

FUNDAÇÃO ESCOLA DE COMÉRCIO ÁLVARES PENTEADO

FECAP

MESTRADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

PAULO RICARDO TARDOQUE

**A QUALIDADE DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL NA
ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA: UMA PROPOSTA DE
MELHORIA DA DIVULGAÇÃO DA INFORMAÇÃO, COM
ENFOQUE NOS ATOS DE GESTÃO**

São Paulo

2011

FUNDAÇÃO ESCOLA DE COMÉRCIO ÁLVARES PENTEADO - FECAP
MESTRADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

PAULO RICARDO TARDOQUE

**A QUALIDADE DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL NA
ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA: UMA PROPOSTA DE
MELHORIA DA DIVULGAÇÃO DA INFORMAÇÃO, COM
ENFOQUE NOS ATOS DE GESTÃO**

Dissertação apresentada à Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado - FECAP, como requisito para a obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

**Orientador: Prof. Dr. Marcos Reinaldo
Severino Peters**

São Paulo

2011

FUNDAÇÃO ESCOLA DE COMÉRCIO ÁLVARES PENTEADO – FECAP

Reitor: Prof. Edison Simoni da Silva

Pró-reitor de Graduação: Prof. Dr. Ary Jose Rocco Junior

Pró-reitor de Pós-graduação: Prof. Edison Simoni da Silva

Coordenador de Mestrado em Ciências Contábeis: Prof. Dr. Cláudio Parisi

FICHA CATALOGRÁFICA

T183q	<p>Tardoque, Paulo Ricardo</p> <p>A qualidade da informação contábil na administração pública: uma proposta de melhoria da divulgação da informação, com enfoque nos atos de gestão / Paulo Ricardo Tardoque. - São Paulo, 2011.</p> <p>111 f.</p> <p>Orientador: Prof. Dr. Marcos Reinaldo Severino Peters.</p> <p>Dissertação (mestrado) – Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado - FECAP - Mestrado em Ciências Contábeis.</p> <p>1. Informação contábil 2. Contabilidade pública 3. Atos de gestão 4. Divulgação 5. Contas de compensação</p> <p>CDD 657.835</p>
-------	---

FOLHA DE APROVAÇÃO

PAULO RICARDO TARDOQUE

A QUALIDADE DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA: UMA PROPOSTA DE MELHORIA DA DIVULGAÇÃO DA INFORMAÇÃO, COM ENFOQUE NOS ATOS DE GESTÃO

Dissertação apresentada à Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado - FECAP, como requisito para a obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Antonio Benedito Silva Oliveira

Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC-SP

Prof. Dr. Anisio Candido Pereira

Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP

Prof. Dr. Marcos Reinaldo Severino Peters

Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP

Professor Orientador – Presidente da Banca Examinadora

São Paulo, 14 de Dezembro de 2011.

DEDICATÓRIA

A Deus, sustentador da minha vida.

À minha mãe, Elisabete, principal incentivadora.

À minha esposa, Tatiana, pela dedicação e companheirismo.

AGRADECIMENTOS

A Deus, que de forma especial cuidou de mim até aqui, e participou comigo em todos os momentos deste trabalho. É a pessoa mais importante da minha vida.

Ao Prof. Dr. Marcos Reinaldo Severino Peters, pelas orientações, pelos momentos divertidos, e acima de tudo pela oportunidade que me concedeu de, com o seu auxílio, abrir minha mente para uma nova dimensão do conhecimento.

Ao Prof. Dr. Anísio Cândido Pereira pela valorosa contribuição não apenas em sua participação na composição da banca examinadora, mas inspirando este trabalho durante o curso.

Ao Prof. Dr. Antonio Benedito Silva Oliveira, a quem agradeço de forma especial por me conceder a honra de sua participação na banca examinadora, e pelas sugestões que elevaram o nível desta pesquisa.

À Prof.^a Dr.^a Vilma Geni Slomski, pela revisão da metodologia, e pelo incentivo desde o primeiro dia do curso.

Ao Prof. Dr. Cláudio Parisi, Coordenador do curso de Mestrado, pelo valioso auxílio durante o curso.

A todos os Professores do curso de Mestrado da FECAP, que de forma singular me guiaram nesta maravilhosa jornada do saber.

Às Bibliotecárias, pela revisão e orientação sobre a formatação do trabalho e também pela paciência.

Aos amigos do curso de Mestrado, que tiveram participação fundamental em todo o trabalho, com observações preciosas, reflexo de um genuíno espírito de equipe, espírito este que permeia toda esta instituição de ensino.

À minha mãe, Elisabete, exemplo de superação e força, cujo incentivo e encorajamento me trouxeram até aqui.

À minha amada esposa Tatiana, que suportou ao meu lado, sempre com palavras de carinho, esta jornada do Mestrado. Você é, e sempre será, minha fonte de inspiração.

À minha linda filha Taís, por alegrar minha vida todos os dias.

Aos demais familiares que me apoiaram em toda a etapa do trabalho, e me ajudaram de maneira que sem tal auxílio eu não teria conseguido concluir.

EPÍGRAFE

**"A mente que se abre a uma nova idéia, jamais
voltará ao seu tamanho original"
Albert Einstein.**

RESUMO

O presente trabalho estudou a divulgação dos atos de gestão na administração pública brasileira, sendo este o objeto da pesquisa. Os atos de gestão são eventos não ligados diretamente ao patrimônio, mas que têm potencial de afetá-lo, como por exemplo, contratos e garantias. A Contabilidade governamental brasileira prevê o registro deste tipo de informações nas contas de compensação, que estão entre os grupos de contas do Balanço Patrimonial, e durante processo de criação das NBCASP, processo este que objetivou a convergência das normas brasileiras às normas internacionais, entre tantos outros assuntos, foi tratado da forma de divulgação dos atos de gestão, e manteve-se os registros nas contas de compensação e estas permaneceram dentro do Balanço Patrimonial da administração pública brasileira, mesmo em divergência ao disposto nas IPSAS. Constatou-se que até o momento não há consenso quanto à forma de divulgação deste tipo de informação, e por isso partiu-se do pressuposto que há oportunidade de melhorias. O objetivo da pesquisa foi oferecer uma proposta de evidenciação dos atos de gestão, que divulgue de forma mais adequada, tais informações. Para elaborar a proposta de demonstrativo, buscou-se conhecer a percepção do usuário TCU quanto à qualidade da informação. A metodologia da pesquisa foi através de abordagem qualitativa, e para a coleta dos dados valeu-se de pesquisa bibliográfica e documental, por fim os dados foram analisados pelo método de análise de conteúdo. Em confronto com a literatura apresentada, a análise revelou que a informação dos atos de gestão da administração pública brasileira é relevante ao usuário TCU, todavia a forma de divulgação necessita ser modernizada. O objetivo foi alcançado, haja vista que o demonstrativo proposto auxiliará a melhorar a forma de divulgação dos atos de gestão. Por haver também a demanda deste tipo de controle nas entidades privadas, com ou sem fins lucrativos, sugere-se que seja aplicado o demonstrativo proposto na presente pesquisa, também para as empresas privadas.

Palavras-chave: Informação contábil. Contabilidade pública. Atos de gestão. Divulgação. Contas de compensação.

ABSTRACT

This paper studied the disclosure of administrative acts in the Brazilian public administration, which is the object of this research. The administrative acts are events not directly linked to heritage itself, but that have the potential to affect it, such as contracts and guarantees. The Brazilian Government Accounting provides the record of this type of information in the memorandum accounts, which are among the groups balance sheet account, and during the process of NBCASP creating, a process that aims at the convergence of Brazilian standards with international standards, among many other matters, was treated in the manner of disclosure of administrative acts, and records kept in memorandum accounts and these remained within the Balance Sheet of the Brazilian public administration, even at odds with the provisions of IPSAS. It was found that so far there is no consensus as to how disclosure of such information, so the paper started with the assumption that there is opportunity for improvement. The objective of this research was to provide a proposal for the disclosure of the administrative acts, which more adequately disclose this type of information. To do this proposed demonstrative, was investigated the perception of TCU's user and the quality of information. The research methodology was through a qualitative approach, and data collection relied on literature and documentary, and finally the data were analyzed by using content analysis. Compared with the literature presented, the analysis revealed that information from the administrative acts of the Brazilian public administration is relevant to the TCU's user, however the form of disclosure needs to be modernized. The goal was achieved, therefore the demonstrative proposal will help to improve the disclosure of administrative acts. Because there is also demand for this type of control in private entities, for-profit or nonprofit, it is suggested that the demonstrative proposed to be applied in this study also for private companies.

Key-words: Accounting information. Public accounting. Administrative acts. Disclosure. Memorandum accounts.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AAA – *American Accounting Association*

AIA – *American Institute of Accountants*

CGU – Controladoria Geral da União

COSIF – Plano Contábil das Instituições do Sistema Financeiro Nacional

CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis

CVM – Comissão de Valores Mobiliários

DAG – Divulgação dos Atos de Gestão

DOAR – Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos

DVA – Demonstração do Valor Adicionado

DFC – Demonstração dos Fluxos de Caixa

FASB – *Financial Accounting Standards Board*

FMI – Fundo Monetário Internacional

G-20 – Grupo dos Vinte

ICAEW – *Institute of Chartered Accountants in England and Wales*

IFAC – *International Federation of Accountants*

IFRS – *International Financial Reporting Standards*

INSS - Instituto Nacional do Seguro Social

IPSAS - *International Public Sector Accounting Standards*

LDO – Lei de Diretrizes Orçamentárias

LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal

NBCASP – Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público

PCASP – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público

SICONV - Sistema de Gestão de Convênios e Contratos de Repasse

SFAC – *Statement of Financial Accounting Concepts*

STN – Secretaria do Tesouro Nacional

TCU – Tribunal de Contas da União

TI – Tecnologia da Informação

UK – United Kingdom

USA – United States of America

XBRL – *Extensible Business Reporting Language*

LISTA DE QUADROS

QUADRO 1 – Tipos possíveis de Divulgação da Informação	24
QUADRO 2 – Relevância da Informação	25
QUADRO 3 – Qualidade da Informação	30
QUADRO 4 – Práticas de Contabilização dos Atos Potenciais e sua Aplicação	43
QUADRO 5 – Resumo do Contexto Internacional	47
QUADRO 6 – Demonstrações exigidas - Administração Pública e Sociedades por Ações	51
QUADRO 7 – Estrutura do Balanço Patrimonial, conforme lei 4320/64	52
QUADRO 8 – Estrutura do Balanço Patrimonial conforme portaria STN 664/2010	53
QUADRO 9 – Resumo do item codificação	64
QUADRO 10 – Resumo dos resultados	80
QUADRO 11 – Divulgação dos Atos de Gestão – DAG	84
QUADRO 12 – Estrutura do Balanço Patrimonial após o DAG	85

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

ILUSTRAÇÃO 1 – Controles da Aprovação do Planejamento e Orçamento	35
ILUSTRAÇÃO 2 – Controles da Execução do Planejamento e Orçamento	35
ILUSTRAÇÃO 3 – Grupos de Contas de Controle do Ativo	36
ILUSTRAÇÃO 4 – Grupos de Contas de Controle do Passivo	36
ILUSTRAÇÃO 5 – Classificação dos atos prevista no DAG	83

LISTA DE GRÁFICOS

GRÁFICO 1 – Unidades de Registro verificadas nos Relatórios e Pareceres Prévios	74
GRÁFICO 2 – Assuntos envolvendo os atos de gestão	75

LISTA DE TABELAS

TABELA 1 – Avais Concedidos	78
TABELA 2 – Registro da geração dos atos	87
TABELA 3 – Registro da efetivação dos atos	87
TABELA 4 – Registro de encerramento do exercício	88

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	17
1.1 OBJETIVO GERAL	19
1.2 JUSTIFICATIVA	19
1.3 CONTRIBUIÇÕES	21
2 REFERENCIAL TEÓRICO	22
2.1 CONTABILIDADE E SEUS OBJETIVOS	22
2.1.1 DIVULGAÇÃO E QUALIDADE DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL	24
2.2 ATOS DE GESTÃO	31
2.2.1 NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA	31
2.2.2 CONTEXTO DAS ENTIDADES PRIVADAS.....	40
2.2.3 CONTEXTO INTERNACIONAL	44
2.3 DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS	48
2.3.1 DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS PÚBLICAS – O BALANÇO PATRIMONIAL	51
2.3.2 SISTEMAS DE CONTAS DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA	54
3 METODOLOGIA DA PESQUISA	56
3.1 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA	56
3.2 PESQUISA BIBLIOGRÁFICA	56
3.3 PESQUISA DOCUMENTAL	57
3.3.1 DELIMITAÇÃO	57
3.3.2 POPULAÇÃO E AMOSTRA	59
3.3.3 MÉTODO DE ANÁLISE DOS DADOS – ANÁLISE DE CONTEÚDO	60
3.3.3.1 PRÉ-ANÁLISE	60
3.3.3.2 ÍNDICES E INDICADORES DE MENSURAÇÃO	62
3.3.3.3 A CODIFICAÇÃO	62
3.3.3.4 EXPLORAÇÃO DO MATERIAL	64
3.3.3.5 TRATAMENTO DOS RESULTADOS, A INFERÊNCIA, E A INTERPRETAÇÃO	64
3.4 LIMITAÇÕES DA PESQUISA	65
4 RESULTADOS - ANÁLISE DA QUALIDADE DA DIVULGAÇÃO DOS ATOS DE GESTÃO	66
4.1 QUANTO À CLAREZA	67
4.2 QUANTO À TRANSPARÊNCIA	68

4.3 QUANTO À CONFIABILIDADE	71
4.4 QUANTO À RELEVÂNCIA	73
4.4.1 RELEVÂNCIA PARA METAS	73
4.4.2 RELEVÂNCIA SEMÂNTICA	76
4.4.3 RELEVÂNCIA PARA TOMADA DE DECISÃO	79
5 PROPOSTA DE DIVULGAÇÃO DOS ATOS DE GESTÃO – DAG	81
5.1 CARACTERÍSTICAS	81
5.2 O DEMONSTRATIVO	84
5.3 ETAPAS E FORMA DE REGISTRO CONTÁBIL	86
5.4 VANTAGENS, LIMITAÇÕES, E PERSPECTIVAS	88
6 CONSIDERAÇÕES FINAIS	91
REFERÊNCIAS	95
GLOSSÁRIO	107
APÊNDICE A	109
APÊNDICE B	110
APÊNDICE C	111

1 INTRODUÇÃO

Os registros de informações contábeis antecedem a existência de demonstrativos contábeis assim definidos, e é prática percebida pela humanidade desde as sociedades mais primitivas; as primeiras formas sistemáticas de registro encontradas datam de aproximadamente oito mil anos antes de Cristo, e eram usadas para o controle da produção agrícola (BASU; WAYMIRE, 2006). Desta forma nota-se que antes de ser uma ciência e um ramo do conhecimento a contabilidade surgiu de forma espontânea, pois é da natureza do ser humano controlar. (FOUCAULT, 2003).

Logo, é possível perceber que a informação contábil é produzida de acordo com a necessidade dos seus usuários, servindo de subsídio para suas decisões; no entendimento de Iudícibus (2009) a Contabilidade atende a demanda de informação de diversos usuários, e com o passar do tempo foi se adequando para gerar informações que atendessem às mudanças destas necessidades. As demandas de informação variaram conforme a expansão de horizontes proporcionada pela evolução da economia mundial, refletindo em maior escala no mercado de ações (MARTINS, 2008).

Este crescimento do mercado de ações, principalmente no Reino Unido e nos Estados Unidos da América, e o interesse de seus investidores pela informação contábil, impulsionaram uma mudança de paradigma na contabilidade mundial, que desde o trabalho pioneiro de Luca Pacioli era influenciada pela Escola Européia do Pensamento Contábil, e partindo destes dois países, esta mudança foi seguida por muitos outros, entre eles o Brasil. (SCHMIDT, 2000).

No Brasil esta mudança de paradigma, que se trata da migração da influência da Escola Européia do Pensamento Contábil para a Escola Americana do Pensamento Contábil, tem um marco bem definido, que é a publicação da Lei nº 6404/76 (BRASIL, 1976), fato que implicou em mudança da forma dos demonstrativos e até mesmo do conteúdo das informações prestadas pelas instituições regidas por esta lei. (MENDONÇA NETO et al., 2008).

Contudo, houve instituições que não foram influenciadas por esta mudança de paradigma, ou pelo menos o foram em menor escala, como é o caso dos órgãos públicos, que têm sua Contabilidade regida pela Lei nº 4320/64 (BRASIL, 1964), a qual é datada de um período no qual, segundo Iudícibus (2009), a Contabilidade brasileira seguia o pensamento europeu; e a lei mencionada foi influenciada por este pensamento.

Há ainda aquelas instituições que são regidas por normas específicas, como é o caso das instituições financeiras, que seguem os normativos do Banco Central do Brasil. Este cenário proporcionou diferenças nos demonstrativos contábeis das instituições de segmentos distintos.

Uma das diferenças está na estrutura de contas do balanço patrimonial, e dois dos grupos de contas que figuram entre estas diferenças são os grupos do ativo compensado e do passivo compensado, os quais tratam do registro dos atos de gestão que são aqueles que têm potencial de afetar o patrimônio da entidade, como por exemplo, contratos e garantias; estas informações são registradas estritamente com a finalidade de controle. Durães (2003) em seu trabalho aponta que a partir da publicação da Lei nº 6404/76 (BRASIL, 1976), as companhias abertas deixaram de apresentar em seus balanços tais grupos de contas; contudo nos balanços dos órgãos públicos brasileiros até os dias atuais estão presentes as contas de compensação, e nas instituições financeiras ainda são utilizadas de acordo com o que preconiza o COSIF - Plano Contábil das Instituições do Sistema Financeiro Nacional, porém não são apresentadas no balanço patrimonial.

Por tudo isso, é pertinente pensar sobre este momento que vem sendo vivenciado pela Contabilidade no mundo, que é a chamada convergência às normas internacionais, pois a principal bandeira deste movimento é a padronização dos demonstrativos. Encabeçado pela *IFRS Foundation*, entidade responsável pela publicação das *IFRS - International Financial Reporting Standards*, este movimento de convergência partiu das sociedades de capital aberto, e foi também adotado pelas instituições públicas, e a *IFAC - International Federation of Accountants*, passou a publicar as *IPSAS- International Public Sector Accounting Standards*, com o objetivo de fazer com que as informações contábeis públicas estejam também inseridas neste cenário de padronização.

Sobre os atos de gestão, as *IPSAS* no seu primeiro pronunciamento, ao tratar da estrutura dos demonstrativos financeiros, não mencionaram grupo de contas de registro deste tipo de informação, assim como nos *IFRS* não são encontrados; isto sugere que, caso os responsáveis pela confecção dos demonstrativos, entendam que são relevantes tais informações, devem evidenciá-las em notas explicativas.

A Contabilidade Pública brasileira, no ano de 2008 através das resoluções 1128 a 1137 do Conselho Federal de Contabilidade – CFC, publicadas no Diário Oficial da União novembro de 2008, teve aprovadas as *NBCASP - Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público*, com vistas à convergência das normas brasileiras às *IPSAS*, e as

NBCASP mantiveram os grupos de contas de compensação, conforme Resolução CFC nº 1133 - NBC T 16.6, o que representa clara divergência com as normas internacionais, IPSAS.

