entes da Federação brasileira, permitindo uma boa evidenciação de suas demonstrações contábeis.

Como principal objetivo da evidenciação está a disponibilização de informações contábeis aos atores e usuários interessados em auxiliar suas decisões. Pode estar relacionada ao controle social, a votação pelos cidadãos, a captação de financiamentos e auxílios pelos governos e bancos, assim como ao fornecimento de bens e serviços pelas pessoas físicas e jurídicas.

Nessa conjuntura econômica mundial, em que os negócios estão ampliados entre os países e os seus mercados estão cada vez mais próximos, é preciso centralizar as normas públicas brasileiras (SILVA, 2007). A dispersão, a discrepância nas terminologias e nos procedimentos adotados pelos entes públicos nos registros das transações prejudicam o entendimento dos demonstrativos contábeis, inclusive pelos governantes. Para SILVA (2007), somente a centralização pode tornar a Contabilidade do setor público a linguagem nacional dos negócios públicos. O patrimônio, principal objeto a ser estudado pela ciência contábil, passou, no início, a ser objeto secundário, uma vez que a maior ênfase foi direcionada ao controle orçamentário. Alguns órgãos se mobilizaram.

Em contraposição, atuaram o Conselho Federal de Contabilidade, juntamente com a Secretaria do Tesouro Nacional - STN, os Tribunais de Contas Estaduais - TCE, as Instituições de Ensino Superior – IES e representantes das esferas Federal, estadual e municipal para alterar essa situação e esse direcionamento ao controle orçamentário. Nesse propósito, a inserção do Brasil ao processo de convergência das normas internacionais de Contabilidade aplicadas ao setor público foi importante e suficiente para iniciar essa alteração.

A Convergência tem como fundamentação o *Public Sector Committee - PSC*, do *International Federation of Accountants – IFAC*, criado em 1986. Em 1997 foi iniciado o programa de desenvolvimento de normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público. Em 2004, o PSC teve o nome alterado para *International Public Sector Accounting Standards Board - IPSASB*.

Os principais objetivos foram emitir normas internacionais de contabilidade

aplicáveis ao setor público, promover a aceitação e a convergência internacional das normas, bem como publicar outros documentos que auxiliem na evidenciação das demonstrações contábeis no setor público (IFAC, 2010).

Aumentar a qualidade e a transparência das demonstrações contábeis do setor público, proporcionando melhores informações para a gestão pública e a tomada de decisão, foram umas das principais finalidades do processo de convergência internacional das normas de contabilidade aplicadas ao setor público (IFAC, 2007).

Nesse contexto para a contabilidade pública, em que o patrimônio e a informação são mais valorizados, é importante para atrair recursos financeiros internacionais. A valorização das informações é “transparência que vale ouro” (DE BIASI, 2010).

O Ministério da Fazenda, vislumbrando essa necessidade e as vantagens advindas do processo de convergência, publicou a Portaria nº 188/2002. Estabeleceu e determinou diretrizes para os procedimentos na elaboração e divulgação das demonstrações contábeis do setor público, convergentes com às Normas Internacionais de Contabilidade. A STN é o órgão central deste processo.

O Comitê Gestor de Convergências no Brasil foi criado em 2007 pela Resolução nº 1.103, alterada pela Resolução nº 1.105. Sua principal função é a de contribuir para uma maior transparência e aprimoramento das práticas contábeis, considerando a convergência internacional. Nesse propósito, o Comitê elaborou o Anexo II à Resolução CFC Nº 750/1993, que interpreta os princípios fundamentais da contabilidade para o setor público (Resolução nº. 1.111/2007) e a edição das dez normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público (NBCT 16.1 a NBCT 16.10) (Resolução 1.128, 2008).

Para tanto, utilizou-se de metodologia democrática de participação, realizando audiências públicas, seminários e discussões, para determinar as normas de contabilidade aplicadas ao setor público. Estabeleceram conceitos, procedimentos e práticas contábeis para o setor público na elaboração e divulgação das informações contábeis, tornando-as confiáveis e compreensíveis.

Essas normas, para 2010, eram facultativas. No entanto, foram definidos os anos para que as entidades públicas, União, Estados e Municípios, iniciassem o uso obrigatório dessas normas. A União a partir de 2011. Os Estados a partir de 2012. Os municípios a partir de 2013 (CFC, 2008).

A STN, emitiu em 2009 (atualizados em 2010), cinco Manuais de

Contabilidade Aplicados ao Setor Público, que destacam procedimentos para a elaboração e a divulgação das demonstrações contábeis (STN, 2010).

Por fim, as principais alterações na contabilidade aplicada ao setor público dizem respeito aos procedimentos relacionados com o patrimônio das entidades e ao tratamento da receita pública. Assim, o princípio de caixa foi adotado até então e, a partir desse momento, é adotado o princípio da competência.

Novos demonstrativos contábeis foram incluídos nessas alterações: Demonstração do Fluxo de Caixa; Demonstração do Resultado Econômico, registro da depreciação e a realização da reavaliação, facultadas na Lei nº. 4.320/64; a contabilização dos bens de uso comum, pois a não contabilização desses itens impossibilita o Balanço Patrimonial retratar com fidedignidade todos os bens pertencentes ao ente público; bem como o controle dos custos.

Assim, a Convergência às normas internacionais de Contabilidade trouxe importantes alterações no setor público. Como as evoluções que contribuíram e desvincularam a contabilidade dos aspectos estritamente orçamentários, relacionando-a, principalmente, aos aspectos patrimoniais, que são seus objetos.

O processo de Convergência às Normas Internacionais de Contabilidade mereceu atenção por parte do Brasil. Os organismos existentes e os novos organismos desenvolveram e adotaram várias ações para propor a adoção das normas internacionais de contabilidade.

Relativamente ao setor público, importante contribuição para a convergência contábil no Brasil foram as ações realizadas e as normas e procedimentos normatizados pelos respectivos órgãos responsáveis. A exemplo das publicações de normativos e manuais de contabilidade pelo CFC e pela STN, inserindo procedimentos contábeis voltados para a área pública, evidenciando os aspectos relacionados, principalmente, com o patrimônio dos entes públicos.

O processo de Convergência às normas internacionais de Contabilidade foi relevante e necessário para incluir o Brasil no contexto atual dos mercados. Essa inserção possibilita a obtenção de mais recursos com menores custos.

As ações desenvolvidas foram pautadas pela participação democrática, por meio de audiências públicas e reuniões. Essas participações propiciaram definir procedimentos que conduziram à evolução da contabilidade, adequando as práticas internacionais às características do Brasil e agregando valor para os usuários.

O Brasil, em 2008, iniciou o processo de convergência. As normas internacionais para a convergência da contabilidade pública foram editadas pelo *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB) da *International Federation of Accountants* (IFAC). A Portaria MF nº 184, de 2008, oficializou o processo de convergência no Brasil. As *International Public Sector Accounting Standards (Ipsas)* são as Normas Internacionais de Contabilidade aplicadas ao Setor Público. As IPSAS são normas internacionais de alta qualidade para preparar demonstrações contábeis por entidades do Setor Público.

A tradução dessas Normas para o português, trabalho conduzido pelo Comitê Gestor da Convergência no Brasil, é um produto da ação conjunta do CFC com o Ibracon, que são os tradutores oficiais, no Brasil, das Normas do IFAC⁴.

O CFC apresentou e disponibilizou, na íntegra, a “EDIÇÃO 2010” para os profissionais da Contabilidade atuantes no Setor Público no Brasil.

As normas brasileiras de contabilidade podem ser definidas como sendo um conjunto de regras regulamentadas pelo CFC. Objetiva nortear os conceitos e procedimentos que todos os profissionais da área contábil no país devem cumprir. A Resolução CFC nº. 1.328/11⁵ os regulamentaram. O documento Revisão NBC altera, inclui e exclui texto das normas vigentes, criado pela Resolução CFC nº 1.548/2018.⁶

As demonstrações contábeis definidas no campo de aplicação das entidades do setor público são: Balanço Orçamentário, Balanço Financeiro, Demonstrações das Variações Patrimoniais, Balanço Patrimonial, Demonstração do Fluxo de Caixa e Demonstrações do Resultado Econômico. Suas elaborações têm por base o MCASP - União, Estados, Distrito Federal e Municípios (Ministério da Fazenda – STN).

Não obstante as normas editadas para o setor público terem sido emitidas pelo CFC e estar em vigor desde 2008, nem todas as entidades públicas passaram a apresentar, plenamente, seus balanços nessa conformidade.

⁴ O Presidente do Conselho Federal de Contabilidade ao apresentar e disponibilizar, na íntegra, as Normas Internacionais de Contabilidade aplicadas ao Setor Público (*International Public Sector Accounting Standards – IPSAS*) a todos os profissionais da Contabilidade atuantes no Setor Público no Brasil, editadas pela Federação Internacional de Contadores (*International Federation of Accountants – IFAC*), registra na “Palavra do Presidente” que a tradução das normas é um produto da ação conjunta do CFC com o Instituto dos Auditores Independente do Brasil (Ibracon) e de ações realizadas pelo CFC com a cooperação técnica da Secretaria do Tesouro Nacional (STN).

⁵ Disponível em: http://www.oas.org/juridico/portuguese/res_1328.pdf acessado em: 13.06.2022

⁶ Disponível em: <https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/> acessado em: 13.06.2022

O Conselho Federal de Contabilidade (CFC)⁷, em 1988, instituiu grupo de trabalho para estudar e estruturar as Normas Brasileiras de Contabilidade na área pública. Nas atividades criaram normas para atender as necessidades da época e dar respostas às várias questões formuladas por profissionais que atuavam no setor.

Em 2006, o CFC criou Grupo Assessor com a missão de desenvolver e implementar as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP). O Grupo foi composto por notáveis da área no país. Essa foi uma importante ação para dar celeridade ao processo de convergência, que teve parceria do CFC com o Ministério da Fazenda e a Associação dos Membros dos Tribunais de contas⁸. Os principais propósitos foram:

- Promover o desenvolvimento conceitual da Contabilidade aplicada ao setor público no Brasil;
- Estimular a convergência aos padrões internacionais de Contabilidade aplicada ao setor público; e
- Fortalecer institucionalmente a Contabilidade aplicada ao setor público no seu papel de fonte de informação da situação patrimonial das entidades governamentais e similares.

As normas, em 2008, passaram por audiências públicas em vários estados da federação para discussão com a classe contábil. Suas aprovações ocorreram após finalizar essas audiências. E, concluídas, as NBCASP foram oficialmente divulgadas em Belo Horizonte no mês de outubro daquele ano. A divulgação realizada se deu como sendo um grande evento da área pública, que contou com mais de 1.000 contabilistas do país. As NBCASP entraram em vigor de forma opcional em 2009 e de forma obrigatória a partir de 2010.

As primeiras normas contábeis específicas para o setor público foram editadas em 2008. Foram denominadas de NBCs T 16. O modelo contábil das entidades públicas brasileiras tivera importantes mudanças a partir dessas normas, que utilizaram conceitos das normas internacionais. Essas mudanças trouxeram consideráveis inovações para o setor público nacional. A STN incorporou as normas para os entes públicos nacionais, iniciando pelo governo federal.

⁷ CFC – em <https://cfc.org.br/tecnica/areas-de-interesse/area-publica/o-ga-nbctsp/> (acessado em 28.07.2022).

⁸ O documento referente a essa parceria recebeu a denominação de “Orientações Estratégicas para a Contabilidade Aplicada ao Setor Público”.

Nessa primeira fase foi elaborado modelo contábil⁹ para implementação. Alguns conceitos das normas internacionais foram incorporados, bem como a adoção de um plano de contas único denominado de Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP), reformulando as demonstrações contábeis das entidades públicas.

Não obstante as importantes inovações trazidas pelas NBCs T 16¹⁰, ainda haviam limitações conceituais. Era preciso avançar no processo de convergência às normas internacionais. Para tanto, foram necessárias normas que tratassem de casos específicos do setor público para impulsionar o processo de convergência aos padrões internacionais.

Nesse propósito, o CFC, em 2015, reformulou as normas brasileiras de contabilidade do setor público (GA NBC TSP) para que harmonizasse com as normas internacionais (*International Public Sector Accounting Standards – IPSAS*) à realidade brasileira. Para tanto, era necessário realizar a tradução das normas para a língua portuguesa e analisar a aplicabilidade do contexto das normas internacionais à realidade dos entes públicos brasileiros.

O GA NBC TSP concluiu os trabalhos e apresentou uma nova minuta para ser normatizada. O CFC, por sua vez, a submeteu para audiência pública para avaliação e aprovação. Aprovada, a STN implementou a norma no âmbito federal mediante inserção no Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), que leva o normativo de forma prática para implantação nos demais entes federativos. O MCASP deve funcionar como um filtro normativo de aplicabilidade das NBC TSP.

O planejamento do GA fez a previsão de aprovar trinta e quatro normas até 2021, resultado da convergência das Ipsas. A Estrutura Conceitual e mais cinco normas foram aprovadas em 2016 e já estão em vigor. No ano de 2017, mais cinco normas foram aprovadas. Em 2018, mais onze normas foram aprovadas, em 2019, mais cinco normas e, três normas em 2020. Concluindo o cronograma inicial, quatro normas em 2021, ano da inclusão no planejamento do GA, das novas normas publicadas pelo IPSASB/IFAC.

⁹ Esse modelo foi elaborado mediante cooperação técnica do CFC com a STN, auxiliados por acadêmicos, representantes dos estados, municípios e tribunais de contas.

¹⁰ Normas brasileiras de contabilidade: contabilidade aplicada ao setor público: NBCs T 16.1 a 16.11/ Conselho Federal de Contabilidade. -- Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2012. Publicação eletrônica. [51] p.

O Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) foi uma das maiores conquistas da contabilidade aplicada ao setor público. É uma ferramenta para a consolidação das contas nacionais e um instrumento para a adoção das normas internacionais de contabilidade. Utiliza a segregação das contas contábeis em grandes grupos relacionados à composição do patrimônio público e suas variações qualitativas e quantitativas. As NBCASP, por sua vez, trazem o conjunto de conceitos, regras e procedimentos relativos aos atos e fatos patrimoniais e seu relacionamento com a Contabilidade Aplicada ao Setor Público, objetivando harmonizar os padrões a serem observados pela Administração Pública e permitir a evidenciação e a consolidação das contas públicas nacionais.

O Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) visa colaborar com o processo de elaboração e execução do orçamento, além de contribuir para resgatar o objeto da contabilidade como ciência, que é o patrimônio.

A estrutura conceitual para elaboração e divulgação de informação contábil de propósito geral pelas entidades do setor público (Framework) foi aprovada pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC)¹¹ através da Norma Brasileira de Contabilidade, NBC TSP Estrutura Conceitual, de 23.09.2016.

Essa norma foi elaborada em conformidade ao Pronunciamento intitulado de *The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities*, emitido pelo *International Public Sector Accounting Standards Board da International Federation of Accountants (IPSASB/Ifac)*.

As estruturas (framework) que contemplam o ativo, o passivo e o patrimônio líquido, estão, respectivamente, definidas nos itens 5.6-5.13, 5.14-5.26 e 5.27-5.28 daquele normativo.

¹¹ O IFAC autorizou, no Brasil, o CFC a ser um dos tradutores de suas normas e publicações, outorgando os direitos de realizar tradução, publicação e distribuição das normas internacionais e demais pronunciamentos em formato eletrônico, no exercício de suas atribuições legais e regimentais e com fundamento no disposto na alínea “f” do Art. 6º do Decreto-Lei n.º 9.295/1946, alterado pela Lei n.º 12.249/2001.

3 RERERENCIAL TEÓRICO

3.1 CAPÍTULO 1 – BALANÇO PATRIMONIAL - ATIVO, PASSIVO E PATRIMÔNIO LÍQUIDO

3.1.1 Estrutura Conceitual do Setor Público

A Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público estabeleceu os conceitos, destinados às entidades do setor público, que devem ser aplicados no desenvolvimento das demais Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCs TSP) do Conselho Federal de Contabilidade (CFC). Além disso, os conceitos são aplicáveis à elaboração e à divulgação formal dos RCPGs.

A Estrutura Conceitual foi desenvolvida com a inclusão de algumas características do setor público. Dentre outras, de destacar as que se seguem.

O Volume e significância das transações sem contraprestação. Nessa característica, os recursos são recebidos pela entidade e não é preciso dar nada em troca. Ademais, a quantidade e a qualidade dos serviços públicos prestados não são diretamente proporcionais ao volume de tributos cobrados.

A importância do orçamento público. Nesse caso, o governo elabora o orçamento anual previsto na Constituição. O Legislativo recebe e, aprovado, disponibiliza para a sociedade. A aprovação permite o gasto público. A sociedade fiscaliza a gestão por seus representantes, conforme a Constituição.

A natureza dos programas e longevidade do setor público. Aqui a arrecadação é realizada através de tributos e contribuições financeiras recebidas, que garantem o cumprimento dos compromissos. O RCPGs destaca que as prerrogativas de tributar, de arrecadar e o dever de cumprir suas obrigações não se encaixam, respectivamente, nas definições de ativos e passivos.

A natureza e o propósito dos ativos e passivos no setor público. O ativo é mantido em razão do potencial de serviços que o ativo possa realizar. Não tem relação com a capacidade de gerar fluxo de caixa. O Governo e outras entidades do setor público podem manter ativos que contribuam para o legado cultural e histórico da nação ou da região e, usualmente, a intenção é preservar esses ativos. Entre os ativos mantidos pela entidade pública estão aqueles ativos considerados especializados, como os de infraestrutura e militares (res CFC 23.09.2016, p. 7).

Para o uso de outros ativos, como recursos minerais, a concessão de licenças é necessária. Quanto aos passivos, são oriundos de transações sem contraprestação. Por exemplo, os benefícios sociais e as transferências de recursos realizados pelo Governo para afetados por desastres ambientais e outros similares.

O papel regulador das entidades do setor público. É característica importante que permite que as agências reguladoras possam regular as entidades que operam na economia. O propósito é o de assegurar o interesse público conforme a política pública definida. As intervenções regulatórias usualmente ocorrem em caso de mercados imperfeitos ou falhas de mercado em alguns serviços, como é o caso da poluição. O Governo pode autorregular e regular outras entidades do setor público

O relacionamento com as estatísticas de finanças públicas. O Governo geralmente produz dois tipos de informações financeiras *ex-post*. A primeira se refere às Estatísticas de Finanças Públicas (EFP) do Setor Governo Geral (SGG) que permitem análise macroeconômica e a tomada de decisão. A segunda, elabora as Demonstrações Contábeis de Propósito Geral (Demonstrações Contábeis) para a prestação de contas e responsabilização (accountability) e tomada de decisão ao nível da entidade, incluindo as demonstrações contábeis consolidadas do governo. Para evitar interpretações diferentes devem ser alinhadas sempre que possível.

O arcabouço teórico contemplou a contabilidade pública a partir da Lei 4.320/1964. O recorte temporal iniciou a partir de 2008. Ano do marco legal do processo de convergência internacional às normas contábeis no setor público e Normas Brasileiras editadas por necessidades locais sem equivalentes internacionais.

3.1.2 Ativos e Passivos

A Contabilidade está presente nos três setores da economia brasileira. Seja no primeiro setor, que compreende as instituições do governo e seus poderes. Seja no segundo setor, onde estão as entidades privadas. Seja no terceiro setor, que é usado para designar as organizações não governamentais/entidades sem fins lucrativos, que usam seus ativos para assegurar capacidade operacional nas suas atividades.

As entidades do terceiro setor, de forma análoga às do primeiro setor, usam seus ativos para assegurar e dar capacidade operacional na execução de suas atividades. Nessa dinâmica evolutiva das organizações sociais, esses dois setores se consolidaram com funções definidas na construção da vida em sociedade

(HAMILTON, 2007). Essas similaridades permitem, em especial pela falta de literatura na área pública que trata das teorias contábeis do direito de propriedade sob a ótica do patrimônio líquido, buscar as convergências entre as entidades desses dois setores, haja vista haver literatura referente a esse assunto para entidades do terceiro setor. Assim, naquilo que trouxer clareza e evidências para os textos a serem produzidos, será assim apreciado.

No primeiro, segundo e terceiro setores, as entidades estão distribuídas, respectivamente, em governamentais, privadas e não governamentais. As do segundo setor utilizam seus ativos para gerar receitas e remunerar seus provedores de recursos.

Enquanto no setor privado os ativos da entidade são usados para gerar fluxo de caixa e resultado financeiro e econômico em suas atividades, tendo o lucro por objetivo, no setor público os ativos são usados para dar capacidade operacional e potencial às suas atividades públicas (União, Estados, Distrito Federal e Municípios, por exemplo) e por finalidade realizar os serviços que lhe são afetos e sob suas responsabilidades. A entidade pública pode manter alguns ativos em razão de suas essencialidades e por serem estratégicos, como os de infraestrutura e militares (res CFC 23.09.2016, p. 7).

As entidades do terceiro setor (não governamentais e sem fins lucrativos) são tratadas no Brasil, embora não o sendo, como se seus ativos fossem utilizados para gerar receitas, ter fluxo de caixa e resultado financeiro em suas atividades. Suas demonstrações financeiras são elaboradas sob essa ótica. Assim, as demonstrações contábeis não fornecem informações para permitir verificar a real transparência nos seus resultados e atividades (VARANDAS, 2012).

Para Hamilton (2007), em relação ao uso dos ativos e as atividades, também há similaridade entre as entidades do primeiro setor com as do terceiro setor. Por outro lado, há um distanciamento desses dois setores em relação às entidades privadas no segundo setor. Portanto, as entidades privadas usam seus ativos e os destinam para atividades diferentes das entidades públicas e das entidades sem fins lucrativos.

Evidencia-se, então, que o uso dos ativos nas entidades do primeiro setor tem maior proximidade para com o uso do terceiro setor, pois suas entidades tratam e destinam os seus ativos para finalidades semelhantes. No entanto, no Brasil, suas demonstrações contábeis são elaboradas como se não fossem.

No primeiro setor, a Lei 4.320, de 1964, unificou as normas de contabilidade aplicadas ao setor público no Brasil. Normatizou o controle e a avaliação, assim como a elaboração e o controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Em 2008, o Brasil editou a Portaria MF nº 184 para oficializar a convergência da Contabilidade Pública às Normas Internacionais de Contabilidade¹².

Essa consolidação possibilita ao gestor uma visão ampla, geral e consolidada acerca dos fatos contábeis. Sua elaboração é realizada em conformidade à Lei nº 4.320/1964, ao Decreto-Lei nº 200/1967, ao Decreto nº 93.872/1986, à Lei nº 10.180/2001 e à Lei Complementar nº 101/2000, bem como ao Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) e ao Manual SIAFI, da Secretaria do Tesouro Nacional, recebendo a denominação de Demonstrações Contábeis Consolidadas da União (DCON). Os modelos referentes ao Balanço Orçamentário, Balanço Financeiro e Balanço Patrimonial de Demonstração das Variáveis Patrimoniais encontram-se no MCASP.

A definição na Estrutura Conceitual de Patrimônio Líquido é decorrente da teoria do proprietário, pois o define como sendo a diferença entre os valores totais dos ativos e dos passivos. Essa Teoria é muito utilizada para compreender as pequenas e médias empresas, onde a gestão é feita pelos próprios donos ou sócios, e, em relação às grandes empresas e corporações a propriedade vai sendo diluída na medida em que a quantidade de proprietários vai aumentando. Esses proprietários esperam retorno e remuneração pelos recursos aplicados na entidade. Contudo, em relação às entidades governamentais, essa teoria não é apropriada para compreender seus conceitos ao ser aplicada no setor público. Entre outros aspectos, uma vez que a relação entre o governo e a sociedade não é uma relação do tipo empresa e proprietário, como se verificou no exemplo anterior, em especial quanto aos recursos destinados para a entidade pública.

A sociedade e seus cidadãos não fazem aporte voluntários de dinheiro como investimento no governo. Afinal, impostos e contribuições não são voluntários. E, cada indivíduo na sociedade, não espera lucros e retornos proporcionais ao valor que tenha contribuído ou pago ao governo, nem tampouco aguarda ser remunerado.

¹² As normas foram editadas pela Federação Internacional de Contadores (*International Federation of Accountants – IFAC*).

No segundo setor, foram importantes o Decreto nº 2.627 de 26.09.1940, a Lei 6.404 de 15.12.1976 e as Leis nº 11.638 e nº 11.941, respectivamente, de 28.12.2007 e 27.05.2009. Estas duas últimas leis objetivaram harmonizar as normas contábeis aos padrões internacionais de contabilidade. Com a edição dessas leis e a criação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC)¹³, Resolução CFC nº1055/2005, direcionaram a criar normas contábeis a partir de normas internacionais. Esse processo ficou conhecido como “convergência às normas internacionais de contabilidade pública”.

