



Universidade de Brasília – UnB

Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas

Públicas – FACE

Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais (CCA)

Programa de Pós-graduação em Ciência Contábeis (PPGCont)

MADSON EUZÉBIO FREITAS BARBOSA

**Harmonização internacional: uma abordagem da essência contábil na
apropriação de ativos imobilizados oriundos de políticas públicas**

Brasília – DF

2023

Madson Euzébio Freitas Barbosa

**Harmonização internacional: uma abordagem da essência contábil na
apropriação de ativos imobilizados oriundos de políticas públicas**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas Públicas da Universidade de Brasília, como requisito parcial à obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

Área de Concentração: Mensuração Contábil

Linha de pesquisa: Impactos da Contabilidade no Setor Público, nas Organizações e na Sociedade

Orientador: Prof. Dr. Evaldo César Cavalcante Rodrigues

Brasília – DF

2023

Professora Doutora Márcia Abrahão Moura

Reitora da Universidade de Brasília

Professor Doutor Enrique Huelva Unternbäumen

Vice-Reitor da Universidade de Brasília

Professor Doutor Lúcio Remuzat Rennó Junior

Decano de Pós-Graduação

Professor Doutor José Márcio Carvalho

**Diretor da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas
Públicas**

Professor Doutor Sérgio Ricardo Miranda Nazaré

Chefe do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais

Professor Doutor Jomar Miranda Rodrigues

Coordenador do Programa Pós-Graduação em Ciências Contábeis

Madson Euzébio Freitas Barbosa

**Harmonização internacional: uma abordagem da essência contábil na
apropriação de ativos imobilizados oriundos de políticas públicas**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas Públicas da Universidade de Brasília, como requisito parcial à obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

Área de Concentração: Mensuração Contábil

Linha de pesquisa: Impactos da Contabilidade no Setor Público, nas Organizações e na Sociedade

Orientador: Prof. Dr. Evaldo César Cavalcante Rodrigues

Banca examinadora

Prof. Dr. Evaldo César Cavalcante Rodrigues

Universidade de Brasília

Presidente da banca

Prof. Dr. Marcelo Driemeyer Wilbert

Universidade de Brasília

Membro interno

Profa. Dra. Selma Regina Martins Oliveira

Universidade Federal Fluminense

Membra externa

AGRADEDIMENTOS

Gostaria de expressar minha gratidão ao Prof. Dr. Evaldo César Cavalcante Rodrigues, meu estimado orientador, por todo o direcionamento, apoio e instrução que me ofereceu ao longo de meus estudos de mestrado. Os ensinamentos e o suporte oferecido para além das atividades de orientação de trabalho de dissertação, impactaram e seguirão tendo efeito em minha vida pessoal e profissional. Reconhecimento inegável também devo ao Prof. Dr. Marcelo Driemeyer Wilbert e a Profa. Dra. Selma Regina Martins Oliveira, cuja inestimável avaliação e incentivo influenciaram sobremaneira a forma como conduzi o estudo.

Agradeço ao corpo docente da Universidade de Brasília por me fornecer os recursos para prosseguir com os estudos de pós-graduação da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas Públicas, em especial ao professor Dr. João Abreu de Faria Bilhim, pela inspiração animadora com que descortina horizontes e a Profa. Dra. Clarissa Melo Lima, pela cordialidade, disposição e companheirismo ao longo da jornada.

Sou grato aos amigos e colegas com os quais estabeleci laços ao longo da jornada, são todos apreciados pelos momentos divertidos que passamos trabalhando e aprendendo juntos. Por fim, agradeço à minha esposa, Ingrid Laís Vieira, e minha filha, Laura Vieira Barbosa, que estiveram ao meu lado, emocional e intelectualmente enquanto trabalhava em meu curso.

RESUMO

A compatibilização das normas e das práticas contábeis representa um desafio em busca de garantir o refinamento do referencial ofertado principalmente aos formuladores de políticas públicas, aos gestores, aos legisladores e, em especial, aos usuários dos bens e serviços disponibilizados pelo estado, o que desperta especial interesse no meio acadêmico e profissional na qual a categoria se insere. Neste trabalho, buscou-se examinar as ligações entre características orçamentárias de políticas públicas de representatividade nacional, tanto em volume de recursos quanto em disposição geográfica e organizacional, com a comparabilidade das práticas contábeis no âmbito das disposições normatizadas e empregadas internacionalmente, no que se refere ao reconhecimento, mensuração e evidenciação de ativos imobilizados. Para tal propósito, foram rememoradas as compreensões desenvolvidas sobre o ciclo de contabilização de ativos imobilizados, após o que, foi identificada uma política pública do governo central que coadunasse as características pretendidas, e então, foi estabelecido o nível de agregação das práticas em 7 países selecionados, cujos procedimentos de mensuração do grupo patrimonial de interesse absorveram as capacidades disponibilizadas pela normatização, com auxílio do índice I de comparabilidade. As evidências foram observadas em referência à teoria contábil e sob a perspectiva da teoria institucional. Foram ainda realizados testes não paramétricos de correlação, cujas respostas alcançadas permitiram asseverar que as escolhas contábeis geram impactos nas soluções oferecidas por políticas públicas, que o tratamento contábil dos produtos da ação estatal reflete na comparabilidade internacional e que, elementos como estoque de dívida pública e resultado fiscal do governo central estão associadas ao nível de comparabilidade. Por fim, foi observado que o contexto de implementação de mudanças dos sistemas contábeis está paulatinamente produzindo consequências favoráveis para os usuários da informação contábil do setor público, sobretudo, aos usuários dos serviços públicos.

Palavras-chave: reforma da contabilidade pública; decisão de governo; práticas contábeis.

ABSTRACT

The compatibility of norms and accounting practices represents a challenge in seeking to guarantee the refinement of the reference offered mainly to public policy makers, managers, and legislators and, in particular, to users of goods and services offered by the state, which awakens special interest in the academic and professional environment in which the category is inserted. In this work, we sought to examine the links between budgetary characteristics of nationally representative public policies, both in volume of resources and in geographical and organizational disposition, with the comparability of accounting practices within the scope of standardized and internationally used provisions, with regard to the recognition, measurement and disclosure of fixed assets. For this purpose, the understandings required about the accounting cycle of fixed assets were recalled, after which, a central government public policy was identified that matched the intended characteristics, and then, the level of aggregation of practices in 7 countries was established selected, whose procedures for measuring the equity group of interest absorbed the capabilities made available by standardization, with the aid of index I of comparability. The evidence was observed in reference to accounting theory and from the perspective of institutional theory. Independent non-parametric tests were also carried out, whose responses allowed us to assert that the accounting choices generated the solutions provided by public policies, that the generated treatment of the products of state action reflect on international comparability and that, elements such as public debt stock and result central government tax are associated with the level of comparability. Finally, it was observed that the context of implementing changes in accounting systems is gradually producing consequences for users of public sector information, above all, for users of public services.

Keywords: public accounting reform; government decision; accounting practices.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1: Principais normas sobre o tema do trabalho	46
Gráfico 1 – Proporção de grupos de natureza de despesa	59
Gráfico 2: Proporção de grupos de natureza de despesa.....	62
Gráfico 3: Evolução do índice de comparabilidade	70
Gráfico 4: Dispersão da dívida pública em função	72

LISTA DE TABELAS

Tabela 1: Características dos índices de comparabilidade	52
Tabela 2: Índice I de comparabilidade para o exercício 2008.....	68
Tabela 3: Resultados alcançados	75

LISTA DE ABREVIATURAS

BGU	Balanço Geral da União
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
GTCON	Grupo Técnico de Padronização de Pronunciamentos Contábeis
IASB	<i>International Accounting Standards Board</i>
IASC	<i>International Accounting Standards Committee</i>
IPSAS	<i>International Public Sector Accounting Standards</i>
IPSASB	<i>International Public Sector Accounting Standards Board</i>
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MCASP	Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público
NBC TSP	Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas Aplicadas ao Setor Público
NBCASP	Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público
NPM	<i>New Public Management</i>
OECD	<i>Organization for Economic Co-operation and Development</i>
RACMF	Relatório de Avaliação de Metas Fiscais
RAD	Relatório Anual da Dívida
RCPGs	Relatórios Contábeis de Propósito Geral das Entidades do Setor Público
RF	Resultado financeiro
RO	Resultado orçamentário
SERFAL	Secretaria Extraordinária de Regularização Fundiária da Amazônia Legal
SIAFI	Sistema Integrado de Administração Financeira
SciELO	<i>Scientific Electronic Library Online</i>
SPELL	<i>Scientific Periodicals Electronic Library</i>
STN	Secretaria do Tesouro Nacional
TG	Tesouro Gerencial
UGE	Unidade Gestora

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	13
1.1 Contextualização	13
1.2 Objeto de estudo.....	17
1.2.1 Problema.....	17
1.2.2 Objetivos	17
1.2.3 Justificativa e potencial contributivo.....	18
2 ESTRURAÇÃO TEÓRICA	21
2.1 Teoria da contabilidade e estrutura conceitual sobre ativos imobilizados no setor público.....	21
2.1.1 Reconhecimento dos ativos imobilizados	25
2.1.2 Mensuração dos ativos imobilizados.....	27
2.1.3 Evidenciação dos ativos imobilizados.....	31
2.2 Um pressuposto da comparabilidade internacional.....	33
2.2.1 A essência sobre a forma e os ativos no setor público	34
2.2.2 A comparabilidade das escolhas contábeis: produto da essência sobre a forma	35
2.3 A nova sociologia institucional na pesquisa em contabilidade	37
2.3.1 A Teoria Institucional	38
2.3.2 A Nova Sociologia Institucional.....	39
3 METOLOGIA E PROCEDIMENTOS	42
3.1 Hipóteses de pesquisa.....	42
3.2 Seleção da política pública e do período longitudinal de observação	44
3.3 Países que compõem a amostra.....	48
3.4 Mensuração da harmonização	50
3.5 Estatística descritiva.....	53
4 DISCUSSÃO DOS RESULTADOS	57
4.1 Obtenção e tratamento dos dados de execução orçamentária	57
4.2 Resultados da comparabilidade.....	64
4.3 Achados científicos a partir dos objetivos específicos e hipóteses	71
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	77
REFERÊNCIAS	80
APÊNDICE A – Tabulação dos Programas de Governo por Órgão Superior com proporção por grupo de despesa	88
APÊNDICE B – Tabulação dos pagamentos totais do Programa de Aceleração do Crescimento por grupo de despesas.....	92
APÊNDICE C – Tabulação dos pagamentos totais do Programa de Aceleração do Crescimento	

grupo 4 por natureza da despesa detalhada	95
APÊNDICE D – Tabulação dos dados das variáveis secundárias.....	107

1 INTRODUÇÃO

O trabalho consistiu em desenvolver e apresentar um entendimento sobre o nível de harmonização das práticas contábeis internacionais relativas à incorporação de ativos imobilizados, sob a perspectiva da teoria contábil e da normatização internacional da contabilidade aplicada ao setor público, a partir da ponderação de fatores com implicações sobre a dimensão e o alcance da consideração da essência contábil no setor público, por parte dos formuladores de políticas públicas.

1.1 Contextualização

Nas últimas décadas tem ocorrido uma mudança substancial nos sistemas de contabilidade do setor público em âmbito internacional e nacional, que em muitos casos ainda se encontra em processo de desenvolvimento. O movimento interno faz parte da adoção de práticas relacionadas à modernização da administração pública brasileira que busca, dentre outros, introduzir capacidades que viabilizem a manutenção ou o alcance do equilíbrio fiscal (Benito *et al.*, 2007), bem como tornar a atuação do ente público acessível e compreensível em termos de dimensionamento, ao buscar evidenciar os resultados da atuação do ente público a partir de informações que representem de maneira apropriada a realidade econômico-financeira do setor público.

Assim, pode-se entender que a intenção geral que impulsiona as reformas é melhorar a atuação do setor público na gestão dos recursos colocados à sua disposição para fazer frente às demandas expostas pela sociedade (Rossi *et al.*, 2016). Na tentativa de atender a esses requisitos, os relatórios financeiros públicos foram adaptados e desenvolvidos de acordo com os novos entendimentos absorvidos pela estrutura conceitual da contabilidade, em aderência aos novos princípios e metodologia de gestão pública.

A extensão e os rumos das reformas são muito variados, foram realizadas de forma heterogênea, às vezes até afetando os propósitos da informação contábil ou as bases de contabilidade utilizadas, (Mnif Sellami & Gafsi, 2019). Como consequência, pode-se dizer que cada país adaptou seu sistema de contabilidade do setor público às suas necessidades e, em que pese os esforços, ainda não alcançaram um ambiente de estímulo à harmonização entre eles.

No entanto, outra característica da contabilidade do setor público durante os últimos anos identificada como de suma importância, é o dinamismo do *International Public Sector Accounting*

Standards Board (IPSASB), um órgão normativo independente designado por e operando sob os auspícios da Federação Internacional de Contadores (IFAC) (Kidwell & Lowensohn, 2019). Seu papel pode ser definitivo na harmonização da contabilidade governamental das entidades e, por conseguinte, dos países membros. Os padrões do IPSASB são identificados como uma referência para os signatários, e neste sentido, alguns autores concordam que a contabilidade governamental deve abordá-los.

A maioria das reformas nacionais está caminhando para a introdução da contabilidade de exercício e das práticas contábeis geralmente aceitas no setor empresarial, com presença significativa de influência internacional (Aquino *et al.*, 2020). A aproximação das diferentes regulações nacionais do setor público às Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público (IPSASs) é percebida como o impulsionadora e fator relevante à harmonização da contabilidade, sendo atualmente um fator significativo no âmbito da harmonização contabilística internacional para entidades públicas, que, em que pese as dificuldades relacionadas as outras variáveis tradicionalmente consideradas, realmente funcionou como uma ferramenta útil na busca por tornar os relatórios financeiros do setor público homogêneos.

O trabalho do IPSASB procura facilitar aos governos nacionais a atualização de suas organizações e sistemas de informação. Mesmo quando existe oposição às reformas, a disponibilidade de um conjunto amplamente aceito de normas contábeis, como as IPSASs, pode contribuir para superar essa oposição. Conforme Trabelsi (2015), a harmonização contábil no setor privado, conduzida a partir da adoção das normas elaboradas pelo IASB pelos países signatários, representou um avanço significativo no debate sobre o alcance da informação contábil especialmente sob o aspecto de suas características qualitativas, ainda sim, mesmo com uma dinâmica de mercado impulsionando a adoção das estruturas emanadas pela regulação internacional, a adoção normativa encontra dificuldades e segue sendo estruturada à medida que as dificuldades são superadas.

Para o setor público a situação é análoga, a harmonização normativa requer mudanças significativas e complexas, (Gomes *et al.*, 2019) e, ainda que o Estado seja o portador de uma responsabilidade alargada perante a sociedade, cuja finalidade conserva diferenças que torna inconfundível com a atividade de mercado, é observado que alguns conceitos guardam significativa similaridade de entendimento. Dentre eles, está o ativo imobilizado, dentro do grupo de ativos, um elemento chave no balanço patrimonial que expressa, de maneira geral, aqueles bens duradouros

necessários ao desempenho das atividades do setor público para a disponibilização de bens ou serviços à sociedade.

Em comparação ao setor privado o isomorfismo normativo parece encontrar no setor público dificuldades adicionais de estabelecer novas práticas e institucionalizá-las (Mnif Sellami & Gafsi, 2019). As peculiaridades inerentes à atividade pública parecem impor um ritmo diferente à absorção e apropriação de conceitos e práticas contábeis, demandando esforço adicional para que pontos de inflexão possam de fato ocorrer. Neste sentido, considerações sobre a representação fidedigna de evento, no que se refere a substância da transação prevalecendo sobre a forma, encontra óbices no estrito legalismo positivado sobre a matéria econômica no setor público de alguns países, que, conforme Braga & Bezerra Filho (2015), orientam as entidades públicas a darem enfoque orçamentário em detrimento do patrimonial.

Desta fragilidade emerge um problema de compatibilização entre o ordenamento jurídico que concatena as matérias referentes às políticas econômicas, financeiras e programas de trabalho do governo, e os normativos que estruturam conceitualmente a contabilidade, bem como a expressão prática de suas atividades, que conforme Aquino & Batley (2016) tendem a ampliar o enfoque, que tinha base orçamentária, para também o enfoque patrimonial.

Este trabalho pretendeu, explorar uma política pública de significativa expressão financeira e alcance nacional, e a sua compatibilização com a estrutura conceitual vigente sobre ativo imobilizado, no que se refere ao reconhecimento, evidenciação e mensuração dos ativos imobilizados obtidos pela implementação da política selecionada, a partir da demonstração da realidade da contabilização de desta classe patrimonial no setor público brasileiro, em comparação com as práticas adotadas nos países reconhecidamente como predecessores e proeminentes na incorporação das normatizações internacionais, examinando o grau de comparabilidade das escolhas contábeis na mensuração desta classe de ativos, e, conseqüentemente, o nível de harmonização.

A importância de conhecer as implicações que a contabilidade poderia produzir nas origens das políticas públicas está relacionada a própria dinâmica do orçamento no setor público que apresenta crescentes dificuldades de acomodação das demandas apresentadas, bem como de tradução para o usuário do serviço, dos resultados da atuação governamental. Tanto os órgãos de controle quanto os próprios executores do orçamento público ainda encontram dificuldades em pacificar o tema em suas dimensões e implicações, neste sentido, este estudo contribui com uma análise empírica para o entendimento de fatores intervenientes no comportamento de determinadas

políticas públicas, caso considerem uma perspectiva contábil.

O estabelecimento destas considerações é ordenado com a compreensão que a consolidação de propósitos claros e pragmáticos, catalisa a consecução de alternativas para enriquecer as melhores decisões a serem concebidas no presente, com vistas ao futuro desejável (Shahab *et al.*, 2019), sem restringir a flexibilidade intensamente requerida no dinamismo das transformações atuais.

Neste contexto, a reflexão preliminar erigida indica que o desenvolvimento e aperfeiçoamento das políticas públicas tende a guardar significativa relação com a absorção do arcabouço teórico e conceitual da contabilidade como instrumento catalizador do desempenho da atuação estatal, bem como também, como elemento conciliador dos interesses dos usuários dos serviços públicos, quer diretamente, quer por meios dos representantes. A identificação dos reflexos das escolhas contábeis na qualidade dos serviços públicos disponibilizados ao cidadão, precisam ser expostos às partes interessadas, dentre elas, os usuários dos serviços públicos e os formuladores de políticas públicas (Steccolini, 2019).

Na academia, o trabalho, ao buscar conhecer algumas causas originárias do problema com potencial de impactar a tomada de decisões, em termos teóricos, fornece um alinhamento com os propósitos da informação contábil, em especial com característica qualitativa da relevância da informação, que é aquela capaz de afetar o processo decisório. Ainda sob perspectiva da informação contábil, o trabalho contribui para a discussão da tradução dos dados comumente tratados no âmbito orçamentário. Também, almeja traduzir números mais próximos da realidade da informação contábil usada internacionalmente e aproximar dos valores preparados no âmbito da contabilidade privada brasileira.

Esta contribuição se dá no sentido que, ao identificar desequilíbrio entre as entregas reportadas sem considerar a perspectiva contábil, a comunicação com usuário alicerçada na contabilidade tende a superar a exposição numérica, buscando evidenciar as bases de uma relação de causas e efeitos, orientada na representação fidedigna do objeto ou fenômeno em conformidade com o sugerido por Piccini, Bezerra Filho, & Marques (2022).

Como consequência, a literatura contábil se inclina a ser enriquecida ao analisar até que ponto os normativos contábeis são agora uma ferramenta útil para transformar os atuais sistemas de contabilidade governamental, bem como observar lacunas a serem consideradas para debates tanto pelos normatizadores quanto pelos idealizadores de políticas públicas. A pretensão deste trabalho,

portanto, é encontrar algumas respostas a estas importantes questões, ao observar a situação de momento, de maneira que se possa obter uma perspectiva na qual os aspectos contábeis sejam considerados quando da avaliação inicial na formulação de políticas públicas.

1.2 Objeto de estudo

O presente trabalho teve como objeto de estudo as manifestações patrimoniais do setor público no governo central, na incorporação de ativos imobilizados, sob a perspectiva da teoria contábil e da normatização internacional de contabilidade aplicada ao setor público.

1.2.1 Problema

Ao se observar a utilidade das informações contábeis ao refletirem um ato de troca no contexto de mercado, na busca de evidenciar o patrimônio, há de se ponderar que tais evidenciações não são inteiramente objetivas e independentes de seleção das variáveis por parte de indivíduos ou grupos capazes de influenciar tais escolhas de procedimentos onde a contabilidade se faz presente, então, além de sofrerem influências, são circunstanciais, (Ryan, Scapens & Theobald, 2002).

Logo, a escolha contábil pela área do setor público, é um assunto de expressão para a sociedade, que estimula significativa dedicação em função da potencial repercussão sobre a apreciação dos resultados que a atuação deste setor apresenta. Outrossim, a inobservância dos métodos contábeis priorizados em determinada sociedade, também é uma escolha que se apresenta como o seguinte problema de pesquisa: Qual o impacto da formulação e execução de políticas públicas cuja estrutura orçamentária desconsidera a essência contábil, na harmonização das práticas contábeis na mensuração dos ativos imobilizados no setor público brasileiro?

1.2.2 Objetivos

A partir das considerações até então elencadas, o propósito geral da pesquisa foi desenvolver um entendimento substancial sobre as manifestações patrimoniais observadas no governo central, em função da assimilação de ativos imobilizados oriundos políticas públicas de expressão nacional, a fim de identificar o nível de aderência das práticas nacionais em comparação com países

reconhecidos pela literatura em função da significativa adesão à normatização internacional.

O estudo se estabeleceu na busca de explicar a significância de se conceber os pressupostos contábeis quando da formulação de políticas públicas, sob a perspectiva do nível de aderência das práticas nacionais de mensuração de ativos imobilizados no setor público em comparação aos países reconhecidos pela literatura em função da significativa adesão à normatização internacional.

Para desenvolver o entendimento sobre as manifestações patrimoniais observadas no governo central, em função da assimilação de ativos imobilizados oriundos de políticas públicas de expressão nacional, fez-se necessário identificar características que influenciam na absorção das normatizações contábeis internacionais sobre reconhecimento, mensuração e evidenciação de ativos imobilizados no setor público.

Como objetivos específicos elencam-se:

- a) Reconhecer a normatização contábil vigente para incorporação de ativos imobilizados no setor público;
- b) Escolher uma política pública de abrangência nacional com particularidades orçamentárias e contábeis com potencial de causar desequilíbrios na apropriação de ativos imobilizados;
- c) Discriminar, a luz das escolhas contábeis em vigor, a apropriação dos ativos imobilizados provenientes da política selecionada;
- d) Distinguir os países reconhecidos como referência na aplicação da normatização internacional de contabilidade aplicada ao setor público para mensuração de ativos imobilizados;
- e) Demonstrar o nível de comparabilidade entre as escolhas de mensuração inicial e subsequente de ativos imobilizados entre os países; e
- f) Interpretar o grau de relevância das características que influenciam na adoção material da normatização contábil internacional.

1.2.3 Justificativa e potencial contributivo

Um grande dilema das sociedades contemporâneas é principalmente encontrar soluções para otimizar a atuação do serviço público, minimizando impactos contraproducentes das decisões decorrentes com relação às respostas apresentadas à sociedade, visto que majoritariamente os desenlaces propostos estão relacionados aos gastos públicos. Na busca por apresentar robustez fiscal, o setor público pode se inclinar a empregar artifícios que se distanciam essencialmente das escolhas

contábeis, escolhas estas entendidas como a designação de um método, dentre os possíveis, para o reconhecimento, mensuração e evidenciação refletidos nas informações contábeis (Cairns *et al.*, 2011).

Neste aspecto, a expressão exequível das diretrizes governamentais, passa a derivar na dinâmica das forças capazes de influenciar os panoramas que se apresentam, dificultando sobremaneira a tradução apropriada pela contabilidade. A observação de que a literatura disponível se desenvolve majoritariamente sobre os aspectos fiscais, despertou a atenção para que, no âmbito do presente estudo, fossem associadas as presumíveis distorções patrimoniais causadas pela incorporação de bens oriundos da ação estatal, a fim de lançar a luz das discussões acadêmicas, uma perspectiva sistêmica do fenômeno observado, com vistas a contribuir para o incremento na qualidade das argumentações acerca da elaboração de políticas públicas.

Contrastar os bens como foram incorporados, com as possibilidades, caso a teoria e os conceitos contábeis fossem observados, possibilitou abordar sob uma perspectiva característica, o desempenho de determinadas políticas públicas federais, bem como amparar o desenho de tais políticas para que possam traduzir a expressão apropriada dos resultados pretendidos e obtidos. Em face das possíveis divergências evidenciadas, esta pesquisa se justifica pelo esforço em estabelecer incentivos à inserção da disciplina contábil desde a origem da ação estatal, ao oferecer ferramental para significativa melhoria dos programas estabelecidos pelos governos, o que, em termos de relações internacionais, tende a incrementar o denominado *soft power* brasileiro, no concerto das nações economicamente em maior grau de desenvolvimento.

No plano político-administrativo, este estudo contribui para uma maior atenção aos benefícios advindos da incorporação de sistemas contábeis como potencializadores dos resultados da intervenção estatal. Para os gestores, uma recomendação de ferramenta capaz suscitar novos olhares para a forma de produzir e conduzir políticas públicas, para os usuários dos serviços públicos, a possibilidade de experimentar o desenvolvimento das ações do estado em benefício da sociedade.

No nível teórico, há o reforço de que os pressupostos da teoria institucional são consistentes em fornecer interpretações dos desenvolvimentos das práticas contábeis no ambiente internacional, bem como resgatar a aplicação dos fundamentos da teoria contábil no campo governamental. Conforme (Steppan *et al.*, 2015), a seleção realizada pelos indivíduos pode exibir julgamentos com visões que são classificados como heurísticos e comportamentais. Há implicações importantes para a teoria e para as aplicações práticas no que se refere às escolhas e as ações dos indivíduos nos

processos de equilíbrio das relações, de maneira que as decisões que caracterizam as escolhas ou ações não são determinadas rigidamente por eventos externos.

O trabalho também visou contribuir para o incremento da literatura contábil aplicada ao setor público, no apoio aos profissionais da categoria, os quais são categoricamente compelidos a decisões cuja discricionariedade desperta inquietações ao confrontar o limite da racionalidade às questões cognitivas e comportamentais que interagem com o processo de escolha.

2 ESTRURAÇÃO TEÓRICA

Neste capítulo são identificados estudos alinhados aos preceitos fundamentais desta pesquisa, que amparam conceitual e teoricamente os entendimentos desenvolvidos posteriormente. Inicialmente são resgatadas as argumentações sobre as particularidades dos ativos imobilizados no setor público, em função da finalidade destes ativos e do próprio setor.

Na sequência o estudo perpassa pelas especificidades das etapas de reconhecimento, mensuração e evidenciação em contabilidade, desta classe de ativos, e, para que se possa fundamentar a interpretação relacionada ao pressuposto da essência sobre a forma na incorporação de ativos como pressuposto da harmonização internacional, são revisados os estudos fundamentados na essência sobre a forma e também na comparabilidade. Por fim, são relatados os aspectos elementares da teoria institucional e sua aplicação na pesquisa em contabilidade de na composição da modelagem das práticas organizacionais.

2.1 Teoria da contabilidade e estrutura conceitual sobre ativos imobilizados no setor público

Os ativos imobilizados são elementos essenciais na garantia da continuidade das atividades das organizações empresariais ou públicas, visto que possibilitam que a entidade atinja seus objetivos econômicos ou de disponibilização de serviços a sociedade. O setor privado e os governos possuem significativos valores alocados em ativos imobilizados e no caso do setor público em especial, as demandas para ampliação e reparação desta categoria de ativos são constantes. A teoria contábil bem como a normatização internacional busca desenvolver conceitos e entendimentos que melhor coadunem a dinâmica das interações econômicas das quais tais ativos são derivados.

Nesta conjuntura, a contabilidade do setor público busca suas inspirações nos desenvolvimentos ocorridos na contabilidade societária, de forma que este alinhamento ganhou novos contornos com introdução das práticas de nova gestão pública, exigindo assim, que as práticas contábeis no setor público adotassem uma postura renovada em relação àquela até então orientada. O desenvolvimento dos relatórios de informações financeiras foi significativamente estimulado por esta nova cultura de gestão introduzida no setor público (Caba Pérez *et al.*, 2005; Kurunmäki, 2009; Ter Bogt, 2008). A modificação inseriu questões significativas ao novo modelo de alinhamento com o setor privado, de maneira que a introdução da discussão relacionada à estrutura conceitual, neste

cenário, irrompe com significativa proeminência na busca de estabelecer um alinhamento ao referencial teórico contábil para servir de amparo ao desenvolvimento da normatização contábil governamental.

O entendimento então é o reconhecimento que a teoria contábil exerce a função de alicerce estruturado para a utilização da contabilidade em termos gerais, ou seja, tanto no setor público quanto no setor privado, e a incorporação e o desenvolvimento de uma estrutura conceitual orientada às peculiaridades do setor público, proporciona a capacidade de se refletir sobre aspectos teóricos e o seu relacionamento com a prática contábil neste setor específico. A apropriação do conhecimento da contabilidade implica no reconhecimento dos meandros que este ramo contábil importa. Conforme Kohama (2017), a contabilidade do setor público é empregada com o intuito de captar, registrar, acumular, resumir e interpretar os fenômenos que afetam as situações orçamentárias, financeiras e patrimoniais das entidades de direito público, o que caracteriza este ramo contábil como sendo peculiar e complexo.

Assim, alinhada aos padrões internacionais, a estrutura conceitual estabelece a constituição de um referencial para fornecer conceitos e diretrizes que fundamentam a elaboração das demais normatizações a fim de alinhar o entendimento sobre o reconhecimento dos eventos, a avaliação e também forma de comunicação aos usuários, (CFC, NBC TSP – Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público, 2016). Na normatização contábil internacional, para o setor privado, a estrutura conceitual elaborada pelo IASB foi apresentada inicialmente em 1989 e ao longo do tempo tem sido submetida a sucessivas revisões a fim de alcançar a dinâmica atual das relações econômicas. Este normativo orientador da preparação e apresentação das demonstrações contábeis tem o propósito de guiar o desenvolvimento das normas internacionais, constituindo-se no referencial para decidir o propósito, a forma e conteúdo atribuído a tais demonstrativos.