As NBCASP foram criadas em conjunto com os profissionais da Contabilidade Pública brasileira, através de audiência pública e seminários abertos à participação, e com relação aos atos de gestão houve uma particularidade durante o processo de criação, pois inicialmente o grupo de criação das normas, sugeriu que a estrutura do balanço patrimonial fosse sem as contas de compensação, numa tentativa de acompanhar o disposto nas normas internacionais (CFC, [2008]a), contudo durante o processo de discussão, as contas de compensação foram novamente inseridas na estrutura do referido demonstrativo, e figuraram na promulgação da norma (CFC, 2008b), ratificando o disposto na lei nº 4320/64 (BRASIL, 1964).

As contas de compensação foram novamente inseridas, mas recente portaria da STN - Secretaria do Tesouro Nacional nº 664/2010 apresentou os modelos de demonstrações de acordo com as NBCASP e o *layout* proposto para o balanço patrimonial separou as contas de compensação dos demais grupos, demonstrando que ainda não está pacificada a forma de divulgar os atos de gestão.

Todo o exposto indica que há oportunidades de melhoria na forma de divulgação dos atos de gestão nos demonstrativos da administração pública, portanto propõe-se a seguinte questão de pesquisa: Como divulgar de forma mais adequada os atos de gestão da administração pública brasileira?

1.1 OBJETIVO GERAL

A apresentação da questão de pesquisa requer a formulação do objetivo geral (COOPER; SCHINDLER, 1998). Assim, o objetivo geral deste trabalho é: Oferecer uma proposta de evidenciação dos atos de gestão, que divulgue de forma mais adequada, tais informações.

1.2 JUSTIFICATIVA

A presente pesquisa justifica-se pelo fato de ser incipiente a literatura quanto à divulgação de atos de gestão com potencial de afetar o patrimônio, apesar de haver a demanda

desta informação. Larson e Brown (2004) já alertavam para a falta de trabalhos sobre o assunto, e de lá para cá, este cenário não mudou.

O trabalho de Carvalho (1996) é considerado fonte de inspiração, pois trata de derivativos, que são instrumentos do mercado financeiro com características semelhantes a um ato de gestão da administração pública, como por exemplo, uma garantia recebida ou um instrumento contratual, pois todos têm o potencial de afetar o patrimônio em momento futuro; e como o próprio autor aponta, não foi o intuito de seu trabalho aprofundar na questão da divulgação.

Não é objetivo deste trabalho adentrar no mérito da qualidade das disposições atuais sobre mensuração e divulgação de derivativos nos balanços das empresas financeiras e não financeiras. (CARVALHO, 1996, p. 63)

Logo, o citado trabalho dá margem para que a divulgação destas informações seja tratada em maiores detalhes, e auxiliando a sedimentar o conhecimento a respeito deste assunto.

Ainda quanto à motivação, contexto recente serviu de ilustração referente à magnitude do impacto da informação no mundo dos negócios, a saber: a crise mundial dos mercados financeiros no ano de 2008, crise que levou diversos países, inclusive os considerados como potências mundiais, a prejuízos de cifras gigantescas. Esta foi considerada uma crise de confiança, e no discurso do FMI - Fundo Monetário Internacional, organismo que é um dos principais reguladores do mercado financeiro internacional, torna-se evidente esta questão, pois após atravessar a citada turbulência, tal entidade concluiu que a grande lição tirada deste momento, foi a necessidade de reforçar as iniciativas para dar transparências aos dados. (FMI, 2009).

Diante deste cenário, é possível verificar a importância de trabalhos sobre a qualidade da informação, para, entre outras questões, proporcionar o contínuo aperfeiçoamento dos meios de comunicação da informação, que no âmbito dos negócios é tarefa preponderantemente sob a responsabilidade da contabilidade e seus demonstrativos. E segundo Iudícibus (2009), pesquisas relativas à qualidade da informação adicional a ser apresentada deveriam ser preocupação dos profissionais da área contábil.

1.3 CONTRIBUIÇÕES

Desta forma com a presente pesquisa pretende-se contribuir com a comprovação da necessidade de reformulação/modernização do balanço patrimonial da administração pública oferecendo uma proposta de evidenciação dos atos de gestão, visando a melhoria da qualidade deste tipo de informação.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Este capítulo apresenta a literatura que amparou a pesquisa. No item 2.1 estão conceituados os objetivos da contabilidade, e por tais objetivos apresentarem ligação com a divulgação, o item 2.1.1, trata da divulgação e da qualidade da informação. No item 2.2 estão os conceitos sobre atos de gestão e as formas de divulgação dos mesmos em diversos segmentos, bem como no contexto internacional. Por último no item 2.3 refletiu-se sobre as demonstrações contábeis, pois atualmente na administração pública os atos de gestão estão divulgados em uma demonstração contábil; dentro de demonstrações contábeis foi criado o item 2.3.1 para detalhar as demonstrações da administração pública, aprofundando-se no balanço patrimonial, demonstração na qual são apresentados os atos de gestão, e ainda o item 2.3.2 que trata dos Sistemas de Contas da Administração Pública. Desta forma está estruturado o capítulo.

2.1 CONTABILIDADE E SEUS OBJETIVOS

É certo que a Contabilidade não tem um fim em si mesma, mas serve de auxílio para os usuários de sua informação, sendo percebido este objetivo nas definições a seguir.

Hendriksen e Van Breda (1999) citam em seu trabalho definição do AIA - *American Institute of Accountants* sobre o que é Contabilidade:

“A contabilidade é a arte de registro, classificação e sintetização, de maneira significativa e em termos monetários, de transações e eventos que são em parte, de natureza financeira, e de interpretação de seus resultados.” (AIA apud HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999, p. 28)

Completam concluindo que apesar das mais amplas definições, os conceitos por aquele instituto apresentados, de “[...]“registro, classificação e sintetização” ainda representam o núcleo da contabilidade.”. Hendriksen e Van Breda (1999, p.28)

Para Iudícibus (2009, p. 03) o objetivo da Contabilidade é:

[...] construção de um “arquivo básico de informação contábil”, que possa ser utilizado de forma flexível, por vários usuários, cada um com ênfases diferentes

neste ou naquele tipo de informação, neste ou naquele princípio de avaliação, porém extraídos todos os informes do arquivo básico ou “data-base” estabelecido pela Contabilidade.

Percebe-se em ambas as definições a preocupação com o usuário, pois, mesmo na definição do AIA, ao tratar do processo de registro, é implícita a figura do usuário, para o qual o registro será disponibilizado. Esta preocupação pouco varia mesmo se levadas em consideração as divisões em segmentos da Contabilidade, como por exemplo, a Contabilidade Pública.

Para Silva (2004, p. 198) a Contabilidade Governamental – termo que neste trabalho é utilizado como sinônimo de Contabilidade Pública – tem por objetivo evidenciar as “[...]movimentações do patrimônio público e identificar os responsáveis por tais movimentações com vistas à prestação de contas que todo o agente público deve apresentar[...]”.

Para Jones e Pendlebury (1996) o objetivo da contabilidade pública é fornecer informações relevantes aos seus usuários.

Segundo Castro e Garcia (2004), “O objetivo da Contabilidade pública, desde seu nascedouro, foi o de fornecer informações a seus usuários por meio da identificação, da mensuração e da explicitação do orçamento e dos eventos econômicos, consubstanciados nos relatórios e nas análises desenvolvidos pelos contadores.” (CASTRO; GARCIA, 2004, p. 40).

Para Wilson; Hay; e Kattelus (1999), o objetivo da Contabilidade Pública norte-americana, restringe-se à prestação de contas.

Para Slomski (2003) a Contabilidade Pública brasileira, é regida pelo enfoque legal, classificação que toma do trabalho de Hendriksen e Van Breda (1999), ao definir os objetivos da Contabilidade Pública Brasileira cita artigo 83 da lei nº 4320/64.

A contabilidade evidenciará perante a Fazenda Pública a situação de todos quantos, de qualquer modo, arrecadem receitas, efetuem despesas, administrem ou guardem bens a ela pertencentes ou confiados. (BRASIL, 1964, p. 14).

Kohama (2010) aponta a definição sobre os objetivos da Contabilidade Pública, de estudo da Divisão de Inspeção da Contabilidade – Controladoria Central do Estado, de 1954, o qual menciona que “É o ramo da contabilidade que estuda, orienta, controla e demonstra a

organização e execução da Fazenda Pública; o patrimônio público e suas variações.” (KOHAMA, 2010, p. 25).

É possível notar que há semelhanças nas definições dos objetivos da Contabilidade Pública, com as definições da Contabilidade das entidades privadas, podendo-se afirmar que os objetivos da Contabilidade, quanto a prestar informações a determinado usuário, independem do segmento em foco, variando apenas o usuário desta informação e o tipo de informação.

2.1.1 DIVULGAÇÃO E QUALIDADE DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL

Postas as definições dos objetivos da Contabilidade, é oportuno tratar então da divulgação, pois como o objetivo básico da Contabilidade é fornecer informações ao usuário, a maneira de divulgar esta informação é assunto intimamente ligado a tal objetivo. (IUDÍCIBUS, 2009).

A primeira questão ao tratar da divulgação é para quem esta informação está sendo prestada, pois a depender do usuário será pertinente ou não a sua divulgação; caso seja um leitor leigo quanto aos conceitos de Contabilidade, pode ser que o acréscimo de informações signifique uma perda na qualidade, dado o aumento da complexidade gerado por este incremento de informação. (IUDÍCIBUS, 2009).

Quanto aos tipos possíveis de divulgação da informação, Nossa (2002), define que a informação pode estar presente nos demonstrativos das seguintes maneiras:

- | |
|--|
| <p>0 – Quando nenhuma informação foi apresentada para aquela categoria;</p> <p>1 – Declarativa: quando somente a informação qualitativa é apresentada e expressa em termos puramente descritivos;</p> <p>2 – Quantitativa não-monetária: quando a informação quantitativa é apresentada e expressa em números de natureza não financeira;</p> <p>3 – Quantitativa monetária: quando a informação quantitativa é apresentada e expressa em números de natureza financeira.</p> <p>4 – Quantitativa monetária e não-monetária: quando a informação quantitativa é apresentada e expressa em números de natureza financeira e não-financeira.</p> |
|--|

QUADRO 1 – Tipos possíveis de Divulgação da Informação

Fonte: Nossa (2002, p. 179)

A divulgação da informação pode ser através de “demonstrações contábeis; informação entre parênteses; notas explicativas; quadros e demonstrativos suplementares; comentários do auditor; e relatório de administração.” (IUDÍCIBUS, 2009, p.113). A nota explicativa que trata dos dados qualitativos, carrega consigo uma complexidade ligada à escolha dos termos utilizados, podendo ser de difícil leitura, sendo isso uma desvantagem deste tipo de divulgação. (IUDÍCIBUS, 2009).

Tanto os tipos de informação, quanto as formas de divulgação, são apenas classificações, não cabendo qualquer tipo de juízo de valor referente à qualidade, assunto que é visto nos próximos parágrafos.

Alguns são os atributos a serem observados ao tratar de qualidade da informação, a saber: quantidade de informação prestada, clareza, transparência, precisão, tempestividade, materialidade, relevância, confiabilidade. (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999; IUDÍCIBUS, 2009).

Sobre a relevância percebe-se que há relacionamento com a quantidade de informação que deve ser prestada, pois quanto à quantidade é imprescindível que a informação seja adequada, justa e plena ao usuário e aquilo que não for relevante não deve ser divulgado. (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999; IUDÍCIBUS, 2009).

O SFAC - *Statement of Financial Accounting Concepts*, ao tratar as definições sobre as características de uma informação com qualidade, define três formas de relevância: a relevância que permite ao usuário atingir suas metas; a que diz respeito à compreensão do usuário do significado da informação prestada, sendo esta Relevância semântica; e a Relevância para tomada de decisão é a que a informação capaz de fazer diferença para as escolhas do usuário (FASB, 1980).

Relevância para metas	Alcançada quando a informação permite que as metas dos usuários sejam atingidas. Determinação difícil quando as metas são subjetivas.
Relevância semântica	Alcançada quando o destinatário da informação compreende o significado pretendido da informação divulgada. Um pré-requisito essencial, mas não um objetivo primordial.
Relevância para tomada de decisões	Alcançada quando a informação facilita a tomada de decisões pelos usuários. Este é o objetivo primordial para o Fasb.

QUADRO 2 – Relevância da Informação

Fonte: Hendriksen e Van Breda (1999, p. 97)

Determinar o que é relevante ou não, também está relacionado ao tipo de divulgação da informação, pois “informação que não pode ser colocada em termos quantitativos é mais difícil de avaliar sua significância e relevância, porque recebe pesos variados dos indivíduos que a utilizam para tomada de decisões.”. (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999, p. 516).

Ser preciso faz parte do objetivo da Contabilidade, precisão esta que é alcançada mediante a observância dos Princípios Fundamentais da Contabilidade, considerando “o contexto econômico, tecnológico, institucional e social em que os procedimentos serão aplicados.”. (IUDÍCIBUS, 2009, p. 94).

O usuário necessita das informações e demonstrações contábeis a tempo para a tomada de decisões; a tempestividade dispõe sobre o fato de que tais informações devem ser registradas no momento em que acontecem, bem como qualquer variação; desta forma, os registros serão mais completos trazendo mais ferramentas, demonstrações e relatos suficientes para o usuário responsável pela administração e aplicação dessas informações. (IUDÍCIBUS, 2009).

A materialidade remete à questão do custo *versus* o benefício de informar certo item. Uma das formas de expressar a materialidade diz respeito aos aspectos quantitativos de certos itens, que não podem ser estimados de maneira precisa nos demonstrativos. (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999; IUDÍCIBUS, 2009).

Quanto à clareza, Niyama (1989), afirma que os demonstrativos financeiros devem ser claros, não condicionando esta característica ao tipo de usuário ou suas necessidades. Iudícibus (2009) ao tratar de clareza, menciona alguns exemplos de nomenclaturas de contas contábeis que prejudicam a clareza, como “resultado pendente” e “resultado de exercícios futuros”.

Para Toler apud Dias Filho (2001, p 142):

O autor observa também que, assim como qualquer outro tipo de linguagem, a contábil apresenta muitas limitações. Entre as principais, destaca-se o fato de se utilizarem palavras que representam categorias nas quais um grande número de eventos específicos são incluídos. Afirma-se que, em alguns casos, muitos eventos são alocados à determinada categoria simplesmente porque eles têm algumas características em comum, isso quando não apenas uma.

Quanto à preocupação com a compreensão das informações produzidas pela contabilidade pública, Slomski (1999) aponta a necessidade de superar eventuais assimetrias; o autor define como assimétrica a informação que não foi captada pelo usuário com o mesmo sentido que o transmissor atribuiu a ela.

Corroborando com Slomski (1999), anos depois foi publicada a IPSAS – 22, a qual destaca em seu objetivo a necessidade de estabelecer requisitos de divulgação para que as informações financeiras dos governos possam ser transparentes e compreensíveis. (IFAC, 2006c).

No *Framework* da *IFRS Foundation* sobre a clareza, está mencionado que os demonstrativos devem buscar a simplificação sempre que possível, contudo a informação complexa, mas relevante, não deve deixar de ser divulgada (IFRS, 1989). Nesta colocação é possível notar uma ordem hierárquica dos atributos de qualidade da informação, e para a *IFRS Foundation*, a Relevância está acima da Clareza.

Hendriksen e Van Breda (1999) ao tratarem do assunto, colocam como sendo clara a informação cujo significado foi compreendido pelo usuário, mas o termo que usa não é clareza e sim relevância semântica, como já mencionado anteriormente.

Sobre a transparência dos dados, no ano de 2009, além dos comentários do FMI (FMI, 2009), outras instituições também se pronunciaram a este respeito, como foi o caso da AAA - *American Accounting Association*, que através de seu periódico *Accounting Horizons* publicou comentário do ex-vice presidente do FASB - *Financial Accounting Standards Board*, também a respeito da necessidade de haver transparência nos dados. (MOSSO, 2010).

Ao tratar sobre o que prejudica a transparência nos demonstrativos, Mosso (2010) aponta a escolha de critérios díspares em um mesmo demonstrativo, e avança defendendo que tais critérios não poderiam ser alvo de escolha e sim já estarem pré-determinados por aqueles que normatizam os procedimentos contábeis; indo contra os entendimentos de essência sobre a forma. Isto por que, segundo Iudícibus (2009) “Sempre que houver discrepância entre a forma jurídica de uma operação a ser contabilizada e sua essência econômica, a Contabilidade deverá *privilegiar a essência sobre a forma.*”; é possível entender pela definição de Iudícibus (2009) que se trata de algo discricionário ao entendimento do contador, podendo reconsiderar o que estiver pré-determinado.

Ao tratar da transparência Szüster, Szüster e Szüster (2005), enfatizam a segurança que as demonstrações contábeis dão ao usuário da informação, que se estriba nestas para

tomar suas decisões. Esta consideração de Szüster, Szüster e Szüster (2005) apesar de no referido trabalho estar ligada à transparência das informações, remete também ao atributo da confiabilidade.

Especificamente na administração pública, a transparência é foco de discussão em diversos países no que se refere ao acesso da população aos dados do governo (MENDANHA, 2009). Em seu trabalho, Mendanha (2009) menciona que no Brasil, este direito é constitucionalmente garantido, contudo não está regulamentado, e quanto a esta afirmação da autora ressalta-se, porém que independente de regulamentação, os esforços brasileiros neste sentido são notáveis, pois o governo brasileiro disponibiliza atualmente, de forma aberta a toda a população, informação imediata das transações ocorridas em seu sistema financeiro, através do portal eletrônico Transparência Brasil.

A confiabilidade é tratada no SFAC 2 sob três aspectos - fidelidade de representação; verificabilidade; e neutralidade – e tais aspectos foram comentados por Hendriksen e Van Breda (1999).

Sobre fidelidade de representação os autores chegam a qualificá-la como essencial para que a informação transmita confiança, pois entendem como sendo a característica de qualquer fenômeno gerador de informação, não extrapolar ou deixar de cumprir os objetivos para os quais este se propôs, e desta forma “representar fielmente” aquilo que se propusera a representar. (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999)

Quanto à verificabilidade trata-se da característica da informação, que permite que diferentes usuários, de forma independente um do outro, cheguem à mesma conclusão (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999). É possível inferir que esta característica está contida em auditoria, sendo a avaliação desta, um de seus papéis, diante disto e por ser passível de ser corrigida, a informação que é auditada é mais confiável sob o aspecto da verificabilidade do que o não auditado.

O aspecto da neutralidade pode ser entendido como uma qualidade da informação que “não há viés na direção de um resultado predeterminado” (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999, p. 100). Neste aspecto há inúmeras discussões sobre o dolo daquele que informa, e para estes casos as punições legalmente previstas, costumam ser maiores do que aquelas para a imperícia.

A confiabilidade pode ser comprometida não apenas pelas ações do comunicador da informação, mas também por ações do usuário desta informação; este ao extrair as

informações de determinada instituição e transportá-las a outro recurso (software, planilha), com o fim de encontrar índices, tendências, e todo o tipo de abstração, se sujeita ao efeito “telefone-sem-fio”, ou seja, a informação pode não chegar ao local onde será tratada/trabalhada da mesma forma que foi divulgada pela instituição, por conta de, por exemplo, erros de digitação.