A base da contabilidade para o terceiro setor é a estrutura patrimonial definida pela Lei 6.404/76 e alterações posteriores. Contudo a estrutura das contas apresenta algumas adaptações na nomenclatura. Enquanto os conceitos de patrimônio líquido são semelhantes (entidades do segundo setor e entidades do terceiro setor) as nomenclaturas são distintas. Enquanto no segundo setor a diferença entre Ativo e Passivo (obrigações) é chamado de patrimônio líquido, no terceiro setor essa diferença recebe o nome de patrimônio social. A equação patrimonial não se altera, mas os títulos sim. O Patrimônio líquido é composto, principalmente, de Capital Social, Reservas de Lucros, Reservas de Reavaliação e Lucros ou Prejuízos Acumulados (o BPU da União é elaborado com foco em apurar o patrimônio líquido).

O Patrimônio Social é composto, principalmente, de Fundo Patrimonial (Institucional: valores alocados por associados ou subscritores; Especiais: definidos no estatuto e com aplicação específica), superávit (aplicado nas atividades objeto da entidade) ou déficit do exercício (a ser amortizado pelos associados ou por superávits posteriores) e acumulado (déficit ou superávit). A contabilidade registra os recursos recebidos para atender atividades ou projetos específicos de forma separada (em fundos), valendo-se das restrições impostas pelos doadores externos à entidade ou mesmo observando restrições impostas pelos órgãos diretivos da entidade.

¹³ Idealizado pelas entidades que regulam normas contábeis no Brasil: Conselho Federal de Contabilidade (CFC), Comissão de Valores Mobiliários (CVM) e o Instituto de Auditores Independentes do Brasil (IBRACON).

O CPC objetiva estudar, preparar e emitir *Pronunciamentos* Técnicos sobre procedimentos de Contabilidade e divulgar informações dessa natureza, permitindo a emissão de normas pela entidade reguladora brasileira, visando centralizar e uniformizar seu processo de produção, sempre considerando a convergência da Contabilidade Brasileira aos padrões internacionais.

Na prática existirão, em uma entidade, vários tipos de “fundos” como, entre outros, “Fundo para Construção de Sede Social”, “Fundo para Bolsas de Estudos” e “Fundo de Pesquisas”.

Nesse sentido, as entidades do terceiro setor apresentando suas demonstrações contábeis como se fossem pertencentes ao segundo setor (entidades privadas), então o olhar sobre seu balanço patrimonial pelos usuários traz a percepção de se tratar de entidade nessas condições, ou seja, de “entidade privada e com fins lucrativos”. Assim, essa percepção distorcida se deve ao fato de se utilizar a teoria do proprietário e apurar o patrimônio líquido – teoria da entidade (VARANDAS, 2012).

Essa percepção também ocorre com os demonstrativos contábeis das entidades públicas ao utilizar a teoria do proprietário para apurar o patrimônio líquido. Assim, os demonstrativos contábeis das entidades públicas e das entidades não governamentais e sem fins lucrativos trazem a mesma percepção ao utilizar teoria do proprietário. Em situação análoga, esse fato ocorre com o Balanço Patrimonial da União - BPU referente ao exercício encerrado no ano de 2015.

Sua apresentação induz e aparenta ser de entidade que possui proprietário. O que é inadequado, por se tratar de entidade pública.

Como forma de demonstrar e evidenciar a contabilização dos grupos de ativos e passivos e respectivos demonstrativos contábeis, bem como as percepções delas oriundas em decorrência da aplicação da teoria contábil da propriedade, pesquisas foram realizadas para identificar literatura que contemplasse o uso das Teorias Contábeis do direito de propriedade aplicada nos demonstrativos contábeis (Demonstrativos de Resultado do Exercício e Balanço Patrimonial).

Como suporte para a pesquisa, o entendimento de HENDRIKSEN e VAN BREDA (2007) de que as instituições governamentais e as sem fins lucrativos em muito se assemelham na utilização de seus ativos e em suas atividades, as teorias contábeis são aplicáveis. Essa posição também foi externada por HAMILTON (2007). Assim, ampliou-se a amostra para as pesquisas.

Como resultado da pesquisa, a literatura e o trabalho realizado por VARANDAS (2012) são apropriados para exemplificar a pesquisa.

Os demonstrativos contábeis de cada entidade foram analisados para identificar a teoria contábil utilizada para apurar o patrimônio líquido. Para tanto, realizou-se pesquisa descritiva com as demonstrações contábeis de cada uma das

entidades selecionadas. Nessas análises foi possível verificar que as teorias contábeis do direito de propriedade são aplicáveis (VARANDAS, 2012). As análises foram realizadas para cada uma das entidades e para cada um dos seus demonstrativos contábeis (Demonstrativo de Resultado do Exercício e Balanço Patrimonial), que foram estruturados e apresentados sob a ótica da Teoria do Proprietário, Teoria da Entidade e Teoria do Fundo.

Embora aplicáveis, há diferenças significativas e pontuais em cada uma dessas teorias. E, portanto, a teoria contábil sob a ótica da propriedade para elaboração dos demonstrativos contábeis afeta em muito a forma em que a entidade é apresentada e vista pelos usuários. Cada teoria contábil proporciona uma visão diferente em relação ao patrimônio líquido, em especial quando a entidade possui ou não proprietários, sócios e acionistas (VARANDAS, 2012). Compreende-se, então, a semelhança do BPU 2015 com o de uma entidade privada ao apurar o seu Patrimônio Líquido.

As informações contábeis precisam ter características qualitativas. Conforme a Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil Financeiro CPC 00, no capítulo 3, essas características são definidas e divididas em qualitativas fundamentais e de melhoria.

As características qualitativas fundamentais são a relevância e a representação fidedigna. A informação é considerada relevante quando fizer diferença nas decisões dos usuários. A representação fidedigna é a que retrata fielmente a realidade da informação e precisa cumprir três requisitos: a informação tem que ser completa, neutra e livre de erro.

As características qualitativas de melhoria são: Comparabilidade (permite aos usuários identificarem e compreenderem similaridades dos itens e diferenças entre eles); Verificabilidade (assegura aos usuários que a informação representa fidedignamente o fenômeno econômico que se propõe representar); Tempestividade (informação disponível para tomadores de decisão a tempo certo); Compreensibilidade (permite que usuários com conhecimento razoável possa compreender e avaliar a informação diligentemente).

A evidenciação contábil não é meramente sinônimo de divulgação. Para AQUINO e SANTANA (1992) é divulgação realizada com clareza em que se compreende de imediato o que está sendo comunicado. O CFC (2016, p. 16-17) afirma que a evidenciação de informações nessas condições nos RCPGs enriquece

as avaliações e os resultados, bem como auxilia o governante na tomada de decisão. Segundo AQUINO e SANTANA (1992) a evidenciação está relacionada com a objetividade, a consistência e a essência sobre a forma.

A evidenciação¹⁴ das políticas contábeis, notas ou outro detalhe explicativo não convalidam as falhas existentes no reconhecimento quanto a definição de elemento e os critérios de reconhecimento porventura utilizados. A evidenciação pode até fornecer detalhes e informações sobre itens que atendem várias características ao definir o elemento, mas nem todas. Ademais, às vezes pode até fornecer itens que satisfaçam a definição do elemento, mas pode não satisfazer as características qualitativas.

Assim, a evidenciação é apropriada quando o conhecimento sobre o item é considerado relevante para a avaliação da situação patrimonial líquida da entidade e, portanto, satisfaz os objetivos da elaboração e divulgação da informação contábil.

A contabilidade pública é fonte geradora de informações governamentais e precisa ser elaborada adequadamente para não prejudicar o entendimento pelos governantes e não comprometer suas decisões e os resultados almejados.

Segundo Crepaldi (2008), a contabilidade planeja e disponibiliza um sistema de informações a ser utilizado por entidade com ou sem fins lucrativos. No entanto, para sua correta utilização é preciso compreender o tipo e a abrangência das informações governamentais para a tomada de decisão nas várias esferas públicas.

3.1.3 Patrimônio Líquido

Os direitos de uma entidade¹⁵ estão representados pelos recursos que possui, seus ativos, e que irão gerar benefícios presentes e futuros, bem como pelas suas obrigações e responsabilidades na execução de serviços que estão sob suas conduções, passivos. Nos direitos, se privados, podem estar representados pelo parque industrial, veículos, máquinas e equipamentos que irão gerar receitas e remunerar seus provedores de recursos e, se públicos, pelos bens e direitos que irão

¹⁴ NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE- NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL, DE 23.09.2016 – aprova a NBC TSP Estrutura Conceitual – Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público.

¹⁵ Contabilizar direitos e créditos sujeitos a riscos precisam ter provisões. Se constituídas, possíveis perdas podem mitigar e não impactar a entidade. Se não constituídas, os impactos são inevitáveis. O reconhecimento de crédito tributário e riscos fiscais, em ações judiciais, são exemplos.

capacitar e assegurar a capacidade operacional da entidade pública. Nas obrigações, se privados, podem estar representados pelas obrigações financeiras, trabalhistas e fiscais e, se públicas, pelos serviços e benefícios econômicos a realizar para toda a sociedade. O valor total dos ativos, ainda não deduzidas as obrigações, também é chamado de “patrimônio bruto”.

O Ativo conforme a R2 (segunda revisão) é um recurso econômico presente controlado pela entidade como resultado de eventos passados. Conforme o CPC 00, o ativo também poderá ser um direito que tem o potencial de produzir benefícios econômicos. O Passivo é conceituado como sendo uma obrigação presente de transferência de um recurso econômico como resultado de eventos passados. O Patrimônio Líquido é o interesse residual nos ativos das entidades depois de deduzidos todos os seus passivos.

O Ativo é um recurso controlado no presente pela entidade como resultado de evento passado. E o recurso não precisa ter forma física, uma vez que o potencial de serviços ou a capacidade de gerar benefícios econômicos podem surgir diretamente do próprio recurso ou dos direitos de sua utilização. Portanto, o recurso é um item potencial de serviços que contribui para alcançar os objetivos da entidade ou de produzir benefícios econômicos.

Os ativos do setor público e que possuem potencial de serviços, por exemplo, os de recreação, patrimônio cultural, defesa nacional, podendo ser para consumo individual ou coletivo e não precisam, necessariamente, gerar entrada líquida de caixa. Os benefícios econômicos, por sua vez, podem ser provenientes da entrada de caixa ou da redução das saídas de caixa, como, respectivamente, pela utilização do ativo na produção e na venda de serviços ou da troca direta do ativo por caixa ou por outros recursos.

É importante que a entidade tenha o controle do ativo para que possa haver a geração potencial dos serviços ou dos benefícios econômicos para poder cumprir os seus objetivos.

O passivo é uma obrigação presente, derivada de evento passado, cuja extinção deva resultar na saída de recurso da entidade. A obrigação presente pode ser entendida como sendo uma obrigação que ocorre por força de lei ou uma obrigação que não ocorre por força de lei, as quais não podem ser evitadas pela entidade.

Para ser liquidado ou extinto (termos diferentes do que se utiliza na execução orçamentária), o passivo deve envolver saída de recursos da entidade, pois, se não ocorrer, não é um passivo. E, para tanto, é preciso que a obrigação tenha surgido como resultado de transação ou de outro evento passado.

As obrigações vinculadas podem resultar de transações com contraprestação ou sem contraprestação, mas, contudo, deve estar relacionada a um terceiro para gerar o passivo, uma vez que a entidade não pode obrigar a si mesma. A identificação de terceiros e uma indicação da existência de obrigação é que dão origem a um passivo.

A situação patrimonial líquida da entidade pública é a diferença entre os ativos e os passivos após a inclusão de outros recursos e a dedução de outras obrigações, reconhecida na demonstração que evidencia a situação patrimonial como patrimônio líquido. A situação patrimonial líquida pode ser um montante residual positivo ou negativo. Caso o recurso (ativo) ou a obrigação (passivo) não se enquadre na estrutura conceitual e precisa ser reconhecida nas demonstrações contábeis, deve ser reconhecido como outros recursos ou outras obrigações e ser adicionados aos demais elementos da estrutura conceitual.

Conforme o Capítulo 5, itens 5.1 – 5.37, da NBC TSP de 23.09.2016, os elementos das Demonstrações Contábeis definidos são: ativo, passivo, receita, despesa, contribuição de proprietários e distribuição aos proprietários.

As obrigações de uma entidade estão representadas pelas dívidas e pelos valores a serem pagos a terceiros no curto, médio e longo prazos. Entre outros, financiamentos, empréstimos, impostos a recolher e títulos a pagar. Essas obrigações fazem parte do “Passivo”.

No setor privado, a diferença entre os valores totais dos direitos da entidade e das suas obrigações totais permite obter a situação patrimonial líquida, chamada de “Patrimônio Líquido”. Há uma natureza muito especial, pois o patrimônio líquido também faz parte das obrigações da entidade em relação aos direitos dos acionistas, sócios ou do titular da entidade individual em relação ao patrimônio da própria entidade.

Por isso, o patrimônio líquido, geralmente é positivo, representando um acréscimo aos ativos já existentes e por isso faz parte do Passivo. Em não sendo positivo, evidencia que os valores das obrigações são maiores do que os valores do

ativo, representando um decréscimo nos ativos já existentes. Mas, geralmente, são superavitários, “positivos”. Assim, a aplicação da teoria do proprietário no setor privado está bem definida e normatizada.

3.2 CAPITULO 3 - TEORIAS CONTÁBEIS

3.2.1 Teoria do Proprietário

Para Kam (1986), essa teoria vê a entidade como um instrumento dos proprietários e não como uma entidade com vida própria separada dos proprietários (KAM, 1986) e defende que o lucro da empresa pertence ao proprietário. Esta teoria prevê que os lucros líquidos, após deduzir as despesas das receitas originadas, são dos proprietários. Os ativos são direitos dos proprietários e os passivos suas obrigações. O proprietário é o principal usuário da informação contábil e, para esse, a contabilidade deve ser preparada. Atendendo a este usuário da informação, os demais também estão atendidos.

As demonstrações contábeis, assim preparadas, atendem o proprietário e demais usuários das informações contábeis.

Esta teoria “busca explicar o conteúdo e os princípios de mensuração subjacentes às demonstrações financeiras partindo do dono da empresa” (MOST, 1982, p. 50). Naquela década, a prática adotada deu origem à teoria da propriedade (LITTLETON, 1961, p. 66).

Precisava, então, mensurar o resultado das realizações, assim como dos ativos e dos investimentos que teve que fazer. Então, a contabilidade era utilizada como forma de prestar contas, através da análise de resultados e do inventário de ativos e passivos do seu negócio (ABE, 2007, p.58).

No século XVI, na Inglaterra, estabeleceu-se a figura do suserano e do vassalo. Na atividade econômica da época era comum essa expressão. O servo (vassalo) utilizava as terras do senhor (suserano) para realizar suas atividades. Usava um sistema de contabilidade para prestar contas das suas atividades. Contudo, essa prestação de contas não refletia apenas a mudança no patrimônio do senhor feudal, enquanto proprietário da terra, como seria de se esperar sob o conceito da teoria da propriedade. Na verdade, demonstrava o resultado da atividade do vassalo, que usava a propriedade de terceiro e dela apresentava os benefícios obtidos (ABE, 2007, p.58).

Littleton (1933, p. 26-27) amplia o conceito e o seu alcance, afirmando que a figura do dono é o fundamento do método das partidas dobradas criado por Luca Pacioli, que é considerado o pai da contabilidade moderna. É como se a contabilidade fosse criada a partir do ponto de vista do proprietário. Os ativos eram pertencentes ao proprietário, os passivos eram suas obrigações e o objetivo da contabilidade seria apenas de “determinar o patrimônio líquido do dono do negócio” (KAM, 1986, p. 303).

Uma vez que as contas eram usadas com o objetivo de possibilitar o estudo e a análise pelo proprietário do capital alocado, havia pouco interesse em analisar a propriedade da nomenclatura sob a ótica contábil. Essa necessidade seria compatível, então, com a verificação do estado de propriedade, tanto em aspecto positivo (ativos) quanto ao aspecto negativo (passivos). Em seguida, verificaria o quanto sobraria caso os credores fossem integralmente satisfeitos. Resulta na tradicional equação em que os ativos, menos os passivos, é igual ao patrimônio líquido (ABE, 2007, p. 52).

Charles E. Sprague, que estava entre esses autores, via a contabilidade como sendo um ramo da matemática e a usava para equações algébricas para explicar os procedimentos contábeis e, na sua visão, *apud* Littleton (1961, p. 63) a forma como apresentava a contabilidade refletia sua idéia: “ensino que independentemente da forma peculiar que seja utilizada na apresentação dos fatos, se a equação for preservada, implícita ou explicitamente, é a verdadeira contabilidade”.

Dessa forma, a equação básica era assim resumida: “o que eu tenho mais o que eu reputo como meu é igual ao que eu devo mais o que valho.” (ABE, 2007, p.52). Na mesma linha daqueles autores está o autor alemão Hohann Friedrich Schar que também utilizou um ponto de vista matemático, ao estabelecer as transações típicas através de equações, ao invés de usar o método de partidas dobradas. Sua explicação começa com a equação de que $A - P = K$ (ativo – passivo = patrimônio líquido), e o resultado final, independentemente das transações intermediárias, era sempre $A_1 - P_1 = K$. E que, mesmo com alterações nos valores envolvidos, sempre haverá a representação da igualdade (ABE, 2007, p. 53).

Aqueles autores recebem a adesão de Chow (1942, p.157) que identifica o proprietário como a pessoa ou o grupo de pessoas que realiza negócios através de uma forma de organização que lhe convenha, sendo o verdadeiro dono do negócio aquele que tem o direito ao resíduo dos ativos após o pagamento de todas as obrigações. Nesse sentido, ele seria o próprio proprietário dos ativos e o próprio

devedor dos passivos contratados pela sociedade - o excesso daqueles em relação a estes é seu interesse líquido ou patrimônio líquido (ABE, 2007, p. 53).

O proprietário decide sobre a receita a ser reconhecida e a despesa a ser incorrida. Então, todos os terceiros são outsiders da sociedade e os pagamentos a eles efetuados são considerados despesas ou custo da atividade. O acréscimo patrimonial que o proprietário tiver no período é resultado líquido da sociedade.

Hendriksen (2015, p. 466) afirma que o papel desempenhado pelas “receitas são aumentos de propriedade e as despesas representam diminuições. Assim, o lucro líquido, ou seja, a diferença entre o valor total das receitas e o valor total das despesas, se destina exclusivamente para os proprietários, representando um aumento na sua riqueza”. A essência dessa teoria está na equação: Ativo – Passivo = Patrimônio Líquido.

Para HENDRIKSEN e VAN BREDA (2007) o proprietário está na posição principal. A equação que ratifica esse entendimento é a que define o Patrimônio Líquido sendo igual ao valor total dos Ativos menos o valor total dos Passivos. Ademais, essa teoria traz uma lógica para a escrituração das partidas dobradas.

Nesta teoria, quanto ao proprietário, os lucros líquidos lhe pertencem, os ativos são direitos e passivos obrigações. Os dividendos são distribuição de lucros e não despesas da entidade. Esse entendimento fundamenta grande parte das práticas contábeis (KAM, 1986).

O proprietário é o retentor dos lucros da entidade. Essa situação acrescida àquela observada para os dividendos, está presente no método de equivalência patrimonial, aplicado nas avaliações de investimentos feitos em outras empresas – os resultados devem ser avaliados e pertencentes ao sócio investidor. As alterações nas empresas em que realizados os investimentos precisam ser reconhecidas no patrimônio líquido da entidade investidora (ABE, 2007).

Não obstante o desenvolvimento desses aspectos, para Kam (1986) essa teoria é falha. Argumenta que essa teoria evidencia possível tributação no lucro societário e também no recebimento do lucro obtido, configurando-se como dupla tributação, jurídica e econômica. Ambas são usadas como base para apurar o imposto de renda. Essa teoria seria melhor aplicável em organizações mais simples, como firmas individuais, por exemplo, uma vez que há possibilidade de essa dupla tributação não ocorrer (IUDÍCIBUS et al, 2010). Admitir que o proprietário assumira

todas as dívidas de entidades de grande porte e de grandes corporações, a exemplo de empresas de responsabilidade limitada, aparenta não ser um entendimento razoável. Há evidências, em relação à teoria da entidade, de essa teoria ser anterior ao que muitos teóricos da contabilidade reputam como trabalho de Paton e sua Teoria da Contabilidade (ABE, 2007, p. 58).

3.2.2 Teoria da Entidade

Nesta teoria, a pessoa jurídica (empresa) é separada da pessoa física do proprietário. Entende-se que as pessoas físicas são distintas da existência da empresa, cada uma com identidade própria – esta é a base para fundamentar a teoria da entidade. Nessa concepção, a lei das sociedades por ações trouxe apoio legal e institucional. Segundo Hendriksen e Van Breda (2007) essa relação é encontrada em outras formas de organização de empresas e não apenas nas sociedades por ações.

A equação, para definir essa teoria, é definida como sendo $\text{Ativos} = \text{Direitos} (\text{Passivos mais Patrimônio de Acionistas})$. Passivos e Patrimônio de Acionistas são diferentes. Enquanto os direitos dos credores podem ser identificados e avaliados isoladamente, pois possuem prioridade na apuração do exercício financeiro, os lucros somente serão apurados e repassados aos acionistas após cumpridas as obrigações legais para com os credores (HENDRIKSEN e VAN BREDA, 2007). Em relação ao lucro do exercício, para Ludícibus et al., (2010) haverá lucro pessoal para os acionistas se o valor for reconhecido e incorporado pelo valor de mercado da ação.

A teoria da contabilidade, para Littleton (1961, p. 67), estaria vinculada à própria idéia de contabilidade de um agente. Situação semelhante à de um vassalo. A sociedade é distinta dos formadores do seu capital, “parece como um agente com a propriedade de outro, sem o verdadeiro direito de propriedade e devendo a estes proprietários o dever de gerenciar e de se reportar.” (ABE, 2007, p. 59).

O autor defende essa percepção como mais adequada às sociedades por quotas de responsabilidade limitada. Admite, ainda, ser uma extensão da teoria da propriedade (ABE, 2007, p. 59).

A teoria, na visão de Paton apud Kam (1986, p. 305), deve respeitar o fato de a sociedade ter existência distinta de seus sócios, com identidade própria, indo além da convenção da entidade, no que diz respeito à separação entre os negócios e os assuntos pessoais (ABE, 2007, p. 59)

A empresa, conforme essa teoria, é uma entidade com personalidade própria, onde “os fundadores e proprietários não são necessariamente identificados com a existência da empresa” (HENDRIKSEN, 2015, p. 467).

Nesse sentido, há um fator que provoca uma mudança de paradigma, que é o abandono da idéia de patrimônio líquido como resíduo da diferença entre Ativo e Passivo, como preconizado pela teoria do proprietário, uma vez que a equação básica deve ser entendida como sendo “Ativos = Equidades”, na medida em que os ativos pertencem à sociedade e que os passivos, tanto para os acionistas quanto para terceiros, são obrigações da empresa e não dos proprietários. (KAM, 1986, p.307). A equação seria “Ativos (pertencem à empresa) = Equidades (obrigações da empresa com terceiros + obrigações da empresa com acionistas). “

As condições financeiras da sociedade, na visão de Paton *apud* Kam, é uma expressão mais lógica. E, diante disso, perderia a necessidade de se mensurar o patrimônio líquido de forma isolada (ABE, 2007, p. 60).

Nessa percepção, os ativos são custos adiados. Representam serviços adquiridos pela entidade e ainda não entregues aos seus clientes, e que possam futuramente ser convertidos em novos ativos. Os ativos são oriundos de recursos diversos entregues à entidade sob alguma forma contratual, permitindo que se exija da entidade uma contrapartida futura pelos credores (ABE, 2007, p.60).

Nesse caso, os recursos provem de financiadores, emprestadores, quotistas e sócios, ou seja, investidores, que esperam ser remunerados com retorno financeiro pelos recursos disponibilizados para a entidade.

Assim, os reclames de investidores e credores são diferentes e relacionados aos interesses de cada um. Os investidores, por força de um tipo diferente de contrato, não assinado com a sociedade, possuem uma reclamação residual sobre os ativos em caso de dissolução da sociedade, e, portanto, os credores possuem uma reclamação específica. Nesse caso, o passivo representa a origem dos ativos usados nas atividades da sociedade, isto é, a quem e quanto a sociedade tem a obrigação de adimplir, por ter recebido recursos para exercer as suas atividades. (ABE, 2007, p.60).

Para Kam (1986), há duas visões diferentes sobre essa teoria:

- i - “(...) vê os negócios da firma como uma operação para o benefício dos acionistas, que fornecem fundos para a entidade” (KAM, 1986, p.36);
- ii – a entidade desenvolve “(...) um negócio para si mesma e está interessada na sua própria sobrevivência” (KAM, 1986, p. 306).