Logo, entende-se que a fundamentação em uma estrutura conceitual leva ao desenvolvimento de uma disposição dedutiva da organização da normatização, definindo os usuários e também os propósitos da informação contábil, de forma que as qualidades da informação são decorrências dessas definições, que por fim, possibilitam a caracterização do conteúdo dos relatórios contábeis. A estrutura conceitual pode ser caracterizada então como um marco referencial em apoio aos normatizadores contábeis e também permite que os elaboradores de relatórios contábeis tenham à sua disposição, a possibilidade de refletir sobre soluções para o reconhecimento de eventos ainda

imprevistos nos normativos.

No setor público, o estabelecimento desta estrutura geral base comum de conceitos para o desenvolvimento das normas foi incorporada procurando resguardar as especificidades de sua área de atuação em relação com as implicações da contabilidade. Uma implicação preliminar da absorção de conceitos do setor privado para construir a estrutura da contabilidade aplicada ao setor público, com a finalidade de fornecer informações indicadas como adequadas, considera que, em termos práticos, dado que a contabilidade societária apresenta as características classificadas como apropriadas, ela deve ser, no que couber, absorvida pela contabilidade governamental.

Neste sentido um argumento a ser ponderado, é que se pode considerar que no setor público, o desenvolvimento normativo da contabilidade é um processo com certo retardo, que ocorre a partir de práticas caracterizadas pelo mimetismo, o que pode implicar, portanto, que carece de um desenvolvimento teórico autônomo e predominantemente vocacionado as atividades de Estado.

De modo algum esta perspectiva implica necessariamente em assumir que as peculiaridades do setor público sejam desconsideradas a partir de um processo de reflexão, mas introduz a questão de se examinar em que medida o isomorfismo é a solução apropriada para questões contábeis no setor público, visto que, em larga medida, a normatização do setor privado já coaduna uma série de implicações que permeiam desde as forças capazes de influenciar os processos de estruturação conceitual, a divergências por vezes até irreconciliáveis, na absorção ou na elaboração de conceitos e diretrizes, expostos no próprio órgão normatizador internacional.

Estas ponderações conduzem ao empreendimento da avaliação sobre os esforços dispendidos em favor do desenvolvimento da contabilidade governamental e, por conseguinte, da harmonização pretendida. Em que pese ser observado um esforço para a dinamização no processo de desenvolvimento da contabilidade aplicada ao setor público, um aspecto que ganha relevância é que a dimensão deste esforço, quando correlacionado ao empreendido para o setor privado, tende a encontrar assimetria, o que leva a considerações sobre a relevância que o assunto assume na perspectiva dos possíveis interessados. Embora a harmonização da contabilidade do setor público possa ser considerada de apoio ao processo produtivo nacional ou de menor protuberância em relação ao contexto da contabilidade empresarial, porque os mercados internacionais apresentam pouca exigência sobre essa informação, outros motivos tornam relevante a comparabilidade das informações governamentais (Martins da Silva, 2007).

Ainda que se possa considerar o argumento da importância relativa do desenvolvimento e da

aderência à normatização contábil internacional, os benefícios advindos são intimamente associados àqueles enumerados para o setor privado, e estão relacionados às características qualitativas desejadas na informação contábil. Nesta perspectiva, a harmonização contábil governamental pode gerar resultados semelhantes aos do setor empresarial, pois a diversidade contábil nas administrações públicas leva à falta de comparabilidade das informações financeiras e dificulta a interpretação das demonstrações financeiras, mesmo para usuários cientes dos princípios e práticas contábeis (Benito *et al.*, 2007).

Outros efeitos da diversidade contábil são a impossibilidade de se realizar comparações entre administrações públicas de países com características semelhantes e a dificuldade de análise estatística no uso de informações contábeis microeconômicas elaboradas por diferentes países com políticas contábeis não comparáveis. Embora os números da contabilidade nacional desempenhem o papel de relativa importância para as comparações macroeconômicas internacionais, as informações contábeis microeconômicas do governo harmonizadas poderiam permitir uma elaboração facilitada e confiável desses valores agregados, à medida que país faça os ajustes semelhantes às informações contábeis dos entes públicos. Além disso, relatórios contábeis microeconômicos comparáveis podem tornar possível o uso direto de relatórios financeiros consolidados, uma ferramenta mais confiável e útil do que estimativas tiradas de contas nacionais (Caba Pérez & López-Hernández, 2009).

A harmonização contábil no setor público apresenta dificuldades intimamente relacionadas às peculiaridades de setor, o que leva a considerar algumas das causas que podem ser reconhecidas como sendo catalizadoras da diversidade contábil. Para Paludo (2016), o sistema jurídico, a organização do setor público, objetivos específicos dos relatórios financeiros públicos, principais usuários dos relatórios financeiros, fornecedores de recursos financeiros, impulso dos órgãos reguladores de contabilidade pública, o interesse e a formação dos profissionais e o ambiente político-administrativo em que cada sistema opera são as causas comumente identificadas como tendo implicações na diversidade contábil presenciada no setor público.

Em termos gerais, o patrimônio público é entendido como um conjunto de direitos e obrigações com valor econômico que se traduz no estabelecimento da situação financeira (IPSASB, *The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities*, 2014). Surge assim a demanda por definir o alcance destes direitos e obrigações para que possa reconhecê-los, mensurá-los e evidenciá-los conforme suas categorias.

Sobre o ativo no setor público, a *Conceptual Framework*, estabelece que a acepção está

relacionada a capacidade de gerar benefícios econômicos e com o potencial de serviços que contribuam para alcançar os propósitos das entidades, sendo esta última com significativa relevância para o setor. Uma categoria de ativos que desperta interesse no setor público é a dos imobilizados, quer por sua significância em termos monetários, quer pelo potencial agregado por estes ativos em seu uso para os fins a que se destinam na operacionalização de serviços colocados à disposição da sociedade (Dvořák & Poutník, 2017).

O entendimento vigente é que o ativo imobilizado é uma classe de ativos que agrupa os elementos que se pretende utilizar de forma continuada, para além de um período contábil, na produção de bens ou serviços, de forma que a noção de serviços em alguns casos englobe até os bens destinados ao aluguel a terceiros, bem como para fins administrativos (CFC, NBC TSP 07 – Ativo Imobilizado, 2017).

A extensão e a profundidade das disposições contidas na normatização sobre os ativos no setor público e mais especificamente sobre o grupo dos imobilizados, deve proporcionar demonstrações financeiras que ofereçam uma visão abrangente da situação financeira, estabelecendo a estruturação da contabilidade patrimonial no setor público. O resultado pretendido é oferecer um melhor conhecimento interno do aparato estatal e assim representar de forma apropriada, ou oportunamente adaptada ao padrão internacional, a luz da teoria contábil, o patrimônio público. Superando os aspectos formais, a necessidade posta é a de buscar uma visão atualizada do patrimônio e, em especial, dos ativos imobilizados.

Selecionar uma política pública de significativa expressão financeira e de abrangência nacional, impõem a aceitação tácita de que todas as causas identificadas podem estar presentes na forma como os ativos imobilizados resultantes da referida política são reconhecidos, mensurados e evidenciados. Para além das causas reconhecidas ou não, importa identificar a dimensão da interferência que exercem na contabilização governamental, e, por conseguinte, na aderência à normatização contábil internacional e na comparabilidade.

2.1.1 Reconhecimento dos ativos imobilizados

Elementos tangíveis são instrumentos dentro do fluxo de atividade econômica ou pública e são frequentemente apresentados de forma a produzir informações que auxiliem os usuários da informação contábil. Identificar um objeto ou fenômeno que venha a gerar um objeto

potencialmente caracterizados como ativos imobilizados é o ponto de partida para reduzir a assimetria de informações que pode surgir nas atividades econômico-financeiras. Com efeito, a capitalização de gastos demanda a distinção de características que possibilitem identificar se as condições de reconhecimento em uma classe de ativos estão sendo cumpridas, para permitir a representação do que se pretende.

Representar a realidade econômica é um intento que abrange uma série de pressuposições ontológicas absorvidas na estruturação conceitual da contabilidade em alinhamento ao desenvolvimento da teoria contábil, que abrangem desde a discussão sobre o que vem a ser a realidade, perpassando pela percepção da mesma, até as possibilidades e limites de cognição e alcance da representação que se pretende. Em seu trabalho seminal, Paton (1922) introduz o entendimento da contabilidade como representação da realidade econômica atual, enfatizando que a representação da força econômica de uma entidade se dá a partir de uma lista de propriedades apresenta limitações.

Em consideração as influências que o entendimento sobre imagem econômica exerceu sobre o desenvolvimento da teoria contábil, Davis *et al.*, (1982) destacam que a imagem econômica teve considerável influência no desenvolvimento do pensamento contábil, ainda que não tenha assumido uma posição dominante na teoria da contabilidade. Essas discussões apresentam, dentre outros aspectos, às vicissitudes de se estabelecer objetivamente as definições inerentes aos itens apresentados no balanço patrimonial, dentre eles, os ativos. A classe dos ativos gera reiteradas discussões acerca de sua definição e alcance no âmbito da teoria contábil, que são expressas, dentre outras, nas revisões da estrutura conceitual das normas internacionais de contabilidade.

A introdução da expectativa de benefícios futuros apresentada na definição de Canning (1929), que conceituou ativo em função de serviços futuros observáveis em termos monetários, acompanha a evolução conceitual até os dias atuais. Outro aspecto importante observado pelo autor é questão da propriedade legal ou da posse desses benefícios estarem condicionadas à definição de ativos. Uma aproximação que pode ser feita a partir da discussão acerca da temática, encontra referência nas questões relacionadas à predominância da essência econômica em relação à forma jurídica na conceituação do ativo.

A expansão do entendimento conceitual sobre ativo pode ser verificada no trabalho de Sprouse & Moonitz (1962), que para além de benefícios esperados, identificam a aquisição de direitos como resultados de eventos passados. Iudícibus (2021) reconhece a complexidade inerente à

conceituação dos ativos em função da quantidade de características que podem ser observadas, ressaltando a importância e a criticidade do entendimento da verdadeira natureza dos ativos. Evidente então, os desafios do estabelecimento de uma definição do item essencial à representação da situação patrimonial das entidades, de maneira que a busca por superar estes desafios é desencadeada a partir do estabelecimento e entendimento de características gerais.

A atual estrutura conceitual adotada no Brasil, em conformidade com a norma internacional define o ativo como sendo “um recurso econômico presente controlado pela entidade como resultado de eventos passados”, de onde deriva que o recurso econômico tem o potencial de produzir benefícios econômicos. A absorção de um conceito de ativos para o setor público, dadas as características e principalmente as intenções da atividade pública, imprime propriedades peculiares na busca de traçar uma definição que abranja os atributos essencialmente identificados na elaboração da estrutura conceitual.

Desta maneira, conforme (CFC, NBC TSP – Estrutura Conceitual para Elaboração e divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público, 2016), o “ativo é um recurso controlado no presente pela entidade como resultado de evento passado”. A exclusão do elemento econômico é justamente em reconhecimento ao fato de que o interesse da atividade pública tem pouca relação com benefícios econômicos, exprimindo a função de benefícios sociais e coletivos.

Operacionalizar uma definição de ativos na atividade estatal e apropriar as características para estabelecer os limites e alcances do ativo imobilizado é uma tarefa laboriosa que percorre a tênue fronteira entre ativos imobilizados e despesas, na busca por responder aos questionamentos sobre quais gastos devem ser reconhecidos como ativos imobilizados, e, portanto, mensurados e evidenciados conforme os critérios aplicados a este grupo patrimonial.

2.1.2 Mensuração dos ativos imobilizados

A mensuração é um aspecto fundamental para a contabilidade em sua busca por representar os resultados das atividades a que se propõe. No caso dos ativos imobilizados, após a identificação dos requisitos que permitem identificá-lo como tal, o que se busca é estabelecer as bases do que será a representação econômica do objeto. Qualquer que seja a abordagem, a mensuração tende a confrontar dilemas relacionados ao alcance e suas limitações, exigindo constante atenção sobre as

nuances que circundam o seu domínio.

O entendimento sobre mensuração resgata a noção de atribuição de valor a um objeto ou fenômeno, e, portanto, pode induzir a uma percepção inicial de que a tarefa, que intuitivamente é realizada de forma rotineira, seja caracterizada pela ausência de grandes impasses a serem discutidos e superados. Segundo Stevens (1968), o processo de mensuração tem por finalidade disponibilizar informações quantitativas úteis sobre objetos ou fenômenos. Estas considerações iniciais suscitam inquietações sobre a atribuição de valor a determinado objeto ou fenômeno, com as interações e alterações no ambiente do setor público.

A mensuração consiste na atribuição de valor a um objeto ou evento, o que conduz ao entendimento que a mensuração contábil deriva da consideração conjunta da Teoria da Mensuração e da Teoria Contábil, uma vez que cuida a contabilidade de atribuir valor ao patrimônio, de forma que, para (Martins *et al.*, 2011), a Contabilidade, como uma ciência que reconhece, mensura e evidencia as transações que afetam o patrimônio, utiliza a mensuração como atributo indispensável, dada a característica da contabilidade em registrar eventos que possam ser atribuídos valores monetários, utilizando dessa forma bases de mensuração.

Conforme Hendriksen & Van Breda (1992), a mensuração contábil é um processo de atribuição de valores monetários sendo a questão da unidade monetária uma limitação reconhecidamente relevante, por possuir um valor instável no tempo. Outras questões que também podem surgir sobre a mensuração envolvem tanto a identificação com clareza das propriedades mensuráveis do bem ou direito Kam, (1990), quanto as escolhas relacionadas as bases de mensuração, e que, portanto, introduz subjetividade ao processo, pois pode demandar o julgamento do preparador da informação.

Recuperar o entendimento teoricamente estruturado para observar os ativos imobilizados conduz a assimilação preliminar da extensão do panorama patrimonial a ser considerado pelas entidades governamentais. Para Amaral *et al.*, (2013) o reconhecimento e a atenção às propriedades da mensuração relacionados ao setor público, constituem-se nos fundamentos da perspectiva patrimonial adotada para o setor, o que demanda o estabelecimento e a compreensão sobre as propriedades de mensuração assumidos conceitualmente na contabilidade pública.

Conforme IPSASB, *The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities*, (2014), são considerados como modelos de mensuração para os ativos, o custo histórico e o valor corrente, sendo que para o valor atual são consideradas como bases de

medição o valor de mercado, o custo de reposição ou substituição, o preço líquido em venda e o valor em uso. Uma diferença para o setor privado, é que não é considerado o valor justo, pois para o IPSASB, a substituição do valor justo pelo valor de mercado é pertinente pois para o setor público ambos os conceitos são próximos e se empregados podem gerar dificuldade para os usuários da informação.

No *Exposure Draft 3, Measurement of Assets and Liabilities in Financial Statements* (2012), o IPSASB manifesta o entendimento que o valor justo, se empregado no setor público, trará como principal limitação a característica de fornecer informações relacionadas à capacidade financeira, em detrimento da capacidade operacional e dos custos dos serviços. Dado que as atividades do setor público geralmente estão relacionadas a outros fins distintos da obtenção de retorno financeiro, e o que o uso do valor justo propicia a abordagem do retorno, o valor de mercado foi adotado como base de mensuração por proporcionar uma abordagem em consonância com as atividades do setor público.

A aplicação de bases de mensuração para além do custo histórico visa conferir maior utilidade a informação gerada, suprimindo os usuários com uma perspectiva da capacidade operacional dos ativos bem como dos custos dos serviços colocados à disposição pelo serviço público. Além de que, o custo histórico nem sempre é capaz de oferecer uma solução prática para a mensuração de ativos com características específicas como bens culturais ou ambientais, e alguns casos de doação. Ainda assim, para IPSASB (2014), é o modelo mais empregado.

A complexidade da mensuração contábil é uma constante que introduz debates tanto no setor privado quanto no setor público, e os trabalhos do IPSASB em buscar junto à comunidade contábil internacional são contínuos e objetivam absorver a dinâmica das relações econômicas contemporâneas a fim de assegurar as características qualitativas da informação contábil, neste sentido, a edição do *Exposure Draft (ED) 76, Conceptual Framework Update: Chapter 7, Measurement of Assets and Liabilities in Financial Statements*, (2021) do *Exposure Draft (ED) 77, Measurement*, retratam a complexidade do tema e ao mesmo tempo, oferecem a atualização de conceitos de mensuração e orientam sobre as mensurações em todas as IPSAS.

O IPSASB lançou os dois projetos almejam adaptar as normatizações vigentes sobre os requisitos de mensuração, sobre a implementação de bases de mensuração, sobre questões adicionais relacionadas à mensuração, incluindo custos de transação e também atualizar a *Conceptual Framework* no que diz respeito à mensuração de ativos e passivos, para um número limitado de questões, fundamentadas em critérios de urgência, consequências, viabilidade e prevalência. O

entendimento é que a mensuração é um preceito essencial para o reconhecimento do ativo e que os objetos e os eventos são considerados associados.

A existência de conceitos econômicos relacionados aos modelos de mensuração desde a formulação da *Conceptual Framework*, até discussões atuais dirigidas pelo IPSASB se devem dinâmica envolvida nos processos decisórios. O intento de representar os ativos com um valor ajustado, em discussão atualmente pelo normatizador, caracteriza, conforme Iudícibus (2021), o interesse de que a mensuração represente de forma razoável quantificação dos potenciais serviços inerentes ao ativo. Contudo, dadas as características do setor público, empregar o *fair value*, suscita desafios em função de conceitos não aplicáveis ao setor, conduzindo o normatizado a desenvolver o conceito valor operacional atual em repostas as preocupações com o valor justo.

Na definição de valor operacional atual para o balanço patrimonial, segundo IPSASB (2021), trata-se de uma base de mensuração que “reflete o valor que uma entidade incorreria para adquirir seus ativos existentes para poder continuar a atingir seus objetivos atuais de prestação de serviços”. O conceito subjacente é o de uso atual, pois para refletir as características dos ativos do setor público, o valor operacional mensura os ativos em seu uso atual. Reitera-se assim a associação do objeto ou evento com a entidade que utiliza o ativo, bem como uma interação com conceitos econômicos.

A temática não está pacificada e a cada momento, novas questões são sugeridas para apreciação, pois as variáveis e as situações são desconhecidas em sua plenitude, servindo para alargar os debates e entendimentos sobre os alcances e limites dos modelos e das bases de mensuração. As teorias e conceitos evoluem e buscam explicar e absorver os fenômenos, objetos e práticas, de maneira que observar uma prática a luz da teoria contábil bem como dos desenvolvimentos conceituais, permite alcançar novas proposições e entendimentos sobre a realidade observada.

Para além das conexões e particularidades na relação entre a Teoria da Mensuração e a prática e a Teoria Contábil, no setor público reside uma desconfortável realidade a ser observada inicialmente, e se refere à distinção entre gastos que devem ser capitalizados e aqueles que, conceitualmente, se distanciam das características comumente atribuídas a bens que devam ser reconhecidos como ativos. É importante assim, uma orientação e análise cuidadosa sobre a distinção entre gastos de manutenção e gastos de capital (Lombardi *et al.*, 2021).

Esta distinção que no primeiro momento parece ser elementar, guarda interesses distintos em sua classificação por impactar, conforme Augustinho *et al.*, (2013), no resultado fiscal do setor

público. Então, uma análise aproximada da temática, quando apresentada sobre a perspectiva pública introduz a dinâmica e assim, a complexidade em relação tanto em conformidade com as dificuldades encontradas na estruturação conceitual para o setor privado, quanto em atenção às especificidades do setor público.

Assim que um objeto ou fenômeno que atua sobre o objeto é reconhecido como possuindo as características inerentes ao ativo imobilizado, o processo de estabelecer a sua valorização é a etapa seguinte na operacionalização que possibilitará a delimitação do patrimônio do ente público, sendo que estas etapas em questão, agregam respostas com potencial de apresentar percepções e julgamentos distintos, que influenciam direta e significativamente a definição e a evidenciação do patrimônio da entidade. E esta evidenciação que busca ser caracterizada como representação fidedigna, é resultado de decisões estabelecidas em termos de escolhas contábeis carregadas de considerável complexidade, que resultam de variados fatores e atores interagindo.

2.1.3 Evidenciação dos ativos imobilizados

A representação contábil é a última etapa de um longo processo de comunicação, e, portanto, do estabelecimento de uma linguagem estruturada de símbolos e discursos em busca de reduzir a limitação das representações. Diante de um evento econômico, há diversas maneiras de estabelecer uma tradução numérica, de forma que esta diversidade gera incerteza na evidenciação contábil, fato que a evolução teórica e conceitual busca amenizar, na busca de fornecer informações relevantes.

Para Iudícibus (2021), a evidenciação tem como essência fornecer informações abrangentes com vistas a suprir o usuário, sendo um compromisso inalienável da contabilidade. Neste sentido, a evidenciação é entendida como a comunicação em termos contábeis que busca alcançar os usuários em suas necessidades e prioridades, cujo propósito é expressar a situação das entidades, bem como possibilitar a formulação de perspectivas futuras, portanto, a qualidade em termos gerais, é fator preponderante a ser admitido como validador da divulgação contábil. A dimensão da qualidade da informação contábil divulgada, conforme Lambert *et al.*, (2007), afeta diretamente a percepção do mercado sobre a organização, impactando em fatores como o custo de capital e reflete diretamente nas decisões reais de uma empresa.

Ao discutir a evidenciação contábil, Verrecchia (2001) classificou as pesquisas contábeis sobre a divulgação quanto ao momento em que ocorre a divulgação da informação e também quanto

ao determinante sobre a divulgação, se interno ou externo. Logo, Verrecchia (2001) identificou que as pesquisas que examinam os efeitos da divulgação das informações exercem sobre os investidores, são pesquisas que buscam estabelecer uma relação da divulgação com elementos ou as partes interessadas externas à organização e que pelo comportamento destas é influenciado, de forma que assumem os reflexos da informação já disponibilizada.

Outra perspectiva das pesquisas segundo o autor, caracteriza a divulgação da informação contábil como um processo interno da organização, fruto da decisão dos gestores e, portanto, inerente à motivação destes sobre a escolha de quais informações divulgar. Por fim, as pesquisas contábeis sobre evidenciação também se desenvolvem em busca de compreender quais as composições de divulgação contábil tendem a ser escolhidas quando inexistente conhecimento anterior sobre e evidenciação de determinados tipos de informação.

Extrapolados ao setor público, os entendimentos conceituais e factuais da evidenciação contábil permitem identificar as nuances que envolvem o setor. O efeito das informações nos interessados externos à entidade introduz a percepção inicial de quais são estes interessados, que, em um primeiro momento podem ser identificados como os usuários das informações contábeis.

Com relação ao entendimento da evidenciação contábil como um processo relacionado à escolha dos gestores, e portanto, um processo interno, no setor público é de se ponderar que fatores relacionados à organização política, como forma de governo, distribuição de poder e ciclos eleitorais exerçam alguma influência nas escolhas dos gestores com relação a evidenciação de informação contábil, tanto em nível e qualidade, quanto também ao longo do tempo, o que conjuntamente tende a favorecer a assimilação da composição de novas informações demandadas.

Desta forma, as definições sobre o que evidenciar e como, no caso dos ativos imobilizados, é permeada pela falta de consenso sobre o tratamento adequado a ser observado pela contabilidade para os ativos de infraestrutura pública (Micallef *et al.*, 1994). Conforme Lee & Fisher (2004), tanto a classe contábil quanto os governos apresentam dificuldades em captar as necessidades de informação das partes interessadas, e, por conseguinte, em apresentar informações relevantes sobre os ativos de infraestrutura do setor público. Então as dificuldades estão para além dos envolvidos na gestão pública, no processo de reconhecimento, mensuração e evidenciação da informação, e se relacionam com as peculiaridades dos bens a serem classificados como ativos imobilizados no setor.

Considerar a característica qualitativa da informação contábil intitulada representação fidedigna absorvida pelo setor público invoca reflexões sobre o encadeamento dos processos

percorridos na busca por reconhecer, mensurar e evidenciar o ativo imobilizado. Representar fidedignamente os itens do ativo imobilizado, e por extensão, o próprio ativo, requer a consideração aprofundada sobre as nuances inerentes à evidenciação.

Por sua vez, evidenciar um elemento em termos contábeis, exige o resgate e a observância da teorização sobre a mensuração, o que implica, por conseguinte a remissão à assimilação das considerações desenvolvidas sobre o reconhecimento, em especial no tocante à identificação das características que permitem identificar a possibilidade ou necessidade de se reconhecer um fenômeno no âmbito da teoria contábil.

Alcançar a representação fidedigna, portanto, recupera como antecedente introdutório, a necessidade de percorrer toda uma estruturação teórica que encerra por ocasionar implicações na relevância da informação contábil, esta entendida, conforme (CFC, NBC TSP – Estrutura Conceitual para Elaboração e divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público, 2016), como sendo aquela que tem potencial de “influenciar significativamente o cumprimento dos objetivos da elaboração e da divulgação da informação contábil”. Esta reflexão remete à importância de se estabelecer uma extensa discussão a luz dos conceitos estruturados pela teoria contábil nos alicerces da organização da atuação do setor público, que posteriormente recorrerão à contabilidade para representar os fenômenos e a realidade obtida através da ação estatal, oriundos da formulação e seleção de políticas públicas colocadas em prática.

Considerar as características que possibilitam reconhecer um ativo como tal, mensurá-lo e evidenciá-lo em conformidade com as discussões que estruturam a contabilidade moderna resgata um aspecto elementar para a contabilidade, que reside no entendimento que essência do fenômeno ou objeto suplanta sua forma, e, portanto, que a objetos ou fenômenos diferentes, podem ser consideradas formas de mensuração distintas, tanto em função do que se mensura, quanto em função de quem mensura e que, objetos e fenômenos semelhantes, devem ser receber tratamento semelhante.

2.2 Um pressuposto da comparabilidade internacional

A essência de um fenômeno ou de um objeto abrange características comuns com potencial de dirimir questões supranacionais, a consolidação da compreensão sobre o significado da essência contábil sobre a forma jurídica em questões envolvendo a contabilidade patrimonial e o orçamento público são uma perspectiva distinta para fundamentar a harmonização contábil, permitindo maior

comparabilidade das escolhas contábeis governamentais.

2.2.1 A essência sobre a forma e os ativos no setor público

A normatização internacional enfatiza que a imagem fidedigna é uma meta de trabalho da contabilidade, sendo consequência direta da observação da primazia da essência sobre a forma. Identificar características personalíssimas em um objeto, um evento, como um contrato, possibilita o entendimento consolidado independente da perspectiva jurídica adotada em cada país.

Considerar todos os aspectos identificados como óbices à harmonização contábil no setor público introduz uma temática de suma importância para o desenvolvimento da teoria bem como da prática contábil, a essência sobre a forma. A adoção dos normativos internacionais de contabilidade privilegiam a consideração da substância sobre a forma, uma vez que são baseadas em princípios (Bennett, Bradbury, & Prangnell, 2006; Carvalho, 2009; Psaros, 2007).

Ainda que seja um conceito que cause interpretações nas ciências sociais aplicadas, em função da profusão de entendimentos, tanto entre acadêmicos quanto entre os normatizadores, independentemente da capacidade dos relatórios contábeis alcançarem a representação exata da realidade econômico-financeira da entidade, os interessados nestas informações geralmente preferem que sejam refletidas a substância econômica das transações, em detrimento da mera forma jurídica (Baker & Hayes, 2004).

Esta inclinação dos usuários da informação contábil está relacionada ao entendimento de que a observância da essência econômica sobre a forma a jurídica é capaz de fornecer uma representação fidedigna da realidade das entidades, atribuindo qualidade aos relatórios financeiros (Luca & Berardino, 2017). Neste sentido, argumenta Baker & Hayes (2004), que a inobservância da essência sobre a forma favoreceu a conduta das práticas contábeis enganosas cometidas pela Enron Corp. Isto em função da aceitação de que a contabilidade é um instrumento com capacidade para fornecer um enquadramento da realidade econômica que evolui em sua estrutura de pensamentos e técnicas, orientada a preservar um conhecimento útil sobre os fenômenos e objetos com os quais interage.

Este contexto permite a apreciação de que conduzir considerações sobre a essência econômica das transações no setor público, tende a recair no entendimento inicial de que as peças orçamentárias poderiam recepcionar a estrutura contábil patrimonial, favorecendo dentre outros, um alinhamento entre o orçamento público e a contabilidade patrimonial. Em termos normativos

Machado & Holanda, (2010), esclarecem que a distinção dos gastos públicos é relativamente simples, uma vez que estrutura é formada a partir de classificações que possibilitam identificar o tipo do gasto, sendo os gastos com investimentos, com inversões financeiras e amortização da dívida, agrupados na categoria econômica despesas de capital.

Então, a ferramenta normativa que regula a estrutura de classificação dos gastos públicos é elaborada de maneira a prever a distinção apropriada do gasto em função da sua natureza, buscando assim, disponibilizar as ferramentas necessárias para que a alocação do gasto e posterior apropriação como um patrimônio seja viável. Contudo, ainda que as ferramentas existam e estejam disponíveis, o evento é identificar a essência do dispêndio governamental, seus resultados tanto pretendidos quanto alcançados, para se conhecer a substância contábil envolvida e decorrente.

O argumento central que se coloca então é que contratações e aquisições governamentais seriam reconhecidas, mensuradas e evidenciadas com base na substância econômica, reduzindo os desvios conceituais e por fim, as práticas que porventura visem dissimular a real situação do ente público, ao induzir uma imagem fiel da ação estatal, quando esta implicar qualquer operação de ordem econômico-financeira.

2.2.2 A comparabilidade das escolhas contábeis: produto da essência sobre a forma

A internacionalização dos mercados criou no mundo da contabilidade a necessidade de harmonização com o pressuposto de que a estruturação da linguagem contábil a partir de bases comuns, viabilize a possibilidade de melhorar a comparabilidade das informações contábeis. A força motriz que impulsiona as modificações vividas pela contabilidade é originada nas normas internacionais. Por situação análoga passa o setor público, que encontra na normatização internacional, uma ferramenta que defina os caminhos para possibilitar a comparabilidade das informações e das escolhas contábeis dos países.

A estrutura conceitual estabelecida para o setor público enfatiza um relevante papel para a comparabilidade, no arcabouço das características qualitativas pretendidas para as demonstrações financeiras, entendendo de maneira geral a comparabilidade como sendo a qualidade da informação que possibilita aos usuários identificar semelhanças e diferenças entre dois conjuntos de fenômenos. Esta atenção se dá pelo fato de que esta qualidade é fundamental para permitir a análise ao longo do tempo de um mesmo país, ou comparar as demonstrações de países distintos. Segundo Barlev &

Haddad (2007); Jermakowicz, Reinstein, & Churyk (2014), a principal força que impulsiona os esforços de adoção de uma normatização contábil internacional é a necessidade de comparabilidade.