A este respeito existe uma inovação tecnológica atualmente disponível, o XBRL - *Extensible Business Reporting Language*, ferramenta que visa minimizar a dificuldade apresentada no parágrafo anterior, pois refere-se a utilização de dados de forma interativa, usando uma linguagem de formatação padronizada de divulgação dos demonstrativos (MAUSS; BLEIL; VANTI, 2009; TAYLOR; DZURANIN, 2010). O Brasil está desde 2008, se empenhando para aplicar esta ferramenta no cenário nacional. (PETERS, 2008).

A confiabilidade está ligada também aos diferentes tipos de divulgação das informações; as prestadas na forma de dados quantitativos apresentam diferentes níveis de confiança, conforme é possível notar em trecho da obra de Hendriksen e Van Breda (1999).

Nem todos os dados quantitativos, porém, possuem a mesma precisão. Por exemplo, acredita-se, via de regra, que caixa e itens semelhantes podem ser medidos com precisão razoável; que o valor corrente de contas a receber é um pouco menos preciso; e que os intangíveis só podem ser medidos dentro de um intervalo relativamente amplo. Os leitores informados, portanto, confiam mais em certos itens das demonstrações financeiras do que em outros. (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999, p. 516)

Este trecho contribui também com as discussões sobre relevância, pois alerta para o fato de que a confiança que tal item da informação transmite pode influenciar em sua adoção ou não pelo usuário ao tomar sua decisão.

O *Framework* da IFRS *Foundation*, além de apresentar os aspectos mencionados pelo FASB (1980), relaciona também a confiabilidade à questão da essência sobre a forma, afirmando que para que seja confiável, a informação deve ser informada de acordo com a sua essência e realidade econômica. (IFRS, 1989)

Diante destes pontos abordados segue no Quadro 3, resumo dos atributos detalhados.

Qualidade da Informação		
Crítérios	Características	Aplicação
Quantidade da informação prestada	Adequada, Plena e Justa (IUDÍCIBUS, 2009)	Levar em consideração a capacidade do usuário (IUDÍCIBUS, 2009)
Relevância	Adequada, Plena e Justa (IUDÍCIBUS, 2009)	O que for irrelevante de ser omitido (IUDÍCIBUS, 2009)
	Necessidade - custo x benefício (IUDÍCIBUS, 2009)	Capaz de fazer a diferença na tomada de decisão (FASB, 1980)
	Informação Oportuna (FASB, 1980; IFRS, 1989)	Tendência do que é qualitativo ser mais difícil de determinar se é relevante ou não do que o quantitativo, por depender de avaliação de cada usuário. (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999)
Precisão	O objetivo da Contabilidade (IUDÍCIBUS, 2009)	Observância dos princípios (IUDÍCIBUS, 2009)
Tempestividade	A tempo, registrando-se cada variação no momento que ocorre. (IUDÍCIBUS, 2009)	"... as informações e demonstrações contábeis ... devem ser editadas em tempo hábil para que o tomador de decisões possa extrair o máximo de utilidade da informação para os propósitos a que se destina.". (IUDÍCIBUS, 2009)
Materialidade	Quando da pertinência da informação (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999; IUDÍCIBUS, 2009)	"Dados quantitativos que não podem ser estimados com precisão suficiente para inclusão nas demonstrações" (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999)
Clareza	Termos inteligíveis (IUDÍCIBUS, 2009)	Evitar termos obscuros - resultado pendente, resultado de exercícios futuros. (IUDÍCIBUS, 2009)
	A informação deve ser clara (NIYAMA, 1989)	Expor as políticas contábeis (IFRS, 1989)
	Relevância Semântica - significado compreendido pelo usuário - (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999)	Evitar um grande número de eventos específicos em um grupo genérico. (DIAS FILHO, 2001)
Transparência	Informação Transparente (FMI, 2009; IFAC, 2006)	Homogeneidade de critérios, valores trazidos a valor presente, ou valor justo, ou valor de mercado, ou valor histórico. Critérios díspares em um mesmo demonstrativo apontam falta de transparência. (MOSSO, 2010)
	Necessidade de transparência nos dados para manter credibilidade dos mesmos. (SZÜSTER; SZÜSTER; SZÜSTER, 2005)	Mudança de critérios deve ser informada. (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999)
Confiabilidade	Fidelidade de representação; verificabilidade; Neutralidade (FASB, 1980)	Fidelidade de Representação - Delimitação dos objetivos de medida ou descrição de certa informação. (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999)
		Verificabilidade - Informação que permite diferentes usuários de forma independente um do outro chegar a mesma conclusão. (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999)
	Essência sobre a Forma (IFRS, 1989)	Quantitativo - tendência de itens mais precisos serem mais confiável, e por sua vez mais utilizados nas tomadas de decisão - mais relevantes. (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999)

QUADRO 3 – Qualidade da Informação

Fonte: Elaborado pelo autor

Com o arrazoado feito sobre qualidade da informação, resumido no Quadro 3, entende-se que é possível distinguir, de forma mais segura, a informação com qualidade daquela sem qualidade.

2.2 ATOS DE GESTÃO

Atos de Gestão dizem respeito a eventos que podem afetar o patrimônio, e a diferença do entendimento, entre Atos e Fatos, é que os fatos, ao contrário dos atos, afetam imediatamente o patrimônio. (BRASIL, 2009c).

2.2.1 NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Os atos de gestão que podem afetar o patrimônio são entendidos como sendo as ações que podem ou não dar origem a ativos e passivos; como por exemplo, contratos, garantias, convênios e outros (BRASIL, 2009c);

Sobre este tipo de informação, mesmo sem utilizar as definições de atos e fatos, as IPSAS fazem distinção entre os eventos que afetam o patrimônio imediatamente e os que têm o potencial de fazê-lo:

Relação entre Provisões e Passivos Contingentes

20. Em um sentido geral, todas as provisões são contingentes porque são incertas na sua tempestividade ou valor. No entanto, dentro desta Norma o termo contingente é usado para passivos e ativos que não sejam reconhecidos porque a sua existência será confirmada somente pela ocorrência ou não ocorrência de um ou mais eventos futuros incertos não totalmente sob o controle da entidade. Além disso, o termo passivo contingente é usado para passivos que não satisfaçam os critérios de reconhecimento.

21. Esta Norma faz uma distinção entre:

- (a) As provisões, que são reconhecidas como passivos [...] são obrigações presentes e é provável que uma saída de recursos, incorporando benefícios econômicos ou serviços potenciais, será exigida para liquidar as obrigações e
- (b) passivos, contingentes que não são reconhecidos como passivos porque são ou:
 - (i) obrigações possíveis, pois ainda não foi confirmado se a entidade tem uma obrigação presente que poderia levar a uma saída de recursos incorporando benefícios econômicos ou serviços potenciais, ou
 - (ii) obrigações presentes que não satisfazem os critérios de reconhecimento desta Norma [...]. (IFAC, 2006c, p. 572 e 573, tradução nossa)

Está claro neste trecho que os eventos apresentados nos demonstrativos equivalem aos fatos, e os que não são apresentados, aos atos. É possível encontrar no mesmo pronunciamento, outros exemplos nos quais as IPSAS fazem o mesmo tipo de distinção:

Contratos Onerosos

76. Se uma entidade tiver um contrato que seja oneroso, a obrigação presente no contrato deve ser reconhecida e mensurada como uma provisão.

[...]

78. Muitos contratos de operações de câmbio (por exemplo, algumas ordens de compra de rotina) podem ser cancelados sem pagar compensação à outra parte e, portanto, não há nenhuma obrigação. Outros contratos estabelecem direitos e obrigações para cada uma das partes contratantes. Quando os eventos tornem tal contrato oneroso, o contrato cai dentro do âmbito desta Norma e existe um passivo que é reconhecido. Os contratos executivos que não são onerosos saem do âmbito desta Norma. (IFAC, 2006c, p. 582, tradução nossa)

Sobre esta modalidade de contrato que as IPSAS denominam como contratos onerosos, os quais são contratos com cláusula que impõe exigência legalmente executável, Giuntini, Pereira e Boaventura (2003) já haviam tratado do assunto, construindo entendimento sobre tais itens os quais denominaram de Passivo Oculto.

A forma com que as IPSAS tratam estes eventos vai de encontro às definições contidas no manual da STN, o qual é aplicado na esfera Federal de governo, sobre atos e fatos.

As diretrizes do PCASP são:

[...]

Controle do patrimônio e dos atos de gestão que possam afetá-lo[...] (BRASIL, 2011, p. 11)

[...]os fatos financeiros e não financeiros relacionados com as variações do patrimônio público, subsidiando a administração com informações tais como:

- I) Alterações nos elementos patrimoniais;
- II) Resultado econômico; e
- III) Resultado nominal.

[...] os atos de gestão cujos efeitos possam produzir modificações no patrimônio da entidade do setor público, bem como aqueles com funções específicas de controle, subsidiando a administração com informações tais como:

- I) Alterações potenciais nos elementos patrimoniais; e
- II) Acordos, garantias e responsabilidades. (BRASIL, 2011, p. 13)

Segundo Darós e Pereira (2009), a evidenciação dos atos de gestão nas instituições públicas brasileiras é função das contas de compensação, as quais são contas de controle, mais especificamente de controle antecedente, ideia que tem sua origem nos pensamentos da escola Controlista, também conhecida por Veneziana, escola européia do pensamento contábil

impulsionada pelos trabalhos de Fabio Besta, para o qual a administração econômica era vista em três partes - a gestão, a direção e o controle - e na visão deste pensador, o controle seria o objeto da disciplina da Contabilidade, e as funções deste controle foram classificadas por ele de acordo com o momento em que se efetua tal controle, podendo ser antecedentes, concomitantes e subsequentes. (SCHMIDT, 2000).

Sobre as contas de compensação Kohama (2010) aponta que sua função é de registrar direitos e obrigações decorrentes de contratos, convênios ou ajustes, e que apesar de ser elaborado em balancetes mensais, seus saldos são incluídos no balanço patrimonial ao final do exercício. Se observada esta definição de Kohama (2010) à luz da Lei n. 4320/64 (BRASIL, 1964), é possível notar que a escolha dos termos “direitos” e “obrigações”, pode não condizer com a realidade do que representam os atos de gestão, pois estes podem se tornar direitos e obrigações mediata ou imediatamente.

Os mesmos termos são encontrados na definição proposta por Slomski (2003), a qual passa-se a transcrever:

Nas contas de compensação serão registrados os bens, valores e obrigações e situações não apresentados nos grupos que compõem o ativo e o passivo, e que, mediata ou diretamente, possam vir a afetar o patrimônio. Representam valores em poder de terceiros ou recebidos de terceiros, valores nominais emitidos, contabilizados em contas de compensação apenas para efeito de registro e controle, não alterando o patrimônio quando de seu registro, mas que possam modificá-lo no futuro. (SLOMSKI, 2003, p. 38)

Observa-se também a utilização dos termos “bens” e “obrigações”, os quais poderiam ser substituídos por: atos de gestão com potencial de afetar o patrimônio.

Por ser a lei 4320/64 o normativo que rege a Contabilidade pública brasileira, segue sua definição sobre atos de gestão, ao descrever o conteúdo das contas de compensação: “Nas contas de compensação serão registrados os bens, valores, obrigações [...] que, imediata ou indiretamente, possam vir a afetar o patrimônio.”. (BRASIL, 1964, p. 16).

Silva (2004, p. 349), ao mencionar operação que envolve o sistema de contas de compensação, a saber: a devolução de uma caução recebida como garantia de um contrato, qualifica tal operação como variação qualitativa, pois não altera a situação patrimonial líquida. Quanto a esta afirmação de Silva (2004), nota-se que atribuiu qualidade de patrimônio à transação de um ato de gestão, o qual em sua natureza não faz parte do patrimônio, um

indício do motivo que levou o autor a tratar a garantia desta forma é o fato de as contas de compensação, nas quais está o objeto em questão – as cauções devolvidas – estarem inseridas tanto no ativo, como sua contra partida no passivo, e por sua vez compondo o total de ambos.

A LRF - Lei de Responsabilidade Fiscal prevê o controle de atos de gestão, porém sem informar a forma de se fazer este controle, tampouco a maneira como ele deve ser apresentado nos processo em que é exigido. Tal exigência está contida no artigo 16:

Art. 16. A criação, expansão ou aperfeiçoamento de ação governamental que acarrete aumento da despesa será acompanhado de:
I - estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva entrar em vigor e nos dois subsequentes; (BRASIL, 2000a, p. 6)

Apointa-se a seguir quais são os atos de gestão previstos no PCASP - Plano de Contas Aplicado ao Setor Público federal, publicado através da Portaria STN N. 751, de 16 de dezembro de 2009, cujo formato foi mantido na publicação da Portaria STN N. 664 de 30 de novembro de 2010, vigente para o ano de 2011 e também permaneceu inalterado com a publicação da Portaria STN N. 206, de 20 de junho de 2011, válida para o exercício de 2012; plano de contas que é fruto de trabalhos da STN, e disciplina a contabilidade na esfera Federal de governo, visando a convergência às normas internacionais, trabalhos que têm gerado diversos documentos, não apenas o plano de contas, mas todo um manual de contabilidade aplicada ao setor público federal.

Houve a divisão pelo citado plano de contas em quatro categorias de atos de gestão, originando os grupos: 5) Controles de Aprovação do Planejamento e Orçamento; 6) Controles da Execução do Planejamento e Orçamento; 7) Controles Devedores; 8) Controles Credores (BRASIL, 2009c). Os grupos 5 e 6 tratam de questões orçamentárias, ou seja, seu saldo comporá ao final do exercício o demonstrativo Balanço orçamentário, e os grupos 7 e 8 tratam dos atos que podem vir a afetar o patrimônio.

São os grupos 5 e 6 subdivididos da seguinte forma: Planejamento Aprovado; Orçamento Aprovado; Inscrição de Restos a Pagar. Esta estrutura das contas 5 e 6 está representada nas Ilustrações 1 e 2, contendo também alguns exemplos de cada subdivisão.

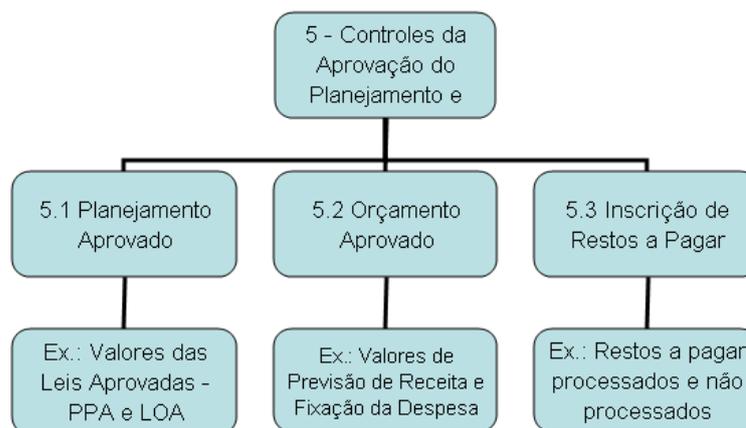


ILUSTRAÇÃO 1 – Controles da Aprovação do Planejamento e Orçamento

Fonte: Adaptado de Brasil (2009c, p. 56 e 57)

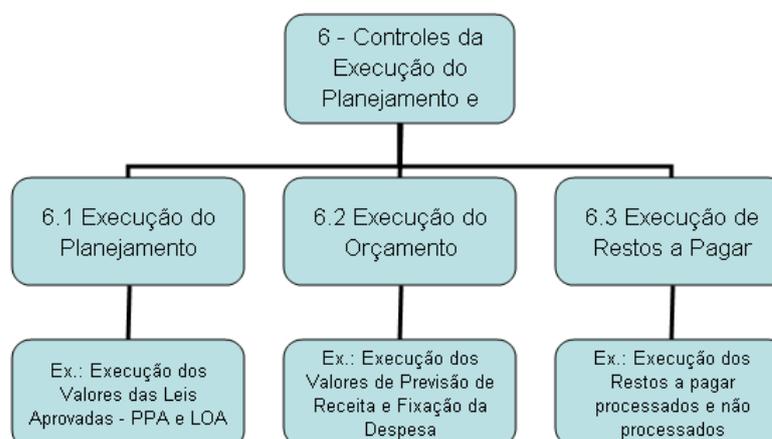


ILUSTRAÇÃO 2– Controles da Execução do Planejamento e Orçamento

Fonte: Adaptado de Brasil (2009c, p. 56 e 57)

Nota-se pela análise do Plano de Contas que as subdivisões 5.1/6.1 tratam de inserções no sistema dos valores contidos nas Leis Orçamentárias, já as subdivisões 5.2/6.2 detalham as previsões do orçamento do exercício, previsões tanto da arrecadação quanto do gasto, as subdivisões 5.3/6.3 remetem aos valores orçamentários que serão executados no exercício seguinte.

São os grupos 7 e 8 subdivididos da seguinte forma: Atos Potenciais; Administração Financeira; Dívida Ativa; Riscos Fiscais; Custos; e Outros Controles. Esta estrutura das contas 7 e 8 está representada nas Ilustrações 3 e 4, contendo também alguns exemplos de cada subdivisão.