Tradicionalmente, os acionistas são tomados como “associados”. Recentemente, em contraponto, são tratados como estranhos a entidade. Denota-se, então, as diferenças entre essas duas teorias. E, em relação à teoria do proprietário, a teoria da entidade é geralmente aplicada a grandes corporações, como empresas de capital aberto. A figura do proprietário perde força quando há milhares de donos com parcelas pequenas de capital, como uma representação pessoal.

Enquanto na teoria do proprietário a propriedade é concentrada, na teoria da entidade a propriedade começa a ser pulverizada e vai aumentando conforme a quantidade de proprietários aumenta. Assim, a figura do proprietário vai diluindo cada vez mais e na medida em que a quantidade de proprietários vai aumentando. Pois a entidade tem o propósito de maximizar a sua sobrevivência e não a riqueza dos seus proprietários. Assim, geralmente grandes corporações e grandes grupos possuem enorme quantidade de proprietários, sócios e acionistas, que faz com que a parcela de cada proprietário se torne cada vez mais diluída em relação à propriedade que possui na corporação/grupo.

Essa mudança de foco também traz mudanças de concepção a respeito dos elementos constituintes de um balanço patrimonial para a teoria da entidade, em que “passivos [...] são as obrigações específicas da empresa e os ativos representam os direitos da empresa de receber bens e serviços e outros benefícios específicos (HENDRIKSEN, 2015, P. 467).

Nesse sentido, a “receita é definida como o ingresso de ativos devido a transações realizadas pela firma com relação a seus produtos [...] [e] despesa está relacionada ao custo dos ativos e outros serviços consumidos pela firma para criar receitas para o período” (KAM, 1986, p. 308).

Resumindo, para essa teoria, o lucro obtido é como um aumento do patrimônio da entidade. A equação que reflete a essência dessa teoria é que o valor total dos Ativos é igual à soma dos valores totais do Passivo acrescido aos valores totais do Patrimônio Líquido. Se o objetivo para as *entidades privadas* é usar e ter ativos para gerar receitas, obter lucro e remunerar seus provedores de recursos, para as *entidades públicas* seus ativos são usados para garantir sua capacidade operacional e realizar suas atividades e cumprir suas missões e objetivos perante a sociedade.

Assim, a entidade, na concepção dessa teoria, objetiva maximizar a sua sobrevivência e não a riqueza dos proprietários.

De acordo com Hamilton (2007), o primeiro setor (instituições do governo e seus poderes) e o terceiro setor (organizações não governamentais e sem fins lucrativos) se convergem e se consolidam com funções definidas na construção da vida em sociedade, em que seus ativos visam assegurar capacidade operacional nas suas atividades.

E, diante disso e considerando o desenvolvimento do presente texto, faz-se oportuno ressaltar que Hendriksen e Van Breda (2007), em convergência a essa descrição, traz uma equação para representar as instituições governamentais e sem fins lucrativos que indica que “Ativos = Restrições sobre ativos”.

Assim, essas duas instituições permitem maior proximidade entre si.

As entidades sem fins lucrativos são voltadas, principalmente, para atividades de educação, pesquisa, saúde, e são “organizações proibidas de distribuir, sobre a forma financeira, seus superávits àqueles que a “controlam”. Captam recursos, em geral, por meio de solidariedade de terceiros (HANSMANN, 1980). Os recursos precisam ser controlados para possibilitar superávit no final do período, pois, entre outros, um dos principais objetivos é maximizar os benefícios gerados. Na legislação brasileira, essas organizações obedecem aos mesmos princípios das organizações com fins lucrativos (VARANDAS, 2012).

Usualmente, a maioria das captações de recursos pelas entidades públicas ocorre através de impostos, tributos e obrigações legais e que, na essência, são compulsórios e não facultativos, convergindo para o entendimento apresentado por Santana et al., (2008). A maioria desses recursos captados não podem ser utilizados indistintamente conforme desejar a entidade pública, pois a maioria dos recursos tem destinação específica, ou seja, seu uso é restrito.

Diferentemente das grandes corporações, as entidades públicas recebem um montante significativo de recursos fruto de impostos e contribuições pagos pela sociedade. Esses pagamentos e contribuições não são equiparáveis a credores e acionistas. De acordo com a primeira característica apontada pelo *financial accounting standards board*, conforme já descrita na teoria do proprietário, esses contribuintes não podem esperar receber qualquer reembolso ou retorno econômico proporcional aos valores resultantes dos pagamentos efetuados, que são compulsórios.

A compatibilidade da teoria da entidade para com a entidade pública se situa em uma linha muito tênue, apesar de não corresponder exatamente àquelas pensadas

no momento em que a teoria da entidade foi definida pela literatura contábil. Essa linha, quanto mais se aprofunda as características da entidade pública em relação às demais características da teoria, o distanciamento se torna cada vez maior.

3.2.3 Teoria do Fundo

Uma breve exposição sobre as teorias anteriores, Teoria do Proprietário e Teoria da Entidade, se faz oportuna para fazer pano de fundo antes de iniciar o contraponto que a Teoria do Fundo faz em relação a essas duas teorias.

Kam (1986) define que na teoria do proprietário a entidade é um instrumento do proprietário. O lucro, após deduzir as despesas das receitas, pertence ao proprietário. Os ativos são seus direitos e os passivos são suas obrigações.

Littleton (1961) observou, em seus estudos sobre a teoria da entidade, que, independentemente da fonte de origem dos recursos que eram recebidos pela empresa, o capital era tratado como o total de ativos por algumas teorias do século XIX. Tanto os empréstimos como os investimentos realizados eram tratados como fontes de capital, detalhados nos ativos da empresa (ABE, 2007). Vislumbra-se que os resultados obtidos no gerenciamento das atividades da empresa não seriam afetos ao proprietário, mas sim, à entidade. O lucro é a existência da empresa, o foco central.

Conforme Hendriksen e Van Breda (2007), a equação é definida como sendo $\text{Ativos} = \text{Direitos (Passivos mais Patrimônio de Acionistas)}$. Afirmam que a principal diferença entre passivos e direitos dos acionistas é que os direitos dos credores podem ser avaliados independentemente de outros valores, sendo que credores são prioridades quando da apuração do exercício financeiro, e os lucros serão repassados aos acionistas após cumprir essas obrigações prioritárias.

Em complementação, Ludícibus et al., (2010) afirma que o lucro do período apenas será lucro pessoal para os acionistas se o valor de mercado da ação o reconhecer ou incorporar, que está sujeito a muitas variáveis e incertezas.

Os passivos são as obrigações específicas da empresa. Os ativos são representados pelos direitos da empresa de receber bens e serviços e outros benefícios específicos. A avaliação destes ativos, portanto, deve refletir a mensuração dos bens a serem recebidos pela empresa (HENDRIKSEN e VAN BREDA, 2007).

Mantendo essa linha de pensamento e sua lógica, as finalidades dessa teoria estão descritas nas hipóteses formuladas por Li *apud* Abe (2007, p. 59):

- (a) Objetivo primário de uma sociedade quando ela é incorporada é o de prestar serviços e criar utilidades;
- (b) A sociedade para atingir seus objetivos irá buscar recursos;
- (c) Uma vez que a sociedade é um centro de imputação de direitos e obrigações, possui capacidade (no sentido jurídico) de contratar com os fornecedores de recursos;
- (d) Após a sua incorporação, o principal objetivo da sociedade passa a ser o da sobrevivência;
- (e) Com este novo objetivo, a sociedade busca atingir e manter competência econômica e financeira.

Assim, fica evidente a forma do surgimento e a finalidade de uma entidade privada, empregando a formula anteriormente apresentada, onde os ativos se igualam aos credores mais os direitos dos acionistas. A sociedade busca atingir e manter competência econômica e financeira, transparecendo uma gestão com foco na entidade e não no lucro pessoal do proprietário.

Iudícibus et al., (2010, p. 169) remonta uma explicação de Paton e Littleton (1940) que foi corroborada pelas hipóteses de Li, uma vez que foram formuladas anteriormente:

“a ênfase no ponto de vista da entidade (...) requer o tratamento dos lucros do negócio como lucro da entidade em si até que a transferência para os participantes individuais tenha sido feita por uma declaração de dividendos”.

Uma vez definida a forma em que o lucro será repassado a seus proprietários, fica configurada a essência desta teoria: a empresa é uma entidade separada da figura do proprietário individual. O proprietário somente receberá lucro se a empresa obtiver lucro e, mesmo assim, decidir fazer sua distribuição. Esse entendimento é, em muito, distante do princípio da teoria do proprietário, em que o lucro da empresa é considerado lucro do investidor automaticamente.

Então, surge um novo conceito teórico sobre o direito de propriedade para fazer contraponto a essas duas teorias (do proprietário e da entidade): os conceitos que fundamentam a Teoria do Fundo.

A Teoria do Fundo surgiu como um novo conceito teórico sobre o direito de propriedade para fazer contraponto às teorias da entidade e do proprietário. Os conceitos que as fundamentam são apropriados.

Essa Teoria trata a entidade como uma unidade operacional para realizar suas atividades, que são a base da contabilidade. Concebida, em 1947 (W. J. VATTER), como sendo uma extensão da Teoria da Entidade, tem por base um grupo de ativos e um conjunto de atividades ou funções para as quais esses ativos são utilizados

(ABE, 2007). Portanto, há uma área de interesse que se denomina “fundo”, que inclui um grupo de ativos e obrigações, com restrições correspondentes, representando funções ou atividades econômicas específicas (HENDRIKSEN e VAN BREDA, 2007).

Para Ludícibus (2010, p. 170), “o capital investido representa uma restrição financeira ou legal para o uso dos ativos, isto é, o capital investido precisa ser mantido intacto (...) os passivos (no sentido restrito) representam restrições contra ativos específicos ou gerais do fundo”.

Ludícibus (2010) esclarece que a teoria do fundo não considera o lucro como sendo o ponto central da contabilidade. Acrescenta que a descrição das operações do fundo é realizada com muitos detalhes e clareza, pois a demonstração que deve aparecer será a de movimentação de fundo, com uma descrição dos fundos providos pelas operações. Essa demonstração difere em muito da demonstração de resultado do exercício, pois objetiva demonstrar o desenvolvimento dos recursos da entidade.

Segundo Hendriksen e Van Breda (2007), a equação que representa a teoria do fundo pode ser “Ativos = Restrições sobre ativos”. Para esses autores, *a teoria do fundo tem encontrado sua maior utilidade em instituições governamentais*. Para Santana et al (2008) é apropriado para entidades não governamentais e sem fins lucrativos. O trabalho de Varandas (2012) é apropriado.

Entre outras áreas, a teoria do fundo pode ser utilizada em áreas específicas de interesse nas sociedades por ações, como fundo de amortização na contabilidade financeira, contabilidade de filiais ou divisões e contabilidade de espólios ou fundos administrados por agentes fiduciários (HENDRIKSEN e VAN BREDA, 2017).

As contraposições às teorias do proprietário e da entidade são antigas.

Em uma delas, William Vatter registra que “[...] ele acredita que a perspectiva pessoal leva a interpretações e métodos específicos de avaliação” (KAM, 1986, p. 310, tradução nossa). Segundo Vatter (1947, p. 7, tradução nossa):

“A fraqueza nessas bases personalizadas para a contabilidade é que o conteúdo do relatório tenderá a ser afetado por analogias pessoais, e questões serão decididas não por considerarem a natureza dos problemas, mas [por se basearem] sobre alguma extensão da personalidade.”

Kam, ao explicar a teoria do fundo, afirma que “um fundo é:

- [1] uma unidade de operações,
- [2] um centro de interesse,
- [3] com um propósito específico ou conjunto de atividades,
- [4] consistindo de ativos e ações. [...]

[5] Ele está livre das atitudes sobre avaliações ou a forma e conteúdo das demonstrações financeiras que rastejam em uma teoria baseada em personalizações. ” (KAM, 1986, p. 310, tradução nossa).

A Teoria do Fundo tem duas características fundamentais. A primeira é que há uma finalidade específica (KAM, 1986). A segunda define os elementos do balanço patrimonial: Ativo, Passivo e o Capital investido (HENDRIKSEN, 2015), a saber:

“Ativos representam serviços possíveis ao fundo ou unidade operacional. Os passivos representam restrições a ativos específicos ou gerais do fundo. O capital investido representa restrições legais ou financeiras ao uso dos ativos; [...] as apropriações de lucros retidos representam restrições impostas pela administração, pelos credores, ou exigências legais. [...] assim, todos os direitos representam restrições impostas por considerações legais, contratuais, gerenciais, financeiras ou de justiça.” (HENDRIKSEN, 2015, p. 470)

Para essa exposição de Hendriksen (2015), há a complementação feita por Kam (1986, p. 311) em que receitas “representam um aumento nos ativos dentro do fundo que são completamente livres de restrições de capital, a não ser a restrição final imposta pelo capital residual” e as despesas “representam a liberação de serviços para designados propósitos especificados no objetivo do fundo”. Percebe-se que a segunda característica fundamental do fundo são as restrições ao uso dos ativos.

Essas restrições, entre outras, podem ser de várias naturezas como contratuais, gerenciais e financeiras, por exemplo. Por isso a equação essencial desta teoria é *Ativos = Restrições ao uso de Ativos*.

Kam (1986, p. 311-312) apresenta algumas peculiaridades para a Teoria do Fundo. Explica que Vatter não confiava no conceito de lucro, pois acreditava que os contadores enfatizavam demais essa conta, que nem mesmo conseguia satisfazer todas as demandas postas sobre ela.

O balanço patrimonial, na visão de Kam (1986), era considerado como uma “declaração de inventário” dos ativos e das restrições postas sobre eles. Defendia a criação de uma demonstração que substituísse as demonstrações de resultados, em que a informação prestada permite qualquer usuário calcular os resultados e lucros da entidade conforme seus próprios interesses.

Preliminarmente, essas exposições realizadas sobre as teorias do Proprietário, da Entidade e do Fundo permitem sinalizar para uma maior convergência desta última na direção do setor público e que a evolução das teorias contábeis é uma realidade. E, em sendo aplicada, o problema existente com as personalizações do governo com as teorias do proprietário e da entidade está resolvido e a característica de usar e

ampliar os seus ativos para manter capacidade operacional e realizar os serviços sob sua responsabilidade encontra correspondência nesta teoria.

Ademais, o Patrimônio da entidade, nessa teoria denominado como “Patrimônio Social”, aparenta melhor representar como sendo uma restrição ao uso de ativos do que apenas um valor residual conforme a Estrutura Conceitual, possibilitando melhor evidenciação do patrimônio das entidades não governamentais e sem fins lucrativos (SANTANA et al., 2008).

4 METODOLOGIA, ESTRATÉGIA DE BUSCA, REVISÃO DE LITERATURA E APLICAÇÃO DAS TEORIAS

4.1 CAPÍTULO 1 – METODOLOGIA E ESTRATÉGIA DE BUSCA

4.1.1 Metodologia

A metodologia abordou a pesquisa, sua natureza e objetivo, procedimentos técnicos e a análise de documentos, informações e dados coletados, que permitiram evidenciar e fornecer respostas ao problema proposto.

Em relação a abordagem do problema proposto, a pesquisa foi a investigação qualitativa. As principais atividades realizadas referentes aos procedimentos afetos a pesquisa foram selecionar as fontes de informações, criar estratégia de busca, definir variáveis, palavras-chaves e montar estratégias com operadores booleanos (SAMPLERI et al., 2006).

Quanto às fontes de informações básicas, foram utilizadas teses e dissertações, artigos (bases multidisciplinares) e artigos (bases por área). As bases de dados foram selecionadas previamente (fonte de informações) para serem aplicadas nas estratégias de buscas.

Acrescidas a essas atividades foram identificadas e utilizadas normas relacionadas à Contabilidade Pública, que foi a base teórica utilizada para a elaboração das respectivas normas aplicadas na contabilidade pública, nas teorias contábeis do direito de propriedade sob a ótica do patrimônio líquido, referentes às Teorias do Proprietário, Teoria da Entidade e Teoria do Fundo. Conceitos e definições estão explicitados na base legal, bem como os princípios da eficiência e da legalidade e os que permeiam a Lei 4.320/64, bem como suas alterações e demais dispositivos afins, na elaboração das demonstrações contábeis no setor público.

Assim, essas atividades e as análises e estudos que se sucederam, item 3.2.1 do Capítulo 2, permitiram pavimentar o caminho para evidenciar “como a escolha da teoria contábil do patrimônio líquido pode afetar o entendimento das demonstrações contábeis pelos governantes, como resultado do desdobramento na geração de informações governamentais decorrente da teoria contábil utilizada”, que são utilizadas para auxiliar e fundamentar as decisões dos governantes.

4.1.2 Estratégia de Busca

Inicialmente foram definidas as palavras-chaves a serem utilizadas na estratégia de busca relacionadas com o problema proposto. As palavras selecionadas tiveram como principal critério a importância e a utilidade na pesquisa a ser realizada. A seleção e respectiva avaliação possibilitaram elaborar o Quadro 2, a seguir.

A extensão da pesquisa observou os dois extremos, a falta e o pouco trabalho publicado nas buscas realizadas, assim como a enorme quantidade de trabalhos publicados. O excesso em muito dificulta o aprimoramento acurado dos seus conteúdos, haja vista o dispêndio de tempo de pesquisa nas atividades.

Então, nas menores quantidades buscou-se ampliar a quantidade de trabalhos e nos excessos e nas diversidades quantitativas buscou-se selecionar aqueles trabalhos com conteúdo diretos e afins que pudessem contribuir e fundamentar respostas à pergunta de pesquisa. Assim, primou-se por trabalhos publicados que pudessem amparar e fundamentar as respostas.

O universo da pesquisa foi definido, observando e dedicando atenção especial para evitar a realização de trabalho “semelhante” aos existentes.

As fontes de informações, como teses, dissertações e artigos, por exemplo, foram selecionadas para serem utilizadas na metodologia de pesquisa. Como resultado, as variáveis, as palavras-chaves e os operadores booleanos foram utilizados na criação da estratégia de buscas e aplicados nas bases de dados selecionados nessas fontes de informações. Ao realizar as buscas, procurou-se conhecer um pouco do que já existe de literaturas e trabalhos publicados, assim como identificou-se as técnicas e as abordagens a utilizar.

Para Bento (2012), *“A revisão da literatura é indispensável não somente para definir bem o problema, mas também para obter uma ideia precisa sobre o estado*

atual dos conhecimentos sobre um dado tema". A divulgação e publicação de revisões de literatura são essenciais para revisores e editores (GALVÃO e RICARTE, 2019).

Quadro 02 - Exemplo de Buscas de Literatura

| Data da Busca | Bases utilizadas | Número de Estudos | Estratégias de Busca utilizadas | Limitadores Aplicados |
|---------------|--|-------------------|---|---|
| 14.10.2020 | bce.unb.br - Pesquisa Integrada | 103 | ("padrões internacionais de contabilidade" OR "normas brasileiras de contabilidade") AND ("aplicada ao setor público" OR "botton up" OR "top down" OR "nbc tsp") OR ("teorias contábeis") AND (2010) | (a) Período: 2010; (b) Contabilidade: aplicada ao setor público; (c): Teorias contábeis |
| 12.10.2020 | Portal de periódicos CAPES/M EC | 20 | ("padroes internacionais de contabilidade" OR "normas brasileiras de contabilidade") AND ("aplicada ao setor publico" OR "botton up" OR "top down" OR "nbc tsp") OR ("teorias contábeis") | (a) Contabilidade: aplicada ao setor público; (b): Teorias contábeis |
| 12.10.2020 | Scielo | 5 | ("padroes internacionais de contabilidade" OR "normas brasileiras de contabilidade") AND ("aplicada ao setor publico" OR "botton up" OR "top down" OR "nbc tsp") OR ("teorias contabeis") | (a) Contabilidade: aplicada ao setor público; (b): Teorias contábeis |
| 13.10.2020 | BDTD | 65 | ("padroes internacionais de contabilidade" OR "normas brasileiras de contabilidade") AND ("aplicada ao setor publico" OR "botton up" OR "top down" OR "nbc tsp") OR ("teorias contabeis") | (a) Contabilidade: aplicada ao setor público; (b): Teorias contábeis |
| 12.10.2020 | Banco de Teses e Dissertações da CAPES | 70 | ("padroes internacionais de contabilidade" OR "normas brasileiras de contabilidade") AND ("aplicada ao setor publico" OR "botton up" OR "top down" OR "nbc tsp") OR ("teorias contabeis") | (a) Contabilidade: aplicada ao setor público; (b): Teorias contábeis |
| 13.10.2020 | NDLTD | 15 | ("padroes internacionais de contabilidade" OR "normas brasileiras de contabilidade") AND ("aplicada ao setor publico" OR "botton up" OR "top down" OR "nbc tsp") OR ("teorias contabeis") | (a) Contabilidade: aplicada ao setor público; (b): Teorias contábeis |

Fonte: Elaborado pelo Autor

4.2 CAPITULO 2 – PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS, REVISÃO DE LITERATURA, REFERENCIAL TEÓRICO E APLICAÇÃO DAS TEORIAS

4.2.1 Procedimentos Metodológicos

As atividades permitiram observar que as teorias contábeis do direito de propriedade sob a ótica do patrimônio líquido vislumbram maior convergência para o trabalho proposto. As Teorias do Proprietário, da Entidade e do Fundo permitem melhor compreensão das concepções sob a ótica do patrimônio líquido das entidades.

O patrimônio líquido é um grupo do balanço patrimonial e é resultado da diferença da variação dos valores dos ativos e dos valores dos passivos em determinado período de tempo. As avaliações dos métodos utilizados para sua mensuração ajudaram na análise para subsidiar a melhor escolha em relação à teoria que evidenciou a melhor apuração para a entidade pública, bem como para melhor compreender seu uso e finalidade e dar maior transparência às suas atividades, inclusive em relação a diferenciação de “patrimônio líquido” e “patrimônio social”.

Os trabalhos desenvolvidos foram encaminhados para responder a pergunta de pesquisa. Evidenciou-se aplicabilidade na apuração do patrimônio líquido para as entidades. Contudo, as particularidades da entidade pública precisam ser observadas criteriosamente para que a escolha da teoria contábil a ser aplicada seja a mais adequada e transparente para demonstrar as atividades realizadas. Pois, em não sendo, a escolha da teoria contábil do patrimônio líquido pode provocar desdobramentos na geração de informações governamentais e afetar o entendimento das demonstrações contábeis pelos governantes, impactando suas decisões.

A pesquisa bibliográfica utilizada permitiu construir a fundamentação teórica. Sobre esse método, Silva (2003) afirma que reunir as teorias publicadas em livros, periódicos, revistas, artigos científicos e outros modelos de trabalhos acadêmicos são importantes para discutir o problema proposto. Para tanto, é apropriado utilizar o roteiro sugerido por Ferrari (2010):

- Levantar publicações sobre o assunto nas bibliotecas;
- Selecionar fontes de referência (índices, bibliografia, etc.);
- Consultar dicionários técnico-científicos;
- Consultar, no que couber, pessoas, estudiosos e especialistas sobre o assunto;
- Pesquisar bibliografia propriamente dita (FERRARI, 1982, p. 210).

Foram utilizados os métodos de avaliação para o patrimônio líquido, que tiveram por base a Estrutura Conceitual aplicada ao setor público e as teorias do direito de propriedade sob a ótica do patrimônio líquido. Estão acrescentados o método de análise de documentos e o de análise de conteúdo, como fonte de dados (SALOMOM, 2014). A mensuração contábil no setor público, em convergência para apuração do patrimônio líquido, teve por objetivo fazer relação da teoria contábil do direito de propriedade com as demonstrações contábeis para entidades públicas.

A apuração do patrimônio líquido está inserida nas atualizações da contabilidade. A contabilidade e suas teorias contábeis passam por evoluções e aprimoramentos. Os seus demonstrativos contábeis também, pois admitir que permanecerão estáticos ou “ad eterno” aparenta não ser útil ou apropriado.

No transcurso das pesquisas foram evidenciados aprimoramentos que podem trazer melhorias na gestão do setor público, em especial na base geradora de informações governamentais, pois podem melhor fundamentar e qualificar a tomada de decisão dos governantes. Entre outros, o de a contabilidade pública poder disponibilizar informações gerenciais.

A contabilidade do setor público também precisa de aprimoramentos, pois em muito difere a do setor privado e, portanto, exige ações e gestões diferenciadas. Os governantes dependem de subsídios adequados para conduzir e gerir a coisa pública de forma proativa. Atualmente, a contabilidade pública disponibiliza informações financeiras e estanques, o que dificulta a proatividade.

Evidenciou-se haver literatura em que o foco central de pesquisa e os respectivos trabalhos tiveram o propósito de possibilitar a contabilidade pública produzir informações gerenciais. Os registros apresentam resultados promissores, onde as informações gerenciais podem qualificar a base geradora de informações governamentais e a metodologia GPDes pode ampliar os benefícios dela advindos.

Ainda, poderá simplificar e qualificar a gestão ao utilizar o conceito de *Public Intelligence* (PI) e a *metodologia* GPDes. Aquele trata a contabilidade pública sob a ótica da Contabilidade Gerencial. Esta amplia e distribui as informações gerenciais. Para tanto, utiliza o *nível de serviços comparado como única medida* e usa *apenas o conceito de custos*. Segundo Lucio e Dantas (2018) essas inovações são importantes.