Neste ponto, a normatização é taxativa em distinguir a comparabilidade da uniformidade, “uma vez que para que a informação seja comparável coisas semelhantes devem parecer semelhantes e coisas distintas devem parecer distintas” CFC, NBC TSP – Estrutura Conceitual para Elaboração e divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público (2016). Em contrapartida, a uniformidade pode reduzir a comparabilidade ao fazer coisas distintas parecerem semelhantes.

Uma perspectiva semelhante é explorada por Van der Tas, (1988), que considera a comparabilidade como sendo o aumento no grau de consenso em relação as escolhas dentre as alternativas disponíveis de requisitos contábeis para um item das demonstrações financeiras, dependendo do número de requisitos alternativos e da extensão de aplicação de cada requisito. O que se obtém então é um direcionamento que introduz a necessidade de ajuste e redução dos requisitos em busca do consenso sobre a contabilização de objetos ou fenômenos semelhantes ou distintos.

Entretanto, ainda que haja a real ou potencial limitação de possibilidades, em muitos aspectos perduram a existência de métodos contabilísticos alternativos bem como a possibilidade de escolha, que emergem como aspectos que podem prejudicar o objetivo de se estabelecer uma estrutura de fácil acesso à comparabilidade. Naturalmente, a uniformidade, conforme a própria estrutura conceitual reconhece, poderia reduzir a comparabilidade almejada, por outro lado, a possibilidade de escolha pode abrir espaço para comportamentos oportunistas em relação às escolhas contábeis, possibilitando o gerenciamento de resultados Healy, (1985) e na história pública recente do país para a contabilidade criativa (Augustinho *et al.*, 2013).

Os entes ou organizações que compõem a atividade pública são bastante diversos em suas características organizacionais, dimensões, interesses e alcances, de maneira que captar toda essa heterogeneidade demanda um exercício de reflexão que encerra por impor a necessidade do estabelecimento de uma consideração geral que, constituir algumas padronizações de delimitação das especificidades a fim de que o exercício da normatização e por conseguinte, da prática contábil se resguarde a evitar percorrer peculiaridades muito singulares, confrontando a própria compreensão da informação contábil a ser gerada. Isto porque, se a informação contábil do setor público resguardar uma padronização, ela tende a ser compreensível para os usuários.

A alegação é que a natureza desta padronização esteja enraizada na própria teoria contábil e tem seus fundamentos no reconhecimento do prevaecimento da essência sobre a forma. A navalha de Occam tem como pressuposto básico que dentre duas hipóteses igualmente possíveis, deve-se optar por aquela que se fundamenta em menos suposições e foi o argumento empregado por Ma & Lambert, (1998) para apresentarem seu entendimento sobre a contabilização de instrumentos financeiros estabelecida pela IAS 32. O princípio da navalha de Occam também pode ser requerido em apoio à premissa que a observação da essência sobre a forma quando da contabilização de ativos imobilizados seja o fundamento necessário para permitir maior alinhamento à comparabilidade pretendida pelos organismos internacionais.

Assim, o reconhecimento, a mensuração e evidenciação de um ativo imobilizado, bem com o próprio desreconhecimento, se assentado principalmente em observância da prevalência da essência sobre a forma, tende a orientar a escolha do método e a observação dos requisitos de maneira semelhante em locais ou entidades distintas, sem a necessidade de uniformização, e catalisando a comparabilidade almejada. Ainda que o gerenciamento dos resultados seja uma realidade observada quando da escolha do tratamento contábil (Grossi *et al.*, 2020), observar os fenômenos ou objetos sob a perspectiva da essência sobre a forma reduz a discrepância e a insegurança causadas pela incomparabilidade das informações contábeis.

Então, o alinhamento dos relatórios contábeis de propósito geral do setor público à normatização internacional tende a possibilitar maior facilidade de compreensão e comparação das informações contábeis. Para os formuladores de políticas públicas, estes aspectos favorecem a análise e avaliação dos orçamentos públicos e, por conseguinte, das políticas públicas financiadas por estes orçamentos de forma profunda e significativa Dabbicco & Mattei (2021). Depreende-se que a comparabilidade das informações contábeis é uma ferramenta à disposição dos usuários da informação, para que estes possam avaliar adequadamente os resultados da atuação governamental.

2.3 A nova sociologia institucional na pesquisa em contabilidade

A adoção de novos procedimentos contábeis no setor público, fornecem um fenômeno para o qual abordagens teóricas distintas podem contribuir para obter uma compreensão ampla e ainda adequada. Empregar uma ótica que possibilita a assimilação da tendência das organizações em se tornarem semelhantes, absorvendo, ainda que majoritariamente no aspecto formal, os anseios da

sociedade na qual estão inseridos, e garantir legitimidade ou reduzir pressões externas, requer uma perspectiva teórica que concatene os conceitos necessários a construção de conhecimento sobre o evento. A nova sociologia institucional parece, portanto, uma perspectiva relevante sob o qual a harmonização contábil internacional do setor público possa ser examinada.

2.3.1 A Teoria Institucional

A criação de um padrão internacional de contabilidade buscando gerar considerações consolidadas de aplicação geral sobre os métodos e, por conseguinte das escolhas em aplicá-los está na gênese dos estudos que buscam identificar os esforços e os resultados que a harmonização internacional já empreenderam. Este contexto, frequente marcado pela absorção de normas internacionais que atuam material ou normativamente nas formas de contabilidade locais desperta interesse em compreender a maneira como os novos conceitos e práticas são absorvidos e, as causas que geram níveis diferentes de adoção e de resistências observadas.

Recorrer ao modelo de pesquisa contábil fundamentada nas demonstrações do ente pesquisado possibilita inferir o comportamento dos gestores e, por conseguinte, explorar os elementos relacionados as escolhas realizadas dentre as possíveis, e aquelas relegadas a segundo plano. Neste sentido, uma série de pesquisas sobre as escolhas contábeis foram desenvolvidas com a finalidade de explorar a atuação dos gestores envolvidos em tais escolhas, recorrendo à Teoria da Agência e Teoria do Firma (Watts & Zimmerman, 1986; Holthausen & Leftwich, 1983).

Uma escolha contábil pode ser entendida como uma decisão capaz de interferir nas soluções do sistema contábil (Watts & Zimmerman, 1986), pressuposto que define com clareza e objetividade os eventos relacionados ao reconhecimento, mensuração e evidenciação dos ativos imobilizados no cenário governamental recente. Entretanto, para além de examinar o entendimento sobre eventual comportamento oportunista de gestores ou de formuladores de políticas públicas, isolar um grupo patrimonial objeto de normatização internacional e de desenvolvimento contínuo de compreensão de sua dimensão, promove a oportunidade de considerar o fenômeno sob o ponto de vista tal que permita considerar as escolhas contábeis como resultantes de comportamentos costumeiros e arraigados no ambiente social no qual os indivíduos e as instituições se inserem.

Para além dos procedimentos racionais, oportunistas e maximizadores que podem ser atribuídos aos gestores, é de se presumir que a harmonização internacional possa ser palco de

pressões institucionais em níveis e dimensões distintas. Portanto, a adoção de um conjunto de normas contábeis é uma manifestação passível de ser explicada em função das influências normativas no contexto institucional, situação na qual, as características da Teoria Institucional permitem refletir sobre a mensuração dos ativos imobilizados no setor público brasileiro com uma ótica abrangente, por ser uma perspectiva preocupada com as forças institucionais que moldam os indivíduos e as organizações e seus comportamentos (Modell, 2012).

A Teoria Institucional fornece ferramentas para conhecer as relações as estruturas sociais e os comportamentos individuais e coletivos e tem como origem o entendimento das organizações como sistemas abertos, de forma que trocas materiais e subjetivas acontecem também com o ambiente externo, o que leva ao pressuposto de que o ambiente no qual as organizações estão inseridas influenciam suas estruturas e o comportamento organizacional (DiMaggio & Powell, 1983). As dimensões no setor público ganham contornos distintos que pensadas sob a perspectiva institucional, as organizações do setor público podem ser consideradas tanto aquelas entidades cujas estruturas influenciam e são influenciadas pelo meio, mas também, no caso da harmonização contábil internacional, o setor público de um país como um todo, que interage com as forças e normatizações emitidas.

Esta institucionalização, tem como intenção a conquista, manutenção ou aumento da legitimidade das entidades, de forma a garantirem sua permanência e apoio no ambiente em que se inserem (Salter & Hoque, 2018). Segundo esta concepção, um país recepciona a normas contábeis para emitir um sinal ao ambiente externo que é adepto das práticas notadamente difundidas, e, portanto, está apto a ser identificado como semelhante nos quesitos nos quais há implicações. Entidades do setor público, pode aderir a práticas contábeis elencadas na normatização, a fim de obterem maior apoio as suas políticas ou projetos de interesse.

2.3.2 A Nova Sociologia Institucional

Buscar os recursos da Teoria Institucional para analisar a capitalização dos gastos públicos a partir de suas classificações orçamentárias é resultado da percepção de que a atuação do ente público ocorre em um ambiente que o afeta é afetado pelo ente, inclusive em relação à seleção de pressupostos e métodos contábeis. Então, analisar escolhas contábeis como expressão de conformidade a pressões externas de adequação a normas ou procedimentos pressupõem o

discernimento de que a adoção de normas práticas contábeis específicas pode ser entendida como uma necessidade de se conformar a tais imperativos.

Segundo Moll *et al.* (2006), os três ramos eminentemente influentes da Teoria Institucional nas pesquisas em contabilidade são a velha economia institucional, a nova economia institucional e a nova sociologia institucional e, ainda que guardem como semelhança fundamental o fato de as instituições importarem, cada um dos ramos possui características específicas e não se sobrepõem. A perspectiva introduzida pela nova sociologia institucional, aplicada às pesquisas em contabilidade, considera que organizações atuando em ambientes semelhantes, estão sujeitas a exigências análogas que influenciam suas estruturas e procedimentos (DiMaggio & Powell, 1983).

O sentido é que na nova sociologia institucional busca-se explicar a propensão das organizações que atuam no mesmo campo em se assemelharem. Este processo de semelhança formal das organizações inseridas no mesmo ambiente institucional suscita, como elemento conceitual central o isomorfismo, que é quando o ambiente influencia várias organizações, a essa tendência de conformidade (DiMaggio & Powell, 1983). A sugestão é que as características institucionais estão em evolução no sentido de uma compatibilidade progressiva resultante das características dominantes do ambiente.

Para DiMaggio & Powell, (1983), são três os tipos mecanismos que provocam as mudanças institucionais, o isomorfismo coercitivo, isomorfismo normativo e isomorfismo mimético. Sobre o isomorfismo coercitivo, os autores o identificam como consequência direta da coerção praticada pelas organizações sobre as outras e também em função das expectativas culturais expressas pela sociedade na qual as organizações estão inseridas. Neste caso então, as mudanças são impelidas por novas regras, normativos ou legislação introduzidos no ambiente institucional, que forçam as organizações a aplicarem as práticas impostas.

Por isomorfismo normativo, a consideração é que está relacionado aos esforços coletivos de uma categoria para definir condições e métodos de trabalho, conseguindo assim certa legitimidade que acaba por conduzir à uniformização de procedimentos, pois os indivíduos tenderão a reagir de maneira semelhante em função da profissionalização (DiMaggio & Powell, 1983). Por fim, conforme os autores, o isomorfismo mimético está relacionado à imitação de outras entidades percebidas como referenciais. Esta solução tem como pressuposto que situações que exijam soluções não conhecidas pela organização, podem ser menos dispendiosas caso sejam reproduzidas nos moldes do que já tenha sido implementado e reconhecido como precursor de resultados favoráveis.

Os três mecanismos isomórficos identificados possibilitam assegurar que a absorção de práticas relacionadas ao isomorfismo institucional, está intimamente relacionada ao campo da obtenção e manutenção de legitimidade, do que na obtenção de melhor desempenho das organizações, ainda que esta última possa ser uma consequência observável. Eventual descompasso entre absorção formal e a material de procedimentos contábeis, sob a ótica da nova sociologia institucional, derivam das características das organizações e do setor analisado, pois no caso do setor público, este é menos propenso a competitividade presente no mercado e habitualmente relacionado à percepção da sociedade sobre a organização, conferindo maior ou menor legitimidade. Esta dissociação permite que a imagem que a organização externaliza seja distinta das práticas e procedimento internos reais, (Thoenig, 2012).

Buscar os recursos da Teoria Institucional para analisar a capitalização dos gastos públicos a partir de suas classificações orçamentárias é resultado da percepção de que a atuação do ente público ocorre em um ambiente que o afeta é afetado pelo ente, inclusive em relação à seleção de pressupostos e métodos contábeis e ainda, que a adoção formal do regramento vigente, não necessariamente implica numa recepção material, com aplicação prática nos procedimentos contábeis. Neste ponto, o trabalho absorve a compreensão de (Moll *et al.*, 2006), que prescreve que a nova sociologia institucional possibilita uma variada gama de aplicação para o entendimento da prática da contabilidade em condições de interação e mobilização das instituições.

3 METOLOGIA E PROCEDIMENTOS

Este capítulo está dividido em cinco partes, de forma que, na primeira, são indicadas as hipóteses de pesquisa, na sequência, é distinguida a política pública selecionada, bem como o recorte temporal. Na terceira parte, são indicados os países que compõem a amostra, na quarta, o índice de comparabilidade selecionado é demonstrado, para que, na sequência, sejam esclarecidos os fatores considerados acerca das variáveis explicativas em função da estatística descritiva.

3.1 Hipóteses de pesquisa

Sob a perspectiva da literatura explorada que identifica as características no reconhecimento, mensuração e evidenciação de ativos no setor público conforme a normatização internacional e a teoria contábil, confrontando com as práticas observadas no cenário nacional, foi estabelecida a hipótese de pesquisa a seguir:

Hipótese 1: Existem políticas públicas que causam desequilíbrios no valor de apropriação de ativos imobilizados, quando considerada a normatização contábil internacional para o setor público.

O financiamento da atividade governamental é fortemente regulamentado em função do conjunto de interesses envolvidos, para Lynn, (1999), a avaliação de políticas públicas é igualmente importante como fonte de aperfeiçoamento da governança, e, por conseguinte, do atendimento às demandas sociais manifestadas. Deduz-se que decompor a atuação estatal cria um círculo virtuoso de aprendizagens seguidos de ratificações e retificações de curso.

Para além de apenas o resultado das interações econômicas, a contabilidade é um instrumento de enquadramento desta realidade que fornece ferramentas fundamentadas em pensamentos e técnicas que permitem apreciar e atuar nas atividades das entidades sob diferentes pontos de vista. A interseção entre a contabilidade e as políticas públicas de acordo com a compreensão de Hall & Millo, (2018), resguarda por parte dos gestores públicos, escolhas realizadas a fim de que haja maior capacidade em explicar e também em racionalizar suas atuações.

Por parte dos beneficiados da atuação do estado, quando amparada em metodologias contábeis potencializa os retornos sociais, (Hall & Millo, 2018). A hipótese principal da pesquisa é erigida em concordância com as conclusões dos autores, a fim de que seja desenvolvida a compreensão do comportamento na adoção das práticas de harmonização internacional, relacionadas

ao ativo imobilizado.

A seleção dos ativos imobilizados quando ponderados em função da ação governamental, demanda distinguir as características que permitem a um bem, ser compreendido como tal, e, portanto, como parte deste grupo patrimonial. Ainda que o reconhecimento das características seja tarefa árdua e em certa medida controversa, Iudícibus (2021), é a condição primeira para representar a realidade que se propõe.

Deriva então que as escolhas contábeis tendem a influenciar o grau de aderência material à normatização vigente, o que impõe a necessidade da formulação das hipóteses de verificação do grau de comparabilidade, como ferramenta de apoio à compreensão do desenvolvimento das práticas contábeis nacionais e, conseqüentemente, do acesso ao resultado da ação governamental. A segunda e terceira hipóteses fornecem os subsídios de apoio ao diagnóstico situacional e evolutivo.

Hipótese 2: A associação das práticas contábeis com a normatização internacional na apropriação de ativos no setor público brasileiro é baixa em relação aos países de referência.

Hipótese 3: A associação das práticas contábeis com a normatização internacional na apropriação de ativos no setor público brasileiro aumentou ao longo do tempo.

É ponto comum que a mensuração contábil esteja intimamente associada à designação de valor financeiro a um fenômeno ou objeto, (Hendriksen & Van Breda, 1992), contudo, a própria noção de valor é objeto de controvérsias epistemológicas e ontológicas que se arrastaram nos últimos séculos dando origem a teorias diversas no âmbito dos estudos das ciências econômicas Hayek, (1941). Depreende-se que, se a própria noção de valor é palco de controvérsia, a atribuição deve ressentir das mesmas dificuldades, o que permite que métodos de mensuração sejam admitidos em graus diferentes, em localidades diferentes, sob influências epistemológicas distintas.

Aferir a comparabilidade sob o prisma da mensuração contábil permite compreender a situação da adoção das práticas e recursos, bem como inferir sobre a relação dos povos com as acepções econômicas, complementares ou divergentes, como no caso das acepções de atribuição de valor.

As orientações assimiladas em cada país sobre a mensuração em referência a conceitos como o valor, interferem na apropriação dos bem oriundos da ação pública, e podem conduzir a uma imagem alterada dos resultados. Ao analisar as práticas orçamentárias estaduais, de Oliveira, (2011) demonstrou como o resultado fiscal e a dívida foram impactados pelas políticas de mensuração e terminaram se distanciando da realidade econômica do ente.

As hipóteses 4 e 5 foram formuladas na expectativa de descrever a relação do objeto de estudo com o resultado fiscal e a dívida pública, como características potencialmente relevantes para influenciar a adoção material das normas internacionais, o que faz necessário acolher hipóteses posteriores de pesquisa que permitam a análise estatística, e que, entende-se, contribuirão para a melhor compreensão do fenômeno se interpretadas como variáveis explicativas.

Hipótese 4: Existe uma associação positiva entre o estoque de dívida pública do país e a adoção material da normatização contábil internacional;

Hipótese 5: Existe uma associação negativa entre o resultado fiscal do governo central e a adoção material da normatização contábil internacional;

Hipótese 6: Existe uma associação negativa entre o índice de percepção de corrupção e a adoção material da normatização contábil internacional.

Por fim, o gerenciamento de resultados ou mesmo a fraude contábil pode gerar, como externalidade negativa, perda da legitimidade do órgão ou dos agentes públicos. Evento que pressiona a incorporação de instituições que a sociedade julga representar as melhores adequadas e catalisadoras de melhoria nos procedimentos Moll *et al.* (2006). A hipótese 6 foi elaborada tomando por referência a *proxy* percepção de corrupção, justamente por captar a opinião sobre o assunto dos usuários do serviço público, e por entender que esta opinião deriva de manipulação de variáveis que interferem em indicadores como dívida e resultado fiscal. Por sua vez, dentre as variáveis sujeitas à interpretações e manuseios distintos, estão as apropriações de ativos imobilizados resultantes de políticas públicas.

3.2 Seleção da política pública e do período longitudinal de observação

Buscar o entendimento das manifestações e distorções patrimoniais existentes no setor público é a percepção final de um processo que tem como origem a inobservância da teoria contábil quando da formulação de políticas públicas, pois, além de influenciar a capacidade dos formuladores de políticas públicas de comunicar de forma clara e abrangente o resultado de suas ações, a contabilidade pode desempenhar um papel importante na formulação e desenvolvimento de políticas públicas (Hall & Millo, 2018).

Logo, as políticas públicas que compreendem alguma categoria de correlação patrimonial, além de terem seus contratos econômicos, sociais e políticos monitorados e controlados em parte,

pelas informações financeiras sistematizadas pela contabilidade, congregam relevante potencial de aprimoramento, caso observem a teoria contábil, quando da elaboração das propostas da ação dos entes públicos. Assim, o planejamento como premissa inicial do processo de formulação de políticas públicas imprime menor empirismo ao apropriar para além de ferramentas, técnicas e conhecimentos necessários ao estabelecimento oportuno das diretrizes econômicas e financeiras do poder público, a consideração dos benefícios objetivados para a sociedade, configurando-se como fator prioritariamente determinante da eficiência da atuação governamental.

Dada a hipótese principal da pesquisa, de que existem políticas públicas cuja formulação da estrutura dos gastos interfere no reconhecimento, mensuração e evidenciação de ativos imobilizados, a busca preliminar pelas políticas públicas elegíveis como amostra considerou aquelas cuja concepção e desenvolvimento privilegiem os gastos públicos com investimentos. Este critério observa que os gastos classificados como investimentos são aqueles que podem sofrer capitalização como imobilizado, sendo os demais gastos com outras despesas correntes de pouca relevância para os objetivos do estudo.

Após estabelecido este critério inicial, a necessidade de determinar um recorte temporal capaz de possibilitar a percepção da absorção normativa na prática, como resultado dos possíveis reflexos do movimento internacional de normatização da contabilidade do setor público na estruturação de políticas públicas nacionais, e, por conseguinte, na comparabilidade das informações contábeis do setor público, foi definido como período inicial para seleção da amostra, o exercício financeiro de 2008.

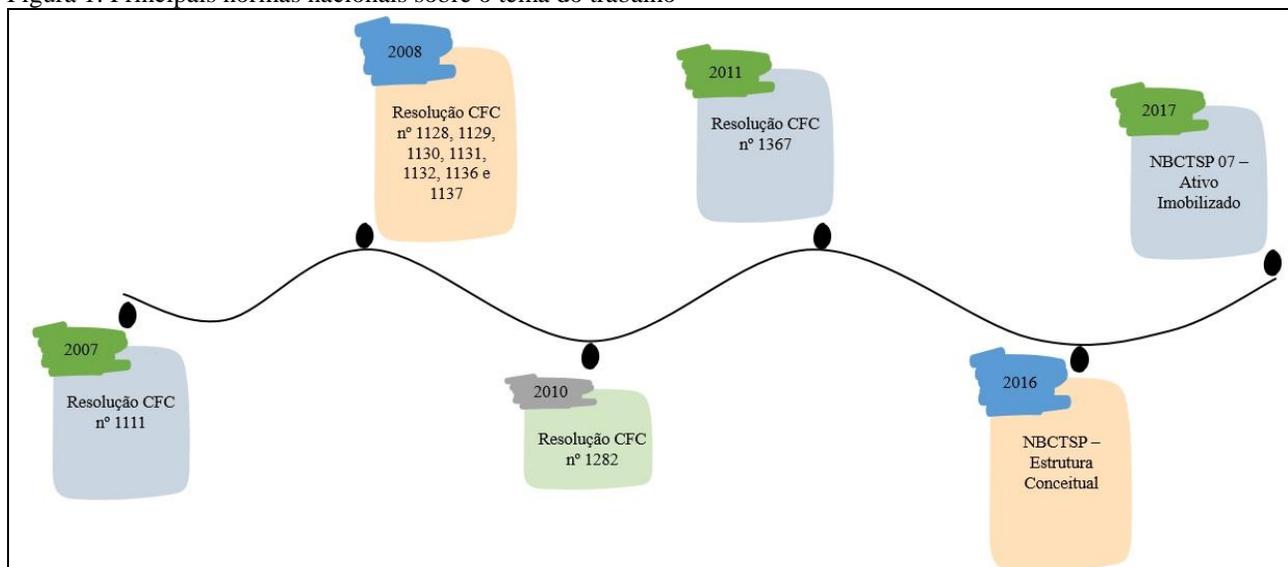
Este marco temporal foi designado por ser o momento em que a discussão sobre o amadurecimento da contabilidade no setor público brasileiro se eleva a um novo patamar com a publicação da Resolução CFC nº 1.111/2007, que aprova a interpretação dos princípios fundamentais de contabilidade sob a perspectiva do setor público, instaurando assim, os pressupostos iniciais para absorção normativa e prática das discussões contábeis para a administração pública.

Após o julgamento do conselho de absorver para o setor público os princípios fundamentais da contabilidade, em 2008 é publicada a Portaria do Ministério da Fazenda nº 184/2008 que definiu as diretrizes para convergência às normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público, sendo que naquele mesmo ano, foram editadas pelo CFC as primeiras normas aplicadas ao setor.

O exercício financeiro de 2008 é o marco no qual são inseridas na contabilidade aplicada ao

setor público, conhecimentos e definições adaptadas do setor privado, na busca de que os relatórios contábeis de propósito geral acompanhem a dinâmica do ambiente naquele momento. Logo, este exercício financeiro marca o início a adoção, pela administração pública federal, dos regramentos contábeis internacionais, portanto, espera-se que a partir de então, mudanças materiais possam ser observadas, o que define o exercício de 2008 como recorte inicial para seleção de dados. A Figura 1 apresenta a linha temporal normativa, no cenário nacional, relacionada ao grupo patrimonial em estudo.

Figura 1: Principais normas nacionais sobre o tema do trabalho



Fonte: Elaborado pelo próprio autor

Ainda, consoante ao propósito de examinar as manifestações patrimoniais no grupo dos ativos imobilizados do governo central, em decorrência dos resultados apresentados por políticas públicas nacionais, outro aspecto relevante é que os projetos ou atividades que materializem a atuação estatal em termos patrimoniais, manifestem interseccionalidade entre órgãos. A observação deste fator se deve ao fato de que o trabalho buscou a compreensão para além peculiaridades e dificuldades de determinados órgãos em absorver as práticas estabelecidas. O raciocínio é que uma política interseccionalmente distribuída entre órgãos, permita captar as propriedades que afetam a absorção dos ativos imobilizados resultantes, em função das características da política, portanto, para além de aspectos exclusivamente inerentes a órgãos específicos.

Concatenados os três critérios eletivos para distinguir dentre as políticas aquelas que podem atender aos objetivos do estudo, a preponderância de gastos para investimento, o exercício

financeiro de vigência inicial, e a confluência de órgãos distintos sob o mesmo escopo da atuação estatal, foram realizadas consultas de execução orçamentária do governo central no exercício de 2008 empregando a ferramenta Tesouro Gerencial, que é um sistema de extração de dados do Sistema Integrado de Administração Financeira do governo federal, o qual permite a elaboração de consultas orçamentárias, financeiras, patrimoniais e contábeis (Teixeira Dos Reis & Pertel, 2019).

A consulta inicial buscou dentre os programas de governo com para os quais houve gastos computados pelo Tesouro Nacional, aquelas cuja proporção dos gastos com investimentos e inversões financeiras, nos termos apresentados por Machado & Holanda, (2010), fossem superiores aos gastos com outras despesas correntes. Obteve-se um total de 36 programas de governo no ano de 2008, (APÊNDICE A), dos quais 6 cujos dispêndios financeiros figuraram em projetos e atividades em mais de um órgão superior. Dentre os 6, apenas uma programação alcançou um número superior a dois órgãos, que foi o Programa de Aceleração do Crescimento.

Em termos das características inicialmente almejadas, o Programa de Aceleração do Crescimento se mostrou a opção inicialmente viável, consideração ratificada pela compreensão Augustinho *et al.*, (2013), de que um evento significativo é a consecução de políticas públicas que qualificam gastos com características de despesas como sendo investimentos, como o caso do Programa de Aceleração do Crescimento (PAC), o que interfere no cálculo do superávit primário e, por conseguinte, no resultado do esforço fiscal do ente público. O reconhecimento da política objeto do estudo, encerrou por definir também o fim do recorte longitudinal, como sendo o ano de 2020, uma vez que foi o último no qual houve pagamentos por parte de órgão público nesta programação específica.

Esta perspectiva, do resultado e por conseguinte do esforço fiscal do governo central, tendo como objeto o PAC, também foi temática dos trabalhos desenvolvidos por (Sousa & Silva, 2018; de Oliveira, 2011), contudo, há de se observar que o problema evidenciado deriva, em primeira instância, da inobservância das escolhas contábeis consagradas, no momento que antecede à colocação de bens e serviços à disposição da população, o que, de acordo com Holthausen & Leftwich (1983), tem acarretado consequências econômicas.

Para além das consequências fiscais e econômicas, o conhecimento e a representação do patrimônio do ente público distancia da fidedignidade esperada depreendendo uma incorporação de gastos conceitualmente definidos como despesas pela contabilidade, ao patrimônio dos entes públicos. Em essência, quando uma política pública é elaborada, sua tradução se dá pela peça

orçamentária que congrega características que atendem ao ordenamento jurídico voltado para o orçamento público propriamente dito. Quando o interesse da ação estatal é conceber e colocar à disposição da população, ou do uso com finalidade pública, de um bem que deve receber a classificação de ativo imobilizado, a incorporação de outros valores oriundos da classificação orçamentária acaba por interferir na fidedignidade da representação contábil do bem e da situação patrimonial pública como um todo.

O argumento que se coloca em nenhuma circunstância é o de se atribuir à entidade contábil a prerrogativa inicial do estabelecimento das atividades do Estado, e sim, o de ponderar uma perspectiva que permita o entendimento de que, cabendo à contabilidade especificar os critérios para o reconhecimento, a mensuração e a evidenciação dos resultados da atividade do setor público, quando os resultados são abrangidos pelo que a contabilidade se propõem teórica e conceitualmente a conhecer, tratar e evidenciar, parece oportuno alegar que sejam consideradas as perspectivas contábeis quando da formulação de políticas públicas.

A prática aduz ponderações sobre a inversão da substância sobre a forma, uma vez que as peças orçamentárias, que são a expressão financeira das políticas públicas, determinam em última instância, como bens e serviços serão adquiridos em termos de classificação, e, portanto, suprimindo a classificação contábil pertinente a luz da teoria contábil.

O que se observa como resultado da escolha deliberada de excluir da tomada de decisão qualquer contabilidade por assim dizer, nos termos de (Miley & Read, 2021) é caracterizado como a epistemologia da ignorância. Ademais, sobre a determinante da ação deliberada em ignorar preceitos contábeis quando da elaboração de políticas públicas bem como na acomodação das políticas nas peças orçamentárias, há de se observar que a ausência de contabilidade pode ser usada como forma de poder (Miley & Read, 2021).

Considerar as características qualitativas da informação contábil bem como seus usuários no setor público, permite classificar a desarmonização entre a formulação de políticas pública e a estrutura contábil vigente como uma prática com potencial nocivo à qualidade dos bens e serviços colocados à disposição da população.

3.3 Países que compõem a amostra

Considerando que o objetivo do trabalho é identificar o nível de aderência às práticas

internacionais de mensuração inicial e subsequente dos ativos imobilizados a partir da comparabilidade com demais países ao longo do tempo, para seleção das amostras foi considerada a literatura nacional e internacional que identifica aqueles que para além de serem os pioneiros na adoção, são os que representam de maneira apropriada e consistente o emprego das normas internacionais no que se refere ao reconhecimento, mensuração e evidenciação da classe de ativos objeto do estudo.