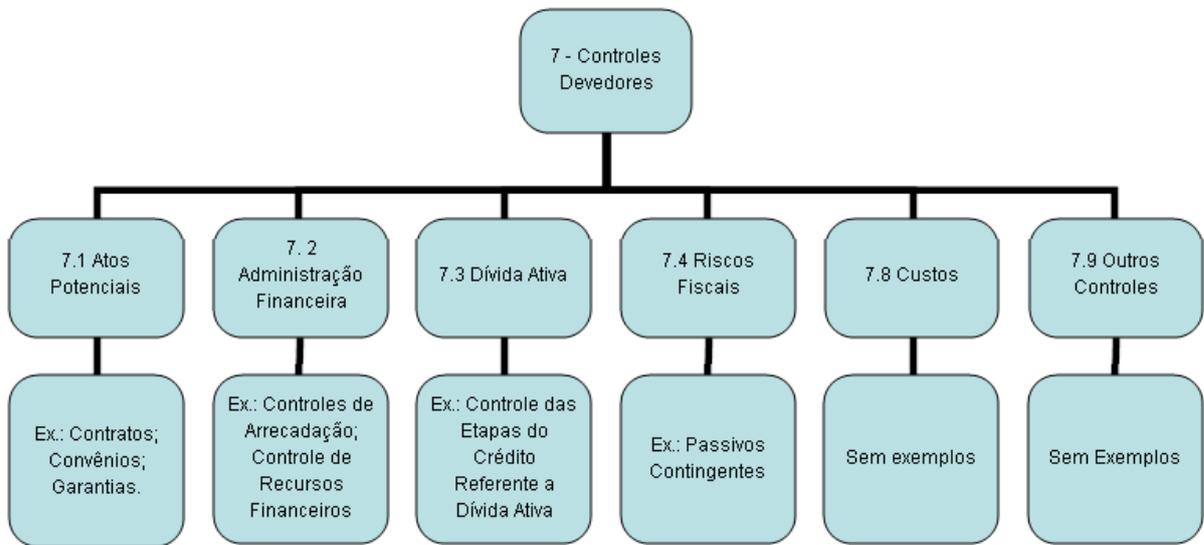


ILUSTRAÇÃO 3 – Grupos de Contas de Controle do Ativo

Fonte: Adaptado de Brasil (2009c, p. 59)

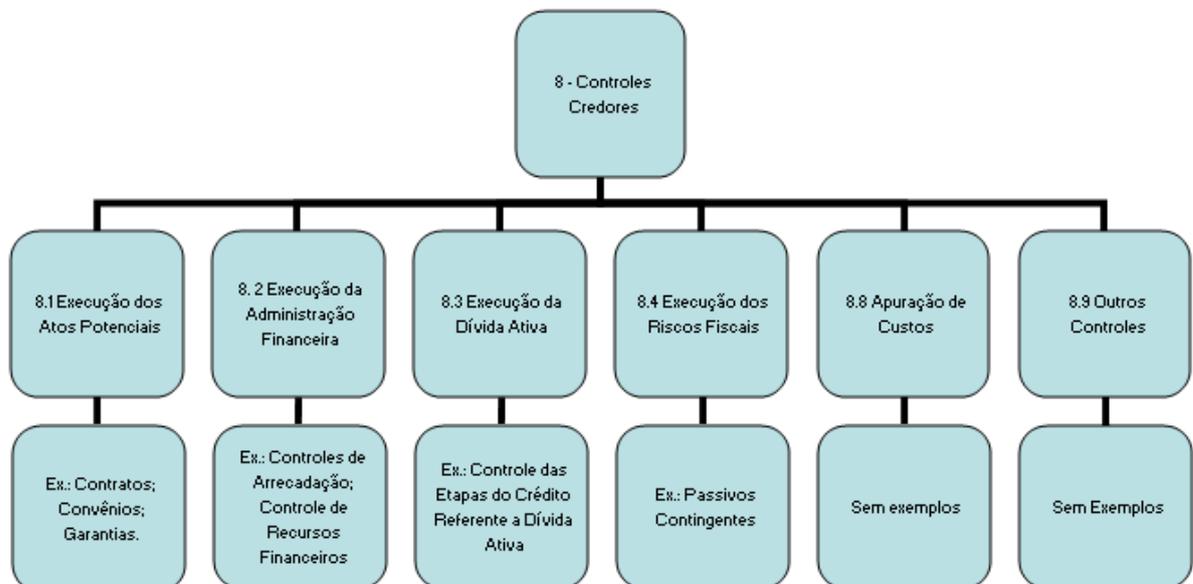


ILUSTRAÇÃO 4 – Grupos de Contas de Controle do Passivo

Fonte: Adaptado de Brasil (2009c, p. 59)

Nota-se pela análise do plano de contas, que as subdivisões 7.1/8.1 trata de possíveis ingressos ou saídas de recursos provenientes do relacionamento da administração pública com a iniciativa privada, as subdivisões 7.2/8.2 referentes aos possíveis ingressos ou saídas de recursos inter e intragovernamentais, as subdivisões 7.3/8.3 referentes aos possíveis ingressos do que pode ser considerado um contingente ativo, a dívida ativa, assim como a conta provisão para devedores duvidosos o é para as sociedades por ações, de acordo com a Lei n

6404/76 (BRASIL, 1976), e suas alterações posteriores a saber: Lei n. 11638/2007 (BRASIL, 2007b) e Lei n. 11941/2009 (BRASIL, 2009a), e as subdivisões 7.4/8.4 referentes às possíveis saídas de recursos por conta de contingente passivo. Já as subdivisões 7.8/8.8 não são especificadas no plano de contas, da mesma forma que não são as subdivisões 7.9/8.9, porém sobre o grupo 7.8/8.8 apenas pelo título, entende-se que tais contas não caberiam dentro das contas de compensação, pois os custos não são atos e sim fatos.

Pois para Iudícibus (2009) os custos estão relacionados ao preço pago para adquirir certo ativo, mais os gastos necessários para colocá-lo em condições de gerar benefícios para a empresa. Para FASB apud Hendriksen e Van Breda (1999, p. 122) o custo [...] “pode ser considerado como representativo do valor de mercado do ativo no momento de sua aquisição.”.

A discussão que existe, envolvendo o princípio contábil do custo como base de registro inicial, quanto à maneira ideal de registrar os custos, se pelos valores originais ou outros tipos de valores de entrada, presentes e futuros (IUDÍCIBUS, 2009), não altera o entendimento de que os custos são um fato e não um ato de gestão, pois esta discussão trata da maneira de mensurar o valor de algo que já aconteceu, e já é um ativo daquele que o adquiriu.

Outra questão envolvendo custos é a diferença que existe na relação custo-benefício do contexto público e do contexto das entidades privadas, pois no contexto público nem sempre é possível resumir esta relação a uma equação matemática, de valor de retorno menos o valor aplicado, pois os benefícios do gasto são muitas vezes de difícil mensuração, e relacionados ao benefício social (JONES; PENDLEBURY, 1996). Sobre este assunto, Oliveira (2010) entende que é possível atribuir valor a estes custos, se relacioná-los ao conceito de custo de oportunidade.

Tampouco esta questão muda o entendimento de que os custos são fatos e não atos de gestão, pois o gasto efetivamente existiu e isso é o que importa para ser definido como um fato e não um ato de gestão.

Sobre os custos, na obra de Slomski (2003) é possível encontrar um indício do porque há na área pública, conflito de definição sobre o tema, pois o autor afirma:

Na administração pública, como na administração de empresas privadas, faz-se necessário conhecer o custo daquilo que é produzido. Entretanto, na administração pública, esse fator, até o momento, mereceu poucos estudos que viabilizassem sua aplicação. (SLOMSKI, 2003, p. 392)

Então entende-se que colocar os custos nas contas de compensação, foi uma tentativa de dar algum tratamento ao assunto que até então não figurava na contabilidade pública brasileira, porém, se observada a definição de custos apresentada, em confronto com a definição de atos de gestão, percebe-se o equívoco.

Ainda sobre as contas de compensação, nos documentos emanados pela STN, os quais têm proporcionado inúmeras alterações na Contabilidade pública do governo federal brasileiro, a instituição afirma que todos estão de acordo com as NBCASP, as quais tiveram em seu processo de criação, uma particularidade quanto às contas de compensação, pois inicialmente o grupo de criação das normas, sugeriu estrutura do balanço patrimonial sem as contas de compensação, numa tentativa de acompanhar o disposto nas normas internacionais (CFC, [2008]a), contudo durante o processo de discussão, as contas de compensação foram novamente inseridas na estrutura do referido demonstrativo, e figuraram na promulgação da norma (CFC, 2008b), ratificando o disposto na Lei nº 4320/64 (BRASIL, 1964), em divergência às IPSAS.

Divergência, pois no primeiro pronunciamento, as IPSAS ao tratarem da estrutura dos demonstrativos financeiros, não mencionam grupo de contas de registro desse tipo de informação, assim como nos IFRS não são encontrados, sugerindo então que, caso os responsáveis pela confecção dos demonstrativos, entendam que são relevantes tais informações, devem evidenciá-las em notas explicativas. (IFAC, 2006a).

É possível verificar este tratamento dado pelas IPSAS à divulgação dos atos de gestão através da definição feita no citado pronunciamento 1:

127. As notas explicativas vão:

[...]

(b) divulgar as informações exigidas pelas IPSAS que não sejam apresentadas nas demonstrações financeiras, [...]

129. [...]

(d) Outras divulgações, incluindo:

(i) Passivos contingentes (ver IPSAS 19), e compromissos contratuais não reconhecidos, e

(ii) divulgações não financeiras, por exemplo, os objetivos da entidade, gestão de riscos financeiros e políticos (ver IPSAS 15). (IFAC, 2006a, p. 59, tradução nossa)

Ainda sobre o registro desse tipo de informação, o pronunciamento 15 acrescenta:

Divulgação de Políticas de Gestão de Riscos

[...]

51. As normas não prescrevem nem a forma de divulgação da informação nem a sua localização nas demonstrações financeiras. (IFAC, 2006b, p. 407, tradução nossa)

Logo, nota-se que atos de gestão registrados nos demonstrativos da Contabilidade Pública brasileira em contas de compensação, são previstos nas IPSAS nas notas explicativas.

Todavia há na administração pública brasileira, previsão de registro dos atos de gestão também fora das contas de compensação, como é possível observar no artigo 55 da Lei Complementar nº 101 de 04 de maio de 2000 (BRASIL, 2000a), que dispõe sobre o conteúdo do relatório de gestão, relatório este que foi introduzido pela referida lei e tem seu formato voltado para atender demanda específica da parte interessada, *stakeholder*.

Art. 55. O relatório conterá:

I - comparativo com os limites de que trata esta Lei Complementar, dos seguintes montantes:

- a) despesa total com pessoal, distinguindo a com inativos e pensionistas;
- b) dívidas consolidada e mobiliária;
- c) concessão de garantias;
- d) operações de crédito, inclusive por antecipação de receita;
- e) despesas de que trata o inciso II do art. 4o;

[...] (BRASIL, 2000, p. 22)

Outra alteração trazida pela LRF que envolve atos de gestão foi a proibição, contida no artigo 42, de se contrair despesa que não possa ser paga no mesmo exercício, sem que haja disponibilidade de caixa para suportá-la. (BRASIL, 2000).

E para atender o contido no artigo 42 é possível perceber, nas LDO - Leis de Diretrizes Orçamentárias posteriores a promulgação da Lei Complementar nº de 04 de maio de 2000 (BRASIL, 2000a), dispositivo que confere característica de fato ao ato de gestão, conforme pode ser visto no artigo 105, da lei que tratou do orçamento de 2010, uma das LDO em que é possível verificar a presença de tal dispositivo:

Art. 105. Para efeito do disposto no art. 42 da Lei Complementar no. 101, de 2000, considera-se contraída a obrigação no momento da formalização do contrato administrativo ou instrumento congênere. (BRASIL, 2009b, p. 47).

É o entendimento deste trabalho que esta alteração na maneira de tratar os dados, promovida para ajustar os controles à LRF, está incorreta indo contra a literatura aqui apresentada, pois desconsidera a questão potencial, hipotética, mediata do evento, prevendo o impacto no patrimônio de maneira imediata, e pode causar um viés na interpretação dos dados contábeis e que este posicionamento deveria ser revisto nas LDO, mantendo os conceitos da literatura de Contabilidade Pública brasileira.

Uma vez feitas as conceituações no tocante aos atos de gestão da administração pública, partir-se-á agora a lançar o olhar para fora do cenário da administração pública, onde há também a utilização dos atos de gestão, e a fim de proporcionar maior amplitude aos entendimentos do tema; passa-se a apontar quais são estes atos e em que segmentos são verificados.

2.2.2 CONTEXTO DAS ENTIDADES PRIVADAS

O registro de atos com potencial de afetar o patrimônio em contas de compensação é prática também das instituições financeiras, para as quais as contas de compensação servem para registrar atos relevantes cujos efeitos possam modificar seu patrimônio (CFC, 1985), consolidadas no COSIF, o qual traz em suas normas básicas de forma mais analítica, quais podem ser estes atos, relacionando entre eles as garantias; a custódia de valores; papéis de cobrança; operações das carteiras administradas de títulos e valores mobiliários; operações a termo, futuro e de opções; operações de crédito; e recursos dos fundos de financiamento, constitucionais ou infraconstitucionais; contudo as contas de compensação não são apresentadas no balanço. (BACEN, 2010).

O uso de contas para registro de atos de gestão com potencial de afetar o patrimônio da entidade é visto também no chamado controle interno – “*off balance sheet items*”, para fins de acompanhamento de itens como, por exemplo, os derivativos, que conforme Carvalho (1996) também são conhecidos como instrumentos financeiros secundários, o quais são instrumentos financeiros negociados em mercados futuros e de opções. O citado controle pode ser verificado no relatório da administração da empresa Petrobrás, que atribui a esta prática de registro o caráter de rigidez no controle deste instrumento financeiro, por envolver grande carga de risco.

Sobre os derivativos Iudícibus, Martins e Gelbcke (2009) afirmam que, nas sociedades por ação, sua contabilização é tópico controverso, e que no Brasil não há definição entre os normativos sobre tal contabilização, mencionam ainda que as normas internacionais, emitidas pela IFRS *Foundation* e as normas norte americanas emitidas pelo FASB disciplinam que devem ser apresentados no balanço e quanto à mensuração devem ser avaliados pelo seu *fair value*; já a CVM - Comissão de Valores Mobiliários, não tratou da contabilização em demonstração, mas através da Instrução 235/95 tratou apenas da evidenciação. (IUDÍCIBUS; MARTINS; GELBCKE, 2009).

Diante desta falta de normatização sobre a contabilização dos derivativos, as empresas no Brasil têm adotado diferentes critérios, umas acompanham as normas da IFRS *Foundation* e do FASB, outras deixam de contabilizar apenas evidenciando, e já outras adotam o estabelecido pelo BACEN, registram em contas de compensação (IUDÍCIBUS; MARTINS; GELBCKE, 2009). Logo, para aquelas que apresentam os derivativos, estes deixam de ser *off balance sheet items* e passam a ser *on balance sheet items*.

A contabilização dos atos de gestão nas sociedades por ações recebeu diferentes tratamentos conforme se observa nos normativos. No Decreto-lei 2627/40 (BRASIL, 1940) havia a previsão de registros dos atos em contas de compensação, nas quais, segundo Durães (2003) eram registrados avais, contratos, consignações, hipotecas, entre outros.

De acordo com a Lei 6404/76 (BRASIL, 1976), as sociedades por ações deveriam contabilizar em seus demonstrativos outras operações que por sua natureza são atos de gestão, mesmo sem receber tal nomenclatura, como é o caso das retenções de contratos (IUDÍCIBUS; MARTINS; GELBCKE, 2009). A Lei 11638/2007 (BRASIL, 2007b) incluiu a orientação de registrar no ativo, instrumentos financeiros com características de atos de gestão, a saber, os derivativos.

As alterações trazidas pela Lei 11941/2009, referentes aos atos de gestão, discorrem especificamente sobre o conteúdo das notas explicativas:

“§ 5º As notas explicativas devem: [...] i) os eventos subsequentes à data de encerramento do exercício que tenham, ou possam vir a ter, efeito relevante sobre a situação financeira e os resultados futuros da companhia.”. (BRASIL, 2009a, p. 29)

Para o CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis (Pronunciamento conceitual básico), o registro de atos de gestão com potencial de afetar o patrimônio, segue o

entendimento do IFRS, já citado anteriormente, sendo facultado ao que seja considerado relevante, e nestes casos evidenciado em notas explicativas (CPC, 2008a), trata ainda mais especificamente em seu pronunciamento CPC – 25, de eventos que não são reconhecidos e apresentados no demonstrativo contábil, pois sua existência depende de ocorrência de situação futura; para estes casos, também após a avaliação da relevância e da probabilidade de ocorrência, também é sugerida a divulgação em notas explicativas. (CPC, 2008b).

A visão do FASB sobre a divulgação de atos de gestão fica subentendida em seus pronunciamentos e pronunciamentos conceituais, sempre acentuando a questão do momento em que os ativos e passivos devem ser reconhecidos. Trata com os critérios de remota, possível e provável ocorrência, e nestes casos quando se tornarem prováveis, mesmo que ainda não sejam ativos ou passivos, devem ser apresentados, contudo não mencionam como divulgar até que se tornem prováveis. (FASB, 1975; FASB, 1985).

Na tentativa de representar de forma resumida o cenário exposto, nos itens 2.2.1 e 2.2.2, foi elaborado o Quadro 4, o qual engloba grande parte dos atos de gestão de uma entidade.

Prática contábil sobre atos de gestão	Registro	Exigência	Apresentação em demonstrativos	Aplicação	Exemplo de aplicação
Lei 4320/64	c.c.	Obrigatória	Sim	Atos que podem imediatamente ou indiretamente afetar o patrimônio.	contratos; convênios; cauções
LC 101/2000	c.c.	Obrigatória	Não	Controle de limites estabelecidos para os atos	comparativo de limites de concessões de garantias e operações de crédito
STN / NBCT	c.c.	Obrigatória	Sim	Atos Potenciais; Administração Financeira; Dívida Ativa; Riscos Fiscais	contratos; convênios; cauções; contingências
IFAC	n.e	Facultativa	Não	Evidenciação de situação relevante ao usuário	Contratos
IFRS	n.e	Facultativa	Não	Evidenciação de situação relevante ao usuário	Contratos
	at. / ps.	Obrigatória	Sim	Obrigações Financeiras	Derivativos
COSIF	c.c.	Obrigatória	Não	Atos administrativos que possam transformar-se em direitos, ganhos, obrigações, perda, risco ou ônus efetivos, decorrentes de acontecimentos futuros, previstos ou fortuitos.	garantias; custódia de valores; papéis de cobrança; operações das carteiras administradas de títulos e valores mobiliários; operações a termo, futuro e de opções
Controle Interno - off balance sheet itens	c.c.	Facultativa	Não	Controle de risco	Derivativos
CVM	n.e.	Facultativa	Não	Evidenciação de situação relevante ao usuário	Contratos
Decreto-Lei 2627/40	c.c.	Obrigatória	Sim	Atos que podem imediatamente ou indiretamente afetar o patrimônio.	Consignações, Avais, Contratos, Hipotecas.
Lei 6404/76	n.e.	Facultativa	Não	Eventos subsequentes que possam vir a ter efeito relevante sobre resultados futuros da companhia	Garantias; Derivativos; Contratos
	ps.	Obrigatória	Sim	Garantia contratual	Retenções contratuais
Lei 11638/07	at.	Obrigatória	Sim	Instrumentos Financeiros	Derivativos
Lei 11941/2009	n.e.	Facultativa	Não	Evidenciação de situação relevante ao usuário	"[...] eventos subsequentes à data de encerramento do exercício que tenham, ou possam vir a ter, efeito relevante sobre a situação financeira e os resultados futuros da companhia" (Brasil, 2009)
CPC	n.e	Facultativa	Não	Evidenciação de situação relevante ao usuário	Contratos
FASB	n.e	Facultativa	Não	Evidenciação de situação relevante ao usuário	Contratos
	at. / ps.	Obrigatória	Sim	Obrigações financeiras	Derivativos
	at. / ps.	Obrigatória	Sim	Situações com possibilidade de ocorrência	Contingências
c.c – contas de compensação ps. - passivo			n.e – notas explicativa at. – ativo		

QUADRO 4 – Práticas de Contabilização dos Atos Potenciais e sua Aplicação

Fonte: Elaborado pelo autor

É possível perceber que não há consenso e, portanto, não há um padrão único, pois até em uma mesma entidade é possível notar diferentes formas de tratar informações desta natureza, isto é, igualmente também por serem itens de difícil compreensão.

2.2.3 CONTEXTO INTERNACIONAL

Ainda se comparada a forma de registro dos atos de gestão do governo brasileiro com a forma de registro dos mesmos atos no setor público de outros países, é possível notar que também não existe um padrão. Esta afirmação se baseia na observação da forma de contabilização utilizada por alguns países que compõem o G-20 - Grupo dos Vinte, a saber: África do Sul, Argentina, Austrália, Canadá, Estados Unidos da América, França, Índia, Indonésia, Itália, México e Reino Unido.

Destes países, apenas dois têm contas específicas para registrar atos de gestão, de maneira semelhante às contas de compensação brasileiras, que são o México, com grupo de contas chamado *cuentas de orden contables*, e a França com grupo de contas chamado *Comptes de Spéciaux*, sendo que na França estas contas não são apresentadas no balanço, logo, o modelo mexicano é o que mais se aproxima do brasileiro neste aspecto; todavia nem todos os atos previstos nas contas de compensação brasileiras, estão previstos nestes dois modelos, e especificamente na França alguns têm seu registro fora do grupo *Comptes de Spéciaux*. (MEXICO,2009; RÉPUBLIQUE FRANÇAISE, 2011).