Entre outras vantagens advindas da utilização da metodologia, se destaca a de permitir aos gestores receberem informações estratégicas em tempo real, que são

provenientes de dois sistemas: o Sistema de Informação de Gestão de Custos Aplicados ao Setor Público – SICGESP e o Repositório de Relatórios de Custos Aplicados ao Setor Público – RECASP. O primeiro concebe os “custos” como único conceito e o “nível de serviços comparado” como única medida de desempenho. O segundo é um repositório de relatórios que auxiliam nos serviços de compliance, auditoria e fiscalização.

As informações podem ser disponibilizadas mensalmente para os gestores, tendo por base as mesmas informações que as entidades públicas encaminharam para os Tribunais de Contas, sendo um bom condutor para subsidiar as decisões dos governantes de forma proativa. Em síntese, para conhecimento, o item 4.4.5 Contabilidade Pública – Aprimoramentos – pág. 93, traz os respectivos registros.

4.2.2 Revisão de Literatura e Referencial Teórico

Para possibilitar melhor entendimento acerca de como os fatores estão relacionados dentro do tema de pesquisa, as revisões narrativas e sistemática são essenciais. Permitem compreender os fundamentos sobre a escolha da teoria contábil. Para o presente trabalho, na identificação da teoria que foi aplicada no BPU de 2015 para apurar o Patrimônio Líquido.

Para tanto, a revisão narrativa abrange a seleção do material a ser pesquisado e a ampliação dos conhecimentos sobre o tema de pesquisa. E, com a revisão sistemática, a revisão do material e dos principais termos utilizados. Como propósito, se identifica fatores importantes dentro do tema e suas relações existentes. Os esforços da revisão convergem para recair sobre o que ainda não foi explorado ou, então, sobre o problema, porém, sobre uma nova perspectiva.

O Referencial teórico está fundamentado nas teorias contábeis do direito de propriedade sob a ótica do patrimônio líquido. O uso inadequado de teoria contábil pode gerar informações governamentais inadequadas com desdobramentos e impactos para a tomada de decisão dos governantes, comprometendo os resultados. E, nesse sentido, a escolha da teoria contábil do patrimônio líquido pode afetar o entendimento das demonstrações contábeis pelos governantes, como resultado do desdobramento na geração de informações governamentais decorrente da teoria contábil utilizada para auxiliar e fundamentar as decisões.

Se as informações governamentais são geradas de base sem consistência e fidedignidade, os governantes não podem oferecer um processo de melhor utilização dos recursos públicos. Em consequência, prejudica a transferência, a aplicação e melhores benefícios para a sociedade, impactando, entre outras atividades públicas, o resultado e as avaliações das ações estratégicas, programas e políticas públicas.

Decorrente do uso de teoria contábil inadequada e do consequente desdobramento na geração de informações governamentais, o impacto nas decisões é inevitável, pois a base está distorcida e não retrata a realidade da entidade.

Algumas entidades públicas continuam apresentando seus balanços contábeis sem observar as normas emitidas pelo CFC, em especial para aquelas atinentes às normas internacionais. Ademais, antes de aplicar a teoria contábil é preciso fazer a escolha correta sobre a qual teoria contábil serão respaldados e elaborados os demonstrativos contábeis. Portanto, a escolha da teoria contábil precede a sua utilização. Logo, a escolha precisa ser discutida, compreendida e avaliada adequadamente. A pesquisa está alicerçada em dois pilares¹⁶.

No primeiro, estão consubstanciadas e selecionadas as teorias contábeis do direito de propriedade sob a ótica do Patrimônio Líquido para elaboração das demonstrações contábeis aplicadas ao setor público. Tem o propósito de permitir verificar se são adequadas para informar e demonstrar adequadamente os seus resultados, bem como se há desdobramento na geração de informações governamentais que poderá impactar a tomada de decisão pelos governantes. Verificou-se, então, ser essas teorias aplicáveis, porém nem todas são adequadas, e que são capazes de comprometer a base geradora de informações governamentais, impactando a tomada de decisão e comprometendo os resultados.

No segundo, está consubstanciada a teoria contábil utilizada no BPU de 2015. Verificou-se, então, a teoria contábil que foi aplicada, bem como não ser a mais adequada para a entidade pública, mas, sim, para a entidade privada. Por se tratar de entidade pública, a teoria utilizada não traz transparência em relação às atividades

¹⁶ Como pano de fundo, estarão presentes: a) identificações: normas relacionadas à contabilidade pública; base teórica utilizada para a elaboração das normas aplicadas na contabilidade pública, sob a ótica das teorias da entidade, proprietário e fundo; b) Definições: conceitos da base legal que estão explicitados na base legal; e princípios da eficiência e da legalidade; e c) Explicitações: os conceitos que permeiam a Lei 4.320/64 na elaboração das demonstrações contábeis aplicadas ao setor público.

daquela entidade e nem tampouco seus ativos têm a finalidade de gerar receitas, fluxo de caixa e remunerar os seus provedores de recursos.

As consequências da escolha inadequada da teoria contábil foram avaliadas, bem como da ausência de informações gerenciais adequadas, que podem impactar a decisão dos governantes e comprometer os resultados almejados. Os resultados obtidos com a aplicação da teoria contábil mais adequada, possibilitou uma reflexão mais acurada sobre esses aspectos e suas repercussões.

Embora os caminhos reflexivos podem ser variados e distintos, as evidenciações das demonstrações contábeis, da compreensibilidade e do alcance para a sociedade, seus cidadãos e demais usuários, são importantes e também permearam esse trabalho. E a contabilidade, desde os seus primórdios aos dias atuais, percorreu vários caminhos para consolidar os seus fundamentos e teorias.

A contabilidade surge na antiguidade. Sua importância começa quando o homem percebe a necessidade, por volta de 2000 a.C., de registrar os seus bens, o seu patrimônio. Entre os fatos relatados está a contagem de ovelhas. Cada ovelha era representada por um nó dado em uma corda ou pela separação de uma pedrinha. O aumento de nós ou o aumento de pedrinhas significava aumento do patrimônio. Um nó a ser desatado ou uma pedrinha a ser retirada significava redução do patrimônio (LOPES e BURIOLA, 2019).

Na Era Medieval, os estudos de Frei Francisco Luca Pacioli, em 1494, fundamentaram as partidas dobradas (para cada crédito existe um débito), que são usadas até hoje. Frei Pacioli é considerado o pai da Contabilidade Moderna.

A Contabilidade teve várias fases. A fase inicial foi sustentada pela análise e, em seguida, pela administração dos raciocínios. Através de conceitos foram criados os teoremas que, por sua vez, transformaram-se em teorias. A partir de então, surgem várias escolas do pensamento contábil. Essas escolas inspiraram a estrutura da contabilidade como ciência. A escola primária se destaca nesta fase Administrativa ou Lombarda (por situar na Lombardia, região noroeste da Itália). A última a despontar na Contabilidade mundial foi a Escola Norte-Americana, que produziu um grande número de construções teóricas importantes aplicáveis em vários países. Potências comerciais adotam normas internacionais de contabilidade. No Brasil inicia em 2007.

Então, a contabilidade teve evoluções constantes. Passou do uso dos papéis para a evolução tecnológica. Hoje em dia, existem sistemas competentes, modernos e sofisticados para realizar atividades contábeis.

Os registros patrimoniais passaram de um simples registro contábil para dar suporte a uma tomada de decisão eficiente e eficaz pelos governantes. Assim, os métodos e interpretações atendem às necessidades contábeis de cada época, sejam através de mensurações com pedrinhas, em épocas remotas, ou mediante o uso de softwares sofisticados nos dias atuais. Os estudiosos e pesquisadores continuam na busca por evoluções.

Nesse propósito, os estudos e as pesquisas recentes, no setor público, realizadas por Lucio e Dantas (2018) trazem aprimoramentos importantes. Primeiramente, a contabilidade pública podendo ser tratada sob a ótica da Contabilidade Gerencial. O uso do conceito de *Public Intelligence* PI e a aplicação da *metodologia* GPDes” permitem a Contabilidade Pública produzir informações gerenciais e governamentais de boa qualidade para a tomada de decisão.

Enfim, do primeiro ao último registro das atividades da entidade, suas contabilizações convergem para apurar se no encerramento de determinado período, geralmente anual, houve acréscimo ou não nos ativos da entidade.

O conceito de patrimônio líquido como sendo apenas a diferença entre ativo e passivo perdurou por longo período. No início era muito subjetivo, pois a estrutura era o que importava. Com o passar do tempo aprofundaram-se os estudos e as avaliações dos conceitos nas áreas da contabilidade foram sendo aperfeiçoados e também outros conceitos surgiram como consequências de pesquisas e observações empíricas. Como resultado das evoluções e da realidade vivenciada pelas entidades, normas e disciplinamentos foram editados nas respectivas áreas e nas épocas próprias.

No Brasil, de citar, entre outros, o Decreto-Lei nº 2.627 de 26.09.1940, a Lei 6.404 de 15.12.1976 e as Leis nº 11.638 e nº 11.941, respectivamente, de 28.12.2007 e 27.05.2009. Estas duas últimas leis tiveram por objetivo harmonizar as normas contábeis aos padrões internacionais de contabilidade. Ainda, nesse objetivo, o processo de convergência às normas internacionais de contabilidade foi oficializado, no Brasil, pela Portaria MF nº 184, de 2008.

Com a edição dessas leis e a criação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC)¹⁷, Resolução CFC nº1055/2005, direcionaram a criar normas contábeis a partir de normas internacionais. Esse processo ficou conhecido como “convergência às normas internacionais de contabilidade pública”.

Com o processo, a contabilidade teve grande avanço para harmonizar as normas contábeis brasileiras com as normas internacionais, permitindo avanços na elaboração e divulgação dos demonstrativos contábeis.

Contudo, é importante ressaltar que, além das situações comuns, há particularidades próprias para cada uma das entidades, seja pública ou privada.

Identificar e reconhecer as diferenças permitem aprimoramentos relevantes para melhorar os sistemas já existentes, assim como avanços na elaboração e divulgação dos demonstrativos contábeis. Esses avanços começam a despontar como realidade, em especial para as entidades públicas. Aplicável no setor público, há evidências de que os conceitos e a metodologia, com alguns ajustes, podem também ser utilizados nas entidades privadas.

É preciso alguns discernimentos para pavimentar esses aprimoramentos no setor público e permitir o uso dessas melhorias através do *PI* e da *GPDes*. Como: compreender o tipo e a abrangência das informações que os gestores necessitam para a tomada de decisão; reconhecer as particularidades do setor público em relação às outras instituições; ter em mente que a inovação está pautada no conceito de *PI*; e ter a contabilidade pública produzindo informações gerenciais.

Nesse sentido, a administração pública e respectivos governos são regidos por disciplinamentos próprios e normas específicas, é preciso que os mecanismos produzam e disponibilizem informações de boa qualidade em consonância com essa realidade. Inicialmente, com a utilização da teoria contábil mais adequada para a entidade pública, permitindo transparência nos demonstrativos contábeis.

Nas situações em que for possível escolher a teoria contábil é preciso que a escolha recaia sobre a teoria contábil que melhor se adequar à realidade da entidade,

¹⁷ Idealizado pelas entidades que regulam normas contábeis no Brasil: Conselho Federal de Contabilidade (CFC), Comissão de Valores Mobiliários (CVM) e o Instituto de Auditores Independentes do Brasil (IBRACON).

O CPC objetiva estudar, preparar e emitir Pronunciamentos Técnicos sobre procedimentos de Contabilidade e divulgar informações dessa natureza, permitindo a emissão de normas pela entidade reguladora brasileira, visando centralizar e uniformizar seu processo de produção, sempre considerando a convergência da Contabilidade Brasileira aos padrões internacionais.

permitindo melhor transparência dos registros contábeis e de suas atividades. São relevantes, nessa transposição temporal descrita até o momento, esses avanços e essas inovações para a contabilidade no setor público. Há dois aspectos importantes que são destacados por Lucio e Dantas (2018).

O primeiro aspecto se refere aos relacionamentos existentes entre cada uma das entidades e seus usuários, pois enquanto na entidade privada a relação é representada pela troca de um bem ou serviço, na entidade pública essa relação de troca não faz parte do relacionamento das suas atividades. Pois a razão de ser da entidade pública é implementar ações estratégicas, programas e políticas públicas.

O segundo aspecto diz respeito quanto aos objetivos das atividades realizadas por cada uma das entidades em relação aos seus ativos, pois enquanto as entidades privadas usam seus ativos para gerar receita e remunerar os seus provedores de recursos, as entidades públicas usam seus ativos para objetivos diferentes, como assegurar capacidade operacional nas suas atividades e garantir a realização das suas atividades.

Depreende-se, então, a importância das pesquisas que evidenciaram ser possível a Contabilidade Pública produzir informações gerenciais, transpondo as fronteiras das informações financeiras, estanques, para se instalar no território das informações dinâmicas e que podem possibilitar os governantes adotarem ações proativas. Assim, é razoável compreender que as qualidades das informações dependem diretamente da qualidade da base geradora de informações e dos demonstrativos contábeis elaborados.

As fontes geradoras de informações precisam ser consistentes e fidedignas, bem como os demonstrativos contábeis. Os fatos, evidenciados no BPU de 2015, relativos a não contabilização de R\$344 bilhões em obrigações e ao patrimônio líquido negativo são fatos concretos nesse sentido. Pois, independente da adoção de sistemas e aprimoramentos na área contábil, essa situação não seria revertida para qualificar as informações geradas, em razão da ausência dos registros contábeis.

Portanto, a base contábil para fornecer subsídios para gerar informações governamentais para que os governantes possam tomar suas decisões precisa ser consistente e fidedigna. E, utilizando a teoria contábil mais adequada vai permitir maior transparência na apuração dos ativos, passivos e patrimônio, validando os valores que envolveram as atividades e as operações realizadas.

4.2.3 Aplicação das teorias em Casos Concretos

As pesquisas realizadas, não obstante as poucas publicações sobre o assunto referente ao direito de propriedade sob a ótica do patrimônio líquido, permitiram evidenciar trabalho publicado por Varandas (2012) que contempla a aplicação das teorias contábeis aplicada em organizações não governamentais e sem fins lucrativos através da Teoria do Proprietário, Teoria da Entidade e Teoria do Fundo.

O trabalho realizado por Varandas (2012) se apresenta adequado ao propósito desta pesquisa. Contempla as 3 (três) teorias aplicadas em 3 (três) entidades para apuração dos seus respectivos patrimônios de acordo com os conceitos de cada uma das teorias. Essa adequação se deve ao fato de estar convergente com o entendimento de Hendriksen e Van Breda (2007) ao afirmar, que, entre essas teorias, a teoria do fundo tem encontrado maior utilidade em instituições governamentais e em entidades sem fins lucrativos.

Critérios adotados na seleção das entidades: não tem fins lucrativos e adotam transparência e permitem acessos sobre suas atividades; possuem ética e divulga informações contábeis em seus *sites*; seus ativos são destinados para realizar suas atividades e finalidades e, portanto, não são destinados para geração de receitas, obter lucro ou promover o pagamento a seus provedores de recursos. Demonstrativos contábeis utilizados: Demonstrativo de Resultado do Exercício e Balanço Patrimonial.

Entidades selecionadas: Parceiros Voluntários¹⁸, Casa da Criança¹⁹ e Centro de Ação Voluntária²⁰, sediadas, respectivamente, no Rio Grande do Sul, Santa Catarina e Paraná (VARANDAS, 2012).

Os demonstrativos contábeis e as notas explicativas foram preparados para serem analisados considerando as características que fundamentam as teorias do direito de propriedade sob a ótica do patrimônio líquido. As teorias analisadas foram a Teoria do Proprietário, da Entidade e do Fundo. Os componentes, valores do Ativo,

¹⁸ Criada em janeiro de 1997 por iniciativa do empresariado do Rio Grande do Sul (PARCEIROS VOLUNTÁRIOS, 2011). Com a Missão de ser um movimento disseminador da cultura do voluntariado organizado no Brasil, visa pessoas, comunidades e uma sociedade mais solidária. A ONG lidera projetos e os programas de Voluntário Pessoa Física, Voluntário Pessoa Jurídica, Parceiros Jovens Voluntários e Organizações da Sociedade Civil.

¹⁹ Fundada em 14 de março de 1988, esta associação civil sem fins lucrativos busca intervir na realidade social, evitando a violação dos direitos básicos das crianças e adolescentes, deixando à disposição da comunidade espaços físicos que possibilitem a formação de grupos de discussão e de elaboração de propostas que erradiquem a marginalização social, política e cultural dos menores residentes na comunidade (CASA DA CRIANÇA, 2011).

²⁰ Sem fins econômicos e tem como principal objetivo estimular e fortalecer o voluntariado em Curitiba/PR e Região Metropolitana (CENTRO DE AÇÃO VOLUNTÁRIA, 2011).

Passivo, Patrimônio e seus respectivos grupos foram obtidos dos *sites* das entidades.

Para fins dos ajustes à Teoria do Proprietário, as contas do Balanço Patrimonial foram separadas em Ativo e Passivo. O saldo dessa equação (Ativo menos passivo) é de posse do proprietário. O saldo, Patrimônio Líquido, pode ser positivo ou negativo.

Para a Teoria da Entidade, as contas do Ativo e Passivo também são separadas, pois o saldo da equação valor do Ativo menos valor do Passivo é da entidade (Patrimônio Líquido). O saldo não é mais de uma pessoa ou um proprietário.

Na Teoria do Fundo foi verificada se a aplicação está de acordo para com as empresas sem fins lucrativos. Para tanto, tomou-se por base o Pronunciamento SFAS 117 (SANTANA et al., 2008), do American *Institute of Certified Public Accountants* (AICPA, 1993). Esse pronunciamento buscou tratar especificamente dos procedimentos contábeis para organizações sem fins lucrativos.

O SFAS 117 faz distinção em que os recursos básicos arrecadados pelas instituições se originam de três categorias diferentes: a) recebidos sem nenhuma restrição (uso irrestrito)²¹; b) recebidos com restrições temporárias²² e c) recebidos com restrições permanentes²³. Evidencia-se, aqui, haver correlação dessas categorias com os recursos recebidos pelas entidades públicas, permitindo, ainda, que se ajuste os valores recebidos em outra categoria se assim for necessário.

Nesse sentido, percebe-se, de início, que a Teoria do Fundo aplicada ao demonstrativo contábil faz com que a transparência seja maior na evidenciação das informações contábeis. Para os atores e usuários, permite melhor identificação acerca de como estão sendo aplicados os recursos, bem como o resultado alcançado (SANTANA et al., 2008),

De posse do Balanço Patrimonial e das Demonstrações Financeiras das três entidades e realizados os ajustes pertinentes, foram aplicadas as Teorias do Proprietário, da Entidade e do Fundo, que se encontram demonstradas a seguir.

As disposições dos Quadros e Tabelas são apresentadas como divulgadas pela autora (VARANDAS, 2012). Em relação às análises, a síntese busca convergir

²¹ Permite o uso dos recursos doados/recebidos da forma que convier, desde que cumprido os objetivos da organização;

²² Quando do recebimento dos recursos, os doadores impõem uma restrição do uso destes, obrigando à instituição utilizá-los como especificado, e que é cumprida pelo tempo decorrido ou por ações da instituição;

²³ Quando do recebimento dos recursos, os doadores impõem restrições limitando a utilização destes somente em consonância com as determinações do doador.

para fundamentar e ratificar o seu desenvolvimento, mantendo convergência conforme as análises descritas naquele trabalho. E, nessa forma são apresentados.

Para harmonizar a apresentação, nos destaques e comentários estão indicados a entidade e quadro ou tabela a que se referem, sequencialmente. Os demonstrativos contábeis, “Balanço Patrimonial” e “Demonstração de Resultado do Exercício”, serão indicados por Quadros. A síntese da apuração e apresentação do Patrimônio Líquido para cada entidade conforme os fundamentos de cada Teoria (Proprietário, Entidade e Fonte) serão indicados por Tabelas.

Entidade/empresa: ONG Parceiros Voluntários

Demonstrativos iniciais e aplicação das Teorias

No Quadro 3, a conta denominada de Fundo de Sustentabilidade no Ativo Não Circulante possui contrapartida no Patrimônio Social como Reservas – Fundos de Sustentabilidade.

São recursos recebidos de mantenedores para prover as necessidades de caixa em razão de obrigações futuras que possam vir a ser assumidas (registro constante nas Notas Explicativas). O valor do Superávit acumulado é de R\$1.366.021,00, conforme consta grupo Patrimônio Social. O resultado do exercício é formado pelo ingresso de recursos de R\$3.053.754,00 e pagamento das despesas da entidade de R\$3.130.267,00, e pelo resultado financeiro líquido de R\$301.286,00, resultando superávit no exercício de R\$224.773,00 – vide Quadro 4.

No Quadro 4, denota-se que o ingresso de recursos ocorre pelas contribuições de mantenedoras e pelos projetos de assessoramento, como os Programas de Sustentabilidade, Transparência e Formação de Gestores Sociais, que a ONG gerencia. O total do ativo é de R\$4.248.159, o Passivo é de R\$1.275.176,00 e o Patrimônio Social de R\$2.972.983.

Quadro 03 - Balanço Patrimonial – ONG Parceiros Voluntários

| | |
|-----------------------------------|------------------|
| ATIVO (Reais) | 2.010 |
| Circulante | 2.013.794 |
| Caixa e equivalentes de caixa | 1.848.141 |
| Outros créditos | 165.316 |
| Despesas antecipadas | 337 |
| Não circulante | 2.234.365 |
| Realizável a longo prazo | |
| Fundo de sustentabilidade | 1.594.439 |
| Depósitos judiciais | 20.199 |
| Imobilizado | 92.119 |
| Intangível | 527.608 |
| Total do Ativo | 4.248.159 |
| PASSIVO (Reais) | 2.010 |
| Circulante | 1.253.187 |
| Fornecedores | 4.818 |
| Salários e encargos sociais | 99.855 |
| Obrigações fiscais | 17.404 |
| Receitas diferidas - projetos | 1.117.955 |
| Outras contas a pagar | 13.155 |
| Não circulante | 21.989 |
| Obrigações sociais | 21.989 |
| Patrimônio social | 2.972.983 |
| Reserva de doações | 79.760 |
| Reservas - fundo sustentabilidade | 1.500.000 |
| Ajuste de avaliação patrimonial | 27.202 |
| Superávits acumulados | 1.366.021 |
| Total Passivo e PL | 4.248.159 |

Fonte: adaptado de Parceiros Voluntários (2011).

Quadro 04 - Demonstração do Resultado do Exercício – ONG Parceiros Voluntários

| Operações continuadas (Reais) | 2.010 |
|--|--------------------|
| Receitas das atividades operacionais | 3.053.754 |
| Contribuições de mantenedores | 1.094.303 |
| Projetos e eventos de assessoramento | 1.959.451 |
| Despesas das atividades operacionais | (3.130.267) |
| Projetos de assessoramento | (1.436.404) |
| Gerais e administrativas | (1.693.863) |
| Déficit operacional antes do Resultado financeiro | (76.513) |
| Resultado financeiro | |
| Resultado financeiro líquido | 301.286 |
| Superávit do exercício | 224.773 |

Fonte: adaptado de Parceiros Voluntários (2011).

Aplicação da Teoria do Proprietário – o valor constante no Patrimônio Social, demonstrado na Tabela 01, seria posse dos proprietários. No entanto, como a entidade é uma Organização Não-Governamental, sem fins lucrativos, de se questionar: quem seria o proprietário do Patrimônio dessa entidade? Inferir que o “proprietário” seria a sociedade, ou, mais especificamente, seus beneficiários mais próximos é forma vaga de identificar um proprietário. Certamente, merece reflexão!

Tabela 01 – Teoria do Proprietário - ONG Parceiros Voluntários (em reais)

| ATIVO | 4.248.159,00 | PASSIVO | 1.275.176,00 |
|----------------|---------------------|----------------|---------------------|
| Circulante | 2.013.794,00 | Circulante | 1.253.187,00 |
| Não Circulante | 2.234.365,00 | Não Circulante | 21.989,00 |

$$\text{ATIVO} - \text{PASSIVO} = 2.972.983,00 \text{ (PROPRIETÁRIO)}$$

Fonte: Elaborado pelos autores (Varandas, 2012).

Aplicação da Teoria da Entidade – na Tabela 02 se dá a mesma configuração clássica da Teoria Contábil. Neste caso, a empresa possui continuidade e personalidade própria, independente de seus dirigentes e sócios.

Tentar inferir quem são os “proprietários” da entidade (a entidade tem vida própria e separada dos sócios), aparenta encaminhar para a mesma reflexão evidenciada na teoria do proprietário.