Conforme IFAC 2022, das 130 jurisdições associadas, 13 países adotaram integralmente as IPSAS, sendo eles a Guatemala, o Peru, o Uruguai, a Islândia, a Espanha, a Suíça, a Estônia, a Nigéria, a Tanzânia, a Arábia Saudita, os Emirados Árabes Unidos, o Cazaquistão e a Nova Zelândia. Ainda, outros 66 países adotaram parcialmente as IPSAS, ou não recepcionado todas as normas, ou recepcionado parcialmente cada norma. Segundo o IFAC 2022, o Brasil é um dos países que adotaram parcialmente, porém para a norma de interesse deste trabalho, há uma recepção integral.

Inicialmente foram realizadas as consultas aos relatórios anuais de prestação de contas governamentais dos 13 países indicados como tendo recepcionado integralmente os normativos internacionais para o setor público. Após a análise dos documentos, foi identificado que a Nova Zelândia, Peru, a Espanha, se enquadravam no escopo da pesquisa em relação à disponibilização das informações necessárias. Com relação ao Uruguai, Suíça e Estônia, as informações disponibilizadas não compreendem o período de abrangência do estudo. Para os demais países da amostra inicial, não foram detectados nos relatórios de prestação de contas do setor público, informações sobre os métodos de mensuração dos ativos imobilizados.

Em busca de aumentar o alcance do estudo, optou-se por verificar, dentre os países que, como o Brasil, são distinguidos como adotando parcialmente a normatização internacional, aqueles que recepcionaram na íntegra os normativos referentes à mensuração e ao grupo de ativos objeto da pesquisa. Após a verificação dos relatórios de anuais de contas do setor público, do primeiro e do último exercício financeiro da série histórica abrangida pela pesquisa, conseguiu-se identificar que o Canadá, a Austrália e a Inglaterra reuniam as condições necessárias para integrarem a amostra para teste. A opção em avaliar o primeiro e o último exercício financeiro tem como pressuposto que qualquer avanço na adoção da normatização estaria refletido no período recente da série histórica, bem como a disponibilidades das informações em todo o recorte temporal pretendido.

A consulta às bases de dados e portais de periódicos SCieLo, *ScienceDirect* e portal de periódicos das CAPES possibilitou, para além da fundamentação teórica e respaldo argumentativo

das demais seções da presente pesquisa, corroborar a seleção da amostra de países referenciados pelo órgão internacional como absorvendo parcialmente as normativas vigentes. A Austrália é identificada, juntamente com a Nova Zelândia, como sendo países com alto grau de adoção da normatização internacional (Grossi *et al.*, 2020), e também implementaram com êxito o regime de competência para o orçamento (Abolhallaje *et al.*, 2014).

Para os mesmos autores, o Canadá também é definido na literatura como um país que implementou com sucesso o regime de competência no setor público, também possuem um tratamento para reconhecimento, mensuração e evidenciação alinhado com os padrões internacionais (Lombardi *et al.*, 2021).

Conforme (Chytis *et al.*, 2020), soma-se ao grupo, também o Reino Unido, pois com pequenas variações, este país aplica os padrões internacionais em seu sistema de contabilidade do setor público. Estes países além de adotarem de maneira aproximada as disposições normativas internacionais, são os pioneiros (Fuertes, 2008), e configuram o grupo de países de referência para a mensuração da harmonização. Demais países relacionados pelo IFAC, como tendo recepcionado a normatização, apresentam resultados que indicam que ainda estão em fase de implantação material.

No caso brasileiro, foram observadas as informações disponibilizadas no Balanço Geral da União, e nos demais países, nas demonstrações congêneres e nas notas explicativas. A seleção do Balanço Geral da União se faz necessária, pois a alternativa, o Balanço do Setor Público Nacional, consolida as informações dos entes da federação, em estágios distintos de implantação da normatização.

3.4 Mensuração da harmonização

A comparabilidade das escolhas contábeis tem sido abordada de diversas perspectivas, buscando identificar em que nível está a harmonização das demonstrações contábeis ou de grupos destas informações no setor privado, com relativamente poucos trabalhos se dedicando a estudar o setor público. Este estudo comparativo buscou identificar a evolução das condições da aderência às práticas contábeis normatizadas internacionalmente, resumindo os potenciais fatores onde podem residir aspectos controversos, somando esforços para a superação do ceticismo incipiente em relação ao desenvolvimento da adoção das normas contábeis do setor público.

Esta perspectiva introduz a necessidade de realizar um diagnóstico da real situação, que pode

ser obtido a partir da utilização de índices de comparabilidade, como o estudo concebido por Sour (2017), que avaliou a qualidade, a quantidade e a harmonização das informações contábeis dos entes federados no México com o auxílio do índice Herfindahl-Hirschman (HHI), para determinar o grau de comparabilidade das demonstrações contábeis no setor público. A maior parte dos índices desenvolvidos para a harmonização de fato, ou material, como os índices H, C e I, tem como origem os trabalhos de (van der Tas, 1988).

Realizar estudos comparativos sobre a evolução das práticas contábeis em diversos países demanda a seleção e adaptação das ferramentas desenvolvidas inicialmente para o setor privado. Uma perspectiva sobre as áreas com maior diversidade de métodos contábeis aplicados por 16 países membros da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico é fornecida por Pina & Torres, (2003), que concluíram que os países analisados utilizaram inúmeros métodos para os parâmetros selecionados.

O índice H, foi inicialmente desenvolvido para medir a concentração industrial por Herfindahl, e ajustado por Hirschman, mas foi introduzido como ferramenta de medição da comparabilidade contábil apenas por Van Der Tas, (Guimarães & Rover, 2018). Segundo (Emenyonu & Adhikari, 1998), o índice C foi concebido para mensurar a harmonização contábil em um contexto nacional, enquanto o índice I, foi desenvolvido com vistas a captar a harmonização no nível internacional. Por fim, outro índice largamente explorado na nos estudos e pesquisas sobre comparabilidade é o índice T, que tem como proposta dirimir os erros dos índices anteriores e abranger as características, preenchendo as lacunas que cada índice apresentava individualmente Taplin, (2003).

A Tabela 1 resume as principais características dos índices recorrentes na literatura contábil que aborda a comparabilidade das escolhas. Os índices apresentados foram desenvolvidos inicialmente com o propósito de buscar as relações de comparabilidade e nível de harmonização das informações e das escolhas contábeis empresariais, e posteriormente foram empregados para inferir a comparabilidade das escolhas contábeis no setor público, como no caso do estudo concebido por Sour (2017), a partir do entendimento que a normatização internacional do setor foi fortemente conduzida em conformidade com as normas internacionais estabelecidas para as empresas.

Aduz-se das informações expressas na Tabela 1 que, inicialmente, para os propósitos deste estudo, os índices H e C, seriam descartados por se limitarem a comparabilidade nacional. Em que pese o índice T ser reconhecido como aquele que dirimiu dificuldades concatenou de maneira

completa as características almejadas, para a proposta deste trabalho, o índice é inválido por ser estritamente ligado ao setor empresarial, uma vez que pondera a comparação entre as empresas dos países e a proporção de empresas do país que utilizam determinado método contábil, Taplin (2003), sendo que o ajuste para o setor público, tende a suprimir as características principais do índice.

Tabela 1: Características dos índices de comparabilidade

Características	ÍNDICES			
	H	C	I	T
Considera o número de empresas pesquisada	Sim	Não	Não	Sim
Considera o tamanho dos países investigados	Não	Não	Não	Sim
Sensibilidade à frequência zero	Não	Não	Sim	Não
Considera a não divulgação	Sim	Sim	Sim	Sim
Comparabilidade nacional (N), internacional (I) e ambas (A)	N	N	I	A
Considera múltiplas escolhas contábeis	Não	Sim	Não	Sim
Capaz de determinar um intervalo de probabilidade	Não	Não	Não	Sim
Permite a análise setorial, com ponderações	Não	Não	Não	Sim
Considera a comparabilidade parcial	Não	Não	Não	Sim

Fonte: Adaptada d Souza & Lemes, S. (2016).

Preliminarmente, Van Der Tas (1988) definiu o índice I como análogo ao H, no qual ($f_{i1} f_{i2} \dots f_{im}$) são as frequências relativas dos métodos contábeis i para cada um dos países observados, e k representa a quantidade de alternativas de métodos contábeis conforme a seguinte expressão:

$$I = \sum_{i=1}^k (f_{i1} f_{i2} \dots f_{im})^{1/(m-1)} \quad (1)$$

Onde x_j é o número de entidades utilizando o método j , k , o número total de métodos e n o número de entidades. Ao examinar o índice C conforme proposto por Van Der Tas (1988), foi observado que a ferramenta poderia ser desmembrada em uma para comparabilidade nacional e outra internacional Archer *et al.* (1995), que possibilita medir o número de par de países que seguem o mesmo método e compara com o máximo total de pares possíveis. Os autores então propuseram uma reformulação na estrutura a fim de dirimir os problemas suscitados.

Assim como no original, m é o número de países e k a quantidade de métodos contábeis. Contudo, nesta configuração o índice I passa a ser a soma entre as médias geométricas quadradas das frequências relativas do método contábil i em cada país Archer & McLeay (1995). A escolha da melhor opção que coadune esforços no sentido de permitir que o trabalho atinja seu objetivo leva em consideração as conclusões apresentadas por (Morris & Parker, 1998) em seu estudo comparativo sobre o índice I e C proposto por Van Der Tas (1988) e ajustados respectivamente por Archer &

McLeay (1995) e por Archer *et al.* (1995).

$$I = \sum_{i=1}^k (f_{i1} f_{i2} \dots f_{im})^{2/m} \quad (2)$$

Após comparações das propriedades estatísticas dos índices analisados, empregando simulações com alterações na amostragem e nas características como o caso de não divulgação, (Morris & Parker, 1998) concluíram que, ainda que os índices I e C ajustados são matematicamente equivalentes para uma amostra de dois países, com o aumento da amostra, surgem divergências especialmente em função das médias e dos desvios padrão, concluindo então que a proposta Archer *et al.* (1995) apresenta maior grau de estabilidade para a comparação.

Entretanto, a proposta apresenta a mesma dificuldade mencionada para o índice T, por ponderar o número de empresas analisadas em cada país, o que exige ajustes na forma de tratamento dos dados conforme realizado por Pina & Torres, (2003). Logo, o presente trabalho aplicou a proposta ajustada do índice I sugerida por Archer & McLeay (1995), por entender que, para o presente estudo, congrega as características necessárias a permitirem a seleção e análise dos fatores de interesse. Ponderadas as características e capacidades dos índices de comparabilidade das escolhas contábeis, a intenção ao empregar um destes índices no presente estudo, foi identificar o nível de concordância das práticas na capitalização de gastos públicos com ativos imobilizados, em relação a outros países.

A determinação da harmonização a partir do índice de comparabilidade foi estabelecida então, a fim de permitir um diagnóstico determinado, que possibilite verificar fatores intervenientes nas práticas contábeis, ligados à elaboração e execução de políticas públicas, no contexto de adoção material da normatização contábil internacional. Em essência, o entendimento é que cálculo do nível de harmonização proporcionado pelo emprego de um índice de comparabilidade ao longo do tempo, quando tomado sob a perspectiva dos resultados de uma política pública em alcance do reconhecimento, mensuração e evidenciação contábil, permitem examinar a horizontalidade da harmonização contábil, na ótica dos pressupostos contábeis elementares.

3.5 Estatística descritiva

As variáveis explicativas são empregadas com o propósito de esclarecer, descrever ou prever

o comportamento de variáveis dependentes Hill & Judge, (2006). Identificar o nível de aderência das práticas contábeis nacionais em relação aos demais países, remete as escolhas contábeis que são feitas no âmbito do setor público nacional, sendo, portanto, as escolhas contábeis relativas à mensuração dos ativos imobilizados classificadas neste estudo como a variável dependente, atentando para o fato de que a mensuração traz como pressuposto inicial o reconhecimento.

A seleção da variável “resultado fiscal” do setor público se deu em função de conclusões observadas em trabalhos como o de (Milesi-Ferretti, 2004), que identificaram uma relação entre as regras fiscais elaboradas para atender aos resultados fiscais pretendidos e o uso de escolhas artifícios contabilísticos distintos, caracterizados no estudo como contabilidade criativa. Entendimento semelhante sobre o uso da denominada contabilidade criativa como forma de subterfúgio para que as regras fiscais sejam aparentemente cumpridas é apresentado por Souza (2013). A intenção foi identificar o nível em que a necessidade ou o interesse em alcançar o resultado fiscal pretendido é influenciado pelas escolhas contábeis empreendidas no âmbito do setor público.

Raciocínio análogo foi empregado para a seleção da variável dívida pública para a qual foi apreciada a relação da dívida com o produto interno bruto de cada país, uma vez que indícios de insustentabilidade da dívida pública brasileira foram identificados em relação a práticas denominadas como contabilidade criativa por (Chicoli, 2015). Em análise a partir da perspectiva teórica sobre a contabilidade das administrações públicas europeias aplicadas a aspectos distintos incluindo a medição da dívida e dos déficits públicos, foi constatado a relevância de se escolher pela integração da contabilidade orçamentária à contabilidade por competência no setor público a fim de conferir maior responsabilidade à administração pública, (Biondi, 2016).

A escolha do índice de percepção de corrupção como uma *proxy* da corrupção real se deveu ao fato que a corrupção real é um aspecto de difícil de ser mensurado (Carraro *et al.*, 2014). O índice de percepção de corrupção como aproximação da corrupção real se fez necessário como variável explicativa em estudos sobre escolha contábil em função das implicações que a escolha deliberada por determinado método contábil e mesmo por não utilizar a contabilidade possui na informação evidenciada. A percepção de corrupção representa uma opinião dos interessados e pode ser representativa do nível de legitimidade conferida às instituições e seus gestores. É esperado então, que perda de legitimidade possa incentivar a admissão de sistema contábeis potencialmente apropriados e demonstrar a realidade econômica e os resultados da atividade pública.

Após definidos e tabulados todos os dados, optou-se pela utilização do coeficiente de

correlação de *Pearson*, pelo fato de ser uma ferramenta capaz de avaliar tanto o sentido quanto a intensidade existente entre duas variáveis quantitativas Stevenson (1986). As hipóteses principais do trabalho produziram dados quantitativos que podem estar correlacionados entre si, e com outros fatores, sem, no entanto, haver uma relação de causa e efeito, e cuja verificação estatística assume importância para compreensão dos fenômenos, a partir do grau de relacionamento entre as variáveis.

Conforme Hill & Judge, (2006), os termos da notação, demonstram a função de medir a qualidade de uma regressão, por ser uma medida de associação linear entre duas variáveis quantitativas. O interesse maior no momento, está na característica de fornecer o conhecimento da intensidade da ligação entre duas séries. Segundo os autores a expressão matemática da correlação de *Pearson* é dada pela seguinte expressão:

$$r = \frac{n \sum x_i y_i - (\sum x_i) (\sum y_i)}{\sqrt{(n \sum x_i^2 - (\sum x_i)^2)(n \sum y_i^2 - (\sum y_i)^2)}} \quad (3)$$

A correlação procura elucidar como uma variável se comporta em um cenário onde outra está variando e se existe uma relação entre a variável de ambas, permitindo identificar o que ocorre com a variável *x*, quando a variável *y* aumenta ou diminui seu valor (Gujarati & Porter, 2011). A associação das variáveis, proporção de gastos com características de despesas capitalizadas, índice de comparabilidade, resultado fiscal, dívida pública e índice de percepção de corrupção foi obtida com a assistência do *software RStudio 4.0.3*.

Os resultados possíveis, são os coeficientes da correlação que variam de -1 a 1, sendo que quanto maior a distância do centro, ou seja, do coeficiente 0, maior a correlação existente (Gujarati & Porter, 2011). Cabe resgatar o entendimento dos autores que, mesmo que não exista uma correlação linear entre as distribuições de dados, é possível que exista outro tipo de correlação.

Estudos contábeis que recorreram a ferramenta de correlação de *Pearson* para identificar o nível de significância entre as variáveis são abundantes para a temática adoção das normas internacionais de contabilidade, como em (da Silva Filho, Barbosa, & Pereira, 2019; da Silva Filho, Brugni, Nossa, & Beiruth, 2020; de Lima, V. S., de Lima, Lima, & de Carvalho, 2010). Fizeram uso do mesmo recurso, de Oliveira Reis, Ferreira, & Ferreira, (2017); Mota, Diniz, & da Costa Santos, (2017); Ferreira, da Silva, da Rosa, & Alberton, (2020); Reis, Ferreira, & Ferreira, (2015), ao relacionarem variáveis políticas, socioeconômicas, fiscais e a estrutura orçamentária ao nível de transparência dos orçamentos públicos em escala nacional e subnacional.

A relação entre os ativos intangíveis e o gerenciamento de resultados, bem como deste grupo patrimonial com a rentabilidade de empresas listadas na bolsa, foram examinadas a partir da correlação de *Pearson* também em (Decker, Ensslin, Reina, & Reina, 2013; de Moura, Theiss, & da Cunha, 2014).

A pressuposição elementar para recorrer ao modelo de correlação de *Pearson* nesta pesquisa foi fundamentada no reconhecimento de que a comparabilidade internacional pode estar relacionada em menor ou maior grau e também, em direções distintas em relação ao demais aspectos selecionados. Naturalmente, o tema comparabilidade de escolhas contábeis no setor público, resguarda uma série de outras variáveis passíveis de estudo, o que imprime a necessidade de vasculhar com minúcia o maior número possível de oportunidades de explicação dos fenômenos, o que justifica a modelagem estatística acolhida.

4 DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Este capítulo expõe no primeiro item os resultados da pesquisa, relativos aos gastos realizados no escopo da política pública selecionada, exibindo os resultados inicialmente em um panorama sintético, para que, posteriormente seja realizado o desmembramento nas classificações orçamentárias analíticas utilizadas.

Os gastos localizados foram selecionados em função das características gerais que, em termos de contabilidade patrimonial, deveriam ser reconhecidos como dispêndios alocados no resultado do exercício, ou serem capitalizados e incorporados ao valor de algum ativo imobilizado. Os procedimentos relacionados ao manejo dos dados selecionados, foram obtidos nos relatórios anuais do governo federal, especialmente no BGU.

Na sequência, foram realizados os cálculos de comparabilidade em função dos métodos de mensuração dos ativos imobilizados, tomando como referência os relatórios anuais divulgados pelo grupo de países componentes da amostra. O cálculo levou em consideração os esclarecimentos sobre os métodos de mensuração recorridos pelos órgãos que compõe as respectivas administrações centrais, o que importa na necessidade de identificar os procedimentos desenvolvidos na capitalização dos gastos públicos classificados como investimentos. Por fim, a análise dos dados obtidos foi realizada em função de variáveis que podem ser sugeridas como explicativas das escolhas contábeis para a mensuração dos ativos imobilizados, em função de fatores como o ambiente institucional, o interesse em legitimidade ou mesmo ciclos políticos.

4.1 Obtenção e tratamento dos dados de execução orçamentária

Na esfera de atuação governamental, a elaboração de uma política pública pode ser compreendida como um processo de alocação de recursos colocados à disposição dos gestores com a finalidade de atuar nas esferas econômicas e sociais. O conceito está relacionado às intervenções executadas pelo poder público em objetivos definidos e campo de atuação específicos, (Engelbert, 1977). Logo, a suposição adjacente é que a intervenção de uma política pública é dirigida para a solução de um problema coletivo, baseada na lógica da ação, de maneira que se fundamenta nas relações de causa e efeito inerentes ao problema social que se deseja atacar, e da nova situação criada após a realização da intervenção planejada.

Em termos gerais a concretização de uma política pública é de competência da administração central com envolvimento das partes interessadas, competindo ao governo a formulação e execução, restando o controle e a apuração dos resultados como um ponto de convergência de interesse e atuação de entidades distintas, (Lynn, 1999). Depreende-se então que na fase da elaboração, devam ser observados tanto os objetivos que a intervenção planeja alcançar, como as maneiras de desenvolvimento que possibilitarão o resultado pretendido. Ainda, a viabilidade dos mecanismos de percepção dos resultados deve ser observada com atenção necessária na fase de formulação da intervenção estatal, tanto para serem utilizados como instrumentos de apoio à decisão, tanto como ferramentas de comunicação e prestação de contas, (Engelbert, 1977).

A classificação dos gastos em conformidade com os produtos e serviços resultantes pretendidos é um fator a ser observado como necessário ao entendimento apropriado da extensão dos resultados operacionalizados pela ação estatal. A teoria contábil bem como as manifestações emitidas pelos normatizadores internacionais posicionam as definições elementares da classificação dos itens patrimoniais em função de características específicas de cada item ou fenômeno a ser reconhecido, mensurado e evidenciado pelos relatórios contábeis. Então, o reconhecimento de um item, como pertencendo a determinado grupo patrimonial, requer a presença de algumas características comuns a este grupo, (Sprouse & Moonitz, 1962), e, portanto, no caso das políticas públicas, guarda uma relação com a classificação orçamentária dos gastos.

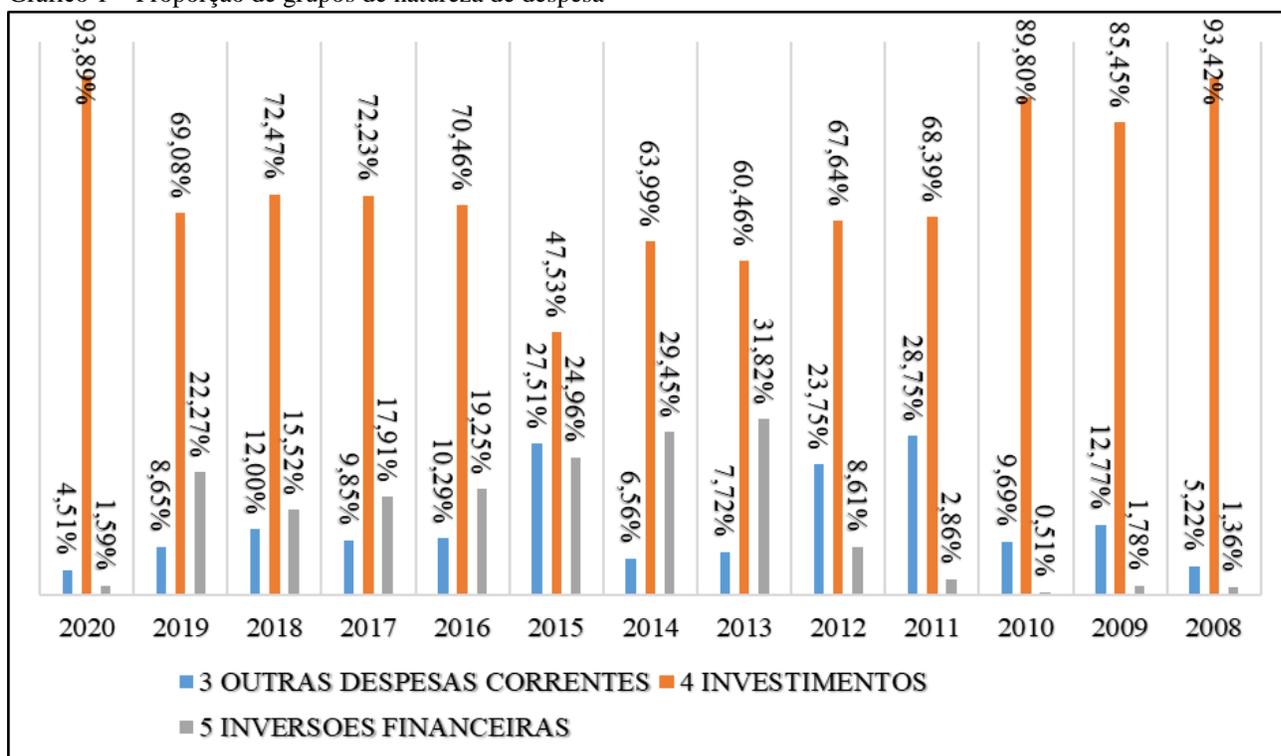
Especificamente sobre os ativos imobilizados oriundos da ação estatal, ainda que haja considerável esforço para dirimir questões não resolvidas sobre o reconhecimento, mensuração e evidenciação deste grupo patrimonial, as discussões recentes demonstram que permanecem dificuldades consideráveis (Christiaens, 2004). No cenário nacional, uma política que apresenta características potencialmente controversas no que se refere a capitalização de gastos públicos classificados como investimento é o Programa de Aceleração do Crescimento.

O PAC foi um programa formulado em lançado em 2007 pelo governo federal com intenção de realizar a tarefa complexa de executar grandes projetos de infraestrutura em nível nacional, (Cardoso & Navarro, 2018). Dentre os objetivos estavam a eliminação de dificuldades de infraestrutura que impõem obstáculos ao crescimento econômico, bem como reduzir desigualdades regionais, (Rodrigues & Salvador, 2011). Fator a ser ponderado também é que o programa nasce e é gerido de forma centralizada no âmbito da Casa Civil da Presidência da República, fato atribuído à dificuldade do aparato estatal brasileiro em coordenar um esforço global e setorial para colocar em

funcionamento as propostas do programa, (Cardoso & Navarro, 2018).

Em conjunto de medidas de investimentos planejadas pelo governo central, foi recepcionado pelas peças orçamentárias com seus gastos classificados conforme o Gráfico 1. A triagem dos dados levou em consideração a classificação orçamentária, as rubricas de destinação do recurso, para enfim, apurar a existência de gastos capitalizados em desacordo com os preceitos estabelecidos na normatização contábil. As informações complementares que possibilitam identificar o tratamento dispensado pelo setor público são recolhidas nos BGU e respectivas notas explicativas, bem como nas demonstrações congêneres dos países que compõem a amostra.

Gráfico 1 – Proporção de grupos de natureza de despesa



Fonte: Elaborado pelo próprio autor.

Conforme descrito por Machado & Holanda, (2010), a categoria econômica é classificada em despesas correntes e despesas de capital, sendo que a primeira reúne os grupos de natureza da despesa pessoal e encargos sociais, juros e encargos da dívida, e outras despesas correntes, cujo o código é 3. A segunda, conforme os autores, abrange os investimentos, código 4, as inversões financeiras, código 5, e a amortização da dívida.

O exame da relação quantitativa entre os gastos classificados como outras despesas correntes

que são as despesas relacionadas a compra de material de consumo e pagamentos diversos para manutenção das atividades do setor governamental, em comparação aos gastos relacionados pelo código 4, ou seja, os investimentos, que são destinados a softwares, obras e aquisições de imobilizados diversos, bem como pelo código 5, que compreende gastos com aquisição de imóveis ou bens de capital já em utilização pelo poder público, dentre outros gastos de natureza de ativos permanentes, (APÊNDICE B) é demonstrada no Gráfico 1.

Os agregados conforme apresentados fornecem, num primeiro momento, uma perspectiva que necessita ser conciliada a outras informações, ou fragmentada em elementos analíticos que permitam observar as características dos gastos para então relacioná-las às informações das demonstrações contábeis do setor público. Torna-se oportuno então, a consideração de que a partir de 2014, teve início no cenário nacional, a previsão da prática de capitalizar gastos posteriores à aquisição, construção ou produção de ativos imobilizados, apenas quando tais gastos além de serem capazes de gerar benefício econômicos futuros e implicarem em aumento da vida útil do ativo, sendo os demais, ainda que efetuados como despesas de capital na classificação de investimentos, baixados como resultado patrimonial do exercício STN, (2014), prática adota com critérios esclarecidos e divulgados a partir do exercício de 2015 pelo DNIT, STN, (2015 a 2020).

Do ponto de vista da Teoria Institucional, a adoção material da normatização contábil por apenas uma parcela das entidades do setor público foi investigada por Carpenter & Feroz, (1992), que explicaram os incentivos do estado de Nova York para adotar os princípios contábeis vigentes no país. Argumentam os autores que a recepção forma dos princípios se deu principalmente como uma iniciativa relacionada à recuperação de legitimidade. Outros fatores também foram identificados como pressões catalizadoras do isomorfismo institucional percebido, como o processo orçamentário e as relações de poder existentes no campo de inserção institucional do estado, (Carpenter & Feroz, 1992).

Em outro estudo realizado nos estados de Nova York, Michigan, Ohio e Delaware, ao explorar as pressões institucionais exercidas sobre os estados, apoiado nos conceitos da Teoria Institucional, Carpenter & Feroz, (2001), a dependência de recursos como forte pressão institucional coercitiva relacionada à adoção dos princípios contábeis para o setor público. Com relação à resistência a adequação, três fatores podem ser elencados como fontes iniciais de resistência às mudanças institucionais, o processo educacional, a impressão organizacional e interesses poderosos, (Carpenter & Feroz, 2001). O estudo sugere que todas as formas de resistência foram ineficazes em

resistir às pressões institucionais, o que resultou numa melhor organização dos sistemas de contabilidade avaliados.

Dada a estrutura organizacional do aparato estatal nacional, em paralelo com as considerações demonstradas em Carpenter & Feroz, (1992, 2001), e ainda da percepção que o país tenha optado pelo isomorfismo normativo, a postura de um órgão em assumir precocemente as práticas empreendidas em outros países, leva a inferir que a postura do DNIT se assemelha as proposições relacionadas ao isomorfismo mimético, uma vez que foram imitados internamente procedimentos adotados por outras organizações.

Os elementos apresentados nas demonstrações contábeis nacionais, associados aos dados desagregados (APÊNDICE C), viabilizam então, distinguir entre os gastos realizados na classificação investimentos, grupo 4, aqueles com características de despesas para os quais não há informações sobre tratamento equivalente ao demonstrado pelo DNIT, que por sua vez, está em concordância com as práticas adotadas internacionalmente e detectada nos relatórios anuais dos demais países que compõem a amostra presente pesquisa.

A percepção a partir dos dados desagregados (APÊNDICE C), é que praticamente todas as combinações de identificação de dispêndios estão presentes, como diárias, passagens, combustíveis, limpeza e conservação, assinatura de periódicos, comissões e corretagens, manutenção e reparação, que tipicamente deveriam ser incorporados ao valor de uma obra, equipamento ou software, ou baixados como resultados. Há também as classificações próprias de imobilizações, como máquinas e equipamentos, aquisição e desenvolvimento de softwares e obras e instalações.