Em outros países foi possível verificar que certos atos de gestão do setor público são registrados dentro das demonstrações financeiras dos governos, como é o caso dos passivos contingentes, registrados no Brasil em contas de compensação, e registrados nos passivos circulante e não-circulante, na Argentina, na Austrália, na África do Sul, e nos Estados Unidos; da mesma forma as garantias que são registradas em contas de compensação no Brasil, também são registradas no passivo, na Argentina, na Austrália, na África do Sul, nos Estados Unidos, na Índia e no Reino Unido, sendo que neste último há a previsão de garantias também no ativo. (ARGENTINA, 1993; AUSTRALIA, 2010; INDIA, 2010; REPUBLIC OF SOUTH AFRICA, 2010; UK, 2011; USA, 2009).

Outro ato de gestão que tem previsão de registro no ativo nos governos da Austrália, da África do Sul, e dos Estados Unidos, é o controle de dívida ativa, que no Brasil é registrado

em contas de compensação. (AUSTRALIA, 2010; REPUBLIC OF SOUTH AFRICA, 2010; USA, 2009).

O registro dos atos de gestão do setor público dentro das demonstrações financeiras dos governos dos Estados Unidos, do Reino Unido e também da Indonésia, é feito observando-se o critério de provável, possível e remota possibilidade de ocorrência, sendo que aquilo que for provável deve ser apresentado no balanço, o que for possível deve ser evidenciado em notas explicativas, e o que for remoto não deve ser informado. (REPUBLIK INDONESIA, 2011; UK, 2011; USA, 2009)

A divulgação de atos de gestão do setor público em notas explicativas é percebida em alguns países, como Canadá, Estados Unidos, Reino Unido e Indonésia, sendo que no Canadá e na Indonésia a maioria dos atos são divulgados nas notas explicativas; para o idioma inglês a tradução da expressão “notas explicativas” é *notes* e para o idioma indonésio é *Catatan atas Laporan Keuangan*. (CANADA, 2010; REPUBLIK INDONESIA, 2011; UK, 2011; USA, 2009).

Há ainda alguns atos de gestão do setor público que são registrados em contas de receitas e despesas na Contabilidade governamental de alguns países, como é o caso dos contratos que no Brasil são registrados em contas de compensação, e na África do Sul são registrados em *Payments*, na Itália em *Acquisto di servizi e utilizzo di beni di terzi*, na França em *Comptes de Charges*, e na Índia em *Receipt, Expenditure & Déficit*; todos estes grupos citados são grupos de contas de resultado. (INDIA, 2010; ITALIA, 2008a; ITALIA, 2008b; RÉPUBLIQUE FRANÇAISE, 2011; REPUBLIC OF SOUTH AFRICA, 2010).

O controle de transferências inter e intra governamentais, que no Brasil é registrado em contas de compensação, não foi encontrado na maioria dos países verificados, pois em alguns países este registro é feito apenas após a efetivação de tal transferência, e reconhecido como despesa para aquele que transfere, e receita para aquele que recebe, como é possível notar nos governos da Argentina, observando-se o conteúdo das contas denominadas *Transferencias corrientes del sector público*, do Canadá, observando-se o conteúdo das contas denominadas *Transfer Payments from Provincial or Territorial Governments*, da Índia, observando-se o conteúdo das contas *Receipt, Expenditure & Deficit*, e da Itália, observando-se o conteúdo das contas *Trasferimenti correnti, contributi agli investimenti e altri trasferimenti in conto capitale*. (ARGENTINA, 1993; CANADA, 2010; INDIA, 2010; ITALIA, 2008a; ITALIA, 2008b).

No Brasil o registro de transferências também é previsto nas contas de resultado, conforme observado nos grupos de contas de variações patrimoniais diminutivas e aumentativas, sendo que nas contas de compensação estão previstos os registros dos controles das transferências potenciais. (BRASIL, 2009c).

Questão interessante, envolvendo o assunto dos atos de gestão do setor público, é vista no governo francês, referente ao tratamento da responsabilidade de acompanhamento dos eventos que afetam o patrimônio e daqueles que tem o potencial de afeta-lo, que aqui neste trabalho foram divididos em fatos e atos; sobre este assunto o governo francês estabelece através do princípio da separação das funções, que a responsabilidade do contador público limita-se ao acompanhamento e controle dos fatos, enquanto a responsabilidade do acompanhamento e controle dos atos fica ao cargo do gestor público. (IFAC, 2003).

Contas Países	7.1/8.1 ATOS POTENCIAIS				7.2/8.2 ADMINISTRAÇÃO FINANCEIRA		7.3/8.3 DÍVIDA ATIVA	7.4/8.4 RISCOS FISCAIS
	Bens de terceiros	Garantias e Fianças	Convênios	Contratos	Transferências de Recursos Intra e Inter Governamentais	Controle de arrecadação	Registro e controle de créditos passíveis de inscrição em dívida ativa	Passivos contingentes
Brasil	contas de compensação	contas de compensação	contas de compensação	contas de compensação	contas de compensação	variação patrimonial aumentativa, e contas de compensação	contas de compensação	contas de compensação; passivo circulante e não circulante
Argentina	<i>pasivo corriente y no corriente</i>	<i>pasivo corriente y no corriente</i>	não localizada conta equivalente	<i>pasivo corriente y no corriente</i>	não localizada conta equivalente	não localizada conta equivalente	Gastos	<i>pasivo corriente y no corriente</i>
México	<i>cuentas de orden contables</i>	<i>cuentas de orden contables</i>	<i>cuentas de orden contables</i>	<i>cuentas de orden contables</i>	não localizada conta equivalente	<i>cuentas de orden presupuestarias</i>	não localizada conta equivalente	<i>cuentas de orden contables</i>
Canadá	notes	Liabilities	Expenses	notes	não localizada conta equivalente	não localizada conta equivalente	não localizada conta equivalente	notes
Austrália	não localizada conta equivalente	não localizada conta equivalente	não localizada conta equivalente	Current Liabilities	não localizada conta equivalente	não localizada conta equivalente	Current and Non-Current Assets	Current Liabilities
África do Sul	não localizada conta equivalente	Current Liabilities	Payments	Payments	Payments	não localizada conta equivalente	Current Assets	Non-Current Liabilities
Estados Unidos	Liabilities	Liabilities	notes	Budget	Budget/notes	não localizada conta equivalente	Receivable Assets	Liabilities/Other liabilities
Itália	<i>Acquisto di servizi e utilizzo di beni di terzi</i>	<i>Oneri Straordinari e da Contenzioso</i>	não localizada conta equivalente	<i>Acquisto di servizi e utilizzo di beni di terzi</i>	não localizada conta equivalente	não localizada conta equivalente	<i>Retribuzioni per Comparto/Qualifica</i>	<i>Fondi Da Assegnare</i>
França	não localizada conta equivalente	<i>Comptes de Speciaux</i>	não localizada conta equivalente	<i>Comptes de Charges</i>	não localizada conta equivalente	não localizada conta equivalente	<i>Comptes de Tiers</i>	<i>Comptes de Charges</i>
Índia	não localizada conta equivalente	<i>Contingent Liabilities</i>	não localizada conta equivalente	<i>Receipt, Expenditure & Deficit</i>	não localizada conta equivalente	não localizada conta equivalente	não localizada conta equivalente	<i>Contingency Fund</i>
Indonésia	<i>Catatan atas Laporan Keuangan</i>	<i>Catatan atas Laporan Keuangan</i>	<i>Kewajiban</i>	<i>Kewajiban</i>	<i>Catatan atas Laporan Keuangan</i>	<i>Catatan atas Laporan Keuangan</i>	<i>Catatan atas Laporan Keuangan</i>	<i>Akuntansi Belanja</i>
Inglaterra	não localizada conta equivalente	Assets and Liabilities	Directors' report	Assets and Liabilities	não localizada conta equivalente	Budgetary Controls	Notes	Notes

QUADRO 5 - Resumo do Contexto Internacional

Fonte: Elaborado pelo autor

Diante deste cenário exposto e resumido no Quadro 5, é possível notar que cada país apresenta peculiaridades quanto ao tratamento dos dados referentes aos atos de gestão da administração pública, não havendo um padrão, ainda que sejam encontradas semelhanças em alguns pontos.

2.3 DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

É entendimento do CPC que há distinção entre os termos “apresentação”, “evidenciação”, e “mensuração”, sendo que trata “apresentação” como o que está contido na demonstração, “evidenciação” como o que é registrado nas notas explicativas, e “mensuração” a maneira como se calculou o valor de determinado item, pode-se notar este entendimento nos pronunciamentos 38, 39 e 40; e conforme já mencionado, uma das formas de divulgação da informação contábil é apresentar através de demonstrações, e existe uma grande diversidade destas, variando tanto o conteúdo como a forma de apresentação, pois as necessidades dos usuários são muitas e cada grupo de usuários tem sua necessidade específica. (CPC, 2009a; CPC, 2009b; CPC, 2009c).

Como tais necessidades são mutantes (IUDÍCIBUS, 2009), as demonstrações continuaram surgindo, e no Brasil com a alteração da lei das sociedades por ação, Lei 6404/76 (BRASIL, 1976), através da Lei 11638/07 (BRASIL, 2007b), foi percebida a inclusão de mais um demonstrativo para as entidades que são regidas por estas leis, trata-se da Demonstração do Fluxo de Caixa, que substituiu a DOAR. - Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos (IUDÍCIBUS; MARTINS; GELBCKE, 2009).

Neste caso, a demonstração não foi criada, e sim apenas adaptou-se o sistema legal/normativo a uma realidade já consolidada nas empresas, pois mesmo antes de ser obrigatória, esta demonstração já era largamente difundida e utilizada, uma vez que há muito estava prevista pelas normas internacionais (PETERS, 2008). Assim é possível perceber que naturalmente as necessidades dos usuários impuseram uma adequação das leis que os regem.

Trabalho elaborado pelo ICAEW - *Institute of Chartered Accountants in England and Wales* trata das questões que levam às mudanças e também proporcionam a criação de novos demonstrativos, o texto apresenta como pressuposto que as demonstrações evoluem naturalmente em função do ambiente, e prossegue refletindo sobre alguns fatos que podem

dificultar esta evolução, e entre as questões citadas comenta a tendência de algumas vezes os novos modelos de apresentação privilegiarem as necessidades dos reguladores em detrimento das do usuário. (ICAEW, 2009).

Por ser um documento que trata de adequações da comunicação feita através dos demonstrativos financeiros, o texto do ICAEW (2009) aponta que as questões particulares de cada país, como cultura, leis e sistema jurídico, podem afetar a abordagem que o demonstrativo deve ter.

Logo, percebe-se que de acordo com este trabalho, para que se proponha uma mudança, antes deve-se preocupar se tal mudança será relevante ao usuário e ainda levar em conta o cenário local no qual será aplicada tal proposta.

Se comparado o trabalho do ICAEW (2009) com o trabalho de Wallman (1995), é possível perceber semelhanças na ideia que buscam transmitir, de que os contínuos aperfeiçoamentos dos demonstrativos são necessários, e ainda ambos são categóricos quanto à figura do usuário ser o centro e principal alvo a ser considerado pelas demonstrações. Por haver aproximadamente quinze anos entre os dois trabalhos, nota-se que o fator tempo não fez com que esta necessidade deixasse de existir, pelo contrário, cada vez mais as mudanças no mundo dos negócios apresentam-se mais complexas, logo, exigindo instrumentos de comunicação contábil, que as acompanhem.

Contudo a criação de novos demonstrativos remete à possibilidade de gerar maior grau de complexidade para o leitor e mais custos para a produção de tais demonstrativos. Esta discussão é tratada no texto do ICAEW (2009), e conclui que quase todas as demandas sobre uma reforma importante pedem mais informações.

Wallman (1995) chega a atribuir aos trabalhos do profissional contábil, valor social capaz de interferir no padrão de vida de certa comunidade, mas alertava à época que as mudanças, as quais tanto apontava necessárias, não estavam acontecendo na velocidade necessária, e que havia nisto um risco de a própria profissão contábil ter sua utilidade ameaçada uma vez que seus trabalhos, ou seja, a produção de informações, não estariam atendendo mais as necessidades dos usuários; neste sentido convoca os pesquisadores e profissionais da área, a serem corajosos e caminharem em direção às mudanças. (WALLMAN, 1995).

Ao tratar dos meios pelo qual a informação deve ser comunicada, Wallman (1995) aponta para a necessidade de que sejam classificadas as categorias de maneira adequada, para

que não sejam, forçosamente, certos itens colocados em categorias que não os comportam. Em síntese, uma proposta de nova demonstração deve atentar para bem classificar as categorias de tal instrumento.

Neste sentido é possível notar a existência de quatro grandes categorias: ativos, passivos, patrimônio líquido, e os resultados, sendo que os ativos referem-se aos itens que pertencem à entidade, os passivos e o patrimônio líquido ao financiamento dos ativos, e os resultados ao confronto das receitas com as despesas. (IUDÍCIBUS, 2009; WALLMAN, 1996a).

Os quatro itens mencionados representam o que Iudícibus (2009) considera como núcleo fundamental da teoria da Contabilidade, e para sustentar as discussões sobre as comparações entre os atos de gestão e este núcleo fundamental da teoria da Contabilidade, é que passa-se a definir duas das categorias, os ativos e os passivos, pois conforme será visto adiante, as contas de compensação estão inseridas no ativo e no passivo do balanço patrimonial das instituições públicas brasileiras.

Os “ativos são recursos controlados por uma entidade capazes de gerar, mediata ou imediatamente, fluxos de caixa.” (IUDÍCIBUS, 2009, p. 125). Esta definição revela três dimensões pelas quais o item deve ser avaliado para ser considerado um ativo, controlabilidade; capacidade de gerar benefícios futuros; exclusividade do direito. (IUDÍCIBUS, 2009).

No SFAC 6, são definidos ativos e passivos, da seguinte forma respectivamente:

benefícios econômicos futuros prováveis, obtidos ou controlados por uma dada entidade em consequência de transações ou eventos passados.

[...]

sacrifícios futuros prováveis de benefícios econômicos decorrentes de obrigações presentes de uma dada entidade, quanto à transferência de ativos ou prestação de serviços a outras entidades no futuro, em consequência de transações ou eventos passados. (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999, p. 283)

Nesta definição, apesar de tratar de benefícios ou sacrifícios futuros, fica claro que a transação ou o evento em qualquer dos casos já ocorreu no passado.

Ainda sobre as demonstrações, tratando não mais do conteúdo e sim da forma, é possível notar que podem ser construídas levando-se em consideração, a natureza dos dados, a função dos dados, e os *stakeholders*. (IUDÍCIBUS; MARTINS; GELBCKE, 2009).

Das que em sua forma são feitas levando em consideração os *stakeholders* pode-se citar a DVA - Demonstração do Valor Adicionado; e na DFC - Demonstração dos Fluxos de Caixa, é possível verificar sua construção tanto por natureza, que é a DFC pelo método direto, quanto por função dos dados que é a DFC pelo método indireto.

2.3.1 DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS PÚBLICAS – O BALANÇO PATRIMONIAL

No Brasil as demonstrações contábeis públicas exigidas por lei são diferentes das demonstrações das empresas privadas, e de acordo com a Lei 4320/64, as entidades da administração pública brasileira devem apresentar, Balanço Orçamentário, Balanço Financeiro, Balanço Patrimonial, e Demonstração das Variações Patrimoniais. (BRASIL, 1964).

Administração Pública	Sociedades por Ações
Balanço Orçamentário	Balanço Patrimonial
Balanço Financeiro	Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados
Balanço Patrimonial	Demonstração do Resultado do Exercício
Demonstração das Variações Patrimoniais	Demonstração dos Fluxos de Caixa
	Demonstração do Valor Adicionado (se companhia aberta)

QUADRO 6 – Demonstrações exigidas - Administração Pública e Sociedades por Ações
 Fonte: Adaptado de Leis 4320/64 (BRASIL, 1964), 6404/76 (BRASIL, 1976) e 11638/2007 (BRASIL, 2007b).

Destas demonstrações, o Balanço Patrimonial é a demonstração que abriga as contas de compensação, e por consequência, os atos de gestão; e de acordo com a Lei 4320/64, demonstrará: o ativo e o passivo financeiro; o ativo e o passivo permanente; o saldo patrimonial; e as contas de compensação (BRASIL, 1964). Em todas as contas são registrados os saldos no final do exercício. (SLOMSKI, 2003).

Contas Patrimoniais	
1 – Ativo	2 – Passivo
Ativo Financeiro	Passivo Financeiro
Ativo Não Financeiro	Passivo Não Financeiro
	Patrimônio Líquido
Contas de Compensação	Contas de Compensação

QUADRO 7 – Estrutura do Balanço Patrimonial, conforme lei 4320/64

Fonte: Adaptado de Brasil (1964)

Recente trabalho da STN, em continuidade aos esforços de elaborar manual de contabilidade para toda a administração pública brasileira, tratou de traduzir em exemplos as demonstrações contábeis através da portaria STN 664 de 30 de novembro de 2010 (BRASIL, 2010b), formatos que são válidos para o exercício de 2011, e através da portaria STN 406 de 20 de junho de 2011 (BRASIL, 2011b) foram mantidos para o ano de 2012. Modelo apresentado na ilustração 2:

ATIVO			PASSIVO		
ESPECIFICAÇÃO	Exercício Atual	Exercício Anterior	ESPECIFICAÇÃO	Exercício Atual	Exercício Anterior
ATIVO CIRCULANTE Caixa e Equivalentes de Caixa Créditos a Curto Prazo Demais Créditos e Valores A Curto Prazo Investimentos Temporários Estoques VPD Pagas Antecipadamente ATIVO NAO-CIRCULANTE Ativo Realizável a Longo Prazo Créditos a Longo Demais Créditos e Valores a Longo Prazo Investimentos Temporários a Longo Prazo Estoques VPD Pagas Antecipadamente Investimentos Participações Permanentes Demais Investimentos Permanentes (-) Redução ao Valor Recuperável Imobilizado Bens Móveis Bens Imóveis (-) Depreciação, Exaustão e Amortização Acumuladas (-) Redução ao Valor Recuperável Intangível Softwares Marcas, Direitos e Patentes Industriais Direito de Uso De Imóveis (-) Amortização Acumulada (-) Redução ao Valor Recuperável			PASSIVO CIRCULANTE Obrigações Trabalhistas, Previdenciárias e Assistenciais a Pagar a Curto Prazo Empréstimos e Financiamentos a Curto Prazo Fornecedores e Contas a Pagar a Curto Prazo Obrigações Fiscais a Curto Prazo Demais Obrigações a Curto Prazo Provisões a Curto Prazo PASSIVO NAO-CIRCULANTE Obrigações Trabalhistas, Previdenciárias e Assistenciais a Pagar A Longo Prazo Empréstimos e Financiamentos a Longo Prazo Fornecedores a Longo Prazo Obrigações Fiscais a Longo Prazo Demais Obrigações a Longo Prazo Provisões a Longo Prazo Resultado Diferido		
			TOTAL DO PASSIVO		
			PATRIMÔNIO LÍQUIDO		
			ESPECIFICAÇÃO	Exercício Atual	Exercício Anterior
			Patrimônio Social e Capital Social Adiantamento Para Futuro Aumento de Capital Reservas de Capital Ajustes de Avaliação Patrimonial Reservas de Lucros Demais Reservas Resultados Acumulados (-) Ações / Cotas em Tesouraria		
			TOTAL DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO		
TOTAL			TOTAL		

ATIVO FINANCEIRO			PASSIVO FINANCEIRO		
ATIVO PERMANENTE			PASSIVO PERMANENTE		
SALDO PATRIMONIAL					

Compensações

ESPECIFICAÇÃO	Exercício Atual	Exercício Anterior	ESPECIFICAÇÃO	Exercício Atual	Exercício Anterior
Saldo dos Atos Potenciais Ativos			Saldo dos Atos Potenciais Passivos		
TOTAL			TOTAL		

QUADRO 8 – Estrutura do Balanço Patrimonial conforme portaria STN 664/2010
 Fonte: Brasil (2010b)

Na Ilustração 2, os grupos mencionados de ativo e passivo financeiro, e ativo e passivo permanente, bem como as contas de compensação, estão dispostos no *layout* proposto, com certa separação dos demais grupos, apesar de ainda, a portaria da STN, considerar tudo como balanço patrimonial.