Tabela 02 – Teoria da Entidade ONG Parceiros Voluntários (em reais)

| ATIVO | 4.248.159,00 | PASSIVO | 1.275.176,00 |
|----------------|---------------------|---------------------------|---------------------|
| Circulante | 2.013.794,00 | Circulante | 1.253.187,00 |
| Não Circulante | 2.234.365,00 | Não Circulante | 21.989,00 |
| | | PATRIMÔNIO LÍQUIDO | 2.972.983,00 |

Fonte: Elaborado pelos autores (Varandas, 2012).

Aplicação da Teoria do Fundo - na Tabela 03 considerou-se como Uso Irrestrito as rubricas que não possuíam destinação específica, conforme informações em Notas Explicativas da Entidade.

Contudo, as contas de Uso Internamente Restrito referem-se aos valores que serão alocados somente em imobilizados da empresa, ou em atividades de cunho social, como os projetos geridos pela organização.

E, quanto a conta de Uso Externamente Restrito, representa as ações de Sustentabilidade da empresa, que contempla recursos recebidos de mantenedores com o objetivo de prover as necessidades de caixa em decorrência para pagamento de obrigações futuras que possam vir a ser assumidas pela organização.

Tabela 03 - Teoria do Fundo - ONG Parceiros Voluntários (em reais)

| | Uso irrestrito | Uso internamente restrito | | | Uso externamente restrito | Consolidado |
|-----------------------------------|-------------------|---------------------------|---------------------|---------------------|---------------------------|---------------------|
| | Geral | imobilizado | social | soma | Sustentabilidade | TOTAL |
| ATIVO | | | | | | - |
| Circulante | | | | | | - |
| Caixa e equivalentes de caixa | 1.848.141,00 | | | | | 1.848.141,00 |
| Outros créditos | | | 165.316,00 | 165.316,00 | | 165.316,00 |
| Despesas antecipadas | 337,00 | | | | | 337,00 |
| Não circulante | | | | | | - |
| Realizável a longo prazo | | | | | | - |
| Fundo de sustentabilidade | | | | | 1.594.439,00 | 1.594.439,00 |
| Depósitos judiciais | 20.199,00 | | | | | 20.199,00 |
| Imobilizado | | 92.119,00 | | 92.119,00 | | 92.119,00 |
| Intangível | | | 527.608,00 | 527.608,00 | | 527.608,00 |
| TOTAL | 157.221,00 | 106.962,00 | 2.483.976,00 | 2.590.938,00 | 1.500.000,00 | 4.248.159,00 |
| PASSIVO | | | | | | - |
| Circulante | | | | | | - |
| Fornecedores | 4.818,00 | | | | | 4.818,00 |
| Salários e encargos sociais | 99.855,00 | | | | | 99.855,00 |
| Obrigações fiscais | 17.404,00 | | | | | 17.404,00 |
| Receitas diferidas – projetos | | | 1.117.955,00 | 1.117.955,00 | | 1.117.955,00 |
| Outras contas a pagar | 13.155,00 | | | | | 13.155,00 |
| Não circulante | | | | | | - |
| Obrigações sociais | 21.989,00 | | | | | 21.989,00 |
| PATRIMÔNIO LÍQUIDO | | | | | | - |
| Reserva de doações | | 79.760,00 | | 79.760,00 | | 79.760,00 |
| Reservas - fundo sustentabilidade | | | | | 1.500.000,00 | 1.500.000,00 |
| Ajuste de avaliação patrimonial | | 27.202,00 | | 27.202,00 | | 27.202,00 |
| Superávits acumulados | | | 1.366.021,00 | 1.366.021,00 | | 1.366.021,00 |
| TOTAL | 157.221,00 | 106.962,00 | 2.483.976,00 | 2.590.938,00 | 1.500.000,00 | 4.248.159,00 |

Fonte: Elaborado pelos autores (Varandas, 2012).

ENTIDADE/EMPRESA: ONG Casa da Criança

Demonstrativos iniciais e aplicação das Teorias

No Quadro 5, destaca-se a conta Estoque de materiais para bazar no Ativo Circulante, que representa os valores alocados na função social da entidade.

Não foi disponibilizada a Demonstração do Resultado do Exercício para o ano de 2010 no *site* da entidade. Essa ausência não prejudicou a análise, mas não permitiu obter informações mais precisas.

Quadro 5 - Balanço Patrimonial – ONG Casa da Criança

| ATIVO (Reais) | 2.010 |
|--|-------------------|
| Circulante ONG | 78.919,65 |
| Caixa e equivalentes | 72.870,88 |
| Direitos Realizáveis a Curto Prazo | 4.205,71 |
| Estoque de materiais para bazar | 1.843,06 |
| Não Circulante | 365.037,71 |
| Imobilizado | 365.037,71 |
| Edifícios | 295.204,25 |
| Biblioteca | 26.474,95 |
| Computadores e Periféricos | 18.866,66 |
| Instalações | 11.639,83 |
| Máquinas e Equipamentos | 37.201,86 |
| Móveis e utensílios | 18.566,99 |
| Terrenos | 60.000,00 |
| (-) Depreciação Acumulada | -102.916,83 |
| Total do Ativo | 443.957,36 |
| PASSIVO (Reais) | 2.010 |
| Circulante | 3.844,46 |
| Salários e Ordenados a Pagar | 770,70 |
| Obrigações Tributárias | 1.766,35 |
| Outros créditos | 1.307,41 |
| Patrimônio Líquido | 440.112,90 |
| Patrimônio social efetivado | 642,22 |
| Doações Patrimoniais | 34.599,61 |
| Reserva de reavaliação | 180.623,84 |
| Superávit do exercício | 31.455,69 |
| Superávit ou Déficit Exerc. Anteriores | 192.791,54 |
| Total Passivo e PL | 443.957,36 |

Fonte: Adaptado de Casa da Criança (2011) (Varandas, 2012)..

Aplicação da Teoria do Proprietário – os superávits obtidos de R\$224.247,23 (exercícios anteriores R\$192.791,54 e atual R\$31.455,69), descontadas as despesas são dos proprietários.

Assim, os ativos são direitos dos proprietários e os passivos suas obrigações. O proprietário, então, é o centro das atenções da contabilidade. O valor indicado (R\$440.112,90) representa os recursos que a entidade possui a disposição dos proprietários (Replica-se idêntico comentário sobre inferir quem são os proprietários constante na Tabela 01)

Tabela 04 – Teoria do Proprietário – ONG Casa da Criança (em Reais)

| ATIVO | 443.957,36 | PASSIVO | 3.844,46 |
|--------------------------|-------------------|----------------|-----------------|
| Circulante | 78.919,65 | Circulante | 3.844,46 |
| Não Circulante | 365.037,71 | Não Circulante | 0,00 |
| ATIVO - PASSIVO = | | 440.112,90 | (PROPRIETÁRIO) |

Fonte: Elaborado pelos autores (Varandas, 2012).

Aplicação da Teoria da Entidade – a empresa é vista como tendo existência própria ou personalidade, separada. Os fundadores e proprietários não são necessariamente identificados com a existência da empresa. Nas sociedades por ações essa relação institucional se faz presente, mas também é encontrada em outras formas de organização de empresas (Replica-se idêntico comentário sobre inferir quem são os proprietários – Tabela 02).

Tabela 05 – Teoria da Entidade - ONG Casa da Criança (em reais)

| ATIVO | 443.957,36 | PASSIVO | 443.957,36 |
|----------------|-------------------|---------------------------|-------------------|
| Circulante | 78.919,65 | Circulante | 3.844,46 |
| Não Circulante | 365.037,71 | Não Circulante | 0,00 |
| | | PATRIMÔNIO LÍQUIDO | 440.112,90 |

Fonte: Elaborado pelos autores (Varandas, 2012).

Aplicação da Teoria do Fundo – conforme Estatuto Social, rubricas sem destinações específicas foram consideradas como de Uso Restrito. Contas de Uso Internamente Restrito são os valores a ser alocados em imobilizados da empresa, ou em atividades sociais geridas pela organização. Contas de Uso Externamente Restrito são as doações de recursos recebidos e destinados ao Patrimônio Líquido. A disposição do Superávit na coluna de Uso Internamente Restrito – Social, deve-se ao fato de a entidade divulgar em seu Estatuto Social que os resultados devem ser destinados exclusivamente à consecução das finalidades sociais, não podendo ser, em qualquer hipótese, distribuídos aos associados.

Tabela 06 - Teoria do Fundo - ONG Casa da Criança (em reais)

| | Uso irrestrito | Uso internamente restrito | | | Uso externamente restrito | Consolidado |
|---|------------------|---------------------------|-------------------|-------------------|---------------------------|---------------------|
| | Geral | imobilizado | social | soma | Doações | TOTAL |
| ATIVO | | | | | | |
| Circulante | | | | | | |
| Caixa e equivalentes | 72.870,88 | | | | | 72.870,88 |
| Direitos Realiz. a Curto Prazo | 4.205,71 | | | | | 4.205,71 |
| Estoque de materiais para bazar | | | 1.843,06 | 1.843,06 | | 1.843,06 |
| Não circulante | | 365.037,71 | | 365.037,71 | | 365.037,71 |
| Imobilizado Edifícios | | 295.204,25 | | 295.204,25 | | 295.204,25 |
| Biblioteca | | 26.474,95 | | 26.474,95 | | 26.474,95 |
| Computadores e Periféricos | | 18.866,66 | | 18.866,66 | | 18.866,66 |
| Instalações | | 11.639,83 | | 11.639,83 | | 11.639,83 |
| Máquinas e Equipamentos | | 37.201,86 | | 37.201,86 | | 37.201,86 |
| Móveis e utensílios Terrenos | | 18.566,99 | | | | 18.566,99 |
| (-) Depreciação Acumulada | | - 102.916,83 | | - 102.916,83 | | - 102.916,83 |
| TOTAL | 77.076,59 | 365.037,71 | 1.843,06 | 366.880,77 | 0,00 | 443.957,36 |
| PASSIVO | | | | | | |
| Circulante | | | | | | |
| Salários e Ordenados a Pagar | 770,70 | | | | | - 770,70 |
| Obrigações Tributárias | 1.766,35 | | | | | 1.766,35 |
| Outros créditos | | | | | | 1.307,41 |
| PATRIMÔNIO SOCIAL | | | | | | - 642,22 |
| Patrimônio social efetivado | 1.307,41 | | | - 180.623,84 | 642,22 | 34.599,61 |
| Doações Patrimoniais | | | | 31.455,69 | 34.599,61 | 180.623,84 |
| Reserva de reavaliação | | 180.623,84 | 31.455,69 | 192.791,54 | | 31.455,69 |
| Superávit do exercício Superávit ou Déficit Exerc. Anteriores | | | 192.791,54 | | | 192.791,54 |
| TOTAL | 3.844,46 | 180.623,84 | 224.247,23 | 404.871,07 | 35.241,83 | 443.957,36 |

Fonte: Elaborado pelos autores (Varandas, 2012).

ENTIDADE/EMPRESA: ONG Centro de Ação Voluntária

Demonstrativos iniciais e aplicação das Teorias

As alocações dos recursos de doações não são disponibilizadas diretamente, conforme disposto no Balanço. Assim, faz-se necessária a análise conjunta com a Demonstração do Resultado do Exercício. Contudo, em seu *site*, a ONG coloca os Demonstrativos de 2007 como os mais atualizados.

Quadro 6 - Balanço Patrimonial – ONG Centro de Ação Voluntária

| ATIVO (Reais) | 2.007 |
|---|-------------------|
| Circulante | 283.483,11 |
| Caixa e equivalentes | 278.530,76 |
| Outros Créditos | 4.952,35 |
| Adiantamentos de Ferias | 4.636,02 |
| IRRF a compensar | 247,34 |
| PIS a compensar | 68,99 |
| Não circulante | 13.094,62 |
| Imobilizado | 13.094,62 |
| Bens Permanentes | 31.068,36 |
| (-) Depreciação Acumulada | - 17.973,74 |
| Total do Ativo | 296.577,73 |
| PASSIVO (Reais) | 2.007 |
| Circulante | 94.975,00 |
| Salários a Pagar | 6.030,00 |
| Obrigações Fiscais a Pagar | 1.177,55 |
| Contribuições a Pagar | 77,63 |
| Recursos de Projetos | 84.300,00 |
| Provisão de Férias | 2.436,22 |
| Provisão de INSS s/Férias | 621,22 |
| Provisão de FGRTS s/Férias | 194,88 |
| Patrimônio Social | 201602,73 |
| Superávits/Déficits Acumulados | 187.249,65 |
| Ajuste Exercícios Anteriores | 6.243,84 |
| Superávit no exercício de 2007 | 8.109,24 |
| Total Passivo e PL | 296.577,73 |
| Fonte: Adaptado de Centro de Ação Voluntária (2011) (Varandas, 2012). | |

No Quadro 7, seguinte, estão dispostos os valores recebidos pela entidade e efetivamente aplicados na manutenção de suas atividades.

Quadro 7 - Demonstração do Resultado do Exercício ONG Centro de Ação Voluntária

| Operações continuadas (Reais) | 2.007 |
|--|---------------------|
| Receitas | 480.249,81 |
| Receitas de Mensalidades e Cursos | 730,00 |
| Receitas de Eventos | 148.488,17 |
| Receitas de Programas | 93.500,00 |
| Doações Recebidas | 217.200,00 |
| (-) Repasse Outras Entidades | - 119.500,00 |
| Projetos - Parceria | 30.000,00 |
| Outras Receitas | 104,02 |
| Receitas Financeiras | 17.162,07 |
| Variações Patrimoniais – benefícios | 95.936,71 |
| (-) Deduções da Receitas | |
| Imposto Sobre Serviços - ISS | - 2.749,91 |
| Cofins s/Aplic Financeira | -510,632 |
| Pis s/Aplicacao Financeira | -110,62 |
| Despesas | - 472.140,57 |
| Despesas de Eventos | - 134.618,28 |
| Despesas Administrativas | - 207.252,86 |
| Despesas com Pessoal – Salários e Benefícios | - 118,882,30 |
| Despesas com Pessoal – Encargos Sociais | - 50.242,25 |
| Despesas Gerais | - 37.533,56 |
| Outras Despesas | - 594,75 |
| Despesas Financeiras | - 7.183,12 |
| Variações Patrimoniais – benefícios | - 123.086,31 |
| Superávit do exercício | 8.109,24 |

Fonte: Adaptado de Centro de Ação Voluntária (20) (Varandas, 2012).

Aplicação da Teoria do Proprietário – a Tabela 07 demonstra os valores à disposição dos proprietários (Replica-se idêntico comentário sobre inferir quem são os proprietários – Tabela 01).

Tabela 07 – Teoria do Proprietário – ONG Centro de Ação Voluntária (em Reais)

| ATIVO | 296.577,73 | PASSIVO | 94.975,00 |
|--------------------------|-------------------|-----------------------|------------------|
| Circulante | 283.483,11 | Circulante | 94.975,00 |
| Não Circulante | 13.094,62 | Não Circulante | 0,00 |
| ATIVO - PASSIVO = | 201.602,73 | (PROPRIETÁRIO) | |

Fonte: Elaborado pelos autores (Varandas, 2012).

Aplicação da Teoria da Entidade – a Tabela 08 demonstra os valores que correspondem à empresa (Replica-se idêntico comentário sobre inferir quem são os proprietários – Tabela 02).

Tabela 08 – Teoria da Entidade – ONG Centro de Ação Voluntária (em Reais)

| ATIVO | 296.577,73 | PASSIVO | 296.577,73 |
|----------------|-------------------|---------------------------|-------------------|
| Circulante | 283.483,11 | Circulante | 94.975,00 |
| Não Circulante | 13.094,62 | Não Circulante | 0,00 |
| | | PATRIMÔNIO LÍQUIDO | 201.602,73 |

Fonte: Elaborado pelos autores (Varandas, 2012).

Aplicação da Teoria do Fundo - A Tabela 09 representa os valores conforme a Teoria dos Fundos. Considerou-se, em conformidade ao Estatuto Social, como Uso Irrestrito as rubricas que não possuíam destinação específica.

Os valores das contas de Uso Internamente Restrito serão alocados somente em imobilizados para a empresa, ou sem atividades de cunho social, tais como os projetos geridos pela organização.

A coluna de Uso Externamente Restrito representa o valor total dos recursos elencados no Patrimônio Líquido, pois, conforme Estatuto Social, toda a renda, recursos e eventual resultado operacional serão aplicados integralmente para a manutenção e desenvolvimento dos objetivos e finalidades da entidade. Como, promover programas especializados de apoio ao primeiro, segundo e terceiro setores, relacionados à cidadania e ao voluntariado e promover e elaborar projetos, profissionalizantes ou não, nas áreas social, educacional, de saúde, cultural, esportiva, ambiental e de sustentabilidade que atendam demandas com o trabalho voluntário.

É a Teoria em que os demonstrativos contábeis elaborados são os mais transparentes para com as atividades e operações da entidade pública, fornecendo melhor suporte para a tomada de decisão dos governantes.

Tabela 09 - Teoria dos Fundos – ONG Centro de Ação Voluntária (em reais)

| | Uso irrestrito | Uso Internamente restrito | | | Uso externamente restrito | Consolidado |
|--------------------------------|-------------------|---------------------------|-----------------|------------------|---------------------------|--------------------|
| | Geral | imobilizado | social | soma | Sustentabilidade | TOTAL |
| ATIVO | | | | - | | - |
| Circulante | | | | - | | - |
| Caixa e equivalentes | 278.530,76 | | | - | | 278.530,76 |
| Outros | 4.952,35 | | | - | | 4.952,35 |
| Créditos | 4.636,02 | | | - | | 4.636,02 |
| Adiantamentos de | 247,34 | | | - | | 247,34 |
| Férias IRRF a compensar | 68,99 | | | - | | 68,99 |
| PIS a compensar | | 31.068,36 | | 31.068,36 | | 31.068,36 |
| | | - 17.973,74 | | 17.973,74 | | - 17.973,74 |
| Não Circulante | | | | | | |
| Imobilizado | | | | | | |
| Bens Permanentes | | | | | | |
| (-) Depreciação Acumulada | | | | | | |
| TOTAL | 283.483,11 | 13.094,62 | | 13.094,62 | | 296.577,73 |
| PASSIVO | | | | - | | - |
| Circulante | | | | - | | - |
| Fornecedores Diversos | 137,50 | | | - | | 137,50 |
| Salários a Pagar | 6.030,00 | | | - | | 6.030,00 |
| Obrigações Fiscais a Pagar | 1.177,55 | | | - | | 1.177,55 |
| Contribuições a Pagar | 77,63 | | 84.300,00 | - | | 77,63 |
| Recursos de Projetos | | | | 84.300,00 | | 84.300,00 |
| Provisão de Férias | 2.436,22 | | | - | | 2.436,22 |
| Provisão de INSS s/Férias | 621,22 | | | - | | 621,22 |
| Provisão de FGTS s/Férias | 194,88 | | | - | | 194,88 |
| PATRIMÔNIO SOCIAL | | | | - | | - |
| Superávits/Déficits Acumulados | | | | - | 187.249,65 | 187.249,65 |
| Ajuste Exercícios Anteriores | | | | - | 6.243,84 | 6.243,84 |
| Superávit no exercício de 2007 | | | | - | 8.109,24 | 8.109,24 |
| TOTAL | 10.675,00 | | 84.300,0 | 84.300,00 | 201.602,73 | 298.577,73 |

A Teoria da Entidade pouco se aproxima da entidade pública, embora afigure direitos e obrigações a um grupo restrito de proprietários. Essa Teoria não se apresenta em plena sintonia com as características da entidade pública.

5 AVALIAÇÃO DAS EVIDÊNCIAS E ACHADOS DA PESQUISA

5.1 TEORIAS CONTÁBEIS DO DIREITO DE PROPRIEDADE

As teorias contábeis do direito de propriedade sob a ótica do patrimônio líquido são apropriadas para fundamentar a melhor escolha para cada tipo de entidade, pública ou privada, pois observa e interpreta a composição societária, finalidade e objetivo dos ativos e a transparência das atividades.

Analisa essencialmente a participação do indivíduo na entidade, sendo, portanto, ao participar (teoria do proprietário e teoria da entidade), personalísticas. Para Hendriksen e Van Breda (2007: 464), cada uma das teorias interpreta a posição econômica da entidade de maneira diferente, e apresenta uma ênfase distinta quanto ao método de divulgação dos interesses dos diversos portadores de títulos, grupos e usuários interessados. Em geral, apresentam alternativas para reportar os elementos do Patrimônio Líquido, que estão relacionados à mensuração dos ativos e passivos da entidade.

Ativos e Passivos, em sentido restrito, podem ser definidos e mensurados de forma independente, sendo o valor da diferença entre ambos o montante atribuído ao Patrimônio Líquido. Esse valor não representa o valor que o mercado atribui e nem tampouco o valor subjetivo da empresa para os proprietários de ações ou quotas, mas apenas o somatório dos valores utilizados nas suas mensurações (IUDÍCIBUS, 2010).

As teorias contábeis, sob o manto de seus conceitos, contemplam essas situações. Na concepção da Teoria do Proprietário a entidade é um instrumento dos proprietários, não tem vida própria separada (KAM, 1986), pois todo o resultado pertence ao proprietário. Na Teoria da Entidade há uma contraposição, pois, a entidade e o proprietário/sócios são e têm vidas distintas. Hendriksen e Van Breda (2007) destacam que essa teoria antecedeu o conceito de sociedade por ações e o lucro líquido era variação residual do patrimônio após deduzir todas as obrigações. O valor de mercado das ações precisa incorporar essa variação para ser considerado lucro. Na Teoria do Fundo, são abandonadas as relações pessoais que compõem a teoria do proprietário e a teoria da entidade. O fundo é o núcleo de interesse (IUDÍCIBUS et al., 2010).

Staubus (1959) e Iudícibus (2010) adicionam outras teorias a essas consagradas pela literatura. Segundo Staubus (1959), a Teoria dos Direitos Residuais está entre a Teoria do Proprietário e a Teoria da Entidade e seu foco está no acionista ordinário,

cujas informações devem ser úteis para a tomada de decisões econômicas. Segundo Ludícibus (2010, p.170), na Teoria do Comando a contabilidade é controlada por seu gerente principal e suas demonstrações financeiras são feitas sob a forma de relatório de progresso. Para Ludícibus (2010), na Teoria do Empreendimento (denominada também de Teoria Social do Patrimônio), o foco está na sociedade, considerada como um centro de tomada de decisões que afeta as pessoas que dela participam, sejam acionistas, empregados, credores, consumidores ou órgãos governamentais. De um modo geral, os conceitos dessas teorias convergem, margeiam ou têm relação com as Teorias do Proprietário, da Entidade e do Fundo.

Neste trabalho, considerando a clareza, a robustez dos conceitos e a importância consagrada na vasta literatura contábil, foram utilizadas as Teorias do Proprietário, da Entidade e do Fundo, que são suficientes para alcançar os propósitos definidos e permitir melhor visualização sobre o patrimônio líquido.

O uso inadequado de teoria contábil pode gerar informações governamentais inadequadas, dificultar o entendimento pelos governantes e impactar as decisões, provocando desdobramentos que comprometem os resultados e suas gestões. Nesse caso, ficam limitadas as possibilidades de oferecer melhor utilização dos recursos públicos, prejudicando a transferência, a aplicação e melhores benefícios para a sociedade, comprometendo as atividades públicas.

Os demonstrativos contábeis das entidades públicas precisam ser elaborados de acordo com normas emitidas pelo CFC, bem como com sua constituição e finalidade. Antes de aplicar a teoria, em sendo possível, é preciso escolher a que for melhor adequada para retratar a entidade pública. Portanto, a escolha da teoria contábil precede a sua utilização e deve ser discutida, compreendida e avaliada. Escolher a teoria correta e aplicar conforme suas normas, permitem informar e demonstrar adequadamente os resultados da entidade pública.

Segundo Hendriksen e Van Breda (2007: 464), a apuração do patrimônio líquido está diretamente relacionada aos valores atribuídos aos ativos e passivos da entidade, que são, respectivamente, os recursos e as obrigações da entidade, que devem expressar a sua real situação.

Uma boa evidenciação para os elementos constitutivos do patrimônio líquido permite melhor entendimento e auxilia no discernimento dos interesses dos usuários. Assim, o investidor poderá melhor avaliar a sua continuidade no negócio e os demais

usuários terão as informações prestadas de forma transparente (IUDÍCIBUS et al., 2010). A informação a ser transmitida deve refletir claramente os valores do resultado operacional, dos ativos, dos passivos e do patrimônio líquido.

As estruturas nos demonstrativos contábeis, como ciência, foram inspiradas por várias escolas do pensamento contábil. Os caminhos reflexivos podem ser variados e distintos, porém as evidenciações das demonstrações contábeis, da compreensibilidade e do alcance para a sociedade, seus cidadãos e demais usuários, permeiam esse propósito. Dos primórdios aos dias atuais, a contabilidade se desenvolveu percorrendo caminhos para consolidar seus fundamentos e teorias.