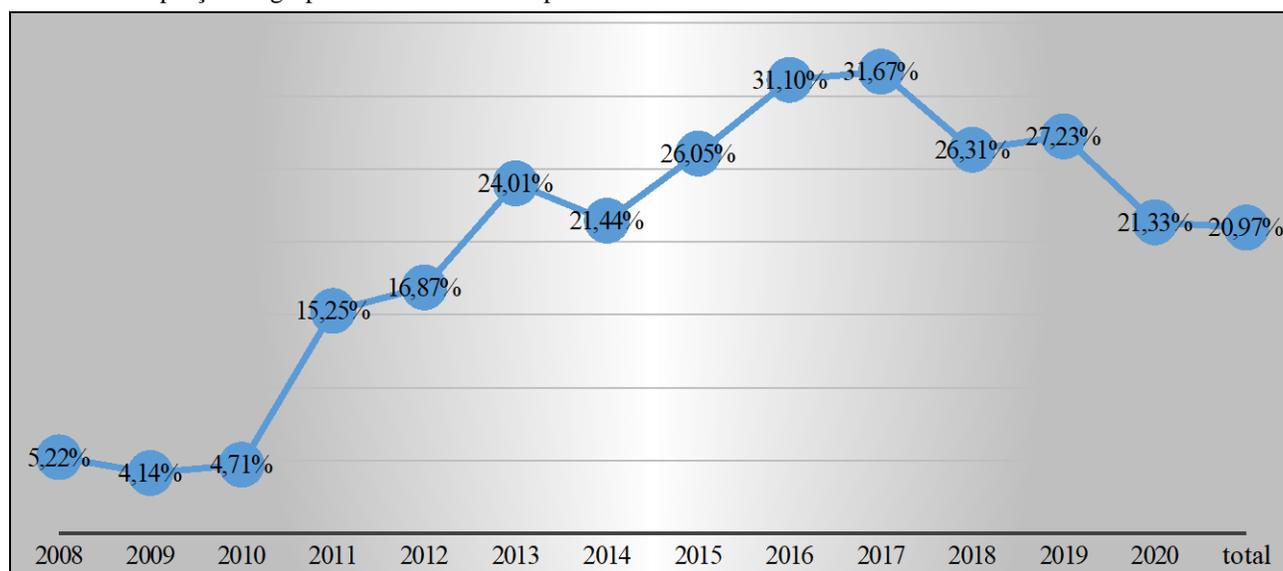
Uma vez que os dados decompostos permitem a análise pormenorizada, a seleção dos gastos com características de despesas e classificados como investimentos extraída do banco de dados indica, conforme o Gráfico 2, que no primeiro período observado, cerca de 5,22% dos gastos classificados como investimentos, conservam propriedades de despesas sob o ponto de vista da teoria contábil, bem como da normatização internacional.

Este percentual exhibe uma trajetória ascendente até o ano de 2017, de modo que, do total de recursos aplicados, cerca de 20,97% incorporam qualidade que exigem a classificação como despesas ou a baixa para resultado patrimonial do exercício, a fim de que a mensuração dos ativos subjacentes receba a resultante apropriada dos dispêndios que porventura dilatam e vida útil e o valor econômico do bem.

O exame das demonstrações elaboradas pelo governo central, no entanto, impõe um ajuste na

relação observada no gráfico a partir do ano de 2015. Uma vez que, conforme BGU (2015), o DNIT passou a classificar as expensas em lide em contas específicas, como obras em andamento por exemplo, para que ao final de cada exercício seja processada a consolidação das contas, o que possibilita dissociar o que deve ser baixado como resultado patrimonial do exercício, do que deve ser capitalizado, e, portanto, incorporado ao valor dos ativos imobilizados, faz-se necessário explorar o reflexo do ajuste.

Gráfico 2: Proporção de grupos de natureza de despesa



Fonte: Elaborado pelo próprio autor.

No cenário no qual as informações colhidas nos relatórios anuais dos governos permitem detectar a mudança nas práticas em parcela da administração pública central, o percentual total anteriormente demonstrado, é reduzido a cerca de 16,62% do total de gastos cuja classificação nas peças orçamentária foi alocada como investimentos. Em termos absolutos, o resultado permite argumentar sobre a imprecisão na classificação orçamentária e consequente reflexo no balanço patrimonial da união, de aproximadamente R\$ 38,16 bilhões, apenas para a política selecionada.

A existência de diferenças entre o valor contábil dos itens do balanço patrimonial, com por exemplo, o valor de mercado, decorre, dentre outras, mas não exclusivamente, da existência de valores econômicos não captados rotineiramente pela contabilidade, tanto no reconhecimento quanto na mensuração. Estas resultantes das relações e transações econômicas entre os agentes impõem à contabilidade a necessidade de progressividade madura e constante dos conhecimentos conquistados.

Na manifestação considerada neste tópico, o fenômeno deriva de outros fatores para além da

maturidade da ciência contábil e de seus preceitos, em virtude de serem observadas orientações e iniciativas práticas internacionais, e a partir de determinado período, nacionais, que logram êxito em dirimir a vulnerabilidade encontrada nas evidenciações contábeis governamentais. A escolha pelo método contábil que vise aproximar a representação, da realidade econômica permite reduzir a assimetria informacional que pode existir entre os gestores públicos e os usuários dos relatórios de propósito geral, de forma que incertezas relativas que persistam, sejam rejeitadas como ferramentas fomentadoras de oportunismo.

Neste ponto, ganha protagonismo também o *trade-off*, confiabilidade das informações contábeis e a discricionariedade disponível aos gestores públicos. A contabilização de um ativo imobilizado nas demonstrações de propósito geral é relevante em vista da capacidade de manutenção das atividades de estado, do potencial em colocar bens e serviços à disposição da população ou do volume de recursos empregados para a obtenção do elemento. Por outro lado, pode haver interesses em se contabilizar valores inadequados neste grupo patrimonial, afetando a capacidade de representar o que se supõe que represente.

Com efeito, ainda que as peças que regulam o emprego de recursos públicos possam se encontrar em fase dissemelhante das concepções desenvolvidas na esfera patrimonial, o apontamento da aplicação de práticas alinhadas à compreensão desenvolvida até o momento sobre o reconhecimento, mensuração e evidenciação de ativos imobilizados, por órgão da administração pública nacional, conduz à consideração subjacente de que, mesmo que a política pública seja formulada e aplicada com características que dissociam o orçamento do patrimônio, há dispositivos que viabilizam dirimir os efeitos dos desequilíbrios porventura resultantes. Ademais, o sucesso na capitalização dos gastos no setor público é um sinal positivo ao usuário dos serviços pois permite estabelecer a capacidade de observar uma relação entre as informações dos relatórios de propósito geral e o acesso a bens e serviços.

Os resultados obtidos até então, conferem com a proposição da hipótese de pesquisa de que existem políticas públicas que causam desequilíbrios no valor de apropriação de ativos imobilizados, quando considerada a normatização contábil internacional para o setor público, validando-a integralmente, dentro dos critérios considerados. Esta constatação remete à dinâmica das mudanças nas práticas contábeis, que, conforme Frintrup, Schmidhuber & Hilgers, (2022), são demandadas em função problemas fiscais, de exigência para ser apropriada na prestação de contas em relação aos gastos governamentais, bem como da percepção de comparabilidade insuficiente, que determina a

imposição do avanço na adoção de práticas contábeis padronizadas, mas não tem ocorrido conforme as expectativas.

Da mesma forma, sobre as conclusões obtidas, a avaliação dos dados extraídos do PAC, em conjunto com a com a apreciação das informações apresentadas nas demonstrações consolidadas, permite ainda reconhecer que o problema observado tem sido mitigado pela adoção de medidas complementares amplamente discutidas e aplicadas no contexto internacional, sobre a capitalização de gastos públicos. Para Barlev & Haddad, (2007), a harmonização por si só é insuficiente para garantir um alinhamento completo dos sistemas contábeis, sendo necessário adotar o conceito de *fair value*, em detrimento do custo histórico a fim de que se possa construir um denominador comum capaz de permitir a comparação significativa dos dados contábeis.

Em suma, a comparabilidade como um dos propósitos almejados pela adoção de sistemas contábeis com bases semelhantes, Barlev & Haddad, (2007), é passível de ser prejudicada quando interpretada a luz da análise das políticas públicas avaliadas sob a perspectiva dos produtos finais entregues, quando o conjunto de decisões afastam os fundamentos estruturados pela teoria contábil, a partir da efetiva classificação do fato realizado pelos atores públicos.

4.2 Resultados da comparabilidade

O desenvolvimento da quantificação do grau de similaridade entre as práticas contábeis relacionadas à mensuração dos ativos imobilizados foi operacionalizado a partir da análise empírica das práticas contábeis informadas nos relatórios anuais. Após a constatação de quais procedimentos foram informados nas prestações de contas, os dados foram tabelados de maneira que 0 identifica o método específico não observado para determinado período em cada país, e 1 representa a situação na qual foi observado, em pelo menos um órgão, da administração direta pertencente a amostra, um dos métodos investigados. Estrutura semelhante foi adotada por Pina & Torres, (2003), ao examinarem as transformações contábeis de 16 países membros da OCDE.

Nesta parte do trabalho os esforços foram concentrados no exame detalhado dos relatórios anuais o que permitiu detectar as especificidades e as similaridades entre os países investigados. De início, uma informação significativa é a existência de uma agência de avaliação responsável por conduzir a mensuração dos ativos imobilizados do setor público na Inglaterra, (*Treasury*, H. M., 2008), na Austrália, (*Commonwealth of Australia*, 2008) e também na Nova Zelândia, (*Treasury*, N.

Z., 2008). Os trabalhos das agências de mensuração indicam com detalhes e por categorias de ativos imobilizados, os métodos que se valeram para determinar os valores de registro das propriedades, plantas e equipamentos. A existência de uma agência dedicada ao tema reforça o entendimento de Christiaens, (2004), de que a mensuração dos ativos imobilizados no setor público é um tema controverso com longa trajetória a ser percorrida para desenvolver as melhores práticas.

Enquanto ao Brasil, as demonstrações anuais indicaram que no exercício financeiro de 2010 houve a incorporação para alguns bens móveis registrados no ativo imobilizado a partir daquele exercício, do início dos processos de depreciação, cuja base de cálculo são os custos diretos e indiretos, (STN, 2010). Este exercício também marcou o esforço do governo com o estabelecido um cronograma para que até o exercício financeiro de 2013, todos os bens móveis sejam registrados e tenham as depreciações calculadas. Ainda, para os ativos adquiridos ou incorporados antes de 2010, fica destacado que os valores históricos registrados não uma base confiável para depreciação, o que demanda adequações, (STN, 2010).

Os relatórios anuais do setor público peruano começaram a adotar a mensuração pelo valor realizável líquido no exercício financeiro de 2010, (*Ministerio de Economía y Finanzas*, 2011). No ano seguinte, no Brasil, tem início a utilização das contas de ativos de infraestrutura, o que possibilitou ao DNIT evidenciar nos relatórios contábeis as rodovias sob sua responsabilidade, (STN, 2012). A incorporação de ativos de infraestrutura já em uso por um longo período, mas ainda em condições e com vida útil para além de um exercício financeiro, fez com que fossem manifestadas nas demonstrações brasileiras, as primeiras referências a critérios de mensuração diversos. O DNIT esclarece que empregou o custo de reposição depreciado para mensurar as rodovias e estradas federais, (STN, 2013).

Ainda no mesmo ano no Canadá, teve início a iniciativa de criação de uma comissão instaurada para o reconhecimento, mensuração e evidenciação de ativos especiais militares a fim de que os registros contábeis sejam apresentados da forma apropriada, buscando evidenciar ativos em uso pelo valor justo, (*Treasury Board*, 2013). No ano seguinte, a contabilidade do setor público nacional incorporou formalmente incorpora formalmente as definições da normatização internacional com a orientação de que gastos posteriores à aquisição, produção ou construção de ativos imobilizados devem ser reconhecidos no valor do ativo apenas quando aumentarem a vida útil do bem e forem capazes de gerar benefícios econômicos futuros. Caso contrário, devem ser reconhecidos como despesas do período, (STN, 2014). Neste exercício foi detectado que nenhum

órgão informou a aplicação prática das novas possibilidades na mensuração de ativos imobilizados.

O DNIT manifestou em 2015 que o modelo de incorporação dos gastos praticados até o ano anterior implicava em inflação das variações patrimoniais e inicia a realização da baixa dos gastos de capital que não agreguem valor ao ativo imobilizado, no resultado patrimonial do exercício em que ocorrem, STN (2015). Ainda que o Ministério dos Transportes, órgão enquadrante do DNIT detinha 32% dos bens imóveis da União, observa-se que é o único órgão que apresentou esta informação no BGU. Os esforços para alterar os sistemas contábeis do setor público que se iniciaram no ano de 2007 e absorvem no ano subsequente a estrutura de conceituação, objeto e campo de aplicação da contabilidade aplicada ao setor público, tiveram como resultado prático então, os procedimentos adotados por órgão subordinado ao Ministério dos Transportes, situação que perdura por todo o período apurado na presente pesquisa.

Ainda que entidades governamentais sejam fortemente submetidas ao isomorfismo normativo e coercitivo, (Carpenter & Feroz, 2001), os mesmos autores afirmam que há resistências significativas à absorção de novas práticas que alterem a situação usual na área contábil. Poder-se ia conjecturar que a precedência do DNIT se deveu ao isomorfismo coercitivo por parte do governo central, contudo, há de se ponderar que o órgão de vinculação até o momento detinha pouco mais 30% dos ativos imobilizados evidenciados nos relatórios de propósito geral do governo federal, sendo que demais órgãos superiores com parcela significativa desta categoria patrimonial não demonstraram adesão às novas práticas na contabilidade.

Para Carpenter & Feroz, (2001), a resistência absorver os normativos de maneira formal e material pode ter origem em fatores relacionados à capacitação, à rigidez organização das instituições e a conflito de interesses. Qualquer que sejam os fatores intervenientes na esfera nacional, o ritmo das mudanças tem sido ditado de maneira distinta a dos demais países elencados na amostra. Para o órgão percussor das mudanças aplicadas no cenário nacional, em concordância com os conhecimentos compartilhados por Moll *et al.*, (2006), resta entender que o dinamismo resulta de um isomorfismo mimético.

O esforço em apresentar informações adequadas à realidade econômica do ente ficou evidente quando no mesmo ano, as contas bens móveis em andamento e obras em andamento foram criadas, e o DNIT informou que descarrega desta conta os saldos que não incorporam valor aos itens do imobilizado. A título de comparação, estas informações, bem como a descrição detalhada dos critérios de mensuração para cada grupo de ativos imobilizados já estava disponível nos relatórios

anuais da Nova Zelândia, Austrália, Canadá, Inglaterra e Perú, para todo o recorte temporal analisado, e para a Espanha a partir de 2011, ainda que neste último, o inventário total de ativos imobilizados não estava completo, faltando bens de infraestrutura e material de emprego militar.

O Perú aprovou a nova metodologia de reconhecimento, mensuração e evidenciação dos ativos imobilizados no ano de 2016, conforme as práticas internacionais. Ainda que o país já adotava a prática de baixar saldos de gastos com investimentos que não alterassem a vida útil do bem, ou o valor econômico, até o momento os ativos imobilizados eram mensurados pelo custo histórico, ou, em caso de ativos a serem disponibilizados para alienação, pelo valor realizável líquido.

No Brasil, a SERFAL, órgão ligado ao Ministério do Desenvolvimento Agrário, reconheceu patrimonialmente terras para regularização fundiária e destinação, em 2018, pelo valor referencial de mercado estabelecido pelo INCRA. Este momento marca a inclusão de referências de valor de mercado na mensuração patrimonial do setor público nacional. No ano seguinte, o DNIT reconheceu, mensurou e evidenciou as ferrovias utilizando o custo de reposição depreciado, enquanto a Espanha evidenciou a valor de mercado os ativos imobilizados incorporados por permuta.

Ainda, a Espanha, no ano de 2020, o órgão equivalente ao Ministério do Transportes brasileiro reconheceu a infraestrutura de estradas nacionais a investimentos militares especializados, empregando o valor de mercado, o custo de reprodução e o custo de reposição depreciado. Em território nacional, o DNIT reconheceu, mensurou e evidenciou as esclusas com base no custo histórico. Quanto à Austrália e a Nova Zelândia, o protagonismo em incorporar prática de gestão e contabilidade modernas no setor público, ao menos no que se refere ao grupo de ativos pesquisado, está em conformidade com as conclusões a que chegou (Halligan, 1997), pois para todo o período verificado, os dois países apresentaram a utilização de formas variadas de mensuração de seus ativos imobilizados, observando as peculiaridades e dificuldades encontradas em cada item deste grupo como o caso dos equipamentos de emprego militar, e ativos de infraestrutura.

É de se ponderar, que cada ambiente selecionado nesta pesquisa difere em consideráveis fatores sociodemográficos e culturais, que interferem em como a contabilidade é assimilada e praticada. Entretanto, o fato de serem signatários da normatização internacional de interesse da pesquisa, faz com que, o exame da integração dos seus sistemas contabilísticos, sejam de interesse tanto para a ciência contábil, quanto para os profissionais da área e os usuários dos relatórios de propósito geral resultantes. Ao se absorver a consciência de que a estrutura conceitual define os usuários dos relatórios como sendo também os usuários dos serviços ofertados pelo poder público, a

dimensão da importância que o assunto se reveste, ocasiona a necessidade de se estabelecer medidas comparativas entre os países, como vetor capaz de apoiar a assimilação das demandas sociais apresentadas e as respostas propostas pelos gestores.

Consequentemente, identificar um grau de comparabilidade entre as práticas contábeis dos países, constitui um ponto comum de atenção de todas as entidades sujeitas, e também dos usuários da contabilidade. Afinal, estima-se que alcançar uma situação em que as informações contidas nas demonstrações contábeis sejam passíveis de serem comparadas, além de reduzir os custos de aquisição de informações e aumentar a quantidade, melhora significativamente a qualidade, (De Franco, Kothari & Verdi, 2011). Este argumento reforça a ideia de que os maiores beneficiários são os próprios usuários dos relatórios e estimula conhecer o impacto dos eventos apreendidos na leitura dos relatórios anuais dos países no nível de comparabilidade das informações fornecidas e baliza os objetivos desenvolvido neste trabalho.

Os dados de interesses extraído das demonstrações anuais, foram compilados e asseguraram a elaboração da Tabela 2, e na sequência, uma tabela de cálculo semelhante para cada período especificado. É oportuno destacar que a comparabilidade inicial do critério mensuração subsequente para o exercício financeiro de 2008 foi elaborada a fim de verificar a pertinência do modelo proposto. A interpretação de índices de comparabilidade, que variam entre 0,000 que é o mínimo, e 1,000, o máximo possível de se alcançar, se obtém a partir de intervalos, que conforme Souza & Lemes, (2016), entre 0,700 e 1,000 a comparabilidade é alta, entre 0,500 e 0,699 é média e entre 0,000 e 0,499 é considerada baixa.

Tabela 2: Índice I de comparabilidade para o exercício 2008

Mensuração subsequente 2008	MÉTODO							ÍNDICE
	Custo histórico	Valor Realizável Líquido	Valor de mercado	Custo de restauração	Unidades de Serviço	Custo de Reposição Depreciado	Custo de reprodução	
Brasil	1	0	0	0	0	0	0	0,20149
Nova Zelândia	1	1	1	1	1	1	1	
Perú	1	0	0	0	0	0	0	
Espanha	1	0	0	0	0	0	0	
Austrália	1	1	1	1	1	1	1	
Canadá	1	1	0	0	0	0	0	
Inglaterra	1	1	1	0	1	1	0	
Total	7	4	3	2	3	3	2	

Fonte: Elaborada pelo próprio autor.

A proposição do índice obtido na Tabela 2 é a verificar a probabilidade de duas das entidades

da amostra, se escolhidas aleatoriamente, estarem empregando o mesmo método contábil (Van Der Tas, 1988). Logo, quanto maior a quantidade de métodos comuns ao maior número de entidades, maior será a tendência do índice a se aproximar do máximo de harmonização. Em resumo, a interpretação do índice deve ser considerada como a probabilidade de que dois países selecionados aleatoriamente apresentem métodos de mensuração dos ativos imobilizados comparáveis, e que um menor nível de comparabilidade existe quando os métodos de mensuração não são detectados de maneira equitativa entre os países, (Pina & Torres, 2003).

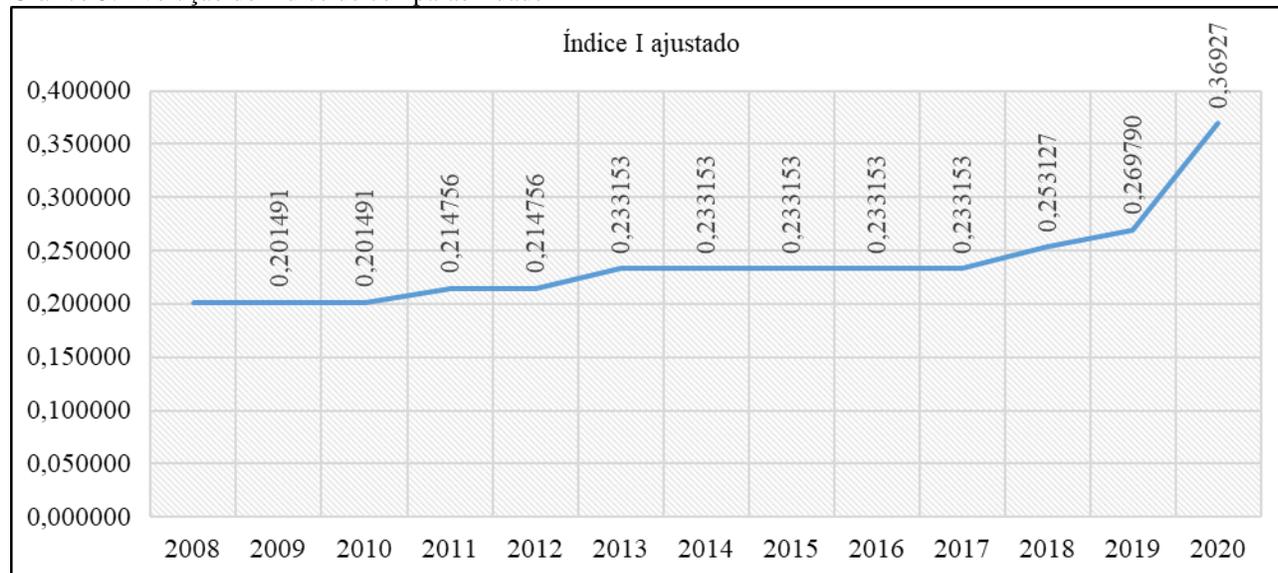
Neste caso, a apuração inicial permite argumentar sobre a baixa comparabilidade internacional na mensuração subsequente de ativos imobilizados no exercício de 2008, corroborando a hipótese sobre o nível de conformidade nas práticas contábeis objeto da investigação. Ao analisar o nível de convergência aos padrões internacionais em governos locais e centrais de 19 países europeus, Benito, Brusca & Montesinos, (2007), já identificavam a dificuldade em alinhamento de alguns sistemas contábeis em função das profundas divergências conceituais e práticas. Consideração que corrobora os resultados iniciais do nível de comparabilidade obtido para o primeiro período verificado.

A expansão da exploração para além de um período sugere que a análise das demonstrações financeiras ao longo do tempo, dos países selecionados, possibilitou captar as mudanças implementadas nas práticas contábeis de mensuração de ativos imobilizados e por consequência, na evidenciação destes itens patrimoniais, alargando o conhecimento sobre o grau de harmonização internacional material e também algumas dificuldades enfrentadas. Os resultados do Gráfico 3 permitem ratificar integralmente a terceira hipótese da pesquisa, de que a associação das práticas contábeis com a normatização internacional na apropriação de ativos no setor público brasileiro aumentou ao longo do tempo.

Conforme Benito, Brusca & Montesinos, (2007), a convergência dos sistemas contábeis era o caminho reconhecido como provável de ser pensado a época em função dos benefícios prováveis. Contudo, algumas áreas específicas poderiam ser fontes identificadas como áreas potencialmente causadoras de divergências, como o caso dos bens de capital, (Fuertes, 2008). Este reconhecimento indica que os desafios no grupo patrimonial ainda permanecem significativos, pois, ainda que consigamos reconhecer que o nível de comparabilidade aumentou significativamente ao longo do tempo, pelos padrões propostos para interpretação do índice utilizado, o grupo de países analisados ainda possui um nível relativamente baixo de comparabilidade material em suas práticas contábeis

relacionadas ao reconhecimento, mensuração e evidenciação de ativos imobilizados.

Gráfico 3: Evolução do índice de comparabilidade



Fonte: Elaborado pelo próprio autor.

Um ponto pacífico percebido é que representar os ativos imobilizados do ente é uma proposição desafiadora em razão de fatores como as diferenças conceituais, os problemas de medição, de interpretação e explicação dedicadas ao que se propõe. O modelo de análise realizado atesta para um acréscimo nos desafios, quando o reconhecimento, mensuração e evidenciação deste grupo patrimonial é tomando no contexto do setor público, em especial quando a origem das representações que se afastam da fidedignidade está relacionada à formulação das políticas públicas.

O fato de haver países que desde o início alinharam seus sistemas contábeis públicos a práticas consagradas no setor privado, pode ser considerado como um mimetismo das práticas que acabou por ser institucionalizado pelas legislações nacionais, Salter & Hoque, (2018). Quanto aos demais países, os autores argumentam que o isomorfismo coercitivo é a principal fonte de mudança organizacionais no setor público. As transformações neste sentido são impelidas por imposições formais e explícitas, geralmente representadas no ordenamento jurídico e podem ser a causa das mudanças graduais nos sistemas contábeis nacionais.

É possível distinguir no Gráfico 3, que, em que pese as dificuldades existentes as expectativas de Benito, Brusca & Montesinos, (2007), ao afirmarem como resultado provável uma conformidade crescente dos sistemas contábeis nacionais, tem se consolidado. Outra distinção é que há períodos de relativa estabilidade no índice de comparabilidade, seguidos de acréscimo. A

suposição é que esses períodos de estabilidade são períodos de acomodação e maturação de novas proposições elaboradas no contexto internacional, que requerem dos entes nacionais, tempo para assimilar e desenvolver as aplicações.

O efeito final é que, ainda que o índice de comparabilidade longitudinal calculado seja classificado como baixo, pela aceção de Taplin, (2003), tem ocorrido incrementos contínuos em direção a uma harmonização dos relatórios financeiros do setor público. Além disso, esta harmonização se interpretada como estímulo à introdução de práticas cujos resultados são benéficos e aumentam o desempenho do setor público, Frintrup, Schmidhuber & Hilgers, (2022), há uma expectativa de que as intervenções estatais desenvolvam seu alcance e benefícios aos interessados.

Efetivamente, a consideração resultante é que a informação dos relatórios de propósito gerais em melhor qualidade é fator essencial para o bom desempenho de políticas públicas assim como para dinamizar as discussões que implicam em aperfeiçoamento das normas contabilísticas. Esta qualidade, pode ter como referência de mensuração, os padrões aplicados em outros países, que acabam por atuar em complementariedade aos reguladores internacionais.

4.3 Achados científicos a partir dos objetivos específicos e hipóteses

Desde o momento em que a contabilidade se propõe a representar uma realidade surge o imperativo de compreender os as ferramentas e procedimentos aos quais a contabilidade permite recorrer para cumprir suas funções, com vistas a obter uma representação contábil fiel da realidade posta. Para isso a contabilidade é fundamentada em uma base teórica e conceitual ao qual se recorre em busca de maior objetividade e credibilidade dos relatórios produzidos.

É de se admitir que qualquer inadequação em alguma parte da estrutura do sistema contábil possa causar fragilidade no cumprimento das funções esperadas e desejadas tornando frágil os relatórios e implicando em decisões, acompanhamento e potenciais desequilíbrios na saúde financeira das organizações. O setor público não está livre das fragilidades perniciosas que podem acometer os sistemas de contabilidade.

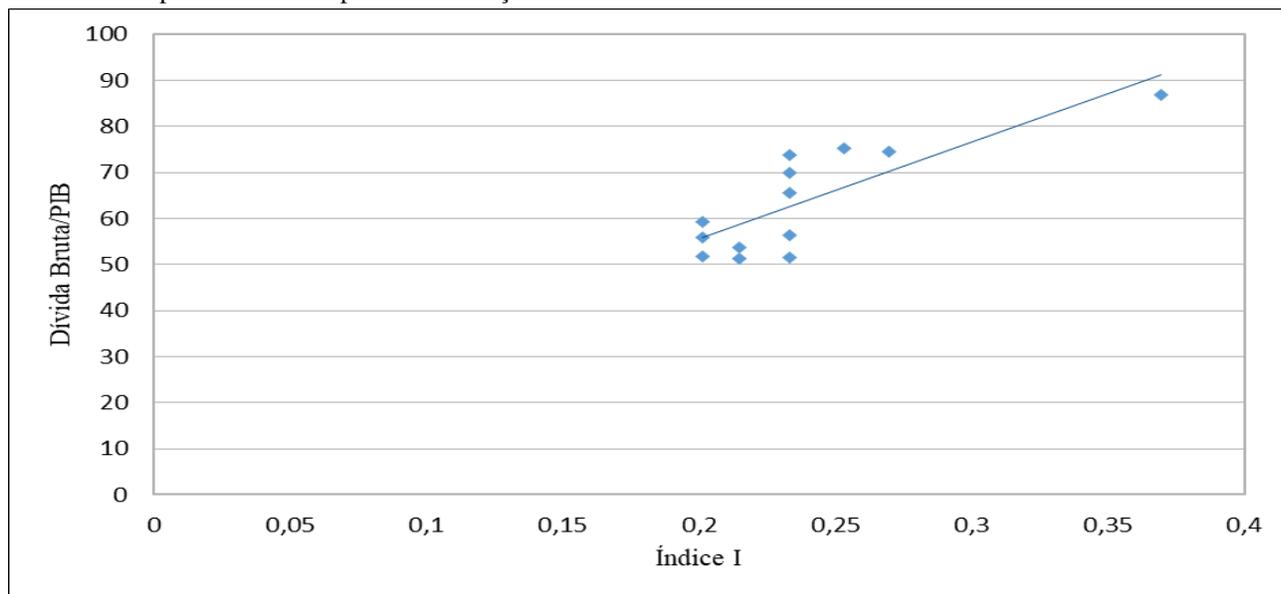
Ao estudar a sustentabilidade da dívida pública brasileira, sob perspectivas relacionadas aos conceitos de superávit primário e endividamento, Chicoli, (2016), concluiu sobre uma série de medidas tomadas manuseando o sistema contábil com a finalidade de adequar os resultados do setor público, tanto sobre o estoque da dívida, quanto sobre os resultados fiscais. Esta inobservância das

práticas contábeis fragiliza a gestão pública pois inviabiliza o acesso a real situação dos entes governamentais. Sobre as tentativas de flexibilizar as práticas contábeis em relação ao que se espera de um sistema que busque a representação fiel, Afonso & Ribeiro, (2020) expressaram os problemas introduzidos por tentativas constantes do uso de subterfúgios na contabilização de eventos relevantes no setor público, em busca de alterar resultados fiscais.