As mudanças de nomenclatura apresentadas neste novo modelo, especificamente sobre os termos circulante e não-circulante, indicam que tentou-se adaptar a demonstração em questão aos padrões internacionais; quanto aos grupos financeiro e permanente dispostos

separadamente, indicam que foi uma tentativa de que tal demonstração esteja de acordo com o padrão internacional, e também atenda o disposto na Lei 4320/64 (BRASIL, 1964), a qual não foi alterada apesar das inúmeras propostas de alterações dos manuais da STN.

Portanto a STN tenta atender a todos, e percebe-se uma maior intensidade de ajustes ligados ao balanço patrimonial, pois dos quatro demonstrativos necessários à administração pública, este é o único que encontra referência paralela nas empresas privadas e também pronunciamentos a seu respeito nas normas internacionais.

Quanto aos atos de gestão, ou seja, às contas de compensação, é possível aferir que os responsáveis pela contabilidade pública brasileira estão buscando melhor forma de tratar com esta informação, nota-se isto somando-se a esta mudança de *layout* à tentativa inicial das NBCASP de tirar do balanço patrimonial tais contas (CFC, [2008]a), conforme já mencionado anteriormente; isto porque nas normas internacionais não estão previstas tais contas, contudo a Lei 4320/64 (BRASIL, 1964), que até então permanece vigente no Brasil determina que se mantenha o grupo de contas de compensação apresentado no balanço patrimonial, novamente percebe-se o mesmo conflito.

Assim é possível que estes descompassos sejam sanados caso venha a ser alterada a Lei 4320/64 (BRASIL, 1964), e o cenário exposto representa um indício que os atos de gestão, caso tal alteração ocorra, não seriam mais apresentados no balanço patrimonial.

2.3.2 SISTEMAS DE CONTAS DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Os demonstrativos contábeis da administração pública registram a movimentação de quatro sistemas contábeis, são eles: O sistema orçamentário - cuja função é essencialmente registrar as receitas e despesas constantes na lei do orçamento, bem como o estágio que se encontra tal receita ou despesa; O sistema financeiro – funcionando como o fluxo de caixa da entidade; O sistema patrimonial – no qual são registrados todos os bens de caráter permanente, ativo e passivo; O sistema de compensação – o qual registra os bens valores e obrigações que mediata ou diretamente possam vir a afetar o patrimônio (SLOMSKI, 2003). Sendo que “Uma mesma ocorrência administrativa pode ter impactos em mais de um destes subsistemas simultaneamente.”. (OLIVEIRA, 2010, p. 101).

Se comparado o Quadro 7 com o parágrafo anterior, pode-se observar que cada sistema tem uma demonstração específica, exceto o sistema de compensação. O qual segundo

Oliveira (2010, p. 118) registra os “[...] atos que não produzem de imediato nenhuma variação patrimonial, mas que poderão afetar o patrimônio futuramente.”.

É possível notar no volume IV da Portaria STN n. 406, de 20 de junho de 2011 (BRASIL, 2011b), nova subdivisão dos sistemas de contas introduzida pelas NBCASP:

a) Subsistema de Informações Orçamentárias – registra, processa e evidencia os atos e os fatos relacionados ao planejamento e à execução orçamentária, tais como:

- I) Orçamento;
- II) Programação e execução orçamentária;
- III) Alterações orçamentárias; e
- IV) Resultado orçamentário.

b) Subsistema de Informações Patrimoniais – registra, processa e evidencia os fatos financeiros e não financeiros relacionados com as variações do patrimônio público, subsidiando a administração com informações tais como:

- I) Alterações nos elementos patrimoniais;
- II) Resultado econômico; e
- III) Resultado nominal.

c) Subsistema de Custos – registra, processa e evidencia os custos da gestão dos recursos e do patrimônio públicos, subsidiando a administração com informações tais como:

- I) Custos dos programas, dos projetos e das atividades desenvolvidas;
- II) Bom uso dos recursos públicos; e
- III) Custos das unidades contábeis.

d) Subsistema de Compensação - registra, processa e evidencia os atos de gestão cujos efeitos possam produzir modificações no patrimônio da entidade do setor público, bem como aqueles com funções específicas de controle, subsidiando a administração com informações tais como:

- I) Alterações potenciais nos elementos patrimoniais; e
- II) Acordos, garantias e responsabilidades.

(BRASIL, 2011a).

Neste modelo introduzido pelas NBCASP, o subsistema de compensação é equivalente ao sistema de compensação definido por Slomski (2003), e continua como um sistema distinto, porém sem ter demonstração específica.

Com esta definição dos subsistemas que compõem a contabilidade pública brasileira é possível ter uma perspectiva mais ampla das demonstrações contábeis públicas, nas quais são registrados os atos de gestão da administração pública brasileira, definidos neste capítulo.

3 METODOLOGIA DA PESQUISA

Neste capítulo será apresentada a metodologia da pesquisa; que foi norteadada a fim de verificar a qualidade das informações que tratam dos atos de gestão, da maneira que atualmente são divulgadas, para buscar a comprovação da necessidade de reformulação/modernização do balanço patrimonial da administração pública brasileira.

3.1 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA

A pesquisa aqui apresentada é uma pesquisa com abordagem qualitativa; e para atingir os fins pretendidos usou-se a estratégia exploratória, cujos meios utilizados para as coletas de dados foram as pesquisas bibliográfica, e documental. (MARTINS; THEÓPHILO, 2009; TRIVIÑOS, 1987; VERGARA, 2009).

A escolha da estratégia exploratória deve-se ao fato de haver pouca discussão sobre as formas de divulgação dos atos de gestão, e tampouco trabalhos que apresentem alternativa para tal divulgação, corroborando com a definição de Vergara (2009, p. 42) para este tipo de pesquisa, que segundo a autora “[...] é realizada em área na qual há pouco conhecimento acumulado e sistematizado.”.

3.2 PESQUISA BIBLIOGRÁFICA

Para Martins e Theóphilo (2009) toda e qualquer pesquisa científica necessita de revisão bibliográfica, sendo possível afirmar que toda pesquisa é composta por pesquisa bibliográfica. Esta é definida por Vergara (2009, p. 43) como sendo “[...] o estudo sistematizado desenvolvido com base em material publicado em livros, revistas, jornais, redes eletrônicas [...]”.

Para Oliveira et al. (2003, p. 65) “As fontes bibliográficas fornecem ao pesquisador diversos dados exigindo manipulação e análises diferenciadas.”.

Neste estudo foi feito levantamento, através das pesquisas bibliográficas de definições da Teoria da Contabilidade sobre, os objetivos da Contabilidade, divulgação e qualidade da informação, e demonstrações contábeis.

Buscou-se literatura a fim de definir o que é um ato de gestão e como são tratados tais atos. Deste último levantamento obteve-se quadro de resumo das práticas de divulgação dos atos de gestão no Brasil.

Esta etapa da pesquisa incluiu também o levantamento dos normativos da contabilidade pública brasileira, ligados ao assunto em questão, e também as normas de divulgação dos atos de gestão de diferentes segmentos, bem como os atuais pronunciamentos que têm como objetivo tratar dos padrões internacionais de contabilidade.

Por fim verificou-se como são tratados os registros deste tipo de informação em outros países.

3.3 PESQUISA DOCUMENTAL

Além da pesquisa bibliográfica, foi realizada pesquisa documental, que é aquela feita em documentos dos mais variados tipos, e difere da bibliográfica apenas quanto à natureza das fontes dos dados, já que a bibliográfica é feita em fontes secundárias de dados, e a documental em fontes primárias, que podem ser: diários, documentos arquivados em entidades públicas e entidades privadas, e etc. (MARTINS; THEÓPHILO, 2009; OLIVEIRA et al., 2003). Os documentos verificados estão relacionados no item 3.3.2 População e Amostra.

3.3.1 DELIMITAÇÃO

O enfoque desta pesquisa é a contabilidade da área pública da esfera federal brasileira, e quanto ao usuário da informação, o presente trabalho adotou como pressuposto que as informações sobre os atos de gestão devem ser apreciadas por conhecedores do assunto, logo, foi considerado como usuário aquele com o conhecimento sobre os conceitos da matéria, e as discussões sobre os conceitos de qualidade da informação, sempre partiram deste pressuposto.

Silva (2004) entende como usuários da informação contábil pública, o cidadão, membros do legislativo, e os investidores e credores que participam do processo de financiamento.

Pelas dificuldades de obter em meio à população, cidadãos habilitados e aptos para responderem ao questionário, esta pesquisa não foi feita com este grupo de usuários.

Os investidores e credores que participam do processo de financiamento de países são as organizações financeiras internacionais, como por exemplo, o FMI e o Banco Mundial. Em análise inicial de seus indicadores, os quais são utilizados para classificar os diversos países com o objetivo de conhecer sua capacidade em contrair empréstimos. Notou-se que estes organismos baseiam-se preponderantemente em indicadores como taxa de analfabetismo, desemprego e renda per capita, e não os oriundos das demonstrações contábeis, o que inviabilizou a escolha deste usuário para esta pesquisa.

Então, optou-se pelo poder legislativo, através de seu Tribunal de Contas da União, o qual utiliza em suas fiscalizações a análise dos demonstrativos contábeis públicos federais, e tem a atribuição de ser o responsável por emitir parecer prévio das contas da União. Desta maneira as observações do presente trabalho estão delimitadas ao TCU - Tribunal de Contas da União, entidade que tem sua sede em Brasília e suas Secretarias de Controle Externo em todos os Estados.

O TCU representou para esta pesquisa, o que Triviños (1987) define como informante adequado, por trabalhar diretamente com o demonstrativo alvo do estudo, em suas fiscalizações e na elaboração dos relatórios e pareceres prévios sobre as contas da União, detendo conhecimento amplo e detalhado do objeto de estudo em questão.

Quanto à qualidade da informação foram analisados os seguintes itens: Relevância; Clareza; Transparência (SILVA, 2005); e Confiabilidade (HOTTEGINDRE, LESAGE, 2009; LOPES et al., 2008; WALLMAN, 1996b), pois pesquisas apontam como atributos importantes ao tratar de controle externo, sem esquecer que o TCU é um órgão de controle externo.

A análise da relevância deveu-se ao fato de este trabalho representar uma reforma no balanço patrimonial da administração pública brasileira, e por isso é oportuno tratar das questões de relevância da informação quanto à forma que está sendo prestada atualmente. A escolha destes atributos não significa que os demais não sejam importantes para auditoria externa, apenas que foram estes os pontos analisados neste trabalho. Para esta análise foram observados os itens dispostos no Quadro 3.

Quanto às etapas de registro da informação, este trabalho tratou apenas da apresentação e da evidenciação dos atos de gestão, sendo secundária a mensuração, pois o enfoque deste trabalho está na divulgação.

E por fim, quanto aos atos de gestão, foram analisados apenas os grupos 7 e 8 das contas de compensação do PCASP (Brasil, 2009), grupos estes detalhados nas Ilustrações 3 e 4, por serem os grupos com potencial de afetar o patrimônio, enquanto que as contas de compensação representadas pelos grupos 5 e 6 afetam somente o orçamento. Dentro dos grupos 7 e 8 são encontrados os custos que não possuem característica de atos de gestão, portanto, não foram analisados no presente trabalho.

3.3.2 POPULAÇÃO E AMOSTRA

De acordo com a delimitação proposta apresentam-se como a população desta pesquisa todos os documentos produzidos pelo TCU no exercício de sua função de controle externo da administração pública, bem como todas as demonstrações contábeis do governo federal, às quais se referem tais documentos.

A amostra da pesquisa foi composta pelos balanços patrimoniais da União, da administração direta dos exercícios de 1999 a 2010, pois até o exercício de 1998, os critérios de consolidação eram diferentes dos percebidos a partir do exercício de 1999, assim para garantir a comparabilidade é que foram deixados de fora os exercícios anteriores a 1999.

Entende-se que o período é relevante, pois abrange o cenário antes e depois da publicação da Lei complementar 101/2000 (BRASIL, 2000a), também conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal e que proporcionou sensíveis mudanças na gestão pública, e que poderia ter gerado alguma mudança significativa nos demonstrativos, bem como no cenário antes e depois da criação da CGU - Controladoria Geral da União, que se deu no exercício de 2003 através da Lei nº 10.683, de 28 de maio de 2003, fato que também poderia ter gerado modificações nos demonstrativos, além do que o período eleito contempla a informação mais atualizada disponível.

A eleição dos balanços patrimoniais da administração direta deveu-se ao fato de ter sido a classificação que se manteve sem sofrer alterações nestes períodos, favorecendo a comparação entre os exercícios, diferente dos demais balanços patrimoniais da administração

pública, que compõem as contas anuais da União, que sofreram mudanças quando da alteração de governos neste período.

Também compõem a amostra, os relatórios e pareceres prévios sobre as contas do governo da República Federativa do Brasil, do mesmo período, os quais são elaborados anualmente pelo TCU, os citados pareceres são prévios, pois de acordo com o § 1º do artigo 166 da Constituição Federal, cabe à uma comissão mista permanente de senadores e deputados examinar e emitir parecer sobre as contas da União, e esta comissão baseia-se no parecer prévio emitido pelo TCU.

Tanto os balanços quanto os relatórios e pareceres prévios foram extraídos do sítio eletrônico da CGU, órgão que é responsável por assistir diretamente o presidente da República e supervisionar o sistema de controle interno.

3.3.3 MÉTODO DE ANÁLISE DOS DADOS – ANÁLISE DE CONTEÚDO

Para alcançar o objetivo de conhecer a necessidade do usuário das informações dos atos de gestão, bem como se as informações são confiáveis, claras, e transparentes, utilizou-se como metodologia inspiradora, a utilizada por Galhardo (2008), sendo que a mesma foi replicada na presente pesquisa adaptada para os pontos que se fizeram necessários.

Trata-se de análise de conteúdo, e a análise categorial foi eleita como técnica, análise esta que é o reagrupamento do texto em elementos análogos, isso por poder ser aplicada quando os documentos são de discursos diretos, cujas significações são manifestas. (BARDIN, 2004, p. 147).

Como sugerido pela autora, a pesquisa foi elaborada em três fases: 1) a pré-análise; 2) a exploração do material; 3) o tratamento dos resultados, a inferência e a interpretação. (BARDIN, 2004, p. 89).

3.3.3.1 PRÉ-ANÁLISE

Na pré-análise é definido o que Bardin (2004) denomina de *corpus*, que no presente trabalho é composto pelos balanços patrimoniais da administração direta do Governo Federal,

do exercício de 1999 a 2010, juntamente com os relatórios e pareceres prévios sobre as contas do governo da República Federativa do Brasil, do mesmo período, desta forma atendendo às questões da representatividade e da pertinência.

Quanto à exaustividade, indica que não deve ficar de fora qualquer elemento por razão que não seja justificável no plano do rigor (BARDIN, 2004, p. 90). Entende-se atendida tal regra, pois os relatórios e pareceres prévios são condensados contendo a visão do TCU sobre todos os órgãos do governo federal, e quanto aos balanços patrimoniais.

O fato de ter selecionado os demonstrativos da administração direta não deixa de fora qualquer elemento que venha impactar a pesquisa, pois os atos de gestão percebidos nas demais instituições são os mesmos, uma vez que todos estão amparados pela mesma norma, a lei 4320/64, ainda que algumas instituições o sejam de forma parcial como é o caso das empresas públicas.

Retornando ao referencial teórico é possível verificar que não há distinção na lei quanto ao tipo de entidade pública, quando trata do conteúdo das demonstrações contábeis, sendo assim, a observação dos demais balanços aumentaria apenas o volume de dados, fato que para a presente pesquisa é pouco relevante, visto que se está buscando avaliar o interesse pelos tipos de dados e não pela quantidade destes dados.

A outra regra referente à escolha dos documentos, a homogeneidade, foi o principal motivo de se ter feito acepção de documentos, pois os balanços da administração direta, conforme já mencionado, foram os que se mantiveram sem alterações em sua forma durante as mudanças de governo, tanto os relatórios e pareceres prévios como os balanços patrimoniais, apresentam os mesmos critérios em todos os exercícios em análise, e todos os documentos foram obtidos da mesma forma, nos sítios eletrônicos.

Ainda na fase de pré-análise Bardin (2004) sugere a elaboração de hipóteses e objetivos, porém por tratar-se de estudo exploratório não foi elaborada qualquer hipótese.

A preparação dos documentos, etapa presente na pré-análise, não demandou ação específica, pois tanto os balanços quanto os relatórios e pareceres prévios encontravam-se em documento padronizado, e não foi feito qualquer recorte, pois por ser a pesquisa de caráter exploratório, não foi possível prever em que parte seriam encontradas as decisões baseadas nos atos de gestão, logo, foi feita a leitura integral dos documentos.

3.3.3.2 ÍNDICES E INDICADORES DE MENSURAÇÃO

Bardin (2004) orienta que sejam criados índices e indicadores, contudo estes estão ligados diretamente ao teste de hipóteses, como a presente pesquisa não estabeleceu hipóteses prévias, não houve necessidade de formulação de índices e indicadores de mensuração.

3.3.3.3 A CODIFICAÇÃO

Após a fase da pré-análise, Bardin (2004) sugere a fase da codificação, dividida em três etapas: o recorte; a enumeração; e a classificação e agregação.

Nesta fase foram determinadas as unidades de registro, sendo estas correspondentes ao conteúdo que foi considerado, visando a categorização e a contagem. (BARDIN, 2004).

Dentre as mais utilizadas, elegeu-se o tema como unidade de registro.

Na verdade, o tema é a unidade de significação que se liberta naturalmente de um texto analisado segundo certos critérios relativos à teoria que serve de guia à leitura. [...] Fazer uma análise temática consiste em descobrir os núcleos de sentido que compõem a comunicação e cuja presença ou frequência de aparição podem significar alguma coisa para o objectivo analítico escolhido. [...] O tema é geralmente utilizado como unidade de registro para estudar motivações de opiniões, de atitudes...[...] as comunicações de massa, podem ser, e são frequentemente analisados tendo o tema por base. (BARDIN, 2004, p. 99)

Uma vez que se dispunha de um relatório que é um instrumento de massa, nota-se que a escolha do tema é adequada se observada a caracterização desta unidade de registro por Bardin (2004).

O tema quando encontrado no texto, foi a menção nos relatórios do TCU das características de algum dos atos de gestão citados no Quadro 4.