A contabilidade surge na antiguidade. Começa a ser usada quando o homem necessita, por volta de 2000 a.C., de registrar os seus bens, o seu patrimônio. A contagem das ovelhas é um fato relatado. Uma ovelha era representada por um nó em uma corda ou uma pedrinha. O aumento de nós ou o aumento de pedrinhas significava aumento do patrimônio. Um nó a ser desatado ou uma pedrinha a ser retirada significava redução do patrimônio (LOPES e BURIOLA, 2019).

Na Era Medieval, os estudos de Frei Francisco Luca Pacioli, em 1494, fundamentaram as partidas dobradas (para cada crédito existe um débito), que são usadas até hoje. Frei Pacioli é considerado o pai da Contabilidade Moderna.

A Contabilidade teve várias fases. A fase inicial foi sustentada pela análise e, em seguida, pela administração dos raciocínios. Através de conceitos foram criados os teoremas que, por sua vez, transformaram-se em teorias.

Surgem, então, várias escolas do pensamento contábil que inspiraram a contabilidade como ciência. A escola primária se destaca nesta fase Administrativa ou Lombarda (por situar na Lombardia, região noroeste da Itália). A última a despontar na Contabilidade mundial foi a Escola Norte-Americana, que produziu um grande número de construções teóricas importantes aplicáveis em vários países.

Com o avanço e aperfeiçoamento das teorias contábeis, houve necessidade de harmonizar padrões internacionais de contabilidade para atender, principalmente, a expansão dos mercados e negócios internacionais. Assim, várias potências comerciais começaram a adotar normas internacionais de contabilidade.

A contabilidade continua evoluindo²⁴ e implementando sistemas modernos e sofisticados para realizar atividades contábeis e auxiliar nas tomadas de decisões.

Os registros patrimoniais passaram de um simples registro contábil para dar suporte nas decisões dos governantes. Os métodos e interpretações procuram atender às necessidades contábeis de cada época. Os aprimoramentos e melhorias na contabilidade continuam merecendo atenção de estudiosos e pesquisadores.

Estudos recentes no setor público realizadas por Lucio e Dantas (2018) trazem aprimoramentos importantes. Inicialmente, a contabilidade pública passa a ser tratada de financeira para Contabilidade Gerencial e a fazer uso do conceito de *PI*. Em seguida, utiliza-se a *metodologia GPDes*, que possibilita ampliar e distribuir informações gerenciais, produzindo informações governamentais de boa qualidade para a tomada de decisão. As atividades convergem para apurar se no encerramento de determinado período, geralmente anual, houve acréscimo ou não no patrimônio.

O conceito de patrimônio líquido como sendo apenas a diferença entre ativo e passivo perdurou por longo período. No início era muito subjetivo, pois era a estrutura que importava. Com o passar do tempo aprofundaram-se os estudos e avaliações dos conceitos nas áreas da contabilidade, alguns aperfeiçoados e outros surgindo como consequências de pesquisas e observações empíricas. Resultado das evoluções e realidade vivenciadas pelas entidades, normas e dispositivos legais foram editados.

No Brasil, de citar, entre outros, o Decreto nº 2.627 de 26.09.1940²⁵, a Lei 6.404 de 15.12.1976 e as Leis nº 11.638 e nº 11.941, respectivamente, de 28.12.2007 e 27.05.2009. Estas duas últimas leis tiveram por objetivo harmonizar as normas contábeis aos padrões internacionais de contabilidade. Após a Lei 11.638, o processo de convergência foi oficializado, no Brasil, pela Portaria MF nº 184, de 2008.

Editada as leis e criada CPC²⁶, Resolução CFC nº1055/2005, foram criadas normas contábeis a partir de normas internacionais. Esse processo ficou conhecido como “Convergência às normas internacionais de Contabilidade Pública”.

²⁴ A teoria contábil, mesmo sendo utilizada em razão de normativos, é preciso que seja a mais adequada para a entidade. Se não for a mais adequada, os normativos também podem evoluir e receber novos disciplinamentos.

²⁵ Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2627.htm Acessado em: 13.06.2022

²⁶ Idealizado por: Conselho Federal de Contabilidade (CFC), Comissão de Valores Mobiliários (CVM) e o Instituto de Auditores Independentes do Brasil (IBRACON).

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC objetiva estudar, preparar e emitir *Pronunciamentos Técnicos sobre procedimentos de Contabilidade e divulgar informações dessa natureza, permitindo a*

Nesse processo, a contabilidade deu um grande avanço para harmonizar as normas contábeis brasileiras com as normas internacionais, permitindo avanços na elaboração e divulgação dos demonstrativos contábeis.

Contudo, é importante observar as particularidades próprias de cada uma das entidades, pública ou privada. Identificar e reconhecer as diferenças entre as entidades permitem aprimoramentos relevantes para melhorar os sistemas já existentes, assim como avanços na elaboração e divulgação dos documentos contábeis como fonte para gerar informações governamentais. Esses aprimoramentos começam a despontar como realidade, em especial para as entidades públicas.

Para tanto, é preciso alguns discernimentos para pavimentar esses aprimoramentos no setor público e permitir o uso dessas inovações através do *PI* e da *GPDes*, como: compreender o tipo e a abrangência das informações que os gestores necessitam para a tomada de decisão; reconhecer as particularidades do setor público em relação às outras instituições; lembrar que a inovação está pautada no conceito de *PI*; e ter a contabilidade pública produzindo informações gerenciais.

Considerando que a administração pública e governos são regidos por disciplinamentos próprios e normas específicas, é preciso que os mecanismos produzam e disponibilizem informações de boa qualidade em consonância com essa realidade, o que pode ser obtido com a metodologia do *GPDes*. Assim, as informações gerenciais podem ser ampliadas e disponibilizadas para os governantes.

Essas inovações, que concebem o conceito de *PI* e a *metodologia GPDes*, estão sustentadas “na” e “sob” a contabilidade pública. Embora possua normas, procedimentos e disciplinamentos próprios, não está desassociada ou afastada do cumprimento às normas e procedimentos que regem a contabilidade, inclusive acerca das teorias contábeis, bem como de demais normativos que regem o setor público.

Sendo possível escolher a teoria contábil²⁷, é preciso que a entidade escolha a teoria contábil que melhor se adequa à sua realidade, bem como permita uma melhor evidenciação e transparência dos registros contábeis e de suas atividades.

emissão de normas pela entidade reguladora brasileira, visando centralizar e uniformizar seu processo de produção, considerando a convergência da Contabilidade Brasileira aos padrões internacionais.

²⁷ A teoria contábil, mesmo se for utilizada em razão de normativos, é preciso que seja a mais adequada para a entidade. Se não for a mais adequada, os normativos também podem evoluir e receber novos disciplinamentos.

Nesses aprimoramentos, faz-se oportuno extrair dois aspectos importantes destacados por Lucio e Dantas (2018). O primeiro aspecto se refere aos relacionamentos existentes entre cada uma das entidades e seus usuários, pois enquanto na entidade privada a relação é representada pela troca de um bem ou serviço, na entidade pública essa relação de troca não faz parte do relacionamento das suas atividades. Entre outras atividades, a razão da entidade pública é implementar ações estratégicas, programas e políticas públicas.

O segundo aspecto diz respeito aos objetivos dos ativos nas atividades realizadas por cada uma das entidades, pois enquanto as entidades privadas utilizam os seus ativos para gerar receitas, obter lucro e remunerar os seus provedores de recursos, as entidades públicas utilizam seus ativos para dar suporte à sua capacidade operacional para prestar os serviços e as atividades que lhes são afetas.

Depreende-se, então, ser importante que haja inovações na contabilidade para o setor público e na geração de informações para a decisão dos governantes, em que a contabilidade pública produz não apenas informações financeiras, estanques, mas também informações gerenciais, dinâmicas.

De igual modo, se revestem de mesma roupagem, a base geradora de informações governamentais e seus demonstrativos contábeis, que precisam ser consistentes e fidedignos. Esse caminho é promissor para se obter a correta aplicação dos conceitos de *PI* e da *GPDes*, permitindo melhor qualificação das informações a serem geradas para a tomada de decisão.

Feitos esses registros, os conceitos que fundamentam as teorias contábeis do direito de propriedade permitem evidenciar o que faz o BPU, de 2015, provocar a percepção de se assemelhar ao de uma entidade privada. A percepção se deve à teoria contábil utilizada e não às características comuns com as entidades privadas.

5.2 CONVERGÊNCIA ÀS NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE

As entidades públicas que aplicaram a Convergência às normas internacionais de Contabilidade observaram haver várias contribuições e benefícios. Como as influências e interferências motivadas por interesses políticos nas ações estratégicas, programas e políticas públicas, durante a gestão e na busca pela manutenção na vida política por ocasião de novas eleições, foram reduzidas e dificultadas.

Segundo Amaral (2013, p. 186)²⁸ foram identificadas sete evidências dos efeitos dos ciclos políticos no período eleitoral e confrontados com os procedimentos exigidos pelos novos normativos. Como resultado, foram atribuídas interferências positivas na mitigação dos efeitos dos ciclos políticos.

Em relação ao *gasto público*, o controle contábil permite avaliar e comparar se os valores executados estão de acordo com os valores orçados. Cada programa de governo poderá ser dimensionado e mensurado.

Quanto a elevação das *despesas de capital com ativos de infraestrutura*, os efeitos podem ser mitigados com a exigência da caracterização desses bens como ativos, evidenciando-os, bem como o novo sistema de custos permite que os valores investidos sejam conhecidos. Isso fará que os eleitores, os cidadãos e demais usuários das informações saibam os valores que foram investidos em infraestrutura, pois estarão incorporados aos novos balanços públicos (AMARAL, 2013, p. 186).

Pode-se ter *menor saldo em dívida ativa* com os novos registros. Pautados na tempestividade, diminuem as ações movidas a interesses que divergem da integridade do patrimônio público, bem como promovem informações mais fidedignas com relação aos créditos a receber.

Quanto à *renúncia de receitas tributárias*, realizar o registro contábil tempestivo e imparcial fará com que o viés político sobre a ação seja coibido. A ótica patrimonial contribuirá para evidenciar possíveis manipulações eleitorais nas receitas tributárias.

Ainda, as *transferências de recursos passam a ser mais transparentes*, identificando como e para quem os recursos são destinados. Isso possibilitará o exercício da corresponsabilidade fiscal para evitar o uso político dos convênios para atender interesses partidários. Apenas as transações cujo fato gerador já tenha acontecido passarão a ser registradas. Assim, efeitos relacionados aos restos a pagar não processados serão inibidos, evidenciando as ações efetivamente implementadas.

Como últimos efeitos positivos, as *manipulações de dados contábeis* e a *omissão de informações incentivadas por motivos eleitorais* poderão ser mitigadas.

²⁸ Destaca-se o trabalho realizado por Amaral em 2013. Buscou relacionar a contribuição sobre os efeitos dos ciclos políticos no Brasil. Os efeitos foram pesquisados em literaturas existentes e relacionados com os novos normativos *da International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)*, Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) e Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP).

As informações estarão transparentes e claras, tempestivas e próximas da boa prática também no âmbito da Administração Pública brasileira. É evidente que os ciclos políticos no Brasil impactam o governo. Contudo, o enfoque patrimonial e a adoção do regime de competência, devem reduzir possíveis manipulações de ações estratégicas, programas e políticas públicas para uso como instrumento eleitoral.

Portanto, a interferência na contabilidade pública brasileira decorrente do processo de Convergência aos padrões internacionais foi positiva e trouxe várias contribuições. A evolução dos impactos pode ser acompanhada através de pesquisa empírica (AMARAL, 2013, p. 187). Citadas anteriormente, o Quadro 02, seguinte, resume essas contribuições positivas.

Quadro 08 - Contribuições Positivas – Convergência às Normas Internacionais - Setor Público

| CICLOS POLÍTICOS | CONTRIBUIÇÕES | NORMAS | PROCEDIMENTOS EXIGIDOS | IMPACTOS ESPERADOS |
|--|---|--|---|--|
| EFEITOS DOS CICLOS POLÍTICOS - EVIDÊNCIAS NO PERÍODO ELEITORAL | Aumento do gasto público | IPSAS 24 NBC T 16.3 MBC T 16.11 MCASP | Controle contábil sobre o planejamento e orçamento; Controle sobre a destinação de recursos. | Expectativa de execução e avaliação do que foi orçado conforme os instrumentos de planejamento; Retrato do aumento do gasto. |
| | Elevação das despesas de capital –infraestrutura | IPSAS 17 NBCT 16.10 NBC T 16.11 MCASP | Foco patrimonial; Avaliação e mensuração de ativos; Registro dos bens de uso comum | O ativo passa a ser evidenciado; Inibição do processo de manipulação sobre a existência de obra de mesma natureza; Transparência sobre os valores investidos. |
| | Menor saldo em Dívida Ativa | NBCT 16.5 | Registro por competência, a partir do fato gerador. | Registro tempestivo, possibilitando maior controle dos valores a receber. |
| | Renúncia de Receitas Tributárias | NBCT 16.5 | Registro por competência, a partir do fato gerador; Imparcialidade do registro contábil. | Inibir o agente político a agir com viés eleitoral tendo vista a necessidade de registro da receita tributária respeitando a competência, tempestividade e imparcialidade. |
| | Aumento de transferência de recursos entre os governos | IPSAS 23 MCASP | Exigências para as receitas sem contraprestações para fins de demonstrações contábeis; Classificação orçamentaria por fonte destinação de recursos. | Difícil inibir o processo, no entanto pode deixar as transferência mais transparentes, mostrando como o recurso foi direcionado. |
| | Maior inscrição em Restos a Pagar não processados | IPSAS 19 NBCT 16.5 | Registro pela competência; Os ativos e passivos contingentes não devem ser registrados. | Passam a ser apropriadas no passivo da entidade apenas aquelas despesas cujo fato gerador já correu |
| | Manipulação de dados contábeis, omissão de informações. | IPSAS 1 IPSAS 3 NBC T 16.5 | Enfoque patrimonial; Melhor qualidade das demonstrações contábeis; Integralidade do registro da informação. | Demonstrações contábeis com melhor qualidade permitem informações mais claras e tempestivas; com a integralidade dos registros, inibe-se a omissão de informações. |

Fonte: Elaborado pelo autor (Adaptado de AMARAL, Guilherme).

5.3 RELAÇÃO ENTRE CONTABILIDADE PÚBLICA E PRIVADA NO PROCESSO DE CONVERGÊNCIA

A partir das últimas décadas, as contabilidades pública e privada iniciaram a Convergência às normas internacionais de Contabilidade. Seja no setor público ou no setor privado, a contabilidade objetiva, entre outras finalidades, registrar, controlar, avaliar e demonstrar os fatos que afetam o patrimônio da entidade. Portanto, fornece informações sobre a composição e variações do patrimônio e o resultado econômico e financeiro da gestão da riqueza patrimonial e dos seus ativos (ABE, 2007).

Não obstante o tempo transcorrido, faz-se necessário intensificar esforços de contadores e gestores públicos para a implantação efetiva na área pública²⁹.

As informações relativas aos resultados apurados precisam estar o mais próximo possível da realidade, se atuais, e se futuros, aos projetados. O aprimoramento das informações financeiras e não financeiras é essencial para permitir, quando utilizadas, melhores resultados. Por isso, as normas, princípios, procedimentos e teorias contábeis precisam estar adequados para gerar informações consistentes e fidedignas tanto nas atividades públicas quanto privadas.

As entidades privadas utilizam seus ativos para gerar receitas, pagar seus compromissos e esperam que os resultados financeiros e econômicos atinjam seu objetivo que é o lucro para, então, remunerar aqueles que as proveram de recursos. Provedores de recursos esperam retribuições.

As entidades públicas, no entanto, têm por objetivo principal prestar serviços à sociedade, em vez de obter lucros nas suas atividades e gerar retorno financeiro para os investidores (res CFC 23.09.2016, p. 4). As entidades do setor público utilizam seus ativos para dar capacidade operacional e potencial às suas atividades públicas (União, Estados, Distrito Federal e Municípios, por exemplo) e por objetivo prestar serviços que lhe são afetos e que estão sob suas responsabilidades. Portanto, os ativos não são para gerar receitas e retribuir ou remunerar aqueles que as proveram de recursos financeiros. Os recursos financeiros provêm do pagamento de impostos e outras obrigações legais, que são obrigatórios e não facultativos, e para os quais os contribuintes não esperam ser remunerados em contrapartida aos pagamentos.

²⁹ Origem das normas: *International Public Sector Accounting Standards (Ipsas)*, Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCs TSP) e Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP).

As entidades públicas e privadas, para cumprir dispositivo legal, geralmente são obrigadas a divulgar informações acerca de suas atividades em demonstrativos contábeis e em outros conforme normatização. Algumas entidades, compromissadas com a transparência e atenção aos usuários de suas informações, as disponibilizam com alcance acima da sua obrigação legal. Porém, outras entidades, ao contrário, sequer atendem plenamente aos dispositivos que as recomendam.

Para as entidades públicas, os RCPGs disponibilizam informações sobre suas situações patrimonial, de desempenho e dos fluxos de caixa (res CFC 23.09.2016, p. 4). Entre outras finalidades, as informações contábeis auxiliam na avaliação das ações estratégicas, programas e políticas públicas, subsidiam processos e é fundamental na tomada de decisão pelos governantes, bem como são utilizadas para a prestação de contas e responsabilização (*accountability*). Ainda, geralmente, a governança no setor público envolve a prestação de contas do Poder Executivo para com o Poder Legislativo (res CFC 23.09.2016, p. 5).

Vários são os atores e usuários que utilizam e dependem dessas informações, internamente pela própria entidade pública e, externamente, por outras entidades públicas e do setor privado, nacionais e estrangeiras.

Usualmente, as informações disponibilizadas são amplas. Permitem avaliar se a entidade pública prestou seus serviços à sociedade de maneira eficiente e eficaz, se evidenciou os recursos disponíveis para gastos futuros e, se houver, se as restrições ou condições para suas utilizações foram registradas e, ainda, se comunicou mudanças na carga tributária a ser cobrada no exercício atual e futuro. As informações precisam ser divulgadas de forma transparente, sejam atuais e futuras. Especial atenção deve ser dedicada àquelas que podem comprometer a arrecadação.

Por fim, enquanto no setor privado, os ativos estão relacionados com suas capacidades de gerar fluxo de caixa, resultado financeiro e econômico e o lucro por objetivo, no setor público os ativos não são utilizados para gerar receitas, mas sim para dar capacidade operacional para a entidade pública realizar os serviços sob sua responsabilidade. O governo mantém alguns ativos, como aqueles considerados especializados, como os de infraestrutura e os militares (res CFC 23.09.2016, p. 7).

Os contribuintes, pessoa física ou jurídica, pública ou privada, realizam o pagamento de impostos e contribuições. Parte dos serviços prestados pelo governo e de outras entidades públicas são financiados com o provimento desses recursos. A

Contabilidade Pública disponibiliza demonstrativos e relatórios contábeis com informações sobre serviços, ações e atividades prestados pelo governo, que são do interesse de vários atores. Assim, os cidadãos e as cidadãs são os usuários primários dos RCPGs. Esses Relatórios também são utilizados para a prestação de contas e responsabilização (*accountability*) junto a órgãos de fiscalização e controladoria.

O gestor governamental precisa dar atenção especial para a elaboração e o conteúdo desses relatórios. Pois precisa receber informações úteis, consistentes e fidedignas para auxiliar e fundamentar sua tomada de decisão.

A entidade pública disponibiliza informações que serão utilizadas por entidades internas e externas, assim como por governos e entidades internacionais, provedores e doadores de recursos. É comum que esses usuários, especialmente os externos, ao se relacionarem com o governo local para relacionamentos negociais ou outros que implicam em liberação de recursos financeiros utilizem essas informações para subsidiar e fundamentar suas decisões (res CFC 23.09.2016, p. 11). Essas informações podem evidenciar a capacidade futura de o governo, entidade pública, em cumprir ou não cumprir com os compromissos financeiros e de prestação de serviços já assumidos. Ainda, demonstrar sua falta de capacidade de recursos financeiros próprios para assumir projetos que exijam sua participação.

Portanto, um relatório contábil que contempla atributos de qualidade, transparência e atende aos dispositivos legais, permitindo melhor compreensão a seus usuários, demonstram concomitantemente acuracidade na sua elaboração, bem como gestão e governança para com os recursos geridos. Nesse sentido, é apropriado, segundo Aquino e Santana (1992), que a evidenciação esteja relacionada com a objetividade, a consistência e a essência sobre a forma.

Na objetividade, as informações, embora possa haver alguma não relacionada diretamente aos objetivos, precisam ter essa característica, pois não há relatório por tipo de usuário. Na consistência, critérios uniformes ao longo do tempo é um facilitador para o usuário acompanhar a evolução e a tendência das ações do governo. Alterações que não prejudicam a qualidade da informação precisam ser realizadas e, em alguns casos, pode até melhorar, como aqueles referentes às mudanças tributárias e em dispositivos legais. Na essência sobre a forma, as mudanças de critérios para melhorar a comparabilidade entre os resultados reportados e a correta

inferência sobre a forma são exemplos apropriados. E, portanto, uma evidenciação adequada pode permitir que essas informações estejam presentes.

O CFC (2016, p. 16-17) afirma que a evidenciação dessas informações nos RCPGs enriquece as avaliações e os resultados. Como exemplos, a sustentabilidade da prestação de serviços, o aprimoramento da prestação de contas e responsabilização (*accountability*) e o fornecimento de informação útil adicional para fins de tomada de decisão. A importância da evidenciação contábil, no setor público e no setor privado, é justificada por tornar os demonstrativos contábeis³⁰ mais inteligíveis e compreensíveis pelos usuários. A evidenciação não é meramente um sinônimo de divulgação. Para Aquino e Santana (1992) é divulgação realizada com clareza em que se compreende de imediato o que está sendo comunicado.

Logo, a consistência na aplicação dos princípios, das práticas e das teorias contábeis e demais procedimentos, seja para as informações financeiras e não financeiras prospectivas, aprimora a utilidade da comparação entre os resultados projetados e os reais, atuais. Adequada comparabilidade possibilita o aprimoramento dos serviços prestados pela entidade pública (res CFC 23.09.2016, p. 61).

Os RCPGs contemplam características qualitativas da informação, em especial a relevância, representação fidedigna, compreensibilidade, tempestividade, comparabilidade e verificabilidade. São importantes por tornar a informação útil para os usuários e dão suporte ao cumprimento dos objetivos da informação contábil (res CFC 23.09.2016, p. 61). As restrições inerentes à informação contida nos RCPGs são a materialidade, o custo benefício e o alcance do equilíbrio apropriado entre as características qualitativas. Acresce-se a esses aspectos, como forma de qualificar a informação contábil, a compreensibilidade pelos usuários.

Os referenciais teóricos enfatizam que a compreensibilidade é um dos requisitos necessários para a contabilidade pública cumprir bem sua missão. Por isso, recomenda-se o uso de uma linguagem inteligível que permita ao usuário assimilar seu conteúdo. Nesse sentido, o *disclosure* dos dados contábeis merece atenção

³⁰ Os modelos dos Demonstrativos Contábeis, conforme o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP (PARTE V), são: Balanço Orçamentário, Balanço Financeiro, Balanço Patrimonial de Demonstração das Variáveis Patrimoniais. Disponível em: https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9::::9:P9_ID_PUBLICACAO:41943. Acessado em: 14.06.2022

especial. Usar adequadamente os documentos deve permitir, como resultado, uma correta compreensão sobre as informações disponibilizadas.

Por fim, a comparação entre diversas entidades pode ser facilitada quando, ao se referirem à mesma informação contábil, a informação é organizada de maneira semelhante entre todas as entidades (res CFC 23.09.2016, p. 61).

5.4 BALANÇO PATRIMONIAL DA UNIÃO – BPU

Entre os documentos contábeis constantes do Balanço Geral da União (BGU)³¹, o Balanço Patrimonial da União (BPU) é um dos principais. Apresenta a situação e os resultados orçamentários, financeiros e patrimonial da União. Ao consolidar as ações estratégicas, programas e políticas públicas, que são as razões de ser do Estado, é possível realizar análises sob várias perspectivas na condução da coisa pública.

O BPU é fonte geradora de informações governamentais e consolida os valores referentes aos Ativos (bens e direitos), aos Passivos (deveres e obrigações) e ao Patrimônio Líquido (PL).

A forma de calcular o Patrimônio Líquido adotada no BPU apresenta a diferença entre os valores totais dos Ativos e dos Passivos. Se o valor for positivo, o valor dos bens e direitos são maiores do que o valor dos deveres e obrigações. Se for nulo, são iguais. Se for negativo, o valor dos bens e direitos são menores do que o valor dos deveres e obrigações.