Estes trabalhos concluem sobre as diferentes formas encontradas pelos gestores públicos para afastar a representação da realidade econômica. Contudo, como a contabilização do patrimônio também pode ser interferida por reconhecimento inapropriado dos gastos, e gerar, por exemplo, alteração nas despesas em períodos posteriores em função do reconhecimento de depreciação ou outros casos, o teste de correlação entres os níveis de comparabilidade calculado e o endividamento, a dívida, e apropriação dos gastos são uma ferramenta a ser considerada.

Os dados sobre desempenho fiscal foram obtidos no RACMF (2008 a 2020), e para o estoque da dívida foi consultado o RAD (2008 a 2020), e o índice de percepção de corrupção foi resgatado em Transparency International (2008 a 2020). Foram tabulados (APÊNDICE D), para possibilitar a elaboração dos cálculos necessários a verificação das hipóteses de estudo.

Gráfico 4: Dispersão da dívida pública em função



Fonte: Elaborado pelo próprio autor.

A quarta hipótese da pesquisa sugere que existe uma associação positiva entre o estoque de dívida pública do país e a adoção material da normatização contábil internacional. Consideradas as

duas variáveis envolvidas, foi determinado o valor do coeficiente de correlação igual a 0,806367149532, que determina uma relação em mesmo sentido e considerável. A dispersão das variáveis bem como a linha da reta é expressa do Gráfico 4.

O resultado, interpretado conforme Dancey & Reidy (2007) implica em reconhecer que a adoção de metodologias contábilísticas complexas no reconhecimento, mensuração e evidenciação de ativos imobilizados, ao aumentar a comparabilidade, está fortemente relacionada ao aumento da evidenciação de dívida pública. Visto que as práticas de manobras contábeis sugeridas por e Chicoli, (2016), identificaram que um dos interesses é interferir na representação da dívida, o resultado corrobora com o entendimento exposto pelos autores.

A quinta hipótese admite que existe uma associação negativa entre o resultado fiscal do governo central e a adoção material da normatização contábil internacional, em atenção aos apontamentos feitos por Afonso & Ribeiro, (2020) e Augustinho *et al.*, (2013). Dada a possibilidade de que haja situações de adoção de práticas contábeis indesejadas para representar um resultado fiscal em descompasso com realidade do setor público, se em condições de sistemas esperados, a expectativa de que o aumento na comparabilidade internacional, tenha reflexo no resultado fiscal do governo central, em sentido oposto, é o resultado do índice de correlação de -0,735056836914203.

Este resultado representa uma forte correlação em sentido oposto, (Dancey & Reidy, 2007), que valida a hipótese de pesquisa número 5. Em um estudo para compreender os impactos na percepção de corrupção de 130 países Kurniawati & Achjari, (2022), investigaram sob o prisma da Teoria da Agência, como a adoção das normas de contabilidade se relacionaram com o índice, e encontraram evidência de redução com a adoção normatização internacional no setor público. A sexta hipótese foi desenvolvida justamente para identificar se existe uma associação negativa entre o índice de percepção de corrupção e a adoção material da normatização contábil internacional.

Ainda que o sentido demonstrado no resultado do cálculo do coeficiente de *Pearson* demonstre o que era esperado, o valor de $-0,0799657504132498$ sugere que a associação é consideravelmente fraca, invalidando parcialmente a hipótese 6 da pesquisa. Este resultado atrelado ao o índice de referência associado à corrupção percebida nacionalmente, enseja no resgate das análises de Moll *et al.* (2006), do ponto de vista da busca por aumentar a legitimidade sob a ótica da teoria institucional, e da dissociação da prática organização em relação a imagem que é exteriorizada.

A fraca associação entre a comparabilidade internacional em termos materiais, sob a

perspectiva da Teoria Institucional pode então ser interpretada como uma imagem robusta criada por diversos fatores, inclusive a adoção formal integral da normatização internacional. Portanto, ainda que as técnicas assumidas externamente estejam dissociadas dos procedimentos contábeis, a legitimidade não é afetada da maneira esperada ao isolar os fatores.

Imprescindível às apurações até então elencadas, resta também a necessidade de entender o nível de relacionamento entre a capitalização inoportuna de gastos públicos classificados como investimentos, e o índice de comparabilidade internacional. Selecionar um grupo patrimonial cujo reconhecimento, a mensuração e a evidenciação seja pauta controversa, como os ativos imobilizados impõe desafios em relação a atentar para os principais intervenientes atuantes ou potencialmente atuantes nas políticas contábeis selecionadas pelos interessados no assunto.

O coeficiente encontrado entre as capitalizações de gastos e o índice I, na ordem de 0,413250665578448, implica em reconhecer uma relação moderada entre as duas variáveis. Este achado permite propor que a adoção das práticas contábeis para o grupo patrimonial selecionado, até o momento resguarda uma relação significativa com um grau moderado, com o índice de comparabilidade, e, conseqüentemente, com a harmonização das práticas contábeis na no reconhecimento, mensuração e evidenciação de ativos imobilizados governamentais.

Sob os parâmetros estabelecidos e resultados alcançados, é oportuno perceber que um maior alinhamento entre as peças orçamentárias e contabilidade patrimonial deve ser concebido como ferramenta de otimização da atuação estatal. Foi possível, portanto, observar as implicações e alguns dos elementos que integram o elenco de fatores intervenientes, de forma que a complexidade e a confluência destes fatores ao tema, se traduz em oportunidades para novos olhares e conclusões que possibilitem o desenvolvimento dos sistemas de contabilidade do setor governamental, e, com efeito, dos serviços ofertados aos usuários e principais interessados.

A formulação de políticas públicas, cujos resultados impliquem na incorporação de ativos imobilizados, quando descompassada da essência contábil, implica numa representação desconforme em relação à realidade que se pretende representar. Resultado evidenciado no baixo nível de comparabilidade obtido, e na relação da capitalização dos gastos públicos com este índice. Ainda que a relação entre o desenvolvimento da contabilidade no setor público e o aperfeiçoamento das políticas públicas possa ser considerada uma relação complexa, a ambivalência permite argumentar que a ação pública desenvolvida em torno de estruturas equilibradas potencializa o seu retorno à sociedade (Hall & Millo, 2018).

A sintetização dos objetivos, pressupostos e das respostas encontradas, conforme a Tabela 3, proporcionam uma dimensão concisa da trajetória desenvolvida no trabalho, bem como conhecer os percursos no reconhecimento, mensuração e evidenciação dos ativos imobilizados no setor público.

Tabela 3: Resultados alcançados

Objetivos	Hipóteses	Resultados
O objetivo geral da pesquisa foi desenvolver um entendimento sobre as manifestações patrimoniais observadas no governo central, em função da assimilação de ativos imobilizados oriundos políticas públicas, a fim de identificar o nível de aderência das práticas nacionais em comparação com países reconhecidos em função da significativa adesão à normatização internacional.	Hipótese 1: Existem políticas públicas que causam desequilíbrios no valor de apropriação de ativos imobilizados, quando considerada a normatização contábil internacional para o setor público.	O coeficiente de correlação entre as capitalizações de gastos e o índice I, implica em reconhecer que há relação entre o nível de harmonização das práticas contábeis e a capitalização de gastos de políticas públicas do governo central.
Reconhecer a normatização contábil vigente para incorporação de ativos imobilizados no setor público.	Hipótese 2: A associação das práticas contábeis com a normatização internacional na apropriação de ativos no setor público brasileiro é baixa em relação aos países de referência. Hipótese 3: A associação das práticas contábeis com a normatização internacional na apropriação de ativos no setor público brasileiro aumentou ao longo do tempo.	O índice de comparabilidade I calculado para o período inicial ratifica a hipótese de que a harmonização inicial é baixa.
Escolher uma política pública de abrangência nacional com particularidades orçamentárias e contábeis com potencial de causar desequilíbrios na apropriação de ativos imobilizados.		O índice de comparabilidade I calculado para a série histórica demonstra que a associação das práticas contábeis aumentou ao longo do tempo.
Discriminar, a luz das escolhas contábeis em vigor, a apropriação dos ativos imobilizados provenientes da política selecionada.		
Distinguir os países reconhecidos como referência na aplicação da normatização internacional de contabilidade aplicada ao setor público para mensuração de ativos imobilizados.		
Demonstrar o nível de comparabilidade entre as escolhas de mensuração inicial e subsequente de ativos imobilizados entre os países.		
Interpretar o grau de relevância das características que influenciam na adoção material da normatização contábil internacional.	Hipótese 4: Existe uma associação positiva entre o estoque de dívida pública do país e a adoção material da normatização contábil internacional; Hipótese 5: Existe uma associação negativa entre o resultado fiscal do governo central e a adoção material da normatização contábil internacional; Hipótese 6: Existe uma associação negativa entre o índice de percepção de corrupção e a adoção material da normatização contábil internacional.	Foi determinado que existe uma associação positiva significativa entre o estoque de dívida em função do PIB, e a normatização contábil internacional. Os resultados demonstraram que existe uma associação negativa relevante entre o resultado fiscal e a adoção material da normatização contábil internacional. A correlação entre o índice de percepção de corrupção e a adoção material da normatização contábil foi insignificante.

Fonte: Elaborada pelo próprio autor

As reformas iniciadas nos sistemas contábeis do setor público estão prolongando o

desenvolvimento da ação pública conforme exposto nos resultados do trabalho, uma vez que permitem maior aproximação da representação fidedigna da situação do ente público e das políticas desenvolvidas. Em última análise, os achados deste trabalho demonstram as oportunidades e desafios que este tipo de mudança social impõe para ser concebida, bem como a necessidade de explorar o tema com objetivo de apoiar desenvolvimentos futuros.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A estruturação em curso nas práticas contábeis do setor público causada pela adesão dos sistemas nacionais de contabilidade à normatização internacional, aliada a uma maior atenção aos conhecimentos desenvolvidos no espaço da teoria contábil constituem os subsídios fundamentais que permeiam o propósito de analisar a mensuração dos ativos imobilizados no setor público brasileiros, considerada a partir da capitalização de gastos públicos empreendidos como consequências de políticas governamentais elaboradas no nível central do governo.

Este estudo foi desenvolvido com o objetivo de identificar o comportamento na capitalização de ativos imobilizados resultantes de políticas públicas do governo central, sob a perspectiva dos pressupostos contábeis patrimoniais, tanto no tocante à teoria contábil quanto à normatização internacional vigente. Este propósito foi alcançado com a constatação de que a apropriação de ativos oriundos da política selecionada apresenta disfunções, quando consideradas as práticas preconizadas pelas disposições internacionais vigentes.

Para testar a hipótese principal do trabalho, foi necessário reconhecer uma intervenção estatal cujo propósito essencial fosse a alocação de recursos em investimentos, para assim, distinguir dentre os gastos, aqueles cuja classificação orçamentária poderia interferir na mensuração dos ativos imobilizados. Complementarmente foi necessário considerar os esclarecimentos fornecidos nos relatórios anuais do governo federal, em busca de referências sobre métodos e procedimentos dispensados aos gastos potencialmente elegíveis como intervenientes dos valores patrimoniais publicados. Como resultado, foi possível detectar que existem políticas públicas cuja formulação orçamentária, ao se afastar dos pressupostos da contabilidade patrimonial vigente, causa óbices significativos relacionados à ativação dos gastos realizados.

Complementarmente também foram identificadas iniciativas alinhadas às condutas internacionais capazes de mitigar as dificuldades inerentes a um tema tão complexo como a conformação da contabilidade patrimonial e orçamentária nos governos. Estas manifestações pontuais confirmam a relevância do fenômeno institucional na adoção dos procedimentos sugeridos pela normatização internacional, em linha com os resultados de (Carpenter & Feroz, 2001; Mnif Sellami & Gafsi, 2019), com características de isomorfismo mimético no caso específico, identificados nos relatórios.

As demais hipóteses de pesquisas permitiram maior compreensão sobre o fenômeno, mesmo

que, no caso da última, não tenha havido o comportamento esperado, o que proporcionou identificar o impacto da formulação e execução de políticas públicas em descompasso com a essência contábil, na harmonização das práticas contábeis na mensuração de ativos imobilizados do setor público nacional. A especificação de alguns dos aspectos relacionados a adoção material de sistemas contábeis abre espaço para que novas proposições sejam elaboradas a fim de abranger o fenômeno por outras perspectivas, a fim de que os estudos possam contribuir para o entendimento dos obstáculos, das perspectivas e das vantagens de adequar os modelos contábeis.

O resultado da apropriação dos ativos imobilizados, quando correlacionado com o nível de harmonização nas práticas contábeis de mensuração, sob a perspectiva da essência contábil, apresentou resultado significativo. Este resultado permite reconhecer que o impacto da formulação e execução de políticas públicas cuja estrutura orçamentária desconsidera a essência contábil, na harmonização das práticas contábeis na mensuração dos ativos imobilizados no setor público brasileiro é significativo em grau moderado.

Entende-se que as limitações para este estudo são de ordem de seleção de variáveis, pois o número de fatores relacionados as escolhas contábeis são variados e permite a observação por também diversas óticas teóricas e práticas. Isolar um item do balanço patrimonial também é limitante dos resultados em termos de percepção geral. Por fim, a seleção da política pública limita o reconhecimento dimensão das questões analisadas. Em contrapartida, as limitações abrem espaço para que demais informações e relatórios contábeis sejam analisados e ainda, que estudos fundamentados em aglomerados de políticas públicas distintas tanto no governo central, quanto nos entes subnacionais sejam elaborados em subsídios a esses interessados.

A implementação formal e material dos padrões internacionais de contabilidade do setor público é desafiadora, exige mudança de paradigmas e esbarra em interesses variados às vezes até nocivos, entretanto, em casos recentes como da Espanha e Portugal, fica evidente o aumento na qualidade das informações produzidas e o potencial em amparar os gestores na formulação de políticas públicas Gomes, Brusca & Fernandes, (2019). No caso brasileiro, ao longo do trabalho, pode-se perceber que obstáculos estão sendo superados, o mimetismo aparentemente impulsionou os precursores a firmarem os caminhos rumo a busca por uma imagem fiel da realidade econômica e patrimonial do ente.

Os resultados obtidos reforçam a importância de se atentar para os usos da contabilidade para além dos contadores e acadêmicos, como ferramenta em apoio a consecução de políticas

públicas elaboradas com base em escolhas fundamentadas nas informações elaboradas em conformidade com as práticas desejáveis para o setor. O beneficiário final, conforme a própria conceituação vigente é o usuário do serviço público, o cidadão.

REFERÊNCIAS

- Abolhallaje, M., Jafari, M., Seyedin, H., & Salehi, M. (2014). Financial management reforms in the health sector: A comparative study between cash-based and accrual-based accounting systems. *Iranian Red Crescent Medical Journal*, 16(10). <https://doi.org/10.5812/ircmj.15472>
- Afonso, J. R. R., & Ribeiro, L. (2020). Revisão dos gastos públicos no Brasil. *Revista Conjuntura Econômica*, 74(9), 20-23
- Aquino, A. C. B. de, Caperchione, E., Cardoso, R. L., & Steccolini, I. (2020). Influências estrangeiras no desenvolvimento e inovações recentes em contabilidade e finanças do setor público na América Latina. *Revista de Administração Pública*, 54(1), 1–10. <https://doi.org/10.1590/0034761220200057>
- Aquino, A. D., & Batley, R. A. (2016). Accounting and fiscal reforms in Brazil. In EGPA Annual Conference.
- Amaral, E. do, Roncalio, M. P. & Alberton, L. (2013). Adoção do enfoque patrimonial, previsto nas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, em municípios de Santa Catarina. *Gestão Contemporânea*, (13), 181–202.
- Archer, S., Delvaile, P., & McLeay, S. (1995). The Measurement of Harmonisation and the Comparability of Financial Statement Items: Within-Country and Between-Country Effects. *Accounting and Business Research*, 25(98), 67–80. <https://doi.org/10.1080/00014788.1995.9729930>
- Archer, S., & McLeay, S. (1995). On measuring the harmonization of accounting practices. In workshop on international accounting, Geneva.
- Augustinho, S. M., Oliveira, A. G. de, & Lima, I. A. de. (2013). A “Contabilidade Criativa” E a Inscrição De Restos a Pagar Como “Expediente” Para Alcançar O Superavit Primário. *REUNIR: Revista de Administração, Contabilidade e Sustentabilidade*, 3(4), 127–147. <https://doi.org/10.18696/reunir.v3i4.167>
- Baker, C. R., & Hayes, R. (2004). Reflecting form over substance: The case of Enron Corp. *Critical Perspectives on Accounting*, 15(6–7), 767–785. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2002.08.001>.
- Balanço Geral da União (2008 a 2020) da Controladoria Geral da União. Prestação de Contas da Presidência da República do Brasil
- Barlev, B., & Haddad, J. R. (2007). Harmonization, comparability, and fair value accounting. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 22(3), 493-509
- Bennett, B., Bradbury, M., & Prangnell, H. (2006). Rules, principles and judgments in accounting standards. *Abacus*, 42(2), 189-204.
- Benito, B., Brusca, I., & Montesinos, V. (2007). The harmonization of government financial information systems: The role of the IPSASs. *International Review of Administrative Sciences*, 73(2), 293–317. <https://doi.org/10.1177/0020852307078424>
- Bergevärn, L. E., Mellemvik, F., & Olson, O. (1995). Institutionalization of municipal accounting—a comparative study between Sweden and Norway. *Scandinavian Journal of Management*, 11(1), 25-41

- Biondi, Y. (2016). Accounting representations of public debt and deficits in European central government accounts: An exploration of anomalies and contradictions. *Accounting Forum*, 40(3), 205–219. <https://doi.org/10.1016/j.accfor.2016.05.003>
- Braga, I. A., & Bezerra Filho, J. E. (2015). *Convergência às NBCASP e ao MCASP: um estudo sobre os municípios pernambucanos em 2014*. Vitória: Fundação Instituto Capixaba de Pesquisa em Contabilidade, Economia e Finanças (FUCAPE).
- Caba Pérez, C., & López-Hernández, A. M. (2009). Governmental financial transparency in MERCOSUR member countries. *International Review of Administrative Sciences*, 75(1), 169–181. <https://doi.org/10.1177/0020852308099511>
- Caba Pérez, C., López Hernández, A. M., & Rodríguez Bolívar, M. P. (2005). Citizens' access to on-line governmental financial information: Practices in the European Union countries. *Government Information Quarterly*, 22(2), 258–276. <https://doi.org/10.1016/j.giq.2005.02.002>
- Cairns, D., Massoudi, D., Taplin, R., & Tarca, A. (2011). IFRS fair value measurement and accounting policy choice in the United Kingdom and Australia. *British Accounting Review*, 43(1), 1–21. <https://doi.org/10.1016/j.bar.2010.10.003>
- Canning, J. B. (1929). *The economics of accountancy: a critical analysis of accounting theory* (Doctoral dissertation, The University of Chicago).
- Carraro, A., Ribeiro, F. G., Costa, G. W., Menezes, G. R., Canever, M. D., & Fernandez, R. N. (2016). Does governmental corruption affect entrepreneurship in Brazil?. *Ensaios FEE*, 37(3), 615-642
- Carpenter, V. L., & Feroz, E. H. (1992). GAAP as a symbol of legitimacy: New York State's decision to adopt generally accepted accounting principles. *Accounting, Organizations and Society*, 17(7), 613-643
- Cardoso Jr, J. C. P., & Navarro, C. A. (2018). *O Brasil na encruzilhada: política, planejamento e investimentos na experiência recente do PAC (2007-2014): avanços e ameaças*
- Carpenter, V. L., & Feroz, E. H. (2001). Institutional theory and accounting rule choice: an analysis of four US state governments' decisions to adopt generally accepted accounting principles. *Accounting, organizations and society*, 26(7-8), 565-596
- CFC (2007). Resolução CFC nº. 1.111, de 29 de novembro de 2007
- CFC (2013). Resolução CFC nº 1.437/13 Altera, inclui e exclui itens das NBCs T 16.1, 16.2, 16.4, 16.5, 16.6, 16.10 e 16.11
- CFC (2016). NBC TSP – Estrutura Conceitual para Elaboração e divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público
- CFC (2017). Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público - NBC TSP 07 – Ativos Imobilizados
- Chicoli, R. D. S. (2015). *Sustentabilidade da dívida pública brasileira: uma análise sob diversos conceitos de superávit primário e endividamento* (Doctoral dissertation, Universidade de São Paulo)
- Chytis, E., Georgopoulos, I., Tasios, S., & Vrodou, I. (2020). Accounting Reform and IPSAS Adoption in Greece. *European Research Studies Journal*, XXIII(4), 165–184

- Commonwealth of Australia (2008 a 2020), Consolidated Financial Statements for the year ended 30 June 2008 - 2020
- Costin, C. (2010). *Administração pública*. Rio de Janeiro: Elsevier
- Christiaens, J. (2004). Capital assets in governmental accounting reforms: comparing Flemish technical issues with international standards. *European Accounting Review*, 13(4), 743-770
- da Silva Filho, G. M., Barbosa, M. B., & Pereira, T. R. L. (2019). Adoção das Normas Internacionais de Contabilidade: Análise do Impacto nos Indicadores Econômico-Financeiros no Setor de Energia Elétrica. *RAGC*, 7(29).
- da Silva Filho, E. D., Brugni, T. V., Nossa, S. N., & Beiruth, A. X. (2020). A adoção das normas internacionais de contabilidade e os investimentos estrangeiros no mercado brasileiro. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 17(44), 142-153.
- Dabbicco, G., & Mattei, G. (2021). The reconciliation of budgeting with financial reporting: A comparative study of Italy and the UK. *Public Money and Management*, 41(2), 127–137. <https://doi.org/10.1080/09540962.2019.1708059>
- Dancey, C. P., & Reidy, J. (2007). *Statistics without maths for psychology*. Pearson education
- Davis, S. W., Menon, K., & Morgan, G. (1982). The images that have shaped accounting theory. *Accounting, Organizations and Society*, 7(4), 307–318. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(82\)90007-1](https://doi.org/10.1016/0361-3682(82)90007-1)
- Decker, F., Ensslin, S. R., Reina, D. R. M., & Reina, D. (2013). A relação entre os ativos intangíveis e a rentabilidade das ações: um estudo com empresas listadas no índice Bovespa. *Revista Reuna*, 18(4), 75-92.
- De Franco, G., Kothari, S. P., & Verdi, R. S. (2011). The benefits of financial statement comparability. *Journal of Accounting research*, 49(4), 895-931
- de Lima, V. S., de Lima, G. A. S. F., Lima, I. S., & de Carvalho, L. N. G. (2010). Determinantes da convergência aos padrões internacionais de contabilidade no Brasil.
- de Moura, G. D., Theiss, V., & da Cunha, P. R. (2014). Ativos intangíveis e gerenciamento de resultados: uma análise em empresas brasileiras listadas na BM&FBOVESPA. *Revista Base (Administração e Contabilidade) da UNISINOS*, 11(2), 111-122.
- de Oliveira Reis, A., Ferreira, M. A. M., & Ferreira, M. A. S. (2017). Intervenientes da Transparência Orçamentária Pública a Nível Nacional. *Revista de Gestão e Contabilidade da UFPI*, 4(1), 22-36.
- de Oliveira, F. A. (2011). Contabilidade Criativa: como chegar ao paraíso, cometendo pecados contábeis-o caso do governo do Estado de Minas Gerais. *Revista HEERA*, 1-20
- Dvořák, M., & Poutník, L. (2017). The Comparative Analysis of CAS and IPSAS Requirements on Tangible Fixed Assets. 497–510. https://doi.org/10.1007/978-3-319-49559-0_46
- Emenyonu, E. N., & Adhikari, A. (1998). Measuring the Degree of International Harmony in Selected Accounting Measurement Practices. *WCOB Faculty Publications*, 2, 24–32.
- Engelbert, E. A. (1977). University education for public policy analysis. *Public Administration Review*, 37(3), 228-236

- Ferreira, C. D., da Silva, G. C., da Rosa, F. S., & Alberton, L. (2020). Transparência da prestação de contas dos gastos públicos nos governos municipais: um estudo de caso no Estado de Goiás. *Revista Ambiente Contábil-Universidade Federal do Rio Grande do Norte-ISSN 2176-9036*, 12(2), 157-178.
- Fuertes, I. (2008). Towards Harmonization or Standardization in Governmental Accounting? The International Public Sector Accounting Standards Board Experience. *Journal of Comparative Policy Analysis*, 10(4), 327–345. <https://doi.org/10.1080/13876980802468766>
- Frintrup, M., Schmidhuber, L., & Hilgers, D. (2022). Towards accounting harmonization in Europe: a multinational survey among budget experts. *International Review of Administrative Sciences*, 88(2), 390-410
- Gomes, P., Brusca, I., & Fernandes, M. J. (2019). Implementing the International Public Sector Accounting Standards for consolidated financial statements: facilitators, benefits and challenges. *Public Money and Management*, 39(8), 544–552. <https://doi.org/10.1080/09540962.2019.1654318>
- Grossi, G., Kallio, K. M., Sargiacomo, M., & Skoog, M. (2020). Accounting, performance management systems and accountability changes in knowledge-intensive public organizations: A literature review and research agenda. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 33(1), 256–280. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-02-2019-3869>
- Gujarati, D. N., & Porter, D. C. (2011). *Econometria básica-5*. Amgh Editora.
- Guimarães, E. F., & Rover, S. (2018). Comparability of the measurement of investments properties of public the open companies on B3: an analysis under the optics of T and H. *11*, 22–39. <https://doi.org/10.16930/2237-7662/rccc.v17n52.2555>
- Hall, M., & Millo, Y. (2018). Choosing an Accounting Method to Explain Public Policy: Social Return on Investment and UK Non-profit Sector Policy. *European Accounting Review*, 27(2), 339–361. <https://doi.org/10.1080/09638180.2016.1261721>
- Halligan, J. (1997). *New public sector models: Reform in Australia and New Zealand* (pp. 17-46). Europäisches Zentrum für Staatswissenschaften und Staatspraxis.
- Hayek, F. V. (1941). The counter-revolution of science. *Economica*, 8(31), 281-320.
- Healy, P. M. (1985). The effect of bonus schemes on accounting decisions. *Journal of Accounting and Economics*, 7(1–3), 85–107. [https://doi.org/10.1016/0165-4101\(85\)90029-1](https://doi.org/10.1016/0165-4101(85)90029-1)
- Hendriksen, E. (1991). *Accounting Theory* 5 ed.. Illinois: Irwin Homewood
- Hill, R. C; Griffiths, W. E., & Judge, G. G. (2006) *Econometria*. São Paulo: Saraiva.
- Holthausen, R. W., & Leftwich, R. W. (1983). The economic consequences of accounting choice implications of costly contracting and monitoring. *Journal of Accounting and Economics*, 5©, 77–117. [https://doi.org/10.1016/0165-4101\(83\)90007-1](https://doi.org/10.1016/0165-4101(83)90007-1).
- Ifac (2022). *IPSAS adoption by governments*. International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) (2022).
- Iudícibus, S. D. (2021). *Teoria da Contabilidade*. 12ª edição. Editora Atlas, São Paulo.
- IPSASB (2014). *The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities*. IFAC

- IPSASB (2012). Exposure Draft ED/2012/3, Measurement of Assets and Liabilities in Financial Statements. IFAC
- IPSASB (2020). Handbook of international public sector accounting pronouncements. IFAC
- IPSASB (2021). Exposure Draft ED/2021/76, Conceptual Framework Update: Chapter 7, Measurement of Assets and Liabilities in Financial Statements. IFAC
- IPSASB (2021). Exposure Draft ED/2021/77, Measurement. IFAC
- Jermakowicz, E. K., Reinstein, A., & Churyk, N. T. (2014). IFRS framework-based case study: DaimlerChrysler – Adopting IFRS accounting policies. *Journal of Accounting Education*, 32(3), 288–304. <https://doi.org/10.1016/J.JACCEDU.2014.06.002>
- Kam, V. (1990). *Accounting theory*. 2.ed. New York: John Wiley & Sons
- Kidwell, L. A., & Lowensohn, S. (2019). Participation in the Process of Setting Public Sector Accounting Standards: the Case of IPSASB. *Accounting in Europe*, 16(2), 177–194. <https://doi.org/10.1080/17449480.2019.1632466>
- Kohama, H. (2000). *Contabilidade Pública: Teoria E Prática*. Editora Atlas SA.
- Kurniawati, E. P., & Achjari, D. (2022). The impact of the adoption of international accounting and auditing standards on corruption perception. *Accounting Research Journal*, (ahead-of-print)
- Kurunmäki, L. (2009). Management accounting, economic reasoning and the new public management reforms. *Handbooks of management accounting research*, 3, 1371-1383.
- Lambert, R., Leuz, C., & Verrecchia, R. E. (2007). Accounting information, disclosure, and the cost of capital. *Journal of Accounting Research*, 45(2), 385–420. <https://doi.org/10.1111/j.1475-679X.2007.00238.x>
- Lee, J., & Fisher, G. (2004). Infrastructure assets disclosure in Australian public sector annual reports. *Accounting Forum*, 28(4), 349–368. <https://doi.org/10.1016/j.accfor.2004.08.002>
- Lombardi, R., Schimperia, F., Smarra, M., & Sorrentino, M. (2021). Accounting for infrastructure assets in the public sector: The state of the art in academic research and international standards setting. *Public Money and Management*, 41(3), 203–212. <https://doi.org/10.1080/09540962.2020.1840761>
- Lynn Jr, L. E. (1999). A place at the table: Policy analysis, its postpositive critics, and future of practice. *Journal of Policy Analysis and Management: The Journal of the Association for Public Policy Analysis and Management*, 18(3), 411-425
- Luca, F. De, & Berardino, D. Di. (2017). Evolution of the substance over form principle in the Italian GAAP from a comparative and international perspective. *International Journal of Critical Accounting*, 9(4), 312. <https://doi.org/10.1504/ijca.2017.089381>
- Ma, R., & Lambert, C. (1998). In praise of Occam's Razor: A critique of the decomposition approach in IAS 32 to accounting for convertible debt. *Accounting and Business Research*, 28(2), 145–153. <https://doi.org/10.1080/00014788.1998.9728905>
- Machado, N., & Holanda, V. B. D. (2010). Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no governo federal do Brasil. *Revista de Administração Pública*, 44, 791-820