Quanto à Relevância, além da pesquisa do tema, foram escolhidas outras unidades de registro, a saber: o valor e o nome de cada conta do grupo de compensação, contidos nos balanços patrimoniais analisados.

Mesmo não constando entre as unidades de registro mencionadas por Bardin (2004), isto não torna as unidades de registro inválidas, pois a própria autora afirma que as menções ali dispostas são a título ilustrativo, e não esgotam as possibilidades.

Estas outras unidades foram propostas para medir a relevância da informação na forma como esta está sendo prestada atualmente.

Quanto à Confiabilidade e à Clareza observou-se a aparição do tema ligado a possíveis problemas relacionados às características apontadas no Quadro 3.

Quanto à Transparência foi verificada a uniformidade e homogeneidade dos critérios com o quais foram elaborados os balanços analisados, também dispostos no Quadro 3.

A regra de enumeração utilizada na presente análise, a qual se refere à maneira que serão contadas as unidades de registro, foi a regra da presença ou ausência das unidades de registro, (BARDIN, 2004).

Para o caso da Relevância, a ausência, quando percebida, representou que a informação não era relevante para aquele tópico do relatório; para o caso da Confiabilidade e da Clareza a presença da unidade de registro representou que a informação não era confiável e clara, respectivamente; para o caso da Transparência a ausência da unidade de registro representou que a informação não era transparente.

Por fim, a última etapa da fase de codificação, a classificação e a agregação, diz respeito à escolha das categorias, e apesar de ser tarefa do cotidiano, apresenta-se como delicado instrumento capaz de fazer aflorar índices até então invisíveis. (BARDIN, 2004).

Foi feita a codificação para a análise da Relevância, e pelo risco de causar um viés à pesquisa, não partiu-se de um sistema criado pelo pesquisador, adotou-se a classificação de relevância do FASB, descrita no Quadro 2, a saber: Relevância para Metas; Relevância Semântica; e Relevância para a Tomada de Decisões. As categorias respeitaram as características de exclusão mútua; homogeneidade; pertinência; objetividade e fidelidade; e produtividade. (BARDIN, 2004).

Desta forma está resumido no Quadro 9 o que foi apresentado referente à unidade de registro, enumeração, e classificação e agregação:

Atributo	Qualidade da Informação							
	Relevância				Clareza	Transparência		Confiabilidade
	p/ Metas	Semântica		p/ Tomada de Decisão				
Unidade de Registro	Tema	Tema	Código	Tema	Tema	Tema	Crítérios	Tema
Característica	Todas as menções	Informações cuja fonte não foi o Balanço	Valor e Nome das Contas	Verbo no Imperativo	Crítica	Crítica	Uniformidade e Homogeneidade	Crítica
Se ausente	Irrelevante	Relevante	Irrelevante	Irrelevante	Informação Clara	Transparente	Não Transparente	Confiável
Se presente	Relevante	Irrelevante	Relevante	Relevante	Informação de Difícil Compreensão	Não Transparente	Transparente	Sem Confiabilidade

QUADRO 9 – Resumo do item codificação

Fonte: Elaborado pelo autor.

Esta regra disposta no Quadro 9 foi utilizada para conduzir as observações dos resultados da pesquisa.

3.3.3.4 EXPLORAÇÃO DO MATERIAL

Findo o processo de construção dos indicadores e toda a codificação, a fase da exploração do material significa colocar em prática a análise em questão, seja manualmente ou com o auxílio de computador. (BARDIN, 2004, p. 95).

Quanto à questão da exploração do material, a presente pesquisa não se valeu de ferramentas de TI – Tecnologia da Informação, pois uma vez que a unidade de registro foi estabelecida em forma temática, entendeu-se por bem, proceder a leitura integral dos relatórios e pareceres prévios do TCU, do período compreendido entre 1999 e 2010, armazenando os achados nos instrumentos de coleta apresentados nos Apêndices A e B.

3.3.3.5 TRATAMENTO DOS RESULTADOS, A INFERÊNCIA, E A INTERPRETAÇÃO

A última etapa da análise de conteúdo proposta é a extração dos resultados da pesquisa e sua interpretação. Para a inferência dos achados, o pólo de análise, sobre quem se referem os

achados, nesta pesquisa, foi o emissor, pois partiu-se do pressuposto que o texto dos relatórios e pareceres prévios emitidos pelo TCU expressavam e representavam a própria instituição do TCU, e por fim como forma de apresentar os achados, foi utilizada estatística descritiva.

3.4 LIMITAÇÕES DA PESQUISA

Esta pesquisa se limitou ao escopo literário utilizado, uma vez que conhecer todo o referencial teórico sobre o assunto é impossível, e limitou-se ainda aos critérios de qualidade da informação que foram estudados, não analisando questões como quantidade da informação prestada, precisão, materialidade e tempestividade.

E pelos motivos expostos, limitaram-se as verificações ao usuário TCU, não sendo possível fazer generalizações dos achados desta pesquisa aos demais usuários, e a mesma limitação é percebida quanto ao *corpus* de documentos elaborado.

4 RESULTADOS - ANÁLISE DA QUALIDADE DA DIVULGAÇÃO DOS ATOS DE GESTÃO

Neste capítulo são apresentados os achados, os resultados da execução da pesquisa, de acordo com a metodologia apresentada.

De início é exposta a estrutura dos relatórios e pareceres prévios do TCU, a qual se manteve basicamente a mesma dentro do período analisado, com poucas alterações, sendo possível dividir todos os relatórios em três partes: elemento prévio, o conteúdo, e elementos posteriores. O elemento prévio refere-se à introdução, e os elementos posteriores referem-se às sínteses, conclusões, projetos de parecer, e sessões de votos dos ministros; destes elementos apenas as conclusões foram analisadas.

O conteúdo, parte em que se procedeu a maioria das análises, pôde ser agrupado em seis itens, nos quais foram encontradas características semelhantes em todos os períodos analisados, a saber:

- Desempenho da Economia Brasileira
- Orçamentos Públicos Federais/Análise das Receitas e Despesa
- Análise dos Balanços Gerais da União/Demonstrações Contábeis
- Ação Setorial do Governo Federal
- Áreas Temáticas
- Recomendações do TCU

Este agrupamento foi feito para identificar em que partes estavam sendo localizadas as unidades de significação pesquisadas; acompanhou a própria divisão de capítulos dos relatórios e pareceres prévios, e apenas nos exercícios de 1999 e 2000, houve a presença de outros capítulos; no exercício de 1999 além dos seis itens citados acima houve ainda um capítulo para análise das operações extra balanço, porém este capítulo não figurou nos demais exercícios; no exercício de 2000, houve um capítulo especialmente para tratar da Lei de Responsabilidade Fiscal, promulgada naquele ano, que também não figurou nos demais

exercícios, os quais apresentaram no conteúdo apenas os seis capítulos citados acima, variando em alguns casos a nomenclatura, conforme pode ser observado no Apêndice C.

Quanto aos demonstrativos analisados - os balanços patrimoniais da administração direta – não foi feito reagrupamento, sendo analisados na forma como se apresentaram.

Procedeu-se a análise referente à qualidade da informação para buscar conhecer se a divulgação dos atos de gestão estava clara, transparente, confiável e se foi relevante sob a perspectiva do usuário TCU.

4.1 QUANTO À CLAREZA.

Para o atributo Clareza, foram analisados tanto os relatórios e pareceres prévios quanto os balanços, e foram encontradas as unidades de registro, ou seja, trechos envolvendo o tema atos de gestão, nos relatórios e pareceres prévios, relacionados à problemas ligados à característica de grande número de eventos específicos em um grupo genérico, disposta no Quadro 3 através da citação de Dias Filho (2001) como fator diminuidor da clareza. Os trechos nos quais verificou-se a unidade de registro ligada à citada característica da Clareza, foram os seguintes:

Na elaboração de demonstrações contábeis é possível agrupar contas semelhantes em razão da baixa materialidade de seus saldos. Entretanto, há um limite para este agrupamento, pois deve haver proporcionalidade entre o valor desses agrupamentos de contas e o total dos subgrupos e grupos dos demonstrativos, no intuito de evitar que se oculte direito, obrigação, receita ou despesa relevante, apresentados sob designações genéricas.

Feitas tais considerações, cabe alertar que, no Balanço Patrimonial consolidado da Administração Direta e Indireta e dos Fundos, constatou-se que a conta [...] “Outras Compensações”, no valor de R\$ 1,8 trilhão, que representa 72,59% do Ativo Compensado.

Desta forma, recomenda-se à STN que estabeleça critério para o agrupamento de contas nos demonstrativos contábeis e que detalhe as contas mencionadas em nível razoável de evidenciação. (BRASIL, 2009d, p. 270)

Outro aspecto relevante na evidenciação dos ativos da União diz respeito à presença de contas de natureza genérica, do tipo “outras” ou “diversas”, com saldo elevado em relação ao respectivo subgrupo. Não obstante a existência de rotina de conformidade contábil destinada à identificação de tais inconsistências, consoante mencionado no subitem 5.3.2 deste relatório, verifica-se que, no Balanço Patrimonial consolidado, a rubrica Outras compensações do Ativo Compensado concentra 78,1% do saldo total do referido subgrupo. (BRASIL, 2010c, p. 362)

A crítica expressa nos relatórios e pareceres prévios do TCU para o fato de as demonstrações apresentarem elevada concentração de valor em contas como “Outras

Compensações” ou “Demais Compensações”, revela insatisfação do usuário TCU, quanto à clareza da informação referente aos atos de gestão apresentada nos balanços, corroborando com a literatura no que diz respeito a tal prática prejudicar a qualidade da informação, e nos três exercícios em que apareceu, esta crítica figurou dentro do conteúdo, no capítulo referente às análises dos Balanços Gerais da União/Demonstrações Contábeis.

Apesar de não ter encontrado na pesquisa nenhum dos termos obscuros dispostos no Quadro 3, não é possível afirmar que os demonstrativos são claros quanto aos termos utilizados nas contas que contêm os atos de gestão, a saber, as contas de compensação, pois à medida que não é possível determinar de forma precisa a composição das contas que contêm em sua nomenclatura os termos “Outras” e “Diversas”, percebe-se a possibilidade de enquadrar estes termos também como obscuros, uma vez que o usuário pode atribuir diferentes interpretações a eles.

Pode-se dizer neste caso, em que a qualidade da informação está ligada à clareza, que a informação não é clara, então, é uma informação de má qualidade.

4.2 QUANTO À TRANSPARÊNCIA

Para o atributo Transparência também foram analisados os relatórios e pareceres prévios e os balanços, sendo verificada ausência de homogeneidade de critérios ligada à unidade de registro, pois as contas de compensação são registradas dentro do ativo e do passivo, e no confronto da literatura de Contabilidade entre as definições de ativo e passivo, e as definições dos atos de gestão, ficou clara a diferença de critérios entre uma e outra.

O entendimento do usuário TCU quanto à definição dos atos de gestão pode ser visto nos relatórios e pareceres prévios de 1999 a 2006, dentro da definição dos conteúdos das contas de compensação:

Ativo Compensado [...] compreende contas com funções precípua de controle, relacionadas aos bens e direitos não inseridos no patrimônio, mas que direta ou indiretamente possam afetá-lo. (BRASIL, 2000a, p. 68; BRASIL, 2001 p. 160; BRASIL, 2002, p. 191 BRASIL, 2003, p. 171; BRASIL, 2004, p. 229; BRASIL, 2005, p. 251; BRASIL, 2006, p. 155; BRASIL, 2007c, p. 186).

[...]

Passivo Compensado [...] contrapartida dos valores registrados no Ativo Compensado [...]. (BRASIL, 2000a, p. 77; BRASIL, 2001, p. 172; BRASIL, 2002, p. 197; BRASIL, 2003, p. 183; BRASIL, 2004, p. 229; BRASIL, 2005, p. 251; BRASIL, 2006, p. 155; BRASIL, 2007c, p. 186).

Em todos os exercícios em que foram encontradas as definições citadas, estas estavam presentes no capítulo referente às análises dos Balanços Gerais da União/Demonstrações Contábeis; e conforme pôde ser observado, são informações não inseridas no patrimônio, e por isso o entendimento deste trabalho é de que não deveriam estar registradas no balanço patrimonial, nem no ativo, nem no passivo. Esta separação é sugerida, pois ao confrontar as definições expostas de ativo e passivo, com as definições do que são atos de gestão, nota-se que atos de gestão não se enquadram em ativos ou passivos; tais atos remetem a eventos futuros, enquanto os ativos e passivos a eventos passados, ainda que gerando benefícios futuros; desta forma observa-se prejudicada a transparência do balanço, pois da forma que está previsto na lei 4320/64 sustenta em sua estrutura critérios díspares.

Apesar de falta de homogeneidade de critérios, verificou-se que os relatórios mantiveram a uniformidade de critérios, não sendo encontradas alterações entre os exercícios analisados, assim pode-se dizer que os requisitos de Transparência foram atendidos parcialmente.

Ainda sobre transparência, foram encontrados dentro do item Áreas Temáticas de diversos exercícios, outros trechos do relatório tratando do assunto:

Falta também transparência no tocante ao montante anual de novas dívidas assumidas pela União – sejam estas decorrentes de contratos ou de emissão de títulos públicos – com relação às despesas já existentes, com pagamento de juros e encargos, amortização e refinanciamento. (BRASIL, 2003, p. 240).

e) são frágeis, quando não inexistentes, os mecanismos de transparência e de prestação de contas dos contratos/convênios firmados pelas IFES com suas fundações de apoio; (BRASIL, 2009d, p. 319).

Estes dois trechos contêm críticas revelando a percepção do usuário de problemas relacionados à Transparência.

Afim de trazer solução para problemas como estes, no exercício de 2005 iniciou-se a discussão da necessidade de criação de novos controles, conforme trecho do relatório e parecer prévio de 2005:

Prevenção: toda ação que vise inibir a prática da corrupção. Exemplos: implantação de controles internos eficazes, implantação de gestão da ética, investimento em divulgação e transparência dos atos e contratos, etc. (BRASIL, 2006, p. 203).

Como consequência, no exercício de 2006 deu-se início ao desenvolvimento de sistema de informática para acompanhamento dos atos de gestão:

9.1. determinar ao Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão que, para possibilitar a transparência que deve ser dada às ações públicas, como forma de viabilizar o controle social e a bem do princípio da publicidade insculpido no art. 37 da Constituição Federal de 1988 c/c o art. 5º, inciso XXXIII, da mesma Carta Magna, no prazo de 180 (cento e oitenta dias), apresente a este Tribunal estudo técnico para implementação de sistema de informática em plataforma web que permita o acompanhamento on-line de todos os convênios e outros instrumentos jurídicos utilizados para transferir recursos federais a outros órgãos/entidades, entes federados e entidades do setor privado, que possa ser acessado por qualquer cidadão via rede mundial de computadores, contendo informações relativas aos instrumentos celebrados, especialmente os dados da entidade conveniente, (BRASIL, 2007b, p. 252).

O sistema chamado SICONV foi implantado, e necessitou de aprimoramento ao longo dos anos.

As dificuldades verificadas na totalização dos dados relativos a 2009 decorrem, em boa medida, do momento de transição de sistemas de informações associado à implantação do Sistema de Gestão de Convênios e Contratos de Repasse (Siconv). O TCU vem acompanhando o desenvolvimento desse sistema devido à sua grande importância para a melhoria da transparência de todo o processo de gestão das transferências voluntárias. Os problemas de governança e transparência já identificados estão sendo tratados mais detalhada e profundamente no âmbito de fiscalizações específicas para tal. O simples fato de até o primeiro dia de maio de 2010 não haver nos sistemas de informação da União registros completos que permitam totalizar o número e valor das transferências voluntárias firmadas no ano de 2009 é um achado que demonstra a necessidade de ser dada absoluta prioridade à completa implementação do Siconv e sua integração definitiva com o Siafi. (BRASIL, 2010c, p. 132).

Este trecho referente ao exercício de 2009, não figurou na parte de Áreas Temáticas como os demais, sendo encontrado na parte de Orçamentos Públicos Federais/Análise das Receitas e Despesas.

No normativo de criação do SICONV, o Decreto 6.170 de 25 de julho de 2007 é possível perceber que este sistema não prevê a inclusão de informações contábeis (BRASIL, 2007a).

Diante disso todo exposto revela que há problemas quanto ao atributo de qualidade na Transparência da informação dos atos de gestão, e alguns destes problemas já são sabidos e

apontados pelo usuário TCU que, na qualidade de órgão controlador, tem determinado que medidas sejam tomadas no sentido de resolvê-los, porém os problemas de transparência da informação dos atos de gestão, ligados aos demonstrativos contábeis, ainda não estão sendo tratados.

4.3 QUANTO À CONFIABILIDADE

No atributo Confiabilidade foram analisados somente os relatórios e pareceres prévios, e foram encontrados trechos com a unidade de registro relacionada a problemas ligados à característica de verificabilidade; e considerando que o TCU é um órgão de controle, isso é compreensivo, pois a avaliação desta característica é um dos papéis da auditoria.

Passa-se agora a transcrever os trechos encontrados, iniciando por crítica contida no relatório e parecer prévio do exercício de 2000, relativa aos atos de gestão do INSS - Instituto Nacional do Seguro Social.

Nessas considerações finais relativas aos créditos previdenciários da União, importante se afigura fazer rápida observação sobre os sistemas que processam os dados da dívida previdenciária, tema que tem direta inserção neste assunto. Trabalhos de auditoria realizados por esta Casa têm inevitavelmente concluído que é clara a falta de confiabilidade dos mesmos. Essa é agravada pela fraca interação entre as várias áreas do INSS, que fornecem dados com critérios de seleção divergentes e efetuam alterações nos sistemas sem sincronia. Conclui-se, quanto a esse aspecto, que apesar de o INSS tentar corrigir os erros cometidos, as constantes alterações nas normas gerais e previdenciárias, seguidas de alterações nos sistemas, e a falta de interação entre as áreas da Autarquia, desafortunadamente, tendem a continuar a comprometer a confiabilidade dos dados. (BRASIL, 2001, p. 224).

No trecho há crítica do TCU quanto à informação prestada referente ao controle de dívida ativa do INSS. É possível notar que se trata de ato de gestão, pois existe o potencial de perda destes créditos, e caso se concretize este potencial, isso afetará o patrimônio.

Nota-se que as informações não foram obtidas em um demonstrativo específico, e a fonte destas informações remetem a controles não padronizados dos departamentos responsáveis dentro do INSS, e quanto a isso é que está ligada a crítica da confiabilidade.

Mesmo nos relatórios mais recentes percebem-se críticas semelhantes à falta de padronização na obtenção dos dados: “Restrições – Conformidade contábil do BGU –

dezembro de 2009 [...] Divergência registro Siafi x situação real convênio.”. (BRASIL, 2010c, p. 357).

A citada restrição aplicada faz referência a apontamento feito por responsável pelo acompanhamento dos dados contábeis do BGU, e está claramente ligada à confiabilidade, indicando que os dados obtidos e registrados no sistema não estão de acordo com a realidade.

Há que se considerar, sobre a falta de padronização no registro dos atos, que além de serem registrados em contas de compensação, alguns são registrados em outras contas.

No Realizável a Longo Prazo, estão registrados os valores relativos aos depósitos e/ou cauções, prestados em vinculação de contratos ou convenções para garantias de operações específicas, realizáveis no curso do exercício seguinte, bem como os valores decorrentes de depósitos efetuados por determinação da justiça, além dos valores condicionados à anteposição de recursos a causas jurídicas e outras. (BRASIL, 2002, p. 184).