Essa consolidação possibilita ao gestor uma visão ampla, geral e consolidada sobre os fatos contábeis. É elaborado conforme a Lei nº 4.320/1964, ao Decreto-Lei nº 200/1967, ao Decreto nº 93.872/1986³², a Lei nº 10.180/2001 e a Lei Complementar nº 101/2000, bem como ao Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP)³³ e ao Manual SIAFI, da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), recebendo a denominação de Demonstrações Contábeis Consolidadas da União (DCON).

O BPU consolida as informações orçamentárias, financeiras e patrimoniais dos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, do Ministério Público da União e da

³¹ O BPU contempla o Balanço Patrimonial, a Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP), o Balanço Orçamentário, o Balanço Financeiro, a Demonstração dos Fluxos de Caixa e a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL). Notas explicativas, se necessárias, acompanham esses documentos

³² Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d93872.htm#view acessado em: 13.06.2022

³³ Os modelos referentes ao Balanço Orçamentário, Balanço Financeiro e Balanço Patrimonial de Demonstração das Variáveis Patrimoniais encontram-se nesse Manual (MCASP).

Defensoria Pública da União. Abrange as entidades da administração direta e indireta de todos os Poderes que sejam integrantes do Orçamento Fiscal e da Seguridade Social. É um documento contábil importante e relevante, pois é parte integrante da Prestação de Contas do Presidente da República (PCPR), que fica disponível no sítio da internet da Controladoria-Geral da União (CGU). Por meio impresso é disponibilizada na CGU, na STN e em outras instituições públicas, com vistas a permitir aos cidadãos e cidadãs o exercício do direito de fiscalizar os recursos públicos. A íntegra dos relatórios pode ser feita através da [Prestação de Contas do Presidente da República na página da CGU](#).

5.5 PATRIMÔNIO LÍQUIDO – APURAÇÃO E RESULTADOS

O Patrimônio Líquido da União apurado no seu BPU de 2015 apresentou resultado “negativo” de R\$1,424 trilhão (“passivo a descoberto”). E nessa situação, “negativo”, permaneceu nos demais anos que o sucederam, de 2016 a 2021.

As possíveis situações e respectivas equações, em relação a apuração do patrimônio líquido, são descritas e exemplificadas a seguir.

| PATRIMÔNIO | |
|--------------------|----------------------------------|
| ATIVO (A) | PASSIVO (P) |
| Bens e Direitos | Obrigações |
| | PATRIMÔNIO LÍQUIDO (PL) |

Assim, quando o valor do Ativo (A) é maior do que o valor do Passivo (P) há uma variação positiva e, portanto, um patrimônio líquido (PL) positivo, ou seja, $A = P + PL$. Observa-se, então, que o patrimônio líquido pertence ao proprietário, dono da entidade, aos sócios e acionistas, por exemplo.

As equações patrimoniais permitem melhor exemplificar as várias possibilidades em relação ao resultado do Patrimônio Líquido. Assim, a depender dos valores atribuídos ao Ativo e ao Passivo, a situação patrimonial de uma entidade pode ter diversos valores em seu resultado.

A seguir, as possíveis equações patrimoniais que podem resultar da apuração do patrimônio líquido.

- **Ativo = Passivo + Patrimônio Líquido** – Nessa situação, a totalidade dos valores relativos aos bens e direitos da entidade é maior do que o valor total do passivo. Em sendo assim, a situação da entidade é superavitária.

| | |
|---------------------------------|---|
| Ativo (A) R\$1.000,00 | Passivo (P) R\$400,00 |
| | Patrimônio Líquido (PL) R\$600,00 |
| Total Ativo R\$1.000,00 | Total Passivo R\$1.000,00 |

Sendo assim:
A = P + PL

- **Ativo = Patrimônio Líquido (valor do Passivo = 0)** – Nessa situação, a totalidade dos valores relativos aos bens e direitos da entidade é igual ao valor do patrimônio líquido. Indica que não há obrigações (Passivo) devidas pela entidade. Esse fato geralmente ocorre na abertura da entidade, sendo o passivo igual a zero.

| | |
|-----------------------------------|---|
| Ativo (A) R\$1.000,00 | Passivo (P) R\$0,00 |
| | Patrimônio Líquido (PL) R\$1.000,00 |
| Total Ativo R\$1.000,00 | Total Passivo R\$1.000,00 |

Sendo assim:
A = P + PL

- **Ativo = Passivo (valor do PL = 0)** – Nessa situação, a totalidade dos valores relativos aos bens e direitos da entidade (Ativo) é igual ao valor total das suas obrigações (Passivo). Indica que a entidade possui patrimônio líquido igual a zero, ou seja, que não há patrimônio líquido. Nessa situação, os ativos da entidade estão totalmente financiados com recursos de terceiros. É um sinal de alerta para os gestores da entidade, uma vez que a entidade, provavelmente, está com dificuldades financeiras. Essa situação é denominada de **situação nula ou compensada**.

| | |
|-----------------------------------|---|
| Ativo (A) R\$1.000,00 | Passivo (P) R\$1.000,00 |
| | Patrimônio Líquido (PL) R\$0,00 |
| Total Ativo R\$1.000,00 | Total Passivo R\$1.000,00 |

Sendo assim:
A = P + PL

- **Ativo + Patrimônio Líquido = Passivo** – Nessa situação, a entidade se encontra em estado de **insolvência** e nem todas obrigações podem ser pagas, mesmo que a entidade venda todo o seu ativo. Assim, o ativo não é suficiente para liquidar todas as dívidas. Geralmente, para eliminar o déficit, aumenta-se o PL com o acréscimo de capital pelos seus sócios e proprietários. Esta é uma situação denominada **Passivo a Descoberto** ou “**patrimônio líquido negativo**”.

É uma situação desfavorável, negativa ou deficitária. Esta é a situação apurada no BPU de 2015 e que, embora com valores diferentes, também permaneceu até o ano de 2021.

| | |
|---|-------------------------------------|
| Ativo (A) R\$1.000,00 | Passivo (P) R\$1.200,00 |
| Patrimônio Líquido (PL) R\$200,00 | |
| Total (A) + (PL) R\$1.200,00 | Total Passivo R\$1200,00 |

Sendo assim:
A + PL = P

Essas situações expostas demonstram várias possibilidades para o resultado da apuração do valor do patrimônio líquido e que estão relacionados com a teoria contábil. Usar a teoria contábil adequada nas demonstrações contábeis, seja na entidade pública ou privada, observando as normas e a finalidade para que foi constituída a entidade são importantes para que o patrimônio líquido faça sentido.

A apuração deve contemplar conformidade aos dispositivos legais, as práticas contábeis, as *particularidades da entidade e a finalidade dos ativos*. Estando assim, a escolha adequada da teoria contábil permite uma boa base geradora de informações.

Uma base consistente e uma teoria contábil adequada são os primeiros passos para se ter um processo de mensuração apropriado, provendo informações de qualidade para a tomada de decisão dos governantes. Boas decisões podem gerar benefícios para a sociedade em ações estratégicas, programas e políticas públicas.

A União é a entidade pública para o propósito deste trabalho. Os BPUs utilizados são os de 2015 a 2021 (contemplando o “Patrimônio Líquido” para cada ano), auditados pelo TCU, e estão disponíveis no site daquele Tribunal.

Nos últimos anos que antecederam àquele de 2015 (2011 a 2014), o patrimônio líquido anual resultou em sucessivos valores “positivos”, superavitários.

Contudo, partir de 2015 e até 2021, o patrimônio líquido apresentou apurações anuais negativas.³⁴ Isto é, o BPU apresentou “passivo a descoberto”, anualmente, em todo esse período.

O fato de a STN informar que no ano de 2015 houve a contabilização de obrigações não contabilizadas em anos anteriores no valor de R\$344 bilhões (“passivo oculto”) conduz a reflexão. Não faz sentido admitir que obrigações não registradas no BPU no valor de R\$344 bilhões podem ser tratadas com menor importância, pelos impactos da não contabilização. A ausência reduz valores em BPUs anteriores e, ao fazer o ajuste no BPU de 2015, provoca acréscimo aumentando os seus valores e, se embora contabilmente ajustado, o impacto nos demonstrativos contábeis é inevitável, respectivamente, pela ausência e pelo acréscimo.

Ademais, a ausência da contabilização faz com que, havendo ou não alteração na teoria contábil e em outros normativos, produz inconsistência na fonte geradora de informações, causando desdobramentos na tomada de decisão dos governantes.

A não contabilização e os ajustes das obrigações geraram impactos nas informações que tiveram respectivos BPUs como fontes, impactando análises, avaliações e decisões. Esses fatos impactam a apuração do patrimônio líquido.

O conceito de Patrimônio Líquido adotado na Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades

³⁴ A Secretaria do Tesouro Nacional (STN) informou três fatores para esta inversão, que em 2015, totalizou R\$ 1,4 trilhão: a) o desconhecimento de crédito tributário a receber no valor de quase R\$ 1 trilhão; b) o reconhecimento de R\$ 56 bilhões de provisão de riscos fiscais referentes a ações judiciais nas quais a União figura como parte; e c) o reconhecimento de diversas obrigações (R\$344 bilhões) não registradas anteriormente no BPU. Em 2014, o patrimônio líquido foi positivo.

do Setor Público³⁵ precisa ser revisitado para certificar sobre a convergência em relação às teorias contábeis sobre o direito de propriedade nas entidades públicas.

De igual modo em relação à teoria contábil utilizada para apurar o patrimônio líquido no BPU. Pois, inicialmente, aparenta inadequada por se tratar de entidade pública e não possuir proprietário, acionista ou sócio. Nesse sentido, o uso das teorias contábeis do Proprietário e da Entidade não são adequadas na sua plenitude.

Embora a afirmação de Santana et al (2008) tenha sido feita na década de 2.000, pode-se dizer que ainda está presente nos dias atuais, pois ainda há escassez de pesquisas nesta área sobre o Patrimônio Líquido, não obstante o elevado grau de importância para o desenvolvimento da contabilidade. O patrimônio líquido ainda é pouco estudado e suas teorias não estão sendo consideradas relevantes para o desenvolvimento da contabilidade (Santana et al, 2008) e, acresce, sob os aspectos conceituais que afetam as informações geradas, prejudicando uma boa evidenciação sobre os demonstrativos contábeis elaborados.

Segundo Aquino e Santana (1992) “se a evidenciação é um dos objetivos da contabilidade, nós contadores somos seguramente os seus repórteres especializados”. Para Eliseu Martins e Sérgio de Iudícibus (AQUINO e SANTANA, 1992, p. 25):

“(...) nós somos os repórteres de como e quão bem as entidades utilizaram seus recursos na geração de produtos e serviços para as sociedades. Somos um dos sustentáculos da democracia econômica, pois informamos a sociedade sobre o resultado da utilização dos recursos que as pessoas conferiram às entidades e aos seus administradores para serem geridos. É importante notar que, se por um lado a Contabilidade é um instrumento de gestão para os administradores, também é, perante a sociedade, um elemento de julgamento dos administradores com relação aos recursos conferidos às entidades de qualquer natureza e fim.”

Nessa linha, é importante que a contabilidade siga um pouco além das ações convencionais e não se limite a produzir e evidenciar informações exclusivamente de natureza financeira. E que, ao atender os atores e usuários que tem interesse direto ou indireto na situação econômico-financeiro, também atenda a sociedade e os seus

³⁵ A Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público (Estrutura Conceitual) estabelece os conceitos que devem ser aplicados no desenvolvimento das demais Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCs TSP).

cidadãos e cidadãs dando transparência sobre as gestões realizadas. Dessa forma, os resultados das ações estratégicas, programas e políticas públicas podem estar no cotidiano de todos na sociedade para que, mesmo que minimamente, a sociedade possa avaliar a gestão de seus governantes.

Em sendo assim, saber o que está afetando e impactando, ou poderá vir a afetar e impactar a sociedade e os seus cidadãos é o que se pode esperar dos governantes. É importante a sociedade saber sobre a continuidade ou descontinuidade dos governantes da entidade pública, bem como os impactos que afetarão a sua sociedade (AQUINO e SANTANA, 1992, p. 16). Para tanto, é necessário ter uma boa evidenciação.

É importante que a escolha da teoria contábil seja adequada para apurar o patrimônio da entidade pública. Em não sendo, certamente irá interferir na elaboração e evidenciação dos demonstrativos contábeis. Se não retratar a realidade e não for compatível com a finalidade e os objetivos da entidade pública, as informações governamentais geradas podem comprometer o entendimento dos demonstrativos contábeis pelos governantes e impactar suas decisões.

A pesquisa documental nos BPU's de 2015 a 2021 é válida, pois esses documentos foram auditados pelo TCU. Esse período é importante, pois permite compreender a base de dados utilizada naquele primeiro ano e nos que o sucederam.

É importante compreender o passado e entender o presente, bem como vislumbrar tendências futuras. Aprimoramentos, evoluções e inovações que tragam vantagens e melhorias nas informações governamentais geradas para a tomada de decisão são necessários e úteis. Segundo Raupp e Beuren (2004), esse é um dos méritos da pesquisa documental em estudos que envolvam temas contábeis.

O ponto de vista sobre as informações contábeis também pode mudar conforme o tempo, em especial quando está de acordo com a atmosfera que a envolve e relacionadas para com as teorias contábeis. Sob essa ótica, ao mesmo tempo em que a Teoria da Entidade estava presente nas terras inglesas para ser utilizada na prestação de contas (século XVI), a noção inicial de uma Teoria da Propriedade se fazia presente na Itália sob o sistema de partidas dobradas (ABE, 2007).

5.6 CONTABILIDADE PÚBLICA – APRIMORAMENTOS

É preciso reconhecer as particularidades das entidades públicas em relação às entidades privadas. As ações e gestões no setor público em muito diferem das adotadas no setor privado. A começar pela finalidade que são dadas a seus ativos. Diferentemente das entidades privadas, as entidades públicas destinam seus ativos para proporcionar capacidade operacional e permitir a realização de atividades sob suas responsabilidades. Contudo, a contabilidade pública também passa por aprimoramentos, evoluções e inovações que podem propiciar melhorias na condução da coisa pública, subsidiando os governantes nas suas tomadas de decisões e na condução das suas gestões e governanças (LUCIO e DANTAS, 2018).

Pesquisas realizadas por Lucio e Dantas (2018) trazem importantes aprimoramentos para a Contabilidade Pública. Entre outros, a possibilidade de a contabilidade pública produzir, além das atuais informações financeiras, também informações gerenciais.

Atualmente, a contabilidade pública³⁶ disponibiliza informações financeiras, são estanques e pouco permitem a adoção de ações proativas. Assim, as informações da contabilidade pública no período de 2015 a 2021 são financeiras e não gerenciais.

A contabilidade pública, ao produzir informações gerenciais³⁷, qualifica melhor a base geradora de informações governamentais que, por conseguinte, seus benefícios podem ser ampliados através do uso da *metodologia* GPDes, possibilitando ações proativas pelos gestores. As informações produzidas e a metodologia utilizada seguem parâmetros que regem a administração pública e seus governos.

Contudo, para obter os benefícios desses aprimoramentos, é essencial que as fontes para gerar informações governamentais estejam de acordo com as particularidades da entidade pública, bem como sejam consistentes e fidedignas. Certamente, a ausência desses requisitos pode anular os benefícios.

Segundo Lucio e Dantas (2018) as inovações são importantes. Aplicar o conceito de *PI (Public Intelligence)* possibilita a contabilidade pública ser tratada sob a ótica da Contabilidade Gerencial, produzindo informações gerenciais. Utilizar a

³⁶ Geralmente, as informações financeiras servem aos usuários internos e externos e a gerencial, por ser específica e destinada às atividades de gestão e governança, aos internos, em especial gestores.

³⁷ Permitem melhor qualificação na decisão e no aperfeiçoamento do controle e da avaliação normatizados pela Lei 4.320/1964.

metodologia GPDes vai possibilitar ampliar e distribuir as informações gerenciais, gerando informações governamentais de boa qualidade para a tomada de decisão.

A contabilidade gerencial é o primeiro artefato a ser incorporado no Sistema de Governança Aplicado a Custos. O processo é simplificado. São estabelecidos uma única medida (nível de serviços comparado) e um único conceito (Custos). As informações utilizadas são as mesmas que a entidade pública encaminha para os respectivos Tribunais de Contas a que estiver vinculado e, assim, são consistentes, fidedignas e confiáveis. Ademais, também são compreensíveis³⁸ e comparáveis. O GPDes disponibiliza dois sistemas de informações estratégicas³⁹ em tempo real aos gestores e órgãos de controle⁴⁰: o Sistema de Informação de Gestão de Custos Aplicados ao Setor Público – SICGESP e o Repositório de Relatórios de Custos Aplicados ao Setor Público – RECASP. Portanto, as informações são provenientes da contabilidade da própria Entidade e são consolidadas e armazenadas.

O SICGESP concebe os “custos” como único conceito e o “nível de serviços comparado” como única medida de desempenho. Mensalmente, na forma de relatórios, essas duas informações são disponibilizadas, possibilitando ao gestor acompanhar os custos realizados e o desempenho dos serviços, com tempo para adotar as providências cabíveis para ter um melhor planejamento e execução, entre outras atividades inerentes ao setor público, nas ações estratégicas, programas e políticas públicas. Permite, ainda, ser abrangente ao conhecer a transversalidade das informações de custos de cada entidade (federal, estadual e municipal), integrando as informações. Com sua implantação é cumprida a determinação legal⁴¹ que obriga o setor público, em todos os níveis, a manter um sistema de gestão de custos.

³⁸ Lei 12.527/2011 (Lei de Acesso à Informação – LAI), Artigo 5º, que estabelece o dever de o Estado oferecer à sociedade o direito de acesso à informação, que será franqueada, mediante procedimentos objetivos e ágeis, de forma transparente, clara e em linguagem de fácil compreensão.

³⁹ Em síntese, o modelo teórico-metodológico proposto está materializado no Sistema que, por sua vez, circunscreve-se a instrumentos tecnológicos, SICGESP e RECASP, propriedades intelectuais registradas em nome da Universidade de Brasília. Esse é o resultado de pesquisas e experiências realizadas na última década com base no novo Regime Jurídico de Ciência, Tecnologia e Inovação, Lei N. 13.243, de 11 de janeiro de 2016 (BRASIL, 2016). O artefato está licenciado pelo NIT (Núcleo de Inovação Tecnológica) da Universidade de Brasília.

⁴⁰ Esses dois sistemas foram criados, após pesquisas desenvolvidas pela Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas Públicas da Universidade de Brasília-UnB, para possibilitar a gestão e a governança necessárias à execução das políticas públicas.

⁴¹ Lei Complementar 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF), Artigo 50, VI, § 3º Determina a implementação de um sistema de gestão de custos para os entes públicos.

O RECASP é um repositório de relatórios que também gera informações para subsidiar trabalhos afetos aos serviços de *compliance*, auditoria e fiscalização. Possibilita os Órgãos de Controle e o Ministério Público utilizar o sistema para realizar suas atividades, inclusive na definição de escopos. As informações são consistentes e fidedignas, pois são geradas de dados reais, dos custos efetivamente realizados.

Portanto, a base desse sistema para gerar informações governamentais é consistente e fidedigna. Suas informações são geradas mensalmente a partir dos custos efetivamente realizados. Assim, mês a mês o governante terá informações reais sobre os custos efetivamente ocorridos no mês imediatamente anterior e poderá, a partir do próximo mês, planejar e executar ações para melhor conduzir sua gestão e governança.

Segundo Lucio e Dantas (2018), a aplicação da metodologia GPDes permite o equilíbrio dos tempos do Estado, que está dividido em quadriênio (período das eleições) e perenidade (burocracia existente em suas respectivas instituições), tempos que precisam estar integrados e harmônicos.

O sistema está preparado para ser um bom condutor para subsidiar a tomada de decisão dos governantes, pois suas informações governamentais são geradas a partir de bases consistentes e fidedignas, sendo as mesmas informações que são encaminhadas para os tribunais de contas e órgãos de controle e que, sendo disponibilizadas mensalmente, permitem aos governantes adotarem ações proativas.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Enquanto as atenções se voltam para a tomada de decisão dos governantes, menor atenção é dada para a qualidade da base geradora de informações governamentais que as fundamentam e que, certamente, as precedem. Para tomar boas decisões, as informações precisam estar corretas e compreensíveis nos demonstrativos contábeis para melhor qualificar as decisões dos governantes. Para tanto, a base geradora de informações deve retratar a real situação da entidade.

A contabilidade pública é uma das principais bases geradoras de informações governamentais. Os demonstrativos contábeis precisam ser consistentes e fidedignos. As ausências desses requisitos impactam as informações geradas, provocando desdobramentos nos entendimentos e nas decisões. A não contabilização de ativos reduz o valor real dos bens e direitos da entidade e a não contabilização de

passivos reduz o valor real das suas obrigações. Esses fatos distorcem a real situação da entidade, provocando entendimento enviesados.

As constatações no BPU de 2015 são exemplos que aproximam esses fatos e, ao tempo em que os elucidam, remetem a reflexões.

A primeira reflexão se refere à necessidade de cumprir plenamente as normas contábeis. A não contabilização de R\$344 bilhões em obrigações (passivos) anteriores ao BPU de 2015 é fato concreto, que provoca impactos ao ser ajustado: amplia os valores das obrigações no exercício em que realizado o ajuste, oriundos de exercícios anteriores, e não reverte os impactos já provocados nos exercícios anteriores. A segunda reflexão se refere à apuração de “patrimônio líquido” que resultou em valor negativo⁴² de R\$1,424 trilhão. E, como última reflexão, se refere ao fato de o BPU se assemelhar ao de uma entidade privada. É razoável admitir que esses fatos afetam o entendimento das demonstrações contábeis pelos governantes, pois não refletem plenamente a realidade da entidade.

A percepção de entidade privada no BPU de 2015 está associada à teoria contábil utilizada e não às possíveis características idênticas entre as entidades públicas e as privadas. As das entidades públicas mais se distanciam do que aproximam às das entidades privadas. A finalidade dos ativos é uma das principais.

Nas entidades públicas os ativos são usados para propiciar capacidade operacional e potencial às suas atividades. Não são para gerar receitas e remunerar provedores de recursos. Geralmente, os provedores são contribuintes que pagam compulsoriamente seus impostos e não esperam por remuneração. Nas entidades privadas, os ativos são usados para gerar receitas e remunerar provedores de recursos que, em sua maioria, são sócios, bancos e financeiras. Cada uma das teorias contábeis, conforme seus conceitos, pode melhor se adequar a um tipo de entidade.

A teoria do proprietário não se aplica às entidades públicas, uma vez que a entidade pública não tem proprietário ou dono. Segundo Kam (1986), nessa teoria a entidade pertence aos proprietários.

Na teoria da entidade, uma das principais características é a entidade ter vida própria e distinta das demais pessoas que a compõem, sejam proprietários, sócios e acionistas (KAM, 1986). Na entidade pública essa situação não está presente.

⁴² Patrimônio líquido negativo - valor das obrigações que ultrapassa o valor dos bens e direitos.

A Teoria do Fundo é a que contempla a maioria das características da entidade pública, a começar pela finalidade dos ativos. Para Abe (2007) é um grupo de ativos e um conjunto de atividades ou funções para as quais os ativos são utilizados, sendo uma extensão da Teoria da Entidade.

A Teoria do Fundo tem encontrado maior utilidade em instituições governamentais (HENDRIKSEN e VAN BREDA, 2007). Pela similaridade no uso dos ativos e finalidade das suas atividades, para Santana et al (2008), a teoria do fundo também pode ser considerada como a mais adequada para a evidenciação do patrimônio das organizações não governamentais e sem fins lucrativos.

Portanto, o entendimento das demonstrações contábeis pelos governantes pode ser afetado pelos desdobramentos da escolha da teoria contábil associada à respectiva base geradora de informações governamentais, decorrentes de:

1. Informações geradas de base não consistente e não fidedigna, provocando inexatidões nas informações (R\$344 bilhões em obrigações não contabilizadas em exercício anteriores, BPU de 2015, é fato concreto);
2. Informações financeiras e estancos atualmente geradas pela contabilidade pública, não permitindo ações proativas ou corretivas para as decisões adotadas pelos governantes; e.
3. Retorno das informações financeiras ocorrem com grande descompasso temporal em relação ao evento a que se refere, sendo mais útil como registro histórico do evento ocorrido do que como informação profícua para os governantes;
4. Uso da teoria contábil do proprietário nos demonstrativos contábeis (BPU), de igual modo em caso de se utilizar a teoria da entidade, ofusca a real situação da entidade pública e traz pouca transparência em relação às suas operações, atividades e decisões; e faz com que
5. O patrimônio líquido negativo apurado de 2015 a 2021 (respectivamente, R\$1,424 trilhões e R\$5,166 trilhões) fragilize a própria informação, pois divulga a atores e usuários uma “**insolvência**” da União que não é própria das entidades públicas, mas sim das entidades privadas.

A partir de demonstrações empíricas é possível depreender que há uma contradição estruturante entre o modelo de tomada de decisão por parte dos governantes e a qualidade da fonte geradora de informações governamentais que as fundamentam e que, usualmente, são alicerce para a boa tomada de decisão.