- Martins da Silva, L. (2007). a Normatização Da Contabilidade Governamental: Fatores Críticos Que Impactam As Informações Dadas Aos Usuários Das Informações Contábeis. *Revista de Educação e Pesquisa Em Contabilidade (REPeC)*, 1(1), 25. <https://doi.org/10.17524/repec.v1i1.3>
- Martins, O. S., Araújo, A. M. H. B. de, & Niyama, J. K. (2011). Uma Discussão Conceitual E Contemporânea Sobre a Teoria Da Mensuração E Sua Relação Com a Contabilidade. *Administração: Ensino e Pesquisa*, 12(3), 504. <https://doi.org/10.13058/raep.2011.v12n3.164>
- Medauar, O. (2015). Serviço público. *Revista de Direito Administrativo*, 189(0), 100–113
- Micallef, F., Sutcliffe, P., & Doughty, P. (1994). *Financial reporting by governments*. Australian Accounting Research Foundation.
- Milesi-Ferretti, G. M. (2004). Good, bad or ugly? On the effects of fiscal rules with creative accounting. *Journal of Public Economics*, 88(1–2), 377–394. [https://doi.org/10.1016/S0047-2727\(02\)00076-2](https://doi.org/10.1016/S0047-2727(02)00076-2)
- Miley, F., & Read, A. (2021). Suffer little children: Power, boundaries and the epistemology of ignorance in accounting for Church and State. *Critical Perspectives on Accounting*, 80(xxxx), 102162. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2020.102162>
- Mnif Sellami, Y., & Gafsi, Y. (2019). Institutional and Economic Factors Affecting the Adoption of International Public Sector Accounting Standards. *International Journal of Public Administration*, 42(2), 119–131. <https://doi.org/10.1080/01900692.2017.1405444>
- Moll, J., Burns, J., Major, M., & Hoque, Z. (2006). Institutional theory. In *Methodological issues in accounting research: Theories and methods*. Spiramus Press
- Morris, R. D., & Parker, R. H. (1998). International harmony measures of accounting policy: Comparative statistical properties. *Accounting and Business Research*, 29(1), 73–86. <https://doi.org/10.1080/00014788.1998.9729567>
- Mota, B. F., Diniz, J. A., & da Costa Santos, L. (2017). A estrutura orçamentária como determinante do nível de transparência fiscal. *Contabilidade Gestão e Governança*, 20(2), 293–313.
- Paludo, A. V. (2016). *Administração pública. rev., atual. e ampl.* Rio de Janeiro: Forense.
- Paton, W. A. (1922). *Accounting theory, with special reference to the corporate enterprise*. Ronald Press.
- Piccini, A. J., Bezerra Filho, J. E., & Marques, L. R. (2022). Disclosure dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais: Estágio de Adesão dos Municípios Brasileiros. *SINERGIA-Revista do Instituto de Ciências Econômicas, Administrativas e Contábeis*, 26(1).
- Pina, V., & Torres, L. (2003). Reshaping public sector accounting: an international comparative view. *Canadian Journal of Administrative Sciences/Revue Canadienne des Sciences de l'Administration*, 20(4), 334–350.
- Portaria nº 184/2008 do Ministério da Fazenda Brasil. Secretaria do Tesouro Nacional. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 25 ago. 2008.
- Psaros, J. (2007). Do principles-based accounting standards lead to biased financial reporting? An Australian experiment. *Accounting and Finance*, 47(3), 527–550. <https://doi.org/10.1111/j.1467-629X.2007.00212.x>

- Reis, A. D. O., Ferreira, M. A. M., & Ferreira, M. A. S. (2015). Análise dos fatores determinantes da transparência orçamentária pública em nível nacional. In XV Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, São Paulo, SP, Brasil.
- Relatório de Avaliação do Cumprimento de Metas Fiscais, RACMF (2008 a 2020). Secretaria do Tesouro Nacional. Ministério da Fazenda do Brasil
- Relatório Anual da Dívida, RAD (2008 a 2020). Secretaria do Tesouro Nacional. Ministério da Fazenda do Brasil
- Rodrigues, T. A., & Salvador, E. (2011). As implicações do Programa de Aceleração do Crescimento (PAC) nas políticas sociais. *Ser Social*, 13(28), 129-156
- Rossi, F. M., Cohen, S., Caperchione, E., & Brusca, I. (2016). Harmonizing public sector accounting in Europe: thinking out of the box. *Public Money and Management*, 36(3), 189–196. <https://doi.org/10.1080/09540962.2016.1133976>
- Ryan, B., Scapens, R. W., & Theobald, M. (2002). *Research method and methodology in finance and accounting* (2nd edition). London: Thomson.
- Salter, M. M., & Hoque, Z. (2018). Beyond structural institutionalism: An overview of recent developments in accounting research. *Methodological issues in accounting research: Research and methods*, 248-265
- Shahab, S., Clinch, J. P., & O'Neill, E. (2019). Impact-based planning evaluation: Advancing normative criteria for policy analysis. *Environment and Planning B: Urban Analytics and City Science*, 46(3), 534–550. <https://doi.org/10.1177/2399808317720446>
- Sour, L. (2017). Progress in the quantity of financial information in the public sector in Mexico following the LGCG. *Contaduría y Administración*, 62(2), 442–460. <https://doi.org/10.1016/j.cya.2017.02.002>
- Souza, F. Êmine A. de, & Lemes, S. (2016). A comparabilidade das escolhas contábeis na mensuração subsequente de ativos imobilizados, de ativos intangíveis e de propriedades para investimento em empresas da América do Sul. *Revista Contabilidade & Finanças*, 27(71), 169-184. <https://doi.org/10.1590/1808-057x201501480>
- Souza, S. (2013). Austeridade fiscal versus contabilidade criativa: uma nova práxis para o velho ímpeto oportunista. *Leviathan (São Paulo)*, 6, 127. <https://doi.org/10.11606/issn.2237-4485.lev.2013.132326>
- Souza, T. A., & da Silva, C. G. (2018). Déficits gêmeos no Brasil: Qual a relação de causalidade? *Economia Aplicada*, 22(1), 87–108. <https://doi.org/10.11606/1980-5330/ea154349>
- Sprouse, R. T., & Moonitz, M. (1962). A Tentative Set of Broad Accounting Principles for Business Enterprises - Accounting Research Study No. 3. American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) Historical Collection, 3(149), 1–87. https://egrove.olemiss.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1148&context=aicpa_guides
- Steccolini, I. (2019). Accounting and the post-new public management: Re-considering publicness in accounting research. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 32(1), 255–279. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-03-2018-3423>
- Steppan, A. I. B., Santiago, J. S., Silva, J. D. G. da, Cavalcante Nóbrega, P. R., & Silva, C. A. T.

- (2015). Julgamento na auditoria: um estudo das características das pesquisas científicas. *Ciências & Cognição*, 20(1), 61–78.
- Stevens, S. S. (1968). Measurement, statistics, and the schemapiric view. *Science*, 161(3844), 849–856.
- Taplin, R. H. (2003). Harmony, statistical inference with the Herfindahl H index and C index. *Abacus*, 39(1), 82–94. <https://doi.org/10.1111/1467-6281.00121>
- Teixeira Dos Reis, J., & Pertel, G. E. (2019). Contribuições Do Tesouro Gerencial Como Ferramenta De Controle Da Execução Orçamentária Do Mpf-Es Contributions of the Management Treasury As a Tool for the Control of the Budgetary Implementation of the Mpf-Es. *Política, Jurídica e Segurança. Curitiba*, 2(1), 33–58
- Ter Bogt, H. J. (2008). Management accounting change and new public management in local government: a reassessment of ambitions and results—an institutionalist approach to accounting change in the Dutch public sector. *Financial accountability & management*, 24(3), 209–241.
- Thoenig, J. C. (2012). Institutional theories and public institutions: new agendas and appropriateness. *The SAGE handbook of public administration*, 169–179
- Trabelsi, R. (2015). International Accounting Normalization and Harmonization Processes across the World: History and Overview. *GSTF Journal on Business Review (GBR)*, 4(2), 89–99. <https://doi.org/10.7603/s40706-015-0023-4>
- Transparency International (2008 a 2020). *Corruption Perceptions Index - CPI*
- Treasury, H. M. (2008 a 2020). HM Treasury: Annual Report and Accounts 2008-20. House of Commons Paper, (984), 2008-2020
- Treasury, N. Z. (2008 a 2020). Financial statements of the government of New Zealand. Ministerio de Economía y Finanzas. (2008 a 2021). Cuenta General de la República Canada, Treasury Board. (2008 a 2020). Annual Report to Paliament: Accountig for Results
- van der Tas, L. G. (1988). Measuring Harmonisation of Financial Reporting Practice. *Accounting and Business Research*, 18(70), 157–169. <https://doi.org/10.1080/00014788.1988.9729361>
- Verrecchia, R. E. (2001). Essays on disclosure. *Journal of Financial Economics*, 32, 1–84. [papers3://publication/uuid/BE69A206-2663-48F1-BCB8-46ED22FA6FAF](https://doi.org/10.1016/S0304-3865(01)00030-9)
- Watts, R. L., & Zimmerman, J. L. (1986). *Positive accounting theory*. New Jersey: Prentice Hall

APÊNDICE A – Tabulação dos Programas de Governo por Órgão Superior com proporção por grupo de despesa

Programa Governo	UO - Órgão Superior		5	4	3	SOMA	%
			INV FIN	INVEST	OUT DESP COR		
SERVICOS URBANOS DE AGUA E ESGOTO	56000	MCID	-	1.282,77	6,39	1.289,17	99,50 %
ASSENTAMENTOS PARA TRABALHADORES RURAIS	22201	INCRA	3.885,05	6,33	215,50	4.106,87	94,75 %
DESENVOLVIMENTO SUSTENTAVEL DE PROJETOS DE ASSENTAMENTO	22201	INCRA	3.346,48	570,16	363,65	4.280,29	91,50 %
SISTEMA NACIONAL DE ATENDIMENTO SOCIOEDUCATIVO AO ADOLESCENT	20101	PR	-	88,65	17,35	106,00	83,63 %
MANUTENCAO DA MALHA RODOVIARIA FEDERAL	39000	MI	-	154,50	-	154,50	100,00 %
CORREDOR SAO FRANCISCO	39000	MI	-	32,47	-	32,47	100,00 %
CORREDOR TRANSMETROPOLITANO	39000	MI	-	0,32	-	0,32	100,00 %
CORREDOR MERCOSUL	39000	MI	-	9,90	-	9,90	100,00 %
CORREDOR NORDESTE	39000	MI	-	68,16	-	68,16	100,00 %
CORREDOR ARAGUAIA-TOCANTINS	39000	MI	-	535,03	-	535,03	100,00 %
DESENVOLVIMENTO DA ECONOMIA CAFEIRA	22000	MAP	15.313,49	1,37	296,60	15.611,46	98,10 %
ABASTECIMENTO AGROALIMENTAR	22000	MAP	2.813,91	20,38	797,88	3.632,18	78,03 %
DESENVOLVIMENTO DA AGRICULTURA IRRIGADA	53000	MIDR	-	497,87	209,38	707,26	70,40 %
DESENVOLVIMENTO DO COMERCIO EXTERIOR E DA CULTURA EXPORTADOR	25000	MF	3.468,65	-	2.741,43	6.210,08	55,86 %
PROMOCAO DA PESQUISA E DO DESENVOLVIMENTO CIENTIFICO E TECNO	24000	MCTI	5.403,54	732,04	2.404,86	8.540,44	71,84 %
AREAS PROTEGIDAS DO BRASIL	44000	MMA	-	8,20	0,20	8,39	97,67 %
INFRA-ESTRUTURA HIDRICA	53000	MIDR	-	1.006,40	37,01	1.043,41	96,45 %

REAPARELHAMENTO E ADEQUACAO DA MARINHA DO BRASIL	52131	CM	-	1.525,34	39,01	1.564,36	97,51%
TECNOLOGIA DE USO AEROESPACIAL	52111	COMAER	-	50,80	25,33	76,13	66,72%
REAPARELHAMENTO E ADEQUACAO DO EXERCITO BRASILEIRO	52121	CMDOEX	-	748,44	136,38	884,82	84,59%
TECNOLOGIA DE USO NAVAL	52131	CM	-	512,55	95,87	608,42	84,24%
DESENVOLVIMENTO DA INFRA-ESTRUTURA AEROPORTUARIA	52111	COMAER	-	409,89	5,86	415,75	98,59%
REAPARELHAMENTO E ADEQUACAO DA FORCA AEREA BRASILEIRA	52111	COMAER	-	3.676,38	78,08	3.754,46	97,92%
CALHA NORTE	52000	MD	-	70,68	45,43	116,11	60,87%
PROGRAMA DE GESTAO E MANUTENCAO DE INFRAESTRUTURA DE EMPRESA	24000	MCTI	-	3,00	-	3,00	100,00%
OPERACOES ESPECIAIS: CUMPRIMENTO DE SENTENCAS JUDICIAIS	22201	INCRA	1.428,36	-	399,89	1.828,25	78,13%
OPERACOES ESPECIAIS: CUMPRIMENTO DE SENTENCAS JUDICIAIS	44000	MMA	129,03	-	6,28	135,31	95,36%
OPERACOES ESPECIAIS: CUMPRIMENTO DE SENTENCAS JUDICIAIS	53000	MIDR	12,63	-	10,22	22,85	55,28%
OPERACOES ESPECIAIS: FINANCIAMENTOS COM RETORNO	25000	MF	1.064,84	-	-	1.064,84	100,00%
OPERACOES ESPECIAIS: FINANCIAMENTOS COM RETORNO	28000	MDIC	2.880,00	-	-	2.880,00	100,00%
OPERACOES ESPECIAIS: FINANCIAMENTOS COM RETORNO	38000	MT	81.042,73	-	-	81.042,73	100,00%
OPERACOES ESPECIAIS: FINANCIAMENTOS COM RETORNO	53000	MIDR	51.869,74	-	7,64	51.877,38	99,99%
OPERACOES ESPECIAIS: OUTROS ENCARGOS ESPECIAIS	20101	PR	506,07	-	-	506,07	100,00%
OPERACOES ESPECIAIS: OUTROS ENCARGOS ESPECIAIS	25000	MF	144.397,00	-	1.551,72	145.948,72	98,94%
OPERACOES ESPECIAIS: OUTROS ENCARGOS ESPECIAIS	36000	MS	113,10	-	-	113,10	100,00%
OPERACOES ESPECIAIS: OUTROS ENCARGOS ESPECIAIS	52000	MD	486,00	-	-	486,00	100,00%
PROMOCAO DA SUSTENTABILIDADE DE ESPACOS SUB-REGIONAIS - PROM	53000	MIDR	-	33,24	11,80	45,04	73,81%
PREVENCAO E PREPARACAO PARA DESASTRES	53000	MIDR	-	378,61	33,14	411,76	91,95%
INTEGRACAO DE BACIAS HIDROGRAFICAS	53000	MIDR	-	-	-	-	85,85%

			-	313,08	51,62	364,70	%
NACIONAL DE ACESSIBILIDADE	56000	MCID	-	9,35	-	9,35	100,00%
CREDITO FUNDIARIO	49000	MDA	108,68	4,15	66,92	179,75	62,77%
URBANIZACAO, REGULARIZACAO FUNDIARIA E INTEGRACAO DE ASSENTA	56000	MCID	-	4.344,35	1,72	4.346,06	99,96%
DRENAGEM URBANA E CONTROLE DE EROSAO MARITIMA E FLUVIAL	53000	MIDR	-	20,80	1,64	22,44	92,70%
DRENAGEM URBANA E CONTROLE DE EROSAO MARITIMA E FLUVIAL	56000	MCID	-	4,57	-	4,57	100,00%
FORTELECIMENTO DA GESTAO ADMINISTRATIVA E FISCAL DOS MUNICIP	25000	MF	304,90	0,01	8,41	313,32	97,31%
REVITALIZACAO DE BACIAS HIDROGRAFICAS EM SITUACAO DE VULNERA	53000	MIDR	-	113,66	1,85	115,51	98,40%
DESENVOLVIMENTO SUSTENTAVEL DA AQUICULTURA	20101	PR	-	27,38	16,37	43,74	62,59%
MODERNIZACAO DA POLICIA FEDERAL	30000	MJSP	1,50	94,47	78,82	174,79	54,91%
ASSISTENCIA E COOPERACAO DAS FORCAS ARMADAS A SOCIEDADE	52121		-	61,17	56,78	117,95	51,86%
CIENCIA, TECNOLOGIA E INOVACAO PARA A POLITICA INDUSTRIAL, T	28000	MDIC	600,00	-	5,14	605,14	99,15%
DESENVOLVIMENTO MACRORREGIONAL SUSTENTAVEL	53000	MIDR	-	40,08	7,14	47,22	84,88%
QUALIDADE NA ESCOLA	26000	ME	-	2.054,06	1.142,41	3.196,47	64,26%
VETOR LOGISTICO AMAZONICO	39000	MI	-	1.804,50	29,92	1.834,42	98,37%
VETOR LOGISTICO CENTRO-NORTE	39000	MI	-	1.882,59	36,59	1.919,18	98,09%
VETOR LOGISTICO LESTE	39000	MI	-	1.097,05	-	1.097,05	100,00%
VETOR LOGISTICO NORDESTE SETENTRIONAL	20101	PR	-	41,75	-	41,75	100,00%
VETOR LOGISTICO NORDESTE SETENTRIONAL	39000	MI	-	775,41	17,10	792,51	97,84%
VETOR LOGISTICO NORDESTE MERIDIONAL	39000	MI	-	245,91	19,50	265,41	92,65%
VETOR LOGISTICO NORDESTE MERIDIONAL	53000	MIDR	-	34,68	-	34,68	100,00%
VETOR LOGISTICO CENTRO-SUDESTE	39000	MI	-	2.837,78	47,47	2.885,25	98,35%
VETOR LOGISTICO SUL	20101	PR	-	866,7	-	866,79	100,00%

				9			
VETOR LOGISTICO SUL	39000	MI	-	1.080,48	22,43	1.102,91	97,97%
APOIO AO DESENVOLVIMENTO URBANO DE MUNICIPIOS DE PEQUEN	56000	MCID	-	4,05	-	4,05	100,00%
APOIO AO DESENVOLVIMENTO DO SETOR AGROPECUARIO	22000	MAP	-	42,39	13,48	55,87	75,87%
RESIDUOS SOLIDOS URBANOS	38000	MT	-	1,05	-	1,05	100,00%
RESIDUOS SOLIDOS URBANOS	56000	MCID	-	0,07	-	0,07	100,00%
FOMENTO AO DESENVOLVIMENTO DA MARINHA MERCANTE E DA INDUSTRI	39000	MI	8.000,01	0,46	1.134,32	9.134,78	87,58%
MOBILIDADE URBANA	56000	MCID	-	6,81	1,30	8,11	83,99%
HABITACAO DE INTERESSE SOCIAL	56000	MCID	-	225,68	223,51	449,19	50,24%
PROGRAMAÇÃO SELECIONADA PAC	20101	PR	56,67	207,87	4,79	269,33	98,22%
PROGRAMAÇÃO SELECIONADA PAC	24000	MCTI	-	6,63	-	6,63	100,00%
PROGRAMAÇÃO SELECIONADA PAC	32000	MME	-	2,68	58,09	60,77	4,42%
PROGRAMAÇÃO SELECIONADA PAC	36000	MS	-	103,20	0,35	103,55	99,66%
PROGRAMAÇÃO SELECIONADA PAC	39000	MI	19,87	5.641,67	117,82	5.779,36	97,96%
PROGRAMAÇÃO SELECIONADA PAC	52000	MD	78,00	-	-	78,00	100,00%
PROGRAMAÇÃO SELECIONADA PAC	53000	MIDR	-	1.358,30	18,59	1.376,90	98,65%
PROGRAMAÇÃO SELECIONADA PAC	56000	MCID	-	3.292,24	393,61	3.685,85	89,32%

APÊNDICE B – Tabulação dos pagamentos totais do Programa de Aceleração do Crescimento por grupo de despesas

Grupo Despesa		Programação Selecionada PAC		Ano Lançamento	56
					Pagamentos totais (Exercício e RAP)
3	OUTRAS DESPESAS CORRENTES	1	PROGRAMACOES SELECIONADAS COM IMPACTO PRIMARIO	2009	225.091.011,34
3	OUTRAS DESPESAS CORRENTES	1	PROGRAMACOES SELECIONADAS COM IMPACTO PRIMARIO	2008	389.831.010,11
3	OUTRAS DESPESAS CORRENTES	2	PROGRAMACOES SELECIONADAS SEM IMPACTO PRIMARIO	2020	28.342.671,92
3	OUTRAS DESPESAS CORRENTES	2	PROGRAMACOES SELECIONADAS SEM IMPACTO PRIMARIO	2019	2.342.461.240,31
3	OUTRAS DESPESAS CORRENTES	2	PROGRAMACOES SELECIONADAS SEM IMPACTO PRIMARIO	2018	3.311.849.081,23
3	OUTRAS DESPESAS CORRENTES	2	PROGRAMACOES SELECIONADAS SEM IMPACTO PRIMARIO	2017	2.916.583.843,26
3	OUTRAS DESPESAS CORRENTES	2	PROGRAMACOES SELECIONADAS SEM IMPACTO PRIMARIO	2016	4.324.588.020,18
3	OUTRAS DESPESAS CORRENTES	2	PROGRAMACOES SELECIONADAS SEM IMPACTO PRIMARIO	2015	13.000.174.095,99
3	OUTRAS DESPESAS CORRENTES	2	PROGRAMACOES SELECIONADAS SEM IMPACTO PRIMARIO	2014	3.786.335.176,38
3	OUTRAS DESPESAS CORRENTES	2	PROGRAMACOES SELECIONADAS SEM IMPACTO PRIMARIO	2013	3.451.182.447,15
3	OUTRAS DESPESAS CORRENTES	2	PROGRAMACOES SELECIONADAS SEM IMPACTO PRIMARIO	2012	9.304.834.079,84
3	OUTRAS DESPESAS CORRENTES	2	PROGRAMACOES SELECIONADAS SEM IMPACTO PRIMARIO	2011	8.055.227.108,76
3	OUTRAS DESPESAS CORRENTES	2	PROGRAMACOES SELECIONADAS SEM IMPACTO PRIMARIO	2010	2.139.738.749,03
3	OUTRAS DESPESAS CORRENTES	2	PROGRAMACOES SELECIONADAS SEM IMPACTO PRIMARIO	2009	2.065.748.106,00
3	OUTRAS DESPESAS	2	PROGRAMACOES SELECIONADAS SEM IMPACTO PRIMARIO	2008	203.409.317,63

CORRENTES					
4	INVESTIMENTOS	1	PROGRAMACOES SELECIONADAS COM IMPACTO PRIMARIO	2009	1.627.755.195,29
4	INVESTIMENTOS	1	PROGRAMACOES SELECIONADAS COM IMPACTO PRIMARIO	2008	3.123.544.726,27
4	INVESTIMENTOS	2	PROGRAMACOES SELECIONADAS SEM IMPACTO PRIMARIO	2020	589.587.616,67
4	INVESTIMENTOS	2	PROGRAMACOES SELECIONADAS SEM IMPACTO PRIMARIO	2019	18.706.689.788,84
4	INVESTIMENTOS	2	PROGRAMACOES SELECIONADAS SEM IMPACTO PRIMARIO	2018	19.999.857.684,79
4	INVESTIMENTOS	2	PROGRAMACOES SELECIONADAS SEM IMPACTO PRIMARIO	2017	21.379.514.738,53
4	INVESTIMENTOS	2	PROGRAMACOES SELECIONADAS SEM IMPACTO PRIMARIO	2016	29.624.832.199,63
4	INVESTIMENTOS	2	PROGRAMACOES SELECIONADAS SEM IMPACTO PRIMARIO	2015	22.463.587.260,75
4	INVESTIMENTOS	2	PROGRAMACOES SELECIONADAS SEM IMPACTO PRIMARIO	2014	36.923.224.334,26
4	INVESTIMENTOS	2	PROGRAMACOES SELECIONADAS SEM IMPACTO PRIMARIO	2013	27.034.339.878,09
4	INVESTIMENTOS	2	PROGRAMACOES SELECIONADAS SEM IMPACTO PRIMARIO	2012	26.494.600.328,90
4	INVESTIMENTOS	2	PROGRAMACOES SELECIONADAS SEM IMPACTO PRIMARIO	2011	19.164.744.024,13
4	INVESTIMENTOS	2	PROGRAMACOES SELECIONADAS SEM IMPACTO PRIMARIO	2010	19.830.454.406,19
4	INVESTIMENTOS	2	PROGRAMACOES SELECIONADAS SEM IMPACTO PRIMARIO	2009	13.697.231.619,90
4	INVESTIMENTOS	2	PROGRAMACOES SELECIONADAS SEM IMPACTO PRIMARIO	2008	7.489.053.542,65
5	INVERSOES FINANCEIRAS	1	PROGRAMACOES SELECIONADAS COM IMPACTO PRIMARIO	2008	21.000.000,00
5	INVERSOES FINANCEIRAS	2	PROGRAMACOES SELECIONADAS SEM IMPACTO PRIMARIO	2020	10.001.038,07
5	INVERSOES FINANCEIRAS	2	PROGRAMACOES SELECIONADAS SEM IMPACTO PRIMARIO	2019	6.031.829.685,80
5	INVERSOES FINANCEIRAS	2	PROGRAMACOES SELECIONADAS SEM IMPACTO PRIMARIO	2018	4.283.937.324,89
5	INVERSOES FINANCEIRAS	2	PROGRAMACOES SELECIONADAS SEM IMPACTO PRIMARIO	2017	5.301.935.878,87
5	INVERSOES FINANCEIRAS	2	PROGRAMACOES SELECIONADAS SEM IMPACTO PRIMARIO	2016	8.093.318.353,91
5	INVERSOES FINANCEIRAS	2	PROGRAMACOES SELECIONADAS SEM IMPACTO PRIMARIO	2015	11.795.496.146,10
5	INVERSOES FINANCEIRAS	2	PROGRAMACOES SELECIONADAS SEM IMPACTO PRIMARIO	2014	16.990.240.016,67
5	INVERSOES FINANCEIRAS	2	PROGRAMACOES SELECIONADAS SEM IMPACTO PRIMARIO	2013	14.229.237.248,19
5	INVERSOES FINANCEIRAS	2	PROGRAMACOES SELECIONADAS SEM IMPACTO PRIMARIO	2012	3.372.967.590,00
5	INVERSOES FINANCEIRAS	2	PROGRAMACOES SELECIONADAS SEM IMPACTO PRIMARIO	2011	802.211.906,17
5	INVERSOES FINANCEIRAS	2	PROGRAMACOES SELECIONADAS SEM IMPACTO PRIMARIO	2010	111.809.871,43

5	INVERSOES FINANCEIRAS	2	PROGRAMACOES SELECIONADAS SEM IMPACTO PRIMARIO	2009	318.948.692,89
5	INVERSOES FINANCEIRAS	2	PROGRAMACOES SELECIONADAS SEM IMPACTO PRIMARIO	2008	133.537.094,28
Total					395.190.884.151,31

APÊNDICE C – Tabulação dos pagamentos totais do Programa de Aceleração do Crescimento grupo 4 por natureza da despesa detalhada

Natureza Despesa Detalhada			2008	2009	
4	INVESTIMENTOS	44900400	CONTRATAÇÃO POR TEMPO DETERMINADO - PES.CIVIL	9.524.987,79	6.933.624,42
4	INVESTIMENTOS	44900407	SERVICOS EVENTUAIS DE MAO-DE-OBRA		2.521.511,10
4	INVESTIMENTOS	44900498	INSCR RP - CONTR POR TEMPO DETERM - PES CIVIL		
4	INVESTIMENTOS	44901400	DIARIAS - PESSOAL CIVIL	765.457,72	419.806,77
4	INVESTIMENTOS	44901414	DIARIAS NO PAIS		1.638.154,55
4	INVESTIMENTOS	44901416	DIARIAS NO EXTERIOR		3.773,06
4	INVESTIMENTOS	44901417	DIARIAS NAO COMPENSAVEIS		142.936,84
4	INVESTIMENTOS	44901499	OUTRAS DIARIAS		
4	INVESTIMENTOS	44901500	DIARIAS - PESSOAL MILITAR	393.939,98	252.071,91
4	INVESTIMENTOS	44901514	DIARIAS NO PAIS		653.208,90
4	INVESTIMENTOS	44901516	DIARIAS NO EXTERIOR		
4	INVESTIMENTOS	44901800	AUXILIO FINANCEIRO A ESTUDANTES	43.500,00	66.000,00
4	INVESTIMENTOS	44901801	BOLSAS DE ESTUDO NO PAIS		43.700,00
4	INVESTIMENTOS	44902000	AUXILIO FINANCEIRO A PESQUISADORES		38.900,00
4	INVESTIMENTOS	44902001	AUXILIO/BOLSA A PESQUISADORES		29.300,00
4	INVESTIMENTOS	44903000	MATERIAL DE CONSUMO	158.456.380,11	140.715.445,24
4	INVESTIMENTOS	44903001	COMBUSTIVEIS E LUBRIFICANTES AUTOMOTIVOS		6.556.173,21
4	INVESTIMENTOS	44903002	COMBUSTIVEIS E LUBRIFICANTES DE AVIACAO		25.997,70
4	INVESTIMENTOS	44903003	COMBUSTIVEIS E LUBRIF. P/ OUTRAS FINALIDADES		2.649,40
4	INVESTIMENTOS	44903004	GAS ENGARRAFADO		71.319,60
4	INVESTIMENTOS	44903005	MUNICOES		251.656,38
4	INVESTIMENTOS	44903006	ALIMENTOS PARA ANIMAIS		
4	INVESTIMENTOS	44903007	GENEROS DE ALIMENTACAO		1.661.865,18
4	INVESTIMENTOS	44903008	ANIMAIS PARA PESQUISA		