Portanto, a Teoria dos Fundos é a mais adequada para detalhar os recursos recebidos e suas respectivas aplicações nas entidades públicas (HENDRIKSEN e VAN BREDA, 2007). Esta abordagem permite aperfeiçoar a evidenciação e ser um instrumento de transparência, ampliando a credibilidade junto a atores e demais usuários das informações contábeis no Brasil e nos demais países. Essa teoria é a que melhor reflete as informações necessárias e úteis para visualizar as entidades públicas.

E, em sendo aplicada, o problema existente com as personalizações do governo com o uso das teorias do proprietário e da entidade estaria possivelmente resolvido e a característica de se utilizar e ampliar ativos para manter capacidade operacional e realizar os serviços sob sua responsabilidade encontram correspondência nesta teoria, portanto maior aderência à realidade da função social do governo, bem como melhoria da qualidade da informação gerada para a tomada de decisão.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABBAGNANO, Nicola. Dicionário de Filosofia. Trad. Alfredo Bosi. São Paulo: Mestre Jou, 1970.

ABE, César Henrique Shogi. Teorias contábeis sobre o patrimônio líquido e teoria da renda-acréscimo patrimonial: um estudo interdisciplinar. Dissertação de mestrado FEA/USP, 2007.

Amaral, G. F., & Lima, D. V. (2013). A contribuição da nova Contabilidade Pública sobre os efeitos dos ciclos políticos no Brasil. *Revista de Ambiente Contábil*, 5(2), 173-189.

AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS. Statement Financial Accounting Standards nº 117. Financial Statement of Nor-for-profit organizations. **Financial Accounting Standards Board**. June, 1993.

AQUINO, Wagner; SANTANA, Antônio C. EVIDENCIAÇÃO. Caderno de Estudos nº 5. Scielo - São Paulo, julho/1992.

BACEN. Banco Central do Brasil. Comunicado nº. 14.259, de 10 de março de 2006. Comunica procedimentos para a convergência das normas de contabilidade e auditoria aplicáveis às instituições financeiras e às demais instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil com as normas internacionais promulgadas pelo International Accounting Standards Board (IASB) e pela International Federation of Accountants (IFAC). **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, 13 mar. 2006.

Barth, M.E., Landsman, W.R., & Lang, M. H. (2008). International Accounting Standards and Accounting Quality. *Journal of Accounting Research*, v. 46, n. 3, p. 467-498.

BENTO, A. (2012, Maio). Como fazer uma revisão da literatura: Considerações teóricas e práticas. *Revista JA (Associação Acadêmica da Universidade da Madeira)*, nº 65, ano VII (pp. 42-44). ISSN: 1647-8975.

BEUREN, Ilse Maria; KLANN, Roberto Carlos. Análise dos reflexos das divergências entre IFRS e US GAAP na evidenciação contábil de empresas inglesas listadas na LSE. In: CONGRESSO USP DE CONTABILIDADE, 8, São Paulo, **Anais...** São Paulo: USP, 2008.

BRADSHA W. M. T; MILLE. G. *Will harmonizing accounting standards really harmonize accounting? Evidence from non-U.S. firms adopting U.S. GAAP.* **Journal of Accounting, Auditing and Finance**. Vol. 23. pp 233-255. 2008.

BRASIL. **Lei Complementar nº 101**, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade fiscal e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2000. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 10.06.2022.

_____. Lei Federal n.º 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 23 mar. 1964.

_____. Lei Federal nº. 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 17 dez. 1976.

_____. **Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007**. Altera e revoga dispositivos da lei nº 6.404/1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2007-2010/2007/lei/l11638.htm. Acesso em: 10.06.2022.

_____. **Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009**. Conversão da Medida Provisória nº 449, de 2008. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/2009/lei-11941-27-maio-2009-588492-normaatualizada-pl.pdf>. Acesso em: 10.06.2022.

_____. **Lei nº 12.527**, de 18 de novembro de 2011. Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso TI do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal; altera a Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei nº 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei nº 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2011a. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2011-2014/2011/lei/l12527.htm. Acesso em 10.06.2022.

_____. Ministério da Fazenda. **Manual de contabilidade aplicado ao setor público**. 3. ed. Brasília, DF: Ministério da Fazenda, 2010. Disponível em: https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLICACAO:26316. Acesso em: 10.06.2022.

_____. Ministério da Fazenda. **Manual de contabilidade aplicado ao setor público**. 9. ed. Brasília, DF: Ministério da Fazenda, 2021. Disponível em: https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLICACAO:41943. Acesso em: 10.06.2022

_____. **Portaria nº 184**, de 24 de setembro 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. Brasília, DF: Ministério da Fazenda, 2008. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=24439>. Acesso em: 10.06.2022.

CARLIN, Diego de Oliveira. Considerações sobre o Processo de Convergência na Contabilidade Pública Brasileira. **Revista Eletrônica do CRCRS**, n. 8, set., 2008.

CARVALHO, V.G. *at all*, 2013. A forma como o balanço patrimonial é apresentado altera a percepção do usuário externo quanto à interpretação do conteúdo informacional? Uma investigação no contexto brasileiro e cabo-verdiano. UFSC, Florianópolis, v. 10, 21.p. 71-86. set/dez. 2013

CASTRO, Jorge A. de OLIVEIRA, Márcio G. de. **POLÍTICAS PÚBLICAS E DESENVOLVIMENTO – Avaliação de Políticas Públicas**. Coleção CEGOV Capacidade Estatal e Democracia, Ligia Mori Madeira, Organizadora. Porto Alegre, 2014.

CFC - Conselho Federal de Contabilidade. **Resolução CFC nº 1.055/2005**. Dispõe sobre a criação do CPC e dá outras providências. Disponível em: http://static.cpc.aatb.com.br/Imagens/Res_1055.pdf. Acesso em: 10.06.2022.

CFC - Conselho Federal de Contabilidade. **Manual de Pronunciamentos Internacionais de Contabilidade do Setor Público (IFAC)**, Traduzido para o português pelo Conselho Federal de Contabilidade. Brasília, DF, 2012. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/> Acesso em 10.06.2022.

CFC - Conselho Federal de Contabilidade. **NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE – NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL, DE 23 DE SETEMBRO DE 2016**. Aprova a NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL – Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público. Ata do CFC Nº 1.022. Brasília 23.09.2016. Disponível em: http://www.fazenda.mg.gov.br/governo/contadoria_geral/legislacao/tipolegis/nbctspec.pdf. Acesso em 11.06.2022

CFC - Conselho Federal de Contabilidade. **Orientações Estratégicas para a Contabilidade aplicada ao Setor Público no Brasil**, Brasília, DF, 2009. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/> Acesso em 10.06.2022.

_____. **Manual de Pronunciamentos Internacionais de Contabilidade do Setor Público (IFAC), ipsas 2010** Traduzido para o português pelo Conselho Federal de Contabilidade. Brasília, DF, 2012. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/> Acesso em 10.06.2022

_____. Resolução nº. 1.103, de 28 de setembro de 2007. Cria o comitê gestor da convergência no Brasil, e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 28 set. 2007.

_____. Resolução nº. 1.105, de 18 de outubro de 2007. Aprova "ad referendum" do plenário do CFC alterar a letra "a" do art. 4º e o título do capítulo ii; incluir a letra "d" ao art. 4º; e revogar o§ 1º do art. 5º da resolução CFC nº. 1.103/07, que dispõe sobre a criação do comitê gestor da convergência no Brasil, e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 19 out. 2007.

_____. **Contabilidade pública**: a convergência aos padrões Internacionais de contabilidade como contribuição à efetividade da gestão. In: 2º Fórum Nacional de Gestão e Contabilidade Públicas. Belo Horizonte: CFC, 2008.

_____. Resolução nº. 1.111, de 29 de novembro de 2007. Aprova o apêndice li da Resolução CFC nº. 750/93 sobre os princípios fundamentais de contabilidade. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 05 dez. 2007.

_____. **A Busca da Convergência da Contabilidade aos Padrões Internacionais**. São Paulo, 2007.

_____. *Pronunciamentos Técnicos Contábeis 2009*. Brasília: CFC. 2010. Disponível em: http://static.cpc.aatb.com.br/Imagens/pronunciamentos_tecnicos_contabeis_2009.pdf. Acessado em: 10.06.2022

_____. **RESOLUÇÃO CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE nº 1.128, de 21.11.2008**. APROVA A NBC T 16 - NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO D.O.U.: 25.11.2008

CHOI, Frederick D. S.; MEEK, Gary K. ***International accounting***. 5. ed. EUA: Prentice Hall. 2005.

CHOW, Y.C. The doctrine of proprietorship. In: *The Accounting Review*, vol XVII, p. 157- 163, April, 1942.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. (2010). *Pronunciamento Técnico CPC 41*. Disponível em: http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/432_CPC_41_Rel_Audpub.pdf. Acesso em : 10.06.2022.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. (2011). *Pronunciamentos Coordenadorias do CPC – de 07.05.2010 a 03.11.2011*. http://cpc.org.br/pdf/cpc_pronunciamentos_2011.pdf

CREPALDI, Silvio Aparecido. *Contabilidade Gerencial: Teoria e Prática*. 4. Ed. São Paulo: Atlas, 2008.

CROCKER, David. *Qualidade de vida e desenvolvimento: o enfoque normativo de Sen e Nussbaum*. *Lua Nova* [online]. 1993, n.31, pp.99-134.

DANTAS, José Marilson Martins. Um modelo de custo aplicado ao setor público sob a visão da accountability. Tese de doutorado em Ciências Contábeis. Brasília: UnB, 2013.

DE BIASI, Enio. Modernização da Contabilidade Pública. **Valor Econômico**. 3 dez. 2010.

DECRETO-LEI Nº 2.627, de 26 de setembro de 1940. Dispões sobre as sociedades por ações. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2627.htm, Acessado em 13.06.2022.

DYE, Thomas D. *Understanding Public Policy*. Englewood Cliffs, N.J.: Prentice-Hall, 1984.

EASTONE, D. *A Framework for Political Analysis*. Englewood Cliffs: Prentice Hall, 1965.

ENRIQUEZ, Maria Amélia (2010), *Trajetórias do desenvolvimento: da ilusão do crescimento ao imperativo da sustentabilidade*. Rio de Janeiro: Garamond.

FIPECAFI. Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras, FEA/USP. **Manual de Contabilidade Societária**: aplicável a todas as empresas de acordo com as normas internacionais e do CPC. São Paulo: Atlas, 2010.

FONSECA, João José Saraiva. *Metodologia da pesquisa científica*. Fortaleza: UEC, 2002. Apostila.

FRANK, André Gunder (1961), *Desenvolvimento do Subdesenvolvimento*, Rio de Janeiro: Fundo de Cultura.

FURTADO, C. [2000 (1961)]. *Desenvolvimento e Subdesenvolvimento*, em: BIELSCHOWSKY, R. (org). *Cinquenta anos de pensamento na CEPAL*. Ed. Record. SP/SP.

Galvão M. C. B.; Ricarte I. L. M. REVISÃO SISTEMÁTICA DA LITERATURA: CONCEITUAÇÃO, PRODUÇÃO E PUBLICAÇÃO. *Logeion: Filosofia da Informação*, v. 6, n. 1, p. 57-73, 15 set. 2019.

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

GOLDENBERG, Mirian. *A arte de pesquisar*. Rio de Janeiro: Record, 1997.

HAMILTON, Susana. *RELAÇÕES PÚBLICAS NO PRIMEIRO, SEGUNDO E TERCEIRO SETORES*. SEMOC – Semana de Mobilização Científica - Meio ambiente e Desenvolvimento Sustentável. Universidade Católica de Salvador, 2007.

HAMILTON, Suzana, *Relações públicas no primeiro, segundo e terceiros setores*. SEMOC - Semana de Mobilização Científica (10: 2007: Salvador, Ba).

HANSMANN, H. The role of nonprofit enterprise. *Yale law Journal*. New Haven. Connecticut. V. 15. N. 89. P. 835-901. 1980.

HEGENBERG, Leônidas. *Etapas da investigação científica*. São Paulo: EPU/EDUSP, 1976.

HENDRIKSEN, E. S.; BREDAS, M. F. van Trad. Antônio Sanvicente. Teoria da Contabilidade. São Paulo: Atlas, 1999.

HENDRIKSEN, E. S., VAN BREDAS, M. F. Teoria da contabilidade. São Paulo: Atlas, 2015.

IASB. INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD. **IFRS- Use around the world**. Disponível em: <www.ifrs.org/use+around...world/use+around+the+world.htm>. Acesso em: 15 fev. 2011.

IBRACON – INSTITUTO DOS AUDITORES INDEPENDENTES DO BRASIL. (2011). *Normas Internacionais de Relatório Financeiro (IFRS): pronunciamentos oficiais emitidos até 1º de janeiro de 2011, volumes 1 e 2*. São Paulo: Ibracon.

IFAC. INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. **International Public Sector Accounting Standards Board**. Disponível em: <http://www.ifac.org/PublicSector/>. Acesso em: 10.06.2022.

IFAC. INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. **International Public Sector Accounting Standards Board: Strategy and Operational Plan**. New York: IFAC, 2007.

IFAC. **Transition to the accrual basis of accounting: guidance for governments and government entities**, 2. ed., New York: IFAC, 2008. (Série Studies).

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (IFAC). 2011. *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements*. New York, IFAC, Vol. I, 844 p.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens; SANTOS, Ariovaldo dos. **Manual de Contabilidade Societária: aplicável a todas as sociedades de acordo com as normas internacionais e do CPC**. São Paulo: Atlas, 2010.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. Teoria da Contabilidade. 7 ed. São Paulo: Atlas, 2004.

KAM, Vernon. Accounting Theory. New York: John Wiley & Sons, 1986

KÖCHE, José Carlos. Fundamentos de metodologia científica: teoria da ciência e prática da pesquisa. 14.ed. rev. ampl. Petrópolis, RJ: Vozes, 1997.

LASSWELL, Lawell, H. D. Politics: Who Gets What, When, How. Cleveland, Meridian Books. 1936/1958.

LATOUCHE, Serge. *Pequeno tratado do decrescimento sereno* / Serge Latouche; tradução Claudia Berliner. - São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2009

LEMES, Sirlei; CARVALHO, Luiz N. G. de. Efeito da Convergência das Normas Contábeis Brasileiras para as Normas Internacionais do IASB. In: CONGRESSO USP DE CONTABILIDADE, 4, São Paulo, **Anais...** São Paulo: USP, 2004.

LINDBLOM, Charles E "Still Mudding, Not Yet Through", *Public Administration Review* 39: 517-526. 1979

LINDBLOM, Charles E. "The Science of Muddling Through", *Public Administration Review* 19: 78-88. 1959

LISBOA, Nahor Plácido. **Uma contribuição ao estudo da harmonização de normas contábeis**. 1995. 152 p. Dissertação (Mestrado em Contabilidade e Controladoria). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, 1995.

LITTLETON, A.C. *Essays on Accountancy*. Urbana: University of Illinois Press, 1961.
LOPES, K e BURIOLA, M. C. M. A EVOLUÇÃO DA CONTABILIDADE. IV Colóquio Estadual de Pesquisa Multidisciplinar – II Congresso Nacional de Pesquisa Multidisciplinar. UNIFIMES. 2019

LUCIO, M. L. e DANTAS, J. M. M. Gestão, Custos e Governança Pública - Desenvolvimento Nacional Baseado em Public Intelligence (PI). *NAU Social* 9 (17), 2018.

LUCIO, Magda. DANTAS, José M. M. Gestão, Custos e Governança Pública – Desenvolvimento Nacional Baseado em Public Intelligence (PI). **NAU Social**, v. 9, n. 17, p. 92-101, Nov. 2018/Abr. 2019.

Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP). Acesso em: <http://tesouro.fazenda.gov.br/-/mcasp>.

MAPURUNGA, Patrícia Vasconcelos Rocha. Anelise MENESES, Florencio de Maria da. PETER Glória Arrais. **O Processo de Convergência das Normas Internacionais de Contabilidade: Uma Realidade nos Setores Privado e Público Brasileiros**. Revista Controle - Vol. IX, 2011.

MARTIN, Hans-Peter e SCHUMAN, Harald (1998), *A Armadilha da Globalização. O Assalto à Democracia e ao Bem-estar Social*, Lisboa: Terramar

MARTINS, Eliseu & IUDÍCIBUS, Sergio de - Contabilidade: Uma Visão crítica e o Caminho para o Futuro - Caderno Especial do Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo. São Paulo: CRCSP, 1990.

MEEK, Gary K.; THOMAS, Wayne B. *A review of markets-based international accounting research. The International Journal of Accounting. Journal of International of Accounting Research*. Vol. 3, nº 1, pp. 21-41, 2004.

MOST. Kenneth S. **Accounting Theory**. Grid Publishing Inc. Columbus. OH. USA.. 1982.

NIYAMA, J. K. (2005). *Contabilidade Internacional*. São Paulo: Atlas.

PINTO, A. [2000 (1970)]. *Natureza e implicações da “heterogeneidade estrutural” da América Latina*, em: BIELSCHOWSKY, R. (org). *Cinquenta anos de pensamento na CEPAL*. Ed. Record. SP/SP.

POLÍTICAS PÚBLICAS E DESENVOLVIMENTO Jorge Abrahão de Castro, Márcio Gimene de Oliveira

PONTE, OLIVEIRA, Marcelle Colares; CAVALCANTE, Danival Sousa Cavalcante. Análise das práticas de divulgação do ajuste ao valor presente (AVP) pelas companhias listadas na BM&FBOVESPA. In: CONGRESSO USP DE CONTABILIDADE, 10, São Paulo, **Anais...** São Paulo: USP, 2010.

PONTE, Vera Maria Rodrigues; DE LUCA, Márcia Martins Mendes; OLIVEIRA, Marcelle Colares; AQUINO, Luiz Damázio Pereira de. Análise do grau de cumprimento das práticas de divulgação definidas pelo Pronunciamento Técnico CPC 13 no âmbito das companhias abertas. In: CONGRESSO USP DE CONTABILIDADE, 10, São Paulo, **Anais...** São Paulo: USP, 2010.

Public Sector Accounting Standards Board: Strategy and Operational Plan. New York: IFAC, 2007.

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In: BEUREN, Ilse Maria (Org.). *Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática*. São Paulo: Atlas, 2004.

REIS, José (1994), “O desenvolvimento local é possível? ” In M. B. Moreira (org.), *O desenvolvimento local é possível?* Lisboa: Sociedade Portuguesa de Estudos Rurais (SPER), pp. 3-16.

ROCHA, Derilda Furlan Justi. **Harmonização Internacional das práticas contábeis** – uma necessidade do mundo globalizado. Monografia (Graduação em Contabilidade) – Departamento de Contabilidade da Faculdade de Estudos Sociais do Espírito Santo, Cariacácia, 2006.

SALOMOM, Décio Vieira; COMO FAZER UMA MONOGRAFIA. 13ª ed, Editora Martins Fontes – WMF, 2014

SAMPIERI, Roberto Hernández; COLLADO, Carlos Fernández; LUCIO, Pilar Baptista. **Metodologia de pesquisa**. 3. ed. São Paulo: McGraw-Hill, 2006.

SANTANA, Gislaine Aparecida da Silva; PAULA, Cleberson Luiz Santos de; OLIVEIRA, Gideão José Pinto; COLAUTO, Romualdo Douglas. Teoria da Entidade versus Teoria dos Fundos: uma análise da evidenciação das demonstrações financeiras de uma organização sem fins lucrativos. XV Congresso Brasileiro de Custos – Curitiba/PR, Brasil, 12 a 14 de novembro de 2008.

SANTOS, Luis Paulo Guimarães dos; LIMA, Gerlando Augusto Sampaio Franco de; LIMA, Iran Siqueira; FREITAS, Sheizi Calheira de. Efeito da Lei 11.638/07 sobre o Conservadorismo Condicional das Empresas Listadas na BMF&BOVESPA. In: CONGRESSO USP DE CONTABILIDADE, 10, São Paulo, **Anais...** São Paulo: USP, 2010.

SÁ-SILVA, Jackson Ronie, ALMEIDA, Cristóvão Domingos de e GUINDANI, Joel Felipe. Pesquisa documental: pistas teóricas e metodológicas. *Revista Brasileira de História & Ciências Sociais*, Ano I - Número I - Julho de 2009. Disponível em: <http://www.rbhcs.com:80/index_arquivos/Artigo.Pesquisa%20documental.pdf>. Acesso em 11 de dezembro de 2020.

SCHROEDER. R. G.; CLARK. M. W; CATHEY. J. M. ***Financial accounting theory and analysis***. New Jersey: John Wiley& Sons. 8ª edição. 2005.

SCHUMPETER, J. A. [1961 (1942)]. *Capitalismo, Socialismo e Democracia*. RJ/RJ, ed. FDE. Cap. 7.

SCHUMPETER, J. A. [1978 (1911)]. *A Teoria do Desenvolvimento Econômico*. SP/SP, ed. Abril, SP/SP. Cap. 1, 2 e 4.

SILVA, C. A. T.; LIMA, D. H. S. **Formulation effect**: influência da forma de apresentação sobre o processo decisório de usuários de informações financeiras. In: Encontro da ANPAD, 31, 2007, Rio de Janeiro. *Anais ENANPAD, 2007 CD-ROM*.

SILVA, C. B. A., MADEIRA, G. J., & ASSIS, J. L. F.(2004, jan./jan.). Harmonização de Normas Contábeis: um estudo sobre as divergências entre Normas Contábeis Internacionais e seus reflexos na Contabilidade Brasileira. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, Florianópolis, v. 1, n. 1, p. 115-139.

SILVA, Lino Martins da. A normatização da contabilidade governamental: fatores críticos que impactam as informações dadas aos usuários das informações contábeis. ***Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade***. v. 1, n. 1, art. 3, p. 25-38, jan/fev., 2007.

SILVA, Antônio Carlos Ribeiro. *Metodologia da Pesquisa Aplicada à Contabilidade: Orientações de estudos, projetos, relatórios, monografias, dissertações, teses*. São Paulo: Atlas, 2003.

SILVA, Manuel Carlos e CARDOSO, António (2005), “*O local face ao global: por uma revisitação crítica dos modelos de desenvolvimento*” in M. C. Silva, A.P. Marques e R. Cabecinhas (orgs), *Desenvolvimento e assimetria socio-espaciais. Perspectivas teóricas e estudos de caso*. Braga: Núcleo de Estudos em Sociologia/Universidade d Minho e Inovação à Leitura.

SIMON, Herbert. *Comportamento Administrativo*. Rio de Janeiro: USAID.1957

SLOMSKI, Walmor. Manual de contabilidade pública: um enfoque na contabilidade municipal, de acordo com a lei de responsabilidade fiscal. São Paulo: Atlas, 2003.

SOUZA, Celina. Políticas Públicas: uma revisão da literatura. Caderno Sociologias, Porto Alegre, n. 16, p.20-45, jul./dez. 2006.

STAUBUS, George J. The residual equity point of view in accounting. **The Accounting Review**, vol. 34, p. 3-13, jan/1959.

STN. SECRETARIA DO TESOUREIRO NACIONAL. Portaria nº. 664, de 30 de novembro de 2010. Aprova as Partes II - Procedimentos Contábeis Patrimoniais, III - Procedimentos Contábeis Específicos, IV - Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, V - Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público, VI - Perguntas e Respostas e VII - Exercício Prático, da 3ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 01 dez. 2010.

SUSEP. Superintendência de Seguros Privados. Circular nº. 357, de 26 de dezembro de 2007. Dispõe sobre o processo de convergência às normas internacionais de contabilidade. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 27 dez. 2007.

SZUSTER, Flávia Rechtman, SZUSTER, Natan. O Brasil rumo à convergência internacional da contabilidade: o caso Gerdau S.A. In: ENCONTRO ANUAL DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO ENANPAD-ENANPAD, 32, **Anais...** Rio de Janeiro: ANPAD, 2008.

TORGERSON, D. Contextual orientation in policy analysis: The contribution of Harold Lasswell. *Policy Sciences*, vol. 18, issue 3, nov. 1985, pp. 241-261.

VARANDAS, Raquel. Teorias da Propriedade, Entidade e Fundos: Uma Análise da Evidenciação das Demonstrações Financeiras de Empresas Sem Fins Lucrativos. Artigo recebido em: 19.04.2012; aceito em: 31.05.2012. *R. Cont. Ufba*, Salvador-Ba, v. 6, n. 2, p. 21-38, maio-agosto 2012.

VATTER, William J. Corporate Stock Equities: Part I. In: BACKER, Morton. *Handbook of modern accounting theory*. Englewood Cliffs, NJ: Prentice-Hall, p. 361-383, 1963. WEFFORT, Elionor Farah Jreige. **O Brasil e a harmonização contábil internacional**: influências dos sistemas jurídico e educacional, da cultura e do mercado. São Paulo: Atlas, 2005.