4	INVESTIMENTOS	44903009	MATERIAL FARMACOLOGICO		91,00
4	INVESTIMENTOS	44903010	MATERIAL ODONTOLOGICO		
4	INVESTIMENTOS	44903011	MATERIAL QUIMICO		35.485,22
4	INVESTIMENTOS	44903012	MATERIAL DE COUDELARIA OU DE USO ZOOTECNICO		427,50
4	INVESTIMENTOS	44903013	MATERIAL DE CACA E PESCA		
4	INVESTIMENTOS	44903014	MATERIAL ESPORTIVO		
4	INVESTIMENTOS	44903015	MATERIAL P/ FESTIVIDADES E HOMENAGENS		
4	INVESTIMENTOS	44903016	MATERIAL DE EXPEDIENTE		72.340,12
4	INVESTIMENTOS	44903017	MATERIAL DE TIC (CONSUMO)		128.791,97
4	INVESTIMENTOS	44903019	MATERIAL DE ACONDICIONAMENTO E EMBALAGEM		83.292,36
4	INVESTIMENTOS	44903020	MATERIAL DE CAMA E MESA		600,00
4	INVESTIMENTOS	44903021	MATERIAL DE COPA E COZINHA		46.487,52
4	INVESTIMENTOS	44903022	MATERIAL DE LIMPEZA E PROD. DE HIGIENIZACAO		79.144,63
4	INVESTIMENTOS	44903023	UNIFORMES, TECIDOS E AVIAMENTOS		7.068,20
4	INVESTIMENTOS	44903024	MATERIAL DE CONSTRUCAO		3.580.791,27
4	INVESTIMENTOS	44903025	MATERIAL P/ MANUTENCAO DE BENS MOVEIS		70.010,98
4	INVESTIMENTOS	44903026	MATERIAL ELETRICO		135.313,58
4	INVESTIMENTOS	44903027	MATERIAL DE MANOBRA E PATRULHAMENTO		1.092,00
4	INVESTIMENTOS	44903028	MATERIAL DE PROTECAO E SEGURANCA		225.735,55
4	INVESTIMENTOS	44903029	MATERIAL P/ AUDIO, VIDEO E FOTO		834,00
4	INVESTIMENTOS	44903030	MATERIAL PARA COMUNICACOES		5.250,67
4	INVESTIMENTOS	44903031	SEMENTES, MUDAS DE PLANTAS E INSUMOS		337.331,68
4	INVESTIMENTOS	44903032	SUPRIMENTO DE AVIACAO		
4	INVESTIMENTOS	44903033	MATERIAL P/ PRODUCAO INDUSTRIAL		
4	INVESTIMENTOS	44903034	SOBRESSAL.DE MAQ.E MOTORES NAVIOS DA ESQUADRA		
4	INVESTIMENTOS	44903035	MATERIAL LABORATORIAL		6.572,56
4	INVESTIMENTOS	44903036	MATERIAL HOSPITALAR		

4	INVESTIMENTOS	44903037	SOBRESSALENTES DE ARMAMENTO		
4	INVESTIMENTOS	44903038	SUPRIMENTO DE PROTECAO AO VOO		
4	INVESTIMENTOS	44903039	MATERIAL P/ MANUTENCAO DE VEICULOS		3.850.060,23
4	INVESTIMENTOS	44903040	MATERIAL ELETRONICO		1.992,00
4	INVESTIMENTOS	44903041	MATERIAL P/ UTILIZACAO EM GRAFICA		
4	INVESTIMENTOS	44903042	FERRAMENTAS		20.159,59
4	INVESTIMENTOS	44903043	MATERIAL P/ REABILITACAO PROFISSIONAL		
4	INVESTIMENTOS	44903044	MATERIAL BETUMINOSO		37.381.893,88
4	INVESTIMENTOS	44903045	TRILHOS E ACESSORIOS PARA FERROVIA		
4	INVESTIMENTOS	44903046	MATERIAL DE SINALIZACAO VISUAL E OUTROS		
4	INVESTIMENTOS	44903047	AQUISICAO DE SOFTWARE - CONTRATO DE ADESAO		64.940,00
4	INVESTIMENTOS	44903091	VARIACAO CAMBIAL NEGATIVA		
4	INVESTIMENTOS	44903096	MATERIAL DE CONSUMO - PAGTO ANTECIPADO		39.347,41
4	INVESTIMENTOS	44903098	INSCRICAO DE RESTOS A PAGAR-MATERIAL CONSUMO		
4	INVESTIMENTOS	44903099	OUTROS MATERIAIS DE CONSUMO		
4	INVESTIMENTOS	44903300	PASSAGENS E DESPESAS COM LOCOMOCAO	3.446.271,64	5.388.542,99
4	INVESTIMENTOS	44903301	PASSAGENS PARA O PAIS		1.027.378,98
4	INVESTIMENTOS	44903302	PASSAGENS PARA O EXTERIOR		4.309,90
4	INVESTIMENTOS	44903303	LOCACAO DE VEICULOS		1.412.569,86
4	INVESTIMENTOS	44903304	MUDANCAS EM OBJETO DE SERVICO		
4	INVESTIMENTOS	44903305	LOCOMOCAO URBANA		697,20
4	INVESTIMENTOS	44903307	DESPESAS COM EXCESSO DE BAGAGEM		
4	INVESTIMENTOS	44903381	CODIGO INEXISTENTE NO SIAFI		
4	INVESTIMENTOS	44903398	REINSCRICAO DE RESTOS A PAGAR		
4	INVESTIMENTOS	44903399	OUTRAS DESPESAS COM LOCOMOCAO		
4	INVESTIMENTOS	44903500	SERVICOS DE CONSULTORIA	129.268.457,53	169.070.805,18
4	INVESTIMENTOS	44903501	ASSESSORIA E CONSULTORIA TECNICA OU JURIDICA		43.445.937,64

4	INVESTIMENT OS	4490350 4	CONSULTORIA EM TECNOLOGIA DA INFORMACAO E COMUNICACAO		
4	INVESTIMENT OS	4490358 0	CODIGO INEXISTENTE NO SIAFI		
4	INVESTIMENT OS	4490359 8	INSCRICAO DE RESTOS A PAGAR - SERVICOS DE CONSULTORIA		
4	INVESTIMENT OS	4490360 0	OUTROS SERVICOS DE TERCEIROS - P.FISICA	471.650,38	558.741,64
4	INVESTIMENT OS	4490360 1	CONDOMINIOS		
4	INVESTIMENT OS	4490360 2	DIARIAS A COLABORADORES EVENTUAIS NO PAIS		18.148,00
4	INVESTIMENT OS	4490360 6	SERVICOS TECNICOS PROFISSIONAIS		16.069,05
4	INVESTIMENT OS	4490360 7	ESTAGIARIOS		1.733,38
4	INVESTIMENT OS	4490361 3	JETONS		
4	INVESTIMENT OS	4490361 5	LOCACAO DE IMOVEIS		292.766,22
4	INVESTIMENT OS	4490361 6	INDENIZACOES, RESTITUICOES E REPOSICOES		
4	INVESTIMENT OS	4490361 8	MANUTENCAO E CONSERV. DE EQUIPAMENTOS		
4	INVESTIMENT OS	4490361 9	MANUTENCAO E CONSERV. DE MAQ. E APARELHOS		
4	INVESTIMENT OS	4490362 0	MANUTENCAO E CONSERV. DE VEICULOS		4,00
4	INVESTIMENT OS	4490362 1	MANUT.E CONS.DE B.MOVEIS DE OUTRAS NATUREZAS		
4	INVESTIMENT OS	4490362 2	MANUTENCAO E CONSERV. DE BENS IMOVEIS		1.500,00
4	INVESTIMENT OS	4490362 5	SERVICOS DE LIMPEZA E CONSERVACAO		
4	INVESTIMENT OS	4490362 7	SERVICOS DE COMUNICACAO EM GERAL		
4	INVESTIMENT OS	4490362 8	SERV.DE SELECAO E TREINAMENTO NAO COMPENSAVEL		
4	INVESTIMENT OS	4490363 0	SERVICOS MEDICOS E ODONTOLOGICOS		
4	INVESTIMENT OS	4490363 5	SERV. DE APOIO ADMINISTRATIVO E OPERACIONAL		3.382,63
4	INVESTIMENT OS	4490363 9	FRETES E TRANSP. DE ENCOMENDAS		8.051,66
4	INVESTIMENT OS	4490364 5	DESENVOLVIMENTO DE SOFTWARE		
4	INVESTIMENT OS	4490364 6	AQUISICAO DE SOFTWARES		
4	INVESTIMENT OS	4490365 7	SERVICOS TECNICOS DE PROFISSIONAIS DE TIC		
4	INVESTIMENT OS	4490366 6	SERVICOS JUDICIARIOS		
4	INVESTIMENT OS	4490369 8	INSCRICAO DE RESTOS A PAGAR - PESSOA FISICA		

4	INVESTIMENTOS	44903700	LOCACAO DE MAO-DE-OBRA	2.275.009,50	2.578.833,07
4	INVESTIMENTOS	44903701	APOIO ADMINISTRATIVO E OPERACIONAL		
4	INVESTIMENTOS	44903702	LIMPEZA E CONSERVACAO		2.177,70
4	INVESTIMENTOS	44903703	VIGILANCIA OSTENSIVA		710.874,28
4	INVESTIMENTOS	44903791	CODIGO INEXISTENTE NO SIAFI		
4	INVESTIMENTOS	44903793	AQUISICAO DE SOFTWARE		
4	INVESTIMENTOS	44903798	INSCRICAO DE RESTOS A PAGAR		
4	INVESTIMENTOS	44903799	OUTRAS LOCACOES DE MAO-DE-OBRA		
4	INVESTIMENTOS	44903900	OUTROS SERVICOS DE TERCEIROS- PESSOA JURIDICA	114.286.928,26	105.698.574,65
4	INVESTIMENTOS	44903901	ASSINATURAS DE PERIODICOS E ANUIDADES		8.668,69
4	INVESTIMENTOS	44903902	CONDOMINIOS		
4	INVESTIMENTOS	44903903	COMISSOES E CORRETAGENS		
4	INVESTIMENTOS	44903904	DIREITOS AUTORAIS		
4	INVESTIMENTOS	44903905	SERVICOS TECNICOS PROFISSIONAIS		12.368.094,83
4	INVESTIMENTOS	44903906	CAPATAZIA, ESTIVA E PESAGEM		
4	INVESTIMENTOS	44903907	DESCONTOS CONCEDIDOS		
4	INVESTIMENTOS	44903908	TRIBUTOS A CONTA DO LOCATARIO OU CESSIONARIO		
4	INVESTIMENTOS	44903909	ARMAZENAGEM		
4	INVESTIMENTOS	44903910	LOCACAO DE IMOVEIS		198.870,00
4	INVESTIMENTOS	44903912	LOCACAO DE EQUIPAMENTOS		446.699,50
4	INVESTIMENTOS	44903913	LOCACAO DE MAQUINAS E APARELHOS		317.730,35
4	INVESTIMENTOS	44903914	LOCACAO DE BENS MOVEIS DE OUTRAS NATUREZAS		31.832,88
4	INVESTIMENTOS	44903915	INDENIZACOES, RESTITUICOES E REPOSICOES		
4	INVESTIMENTOS	44903916	MANUTENCAO E CONSERV. DE BENS IMOVEIS		658.363,83
4	INVESTIMENTOS	44903917	MANUTENCAO E CONSERV. DE EQUIPAMENTOS		1.580.347,31
4	INVESTIMENTOS	44903918	MANUTENCAO E CONSERV. DE MAQ. E APARELHOS		8.439,69
4	INVESTIMENTOS	44903919	MELHORIAS E ADICOES EM VEICULOS		646.852,23

4	INVESTIMENTOS	44903920	MANUT.E CONS.DE B.MOVEIS DE OUTRAS NATUREZAS		4.365,00
4	INVESTIMENTOS	44903921	MANUTENCAO E CONSERV. DE ESTRADAS E VIAS		5.852.781,98
4	INVESTIMENTOS	44903922	EXPOSICOES, CONGRESSOS E CONFERENCIAS		
4	INVESTIMENTOS	44903923	FESTIVIDADES E HOMENAGENS		0,00
4	INVESTIMENTOS	44903924	IMPOSTO DE RENDA S/ APLIC. FINANCEIRAS		
4	INVESTIMENTOS	44903925	IMPOSTO S/ PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL- ITR		
4	INVESTIMENTOS	44903926	IMPOSTO SOBRE OPERACOES FINANCEIRAS - IOF		
4	INVESTIMENTOS	44903928	IMPOSTO DE RENDA - VARIACOES MONETARIAS		
4	INVESTIMENTOS	44903930	IMPOSTO SOBRE SERVICOS - ISS		
4	INVESTIMENTOS	44903931	OUTROS IMPOSTOS ESTADUAIS		
4	INVESTIMENTOS	44903932	OUTROS IMPOSTOS MUNICIPAIS		
4	INVESTIMENTOS	44903933	COFINS		
4	INVESTIMENTOS	44903935	MULTAS COMPENSATORIAS		
4	INVESTIMENTOS	44903936	MULTAS NAO COMPENSATORIAS		26.976,70
4	INVESTIMENTOS	44903937	JUROS		25.252,65
4	INVESTIMENTOS	44903938	ENCARGOS FINANCEIROS COMPENSAVEIS		
4	INVESTIMENTOS	44903939	ENCARGOS FINANCEIROS NAO COMPENSAVEIS		
4	INVESTIMENTOS	44903941	FORNECIMENTO DE ALIMENTACAO		14.979,00
4	INVESTIMENTOS	44903942	SERVICOS DE CARATER SECRETO OU RESERVADO		
4	INVESTIMENTOS	44903943	SERVICOS DE ENERGIA ELETRICA		940.179,22
4	INVESTIMENTOS	44903944	SERVICOS DE AGUA E ESGOTO		19.010,80
4	INVESTIMENTOS	44903945	SERVICOS DE GAS		3.312,00
4	INVESTIMENTOS	44903946	SERVICOS DOMESTICOS		
4	INVESTIMENTOS	44903947	SERVICOS DE COMUNICACAO EM GERAL		144.077,47
4	INVESTIMENTOS	44903948	SERV.DE SELECAO E TREINAMENTO NAO COMPENSAVEL		81.946,00
4	INVESTIMENTOS	44903949	SERV. DE SELECAO E TREINAMENTO COMPENSAVEL		
4	INVESTIMENTOS	44903950	SERVICOS MEDICOS E ODONTOLOGICOS		

4	INVESTIMENTOS	44903951	SERVICOS LABORATORIAIS		76.816,80
4	INVESTIMENTOS	44903952	SERVICOS DE REABILITACAO PROFISSIONAL		2.843,00
4	INVESTIMENTOS	44903956	SERVICOS DE PERICIAS MEDICAS P/BENEFICIOS		
4	INVESTIMENTOS	44903957	SERVICOS TECNICOS PROFISSIONAIS DE T.I.		2.160,00
4	INVESTIMENTOS	44903958	SERVICOS DE TELECOMUNICACOES		439.529,17
4	INVESTIMENTOS	44903959	SERVICOS DE AUDIO, VIDEO E FOTO		5.100,00
4	INVESTIMENTOS	44903960	SERVICOS DE MANOBRA E PATRULHAMENTO		
4	INVESTIMENTOS	44903961	SERVICOS DE SOCORRO E SALVAMENTO		
4	INVESTIMENTOS	44903962	SERVICOS DE PRODUCAO INDUSTRIAL		4.080,00
4	INVESTIMENTOS	44903963	SERVICOS GRAFICOS		17.135,90
4	INVESTIMENTOS	44903964	SERVICOS DE PESSOAL REQUISITADO		
4	INVESTIMENTOS	44903965	SERVICOS DE APOIO AO ENSINO		
4	INVESTIMENTOS	44903966	SERVICOS JUDICIARIOS		64.646,93
4	INVESTIMENTOS	44903968	SERV. DE CONSERV. E REBENEF. DE MERCADORIAS		
4	INVESTIMENTOS	44903969	SEGUROS EM GERAL		470,14
4	INVESTIMENTOS	44903970	CONFECCAO DE UNIFORMES, BANDEIRAS E FLAMULAS		
4	INVESTIMENTOS	44903971	CONFECCAO DE MATERIAL DE ACONDIC. E EMBALAGEM		
4	INVESTIMENTOS	44903973	TRANSPORTE DE SERVIDORES		
4	INVESTIMENTOS	44903974	FRETES E TRANSP. DE ENCOMENDAS		4.265.064,35
4	INVESTIMENTOS	44903975	TAXAS E PEDAGIOS		385.341,78
4	INVESTIMENTOS	44903976	CLASSIFICACAO DE PRODUTOS		
4	INVESTIMENTOS	44903977	VIGILANCIA OSTENSIVA		8.771,22
4	INVESTIMENTOS	44903978	LIMPEZA E CONSERVACAO		59.733,26
4	INVESTIMENTOS	44903979	APOIO ADMINISTRATIVO, TECNICO E OPERACIONAL		133.270,24
4	INVESTIMENTOS	44903980	HOSPEDAGENS		644,90
4	INVESTIMENTOS	44903981	MARCAS, DIREITOS E PATENTES INDUSTRIAIS		
4	INVESTIMENTOS	44903982	SERVICOS DE TELEFONIA MOVEL CELULAR		

4	INVESTIMENTOS	44903983	SERVICOS DE COPIAS E REPRODUCAO DE DOCUMENTOS		3.898,09
4	INVESTIMENTOS	44903985	SERVICOS BANCARIOS		3.000,00
4	INVESTIMENTOS	44903990	INTEGR. DADOS ORGAOS E ENTID. PARCIAIS SIAFI		18,42
4	INVESTIMENTOS	44903991	VARIACAO CAMBIAL NEGATIVA		
4	INVESTIMENTOS	44903992	DESENVOLVIMENTO DE SOFTWARE.		
4	INVESTIMENTOS	44903993	AQUISICAO DE SOFTWARE		
4	INVESTIMENTOS	44903995	MELHORIA EQUIPAMENTO PROCESSAMENTO DE DADOS		47.886,00
4	INVESTIMENTOS	44903996	OUTROS SERV.DE TERCEIROS PJ- PAGTO ANTECIPADO		8.000,00
4	INVESTIMENTOS	44903997	COMUNICACAO DE DADOS		
4	INVESTIMENTOS	44903998	INSCRICAO DE RESTOS A PAGAR - OUTROS SERVICOS DE TER-CEIROS PJ.		
4	INVESTIMENTOS	44903999	OUTROS SERVICOS		2.464,50
4	INVESTIMENTOS	44904001	DESENVOLVIMENTO DE SOFTWARE		
4	INVESTIMENTOS	44904002	MANUTENCAO EVOLUTIVA DE SOFTWARE		
4	INVESTIMENTOS	44904003	SERVICOS TECNICOS PROFISSIONAIS DE TIC		
4	INVESTIMENTOS	44904004	MELHORIA, MANUTENCAO E SUPORTE DE EQUIPAMENTOS DE TIC		
4	INVESTIMENTOS	44904005	AQUISICAO DE SOFTWARE PRONTO		
4	INVESTIMENTOS	44904006	AQUISICAO DE SOFTWARE SOB ENCOMENDA OU CUSTOMIZADOS		
4	INVESTIMENTOS	44904007	SERVICOS DE TIC - PJ DE CARATER SECRETO OU RESERVADO		
4	INVESTIMENTOS	44904700	OBRIGACOES TRIBUTARIAS E CONTRIBUTIVAS	37.175,38	466.933,64
4	INVESTIMENTOS	44904701	IMPOSTO S/ PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL-ITR		1.140,98
4	INVESTIMENTOS	44904702	IMPOSTO S/ PROP. PREDIAL E TERRIT.URBANA-IPTU		
4	INVESTIMENTOS	44904705	IMPOSTO S/ PROPR.DE VEICULOS AUTOMOTORES-IPVA		12.929,83
4	INVESTIMENTOS	44904708	IMPOSTO S/SERVICOS DE QUALQUER NATUREZA-ISSQN		
4	INVESTIMENTOS	44904710	TAXAS		127.117,95
4	INVESTIMENTOS	44904715	MULTAS INDEDUTIVEIS		
4	INVESTIMENTOS	44904718	CONTRIB.PREVIDENCIARIAS-SERVICOS DE TERCEIROS		322,06

4	INVESTIMENTOS	44904722	CONTRIBUICAO P/ CUSTEIO DE ILUMINACAO PUBLICA		1.135,48
4	INVESTIMENTOS	44904728	IMPOSTO TRANSMISSAO DE IMOVEL - INTER VIVOS.		3.948,96
4	INVESTIMENTOS	44904790	CODIGO INEXISTENTE NO SIAFI		
4	INVESTIMENTOS	44904798	INSCRICAO DE RESTOS A PAGAR - OBRIGACOES TRIBUTARIAS ECONTRIBUTIVAS		
4	INVESTIMENTOS	449051-7	CODIGO INVALIDO	30.659.120,14	27.532,36
4	INVESTIMENTOS	44905100	OBRAS E INSTALACOES	4.506.634.664,45	6.087.061.275,17
4	INVESTIMENTOS	44905180	ESTUDOS E PROJETOS		4.202.915,64
4	INVESTIMENTOS	44905187	CODIGO INEXISTENTE NO SIAFI		
4	INVESTIMENTOS	44905190	INTEGR. DADOS ORGAOS E ENTID. PARCIAIS SIAFI		
4	INVESTIMENTOS	44905191	OBRAS EM ANDAMENTO		2.408.499.061,90
4	INVESTIMENTOS	44905192	INSTALACOES		16.300.636,54
4	INVESTIMENTOS	44905193	BENFEITORIAS EM PROPRIEDADES DE TERCEIROS		1.309.835,36
4	INVESTIMENTOS	44905196	ALMOXARIFADO DE OBRAS		5.055.462,87
4	INVESTIMENTOS	44905198	INSCRICAO DE RESTOS A PAGAR - OBRAS E INSTALACOES		
4	INVESTIMENTOS	44905199	OUTRAS OBRAS E INSTALACOES		
4	INVESTIMENTOS	449052-7	CODIGO INVALIDO	356.088,92	
4	INVESTIMENTOS	44905200	EQUIPAMENTOS E MATERIAL PERMANENTE	193.602.077,09	118.012.688,82
4	INVESTIMENTOS	44905202	AERONAVES		
4	INVESTIMENTOS	44905204	APARELHOS DE MEDICAO E ORIENTACAO		2.809.864,61
4	INVESTIMENTOS	44905206	APARELHOS E EQUIPAMENTOS DE COMUNICACAO		57.194,91
4	INVESTIMENTOS	44905208	APAR.EQUIP.UTENS.MED.,ODONT,LABOR.H OSPIT.		800.353,66
4	INVESTIMENTOS	44905210	APARELHOS E EQUIP. P/ ESPORTES E DIVERSOES		
4	INVESTIMENTOS	44905212	APARELHOS E UTENSILIOS DOMESTICOS		141.296,41
4	INVESTIMENTOS	44905214	ARMAMENTOS		
4	INVESTIMENTOS	44905218	COLECOES E MATERIAIS BIBLIOGRAFICOS		
4	INVESTIMENTOS	44905220	EMBARCACOES		235.356,00
4	INVESTIMENTOS	44905222	EQUIPAMENTOS DE MANOBRA E PATRULHAMENTO		

4	INVESTIMENTOS	44905224	EQUIPAMENTO DE PROTECAO, SEGURANCA E SOCORRO		74.127,47
4	INVESTIMENTOS	44905226	INSTRUMENTOS MUSICAIS E ARTISTICOS		
4	INVESTIMENTOS	44905228	MAQUINAS E EQUIPAMENTOS DE NATUREZA INDUSTRIAL		53.859,68
4	INVESTIMENTOS	44905230	MAQUINAS E EQUIPAMENTOS ENERGETICOS		5.367,40
4	INVESTIMENTOS	44905232	MAQUINAS E EQUIPAMENTOS GRAFICOS		3.252,00
4	INVESTIMENTOS	44905233	EQUIPAMENTOS PARA AUDIO, VIDEO E FOTO		222.498,54
4	INVESTIMENTOS	44905234	MAQUINAS, UTENSILIOS E EQUIPAMENTOS DIVERSOS		762.865,88
4	INVESTIMENTOS	44905235	MATERIAL DE TIC (PERMANENTE)		2.708.479,65
4	INVESTIMENTOS	44905236	MAQUINAS, INSTALACOES E UTENS. DE ESCRITORIO		8.107,78
4	INVESTIMENTOS	44905237	EQUIPAMENTOS DE TIC - ATIVOS DE REDE		
4	INVESTIMENTOS	44905238	MAQ., FERRAMENTAS E UTENSILIOS DE OFICINA		17.823,97
4	INVESTIMENTOS	44905239	EQUIP. E UTENSILIOS HIDRAULICOS E ELETRICOS		127.766,98
4	INVESTIMENTOS	44905240	MAQUINAS E EQUIPAMENTOS AGRIC. E RODOVIARIOS		17.710,00
4	INVESTIMENTOS	44905241	EQUIPAMENTOS DE TIC - COMPUTADORES		
4	INVESTIMENTOS	44905242	MOBILIARIO EM GERAL		388.784,77
4	INVESTIMENTOS	44905243	EQUIPAMENTOS DE TIC - SERVIDORES/STORAGE		
4	INVESTIMENTOS	44905245	EQUIPAMENTOS DE TIC - IMPRESSORAS		
4	INVESTIMENTOS	44905246	SEMOVENTES E EQUIPAMENTOS DE MONTARIA		
4	INVESTIMENTOS	44905247	EQUIPAMENTOS DE TIC - TELEFONIA		
4	INVESTIMENTOS	44905248	VEICULOS DIVERSOS		2.756.060,85
4	INVESTIMENTOS	44905250	VEICULOS FERROVIARIOS		26.303,00
4	INVESTIMENTOS	44905251	PECAS NAO INCORPORAVEIS A IMOVEIS		
4	INVESTIMENTOS	44905252	VEICULOS DE TRACAO MECANICA		3.759.197,94
4	INVESTIMENTOS	44905253	CARROS DE COMBATE		
4	INVESTIMENTOS	44905254	EQUIPAMENTOS, PECAS E ACESSORIOS AERONAUTICOS		
4	INVESTIMENTOS	44905255	AQUISICAO DE SOFTWARE PRONTO		
4	INVESTIMENTOS	44905256	EQUIPAMENTOS, PECAS E ACES.DE PROTECAO AO VOO		
4	INVESTIMENTOS	4490525	ACESSORIOS PARA VEICULOS		63.021,28

	OS	7			
4	INVESTIMENTOS	44905258	EQUIPAMENTOS DE MERGULHO E SALVAMENTO		
4	INVESTIMENTOS	44905260	EQUIPAMENTOS, PECAS E ACESSORIOS MARITIMOS		0,00
4	INVESTIMENTOS	44905283	EQUIPAMENTOS E SISTEMA DE PROT.VIG.AMBIENTAL		
4	INVESTIMENTOS	44905287	MATERIAL DE CONSUMO DE USO DURADOURO		
4	INVESTIMENTOS	44905289	EQUIP.SOB.DE MAQ.MOTOR.DE NAVIOS DA ESQUADRA		
4	INVESTIMENTOS	44905292	CODIGO INEXISTENTE NO SIAFI		
4	INVESTIMENTOS	44905296	EQUIP. E MAT. PERMANENTE - PAGTO ANTECIPADO		
4	INVESTIMENTOS	44905298	INSCRICAO DE RESTOS A PAGAR - EQUIPAMENTOS E MATERIALPERMANENTE		
4	INVESTIMENTOS	44905299	OUTROS MATERIAIS PERMANENTES		
4	INVESTIMENTOS	44906100	AQUISICAO DE IMOVEIS	63.602.752,93	81.237.614,53
4	INVESTIMENTOS	44906101	EDIFICIOS - REALIZACAO DE OBRAS		
4	INVESTIMENTOS	44906103	TERRENOS		9.957.713,19
4	INVESTIMENTOS	44906106	SALAS E ESCRITORIOS		
4	INVESTIMENTOS	44906107	CASAS E APARTAMENTOS		
4	INVESTIMENTOS	44906198	INSCRICAO DE RESTOS A PAGAR - AQUISICAO DE IMOVEIS		
4	INVESTIMENTOS	44906199	OUTRAS AQUISICOES DE BENS IMOVEIS		
4	INVESTIMENTOS	44909100	SENTENCAS JUDICIAIS	(2.424,05)	
4	INVESTIMENTOS	44909105	SENTENCAS JUDICIAIS TRANSITADAS EM JULGADO		
4	INVESTIMENTOS	44909199	DIVERSAS SENTENCAS		
4	INVESTIMENTOS	44909200	DESPESAS DE EXERCICIOS ANTERIORES	70.735.800,28	
4	INVESTIMENTOS	44909201	OBRAS E INSTALACOES		814.953,29
4	INVESTIMENTOS	44909214	DIARIAS - CIVIL		
4	INVESTIMENTOS	44909215	DIARIAS - MILITAR		
4	INVESTIMENTOS	44909235	SERVICOS DE CONSULTORIA		
4	INVESTIMENTOS	44909236	OUTROS SERVICOS DE TERCEIROS - PESSOA FISICA		
4	INVESTIMENTOS	44909239	OUTROS SERVICOS DE TERCEIROS-PESSOA JURIDICA		

4	INVESTIMENTOS	44909251	OBRAS E INSTALACOES		
4	INVESTIMENTOS	44909252	EQUIPAMENTOS E MATERIAL PERMANENTE		
4	INVESTIMENTOS	44909293	INDENIZACOES E RESTITUICOES		
4	INVESTIMENTOS	44909299	OUTRAS DESPESAS DE EXERCICIOS ANTERIORES		
4	INVESTIMENTOS	44909300	INDENIZACOES E RESTITUICOES	18.863.066,06	22.751.007,33
4	INVESTIMENTOS	44909301	INDENIZACAO		8.930.949,72
4	INVESTIMENTOS	44909302	RESTITUICOES		
4	INVESTIMENTOS	44909305	INDENIZ. P/ COMPENSACAO DO IMPACTO AMBIENTAL		21.120.000,00
4	INVESTIMENTOS	44909398	INSCRICAO DE RESTOS A PAGAR - INDENIZACOES/RESTITUICOES		

APÊNDICE D – Tabulação dos dados das variáveis secundárias

Período	Índice I	Estoque de dívida	Resultado primário	Índice de Percepção de Corrupção	Gastos categorizados
2008	0,201491096	1397,3	85,3	35	5,22%
2009	0,201491096	1497,39	40,6	37	4,14%
2010	0,201491096	1694	78,1	37	4,71%
2011	0,214755569	1866,4	93,6	38	15,25%
2012	0,214755569	2008	85	43	16,87%
2013	0,233153112	2122,8	74,7	42	24,01%
2014	0,233153112	2295,9	-22,5	43	21,44%
2015	0,233153112	2793	-118,4	38	14,64%
2016	0,233153112	3112,9	-160,3	40	16,47%
2017	0,233153112	3559,3	-119,4	37	25,48%
2018	0,253126724	3877,1	-112,7	35	20,18%
2019	0,26979045	4248,9	-78,6	35	22,14%
2020	0,36927247	5009,6	-225	38	17,58%