E devido à falta de padronização na obtenção dos dados, no exercício de 2010 foi formulada crítica por parte do usuário TCU, associando tal falta de padronização à maneira de tratar os atos de gestão, referindo-se à necessidade de reconhecer no momento da assinatura de instrumentos jurídicos, tais documentos como um fato que afeta o patrimônio, sendo que na verdade são atos de gestão com execução incerta.

Em relação à prestação de contas, além da dificuldade na obtenção de dados confiáveis que permitissem corroborar as informações divulgadas nos balanços, foram identificadas imprecisões metodológicas nos conceitos de alguns investimentos realizados pelo programa. Como os investimentos do PAC são compostos por gastos de diversas naturezas, em muitas situações, o balanço não esclarecia plenamente o alcance da informação divulgada. Em pelo menos três situações isso aconteceu:

a) nas concessões rodoviárias e ferroviárias, em que os investimentos são considerados como realizados no momento da assinatura do contrato de concessão, independentemente da aplicação do recurso pela concessionária, o que, na maioria dos casos, começará a ocorrer apenas após a assinatura do contrato, o que pode se estender por anos; b) nos financiamentos com recursos do Fundo da Marinha Mercante, em que o investimento é computado como realizado no momento da assinatura do contrato, independentemente da liberação do recurso, ou seja, da comprovação da execução do objeto pactuado; [...]. (BRASIL, 2011c, p. 474).

Este trecho extraído da parte de Conclusões do relatório do exercício de 2010, trata da necessidade de reconhecer certos atos de gestão como fato, necessidade esta decorrente de norma implementada pelos dispositivos legais das LDO, para atendimento ao disposto na

LRF; esta alteração da lei foi tratada no capítulo do Referencial Teórico, e quanto a isso é entendimento deste trabalho que deve ser revista a legislação, e a crítica do usuário contida no trecho citado reforça este entendimento.

Apesar de encontrar a unidade de registro – tema atos de gestão – ligada a críticas, entende-se que, por serem registrados através de lançamentos contábeis, e estarem armazenados em grupo de contas contábeis, são contas de compensação, sendo passíveis de auditoria, então estas informações são mais confiáveis que as mesmas informações no contexto das entidades privadas, onde apenas são evidenciadas em notas explicativas.

Logo, por todo o exposto, é possível afirmar que, referente ao atributo de qualidade Confiabilidade da informação dos atos de gestão, existem pontos a serem melhorados, e que a padronização na forma de registro e apresentação dos dados representaria um avanço no sentido da melhoria da Confiabilidade.

4.4 QUANTO À RELEVÂNCIA

A análise do atributo Relevância foi feita tanto nos relatórios e pareceres prévios quanto nos balanços, e foi dividida em três categorias, Relevância para Metas; Relevância Semântica; e Relevância para a Tomada de Decisões, conforme a classificação de relevância do FASB, descrita no Quadro 2.

4.4.1 RELEVÂNCIA PARA METAS

Considerou-se que a informação era relevante para as metas nos trechos dos relatórios e pareceres prévios, nos quais foi constatada a presença do tema, e no Gráfico 1 é possível verificar a variação da relevância, durante os exercícios, para cada item do relatório.

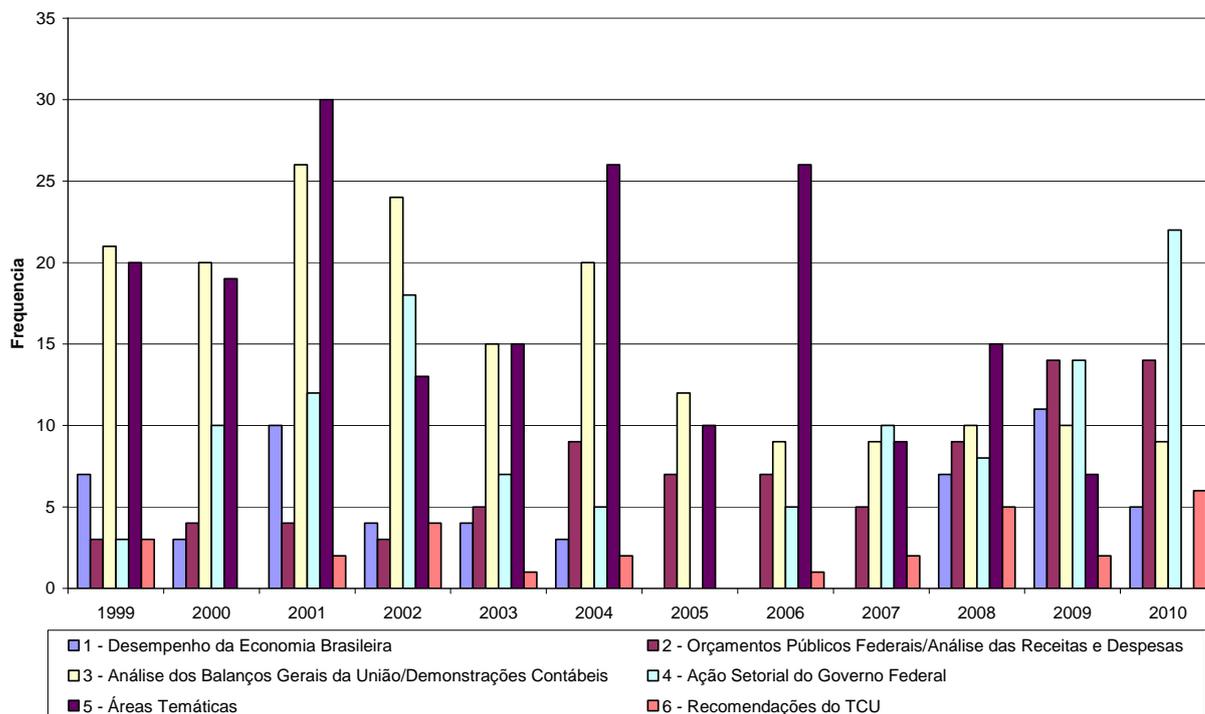


GRÁFICO 1 – Unidades de Registro verificadas nos Relatórios e Pareceres Prévios

Fonte: Elaborado pelo autor

É possível notar através do Gráfico 1, que os itens do relatório em que mais se percebeu a presença da unidade de registro pesquisada ao longo dos exercícios, foram, Análise dos Balanços Gerais da União/Demonstrações Contábeis; Ação Setorial do Governo Federal; Áreas Temáticas.

Na parte de análise dos balanços e demonstrações, era esperada grande frequência das unidades de registro, visto tratar-se de parte do relatório que lida com as informações contábeis; já na parte referente à ação setorial do governo Federal, a pesquisa dos atos de gestão revelou-se coerente, pois é neste tópico do relatório que são evidenciados os resultados da gestão pública; e quanto ao item áreas temáticas, é a parte do relatório reservada para discorrer sobre assuntos que impactam o país, e no período analisado foram diversos os temas abordados neste tópico do relatório, a saber: em 1999 tratou sobre o Processo de Elaboração do Balanço Geral da União, em 2000 sobre Créditos Previdenciários da União, em 2001 sobre Terceirização na Administração Pública, em 2002 sobre Dívida Pública, em 2003 sobre Segurança Pública, em 2004 e 2007 sobre Ações em Infraestrutura, em 2005 sobre Combate à

Corrupção, em 2006 sobre Transferências Voluntárias, em 2008 sobre a Educação no Brasil, em 2009 sobre a Reforma Agrária, e em 2010 sobre Mobilidade Urbana.

Em nenhum item do relatório verificou-se a total irrelevância, ou seja, a ausência do tema em todos os exercícios, pois percebeu-se a presença da unidade de registro, ao menos em um dos exercícios analisados, em todas as partes do relatório.

O item no qual mais se notou a ausência do tema foi o referente ao Desempenho da Economia Brasileira, sendo verificada a ausência nos exercícios de 2005, 2006 e 2007, e a baixa relevância do tema para este item, em comparação com os demais, pode ser atribuída ao fato de o capítulo analisar a conjuntura econômica e política do país, apresentando informações como, por exemplo, taxas de crescimento ou retração dos setores empresariais, índices de evolução do Produto Interno Bruto, e outros semelhantes.

Quanto aos assuntos nos quais esteve envolvida a unidade de registro pesquisada, é possível perceber uma grande diversidade, conforme disposto no Gráfico 2.



GRÁFICO 2 – Assuntos envolvendo os atos de gestão

Fonte: Elaborado pelo autor

Entre os assuntos junto dos quais mais foi encontrado o tema atos de gestão, estão os Empréstimos Internacionais; os Investimentos em Educação, Esporte, Saúde, Turismo e Meio Ambiente; e as Privatizações. Destes, passa-se a transcrever alguns trechos em que é percebida a presença do tema:

O governo implementou, também, ações para estimular o comércio exterior, ao permitir que parte das reservas internacionais do país fossem usadas para financiar exportações. Além disso, o Banco Central do Brasil alterou as regras para leilões de empréstimos de dólares às exportações para que as linhas de empréstimos se aproximassem do patamar anterior à crise. Entre os instrumentos utilizados para garantir liquidez para as linhas de financiamento ao comércio externo, dada a forte retração dos mercados financeiros, destacaram-se as modalidades com garantia em Adiantamento de Contrato de Câmbio (ACC) e Adiantamento sobre Cambiais Entregues (ACE). Uma instituição financeira pode adiantar um empréstimo ao exportador antes do embarque via ACC ou pós-embarque via ACE. (BRASIL, 2010c, p. 21).

Este é um caso de programa concebido para implementação de forma altamente descentralizada, principalmente por meio de convênios com organizações não-governamentais e repasse integral de recursos pelo Governo Federal. A idéia do Programa é oferecer a possibilidade de prática desportiva para crianças de comunidades carentes em horário não-escolar. (BRASIL, 2009d, p. 365)

Dos sete lotes leiloados, nessa segunda etapa, seis já estão com seus contratos de concessão assinados desde fevereiro de 2008. (BRASIL, 2008, p. 360).

Nota-se em todos os trechos, que o tema atos de gestão, bem como seu acompanhamento, fez parte do núcleo da ideia transmitida, logo, é possível afirmar que trata-se de uma informação relevante.

Desta forma os achados apontam que quanto à categoria relevância para metas, a unidade de registro se mostrou relevante ao usuário TCU.

4.4.2 RELEVÂNCIA SEMÂNTICA

Para a categoria Relevância Semântica foram analisados os relatórios e pareceres prévios bem como os balanços, e além da unidade de registro “tema atos de gestão”, verificou-se a ausência ou presença de segunda unidade de registro, “o código literal do valor e nome das contas” do grupo compensado dos balanços patrimoniais da administração direta,

dentro dos relatórios dos respectivos exercícios, a fim de verificar se a informação no formato atual é relevante para o usuário.

Utilizou-se para isso o instrumento de coleta disposto no Apêndice B, e foi possível perceber que no período de 1999 a 2002, muitas ocorrências com o valor e nome das contas, e no período de 2003 a 2010 houve sensível diminuição na menção do código das contas e dos valores.

Até o exercício de 2002 as aparições da unidade de registro referentes ao código dos valores e nomes das contas de compensação dos balanços, encontrados nos relatórios do TCU, se deram com comentários meramente descritivos, e informações de análise vertical.

O Ativo Compensado apresentou, no exercício, um montante de R\$ 433,49 bilhões, representando 29,6% do total do Ativo, destacando-se os itens:

- a) direitos e obrigações contratuais (R\$ 215,89 bilhões) – que representam contratos e serviços, de seguros, de fornecimento de bens, aluguéis, de empréstimos e financiamentos e de obrigações internas e externas;
- b) direitos e obrigações conveniados (R\$ 68,04 bilhões) – que registram o valor dos convênios firmados entre entidades, objetivando o cumprimento de finalidades comuns, de acordo com os termos constantes do instrumento. Os convênios são de entrada e saída de recursos constantes do orçamento aprovado;
- c) garantias de valores (R\$42,60 bilhões) – destacam-se, na composição desta conta, os registros dos avais concedidos no País e no exterior, que perfizeram, respectivamente, R\$ 22,84 bilhões e U\$ 18,05 bilhões. (BRASIL, 2000a, p. 51).

Passivo Compensado

Este grupo abrange as contrapartidas das contas que figuram no Ativo Compensado, destacando-se direitos e obrigações contratuais (R\$ 176,72 bilhões), direitos e obrigações conveniados (R\$ 111,78 bilhões) e garantia de valores (R\$ 258,46 bilhões). (BRASIL, 2003, p. 150).

A evidência de que tais informações eram pouco relevantes ao usuário, é o fato delas não figurarem mais nos relatórios, a partir do exercício de 2003.

Em contra partida, o usuário tem buscado por outros meios as informações contidas nas contas de compensação, pois não é possível extraí-las no formato atualmente disponível no balanço. Por não ter relação com o objetivo desta pesquisa não se buscou saber com exatidão quais foram estes meios, apenas foi constatado que não originaram do balanço patrimonial.

Um exemplo deste tipo de informação, que está sendo obtida de outras maneiras, é a informação contida na Tabela 1, extraída do relatório referente ao exercício de 1999.

TABELA 1 – Avais Concedidos

Para os avais concedidos no País, pelo Governo Federal, destacam-se como principais devedores e respectivas participações:

	R\$ milhões	%
- Itaipu Binacional	19.167	94,4
- Banco do Nordeste do Brasil	470	2,3
- Cia. Hidrelétrica do São Francisco	469	2,3
- Rede Ferroviária Federal	194	1,0
T O T A L	20.300	100,0

Para os avais concedidos no exterior, em dólar, destacam-se os principais tomadores de empréstimos e suas respectivas participações:

	US\$ milhões	%
- Estatais Federais – STN	9.281	51,4
- Estatais Estaduais – STN	3.244	18,0
- Governos Estaduais	3.232	17,9
- Projeto Mydfa – BACEN	1.163	6,4
- Empresas Privadas – STN	595	3,3
- Governos Municipais – STN	443	2,5
- New Money Bonds	96	0,5
T O T A L	18.054	100,0

Fonte: Adaptado de Brasil (2000a, p. 52)

A necessidade de controle desta informação foi comprovada, quando da promulgação da LRF, pois a lei instituiu o Relatório de Gestão Fiscal, no qual está previsto o registro de garantias e avais.

No relatório do ano de 2004, há trecho em que é possível verificar que o usuário utilizou informações das contas de compensação, mas não no formato que está no balanço.

c) é apresentado o Balanço Patrimonial do Departamento Nacional de Obras e Saneamento (extinto em 1990), constituído apenas pelo Compensado, no valor de R\$ 1.113.334,48, sendo R\$ 10,74 de convênios e R\$ 1.113.323,74 de contratos a receber de obrigações externas. Se esses compensados referem-se a prestações de contas, devem ser transferidos para o Departamento de Extinção e Liquidação (DELIQ) do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, que já possui uma Coordenação que analisa a prestação de contas de contratos e convênios firmados com órgãos extintos. Caso contrário, deverão ser adotadas as medidas com vistas a se proceder a baixa no sistema. (BRASIL, 2005, p. 265).

Diante destas considerações, quanto à Relevância Semântica, é possível inferir que o formato atual não atende a necessidade do usuário, tornando a informação irrelevante no aspecto semântico.

4.4.3 RELEVÂNCIA PARA TOMADA DE DECISÃO

Na categoria Relevância para Tomada de Decisão foram analisados apenas os relatórios e pareceres prévios, e da unidade de registro “tema atos de gestão” verificou-se aquelas que estava ligada a um verbo no imperativo, pois por emanarem de órgão de controle externo, as decisões do TCU são expressas na forma de recomendações ou determinações.

É possível observar que as decisões foram apenas no sentido de aprimoramento da informação e não decisões com as informações.

7.2 Recomendações formuladas no Relatório das Contas do Governo de 2000

[...]

f) para o Ministério da Fazenda foram feitas as seguintes recomendações:

[...]

promover estudos sobre o efetivo custo das operações de empréstimos e financiamentos externos tomados junto ao Banco Internacional de Reconstrução e Desenvolvimento – BIRD e ao Banco Interamericano de Desenvolvimento – BID, bem com uniformizar as informações e os dados relativos aos financiamentos externos, particularmente quanto aos desembolsos, reembolsos e resultados desses investimentos, no âmbito dos órgãos responsáveis pelo controle e acompanhamento dessas operações; [...] (BRASIL, 2002, p. 550).

Em vista disso, e com o intuito de se ter um melhor gerenciamento e controle da dívida pública, faz-se necessário apresentar aos órgãos e entidades envolvidos com o tema as seguintes recomendações e determinações:[...] f) determinar à Secretaria-Geral de Controle Externo que apresente estudo de viabilidade de criação de unidade específica que venha a atuar de forma permanente no monitoramento e controle da dívida pública, com pessoal e estrutura próprios, bem como atribuições e competências direcionadas para a referida área de governo, a seguir discriminadas: [...] 6) mensurar atuarialmente os passivos contingentes já conhecidos e identificar possíveis passivos ocultos; (BRASIL, 2003, p. 264).

Na elaboração de demonstrações contábeis é possível agrupar contas semelhantes em razão da baixa materialidade de seus saldos. Entretanto, há um limite para este agrupamento, pois deve haver proporcionalidade entre o valor desses agrupamentos de contas e o total dos subgrupos e grupos dos demonstrativos, no intuito de evitar que se oculte direito, obrigação, receita ou despesa relevante, apresentados sob designações genéricas.

Feitas tais considerações, cabe alertar que, no Balanço Patrimonial consolidado da Administração Direta e Indireta e dos Fundos, constatou-se que a conta [...] “Outras Compensações”, no valor de R\$ 1,8 trilhão, que representa 72,59% do Ativo Compensado.

Desta forma, recomenda-se à STN que estabeleça critério para o agrupamento de contas nos demonstrativos contábeis e que detalhe as contas mencionadas em nível razoável de evidenciação. (BRASIL, 2009d, 270)

Este último trecho citado aparece também nos resultados da pesquisa, apresentados no atributo Clareza, e se assemelha aos demais por conter determinação/recomendação para a melhoria da qualidade da informação.

A seguir apresenta-se trecho em que há questão envolvendo os atos de gestão, e que poderia ser alvo de decisão do usuário caso houvesse o controle correto para isso.

Outras variáveis importantes são o valor cancelado e o período que demorou para ocorrer o cancelamento. Estes apresentam relação direta: quanto maior for o cancelamento e/ou os anos que passaram da assinatura do contrato até a data do cancelamento, maior será o custo de atraso do empréstimo, advindo basicamente dos pagamentos das comissões, que passam a representar um percentual maior em relação ao valor desembolsado, e do sistema de amortização constante adotado para esses contratos. (BRASIL, 2001,p. 405).

Caso houvesse o controle destas informações, um exemplo de decisão que o usuário poderia tomar seria determinar que fossem cancelados os contratos vencidos que ainda estivessem gerando gastos ao governo. Por este exemplo dado, nota-se a diferença das decisões que foram tomadas sobre a melhoria da informação, e uma decisão que poderia ser tomada utilizando-se a informação.

Então, é possível perceber baixa relevância das informações dos atos de gestão, para que o usuário tome suas decisões, e fica evidente que isto se deve à necessidade de melhoria na forma de divulgação destes atos, pois as decisões encontradas recomendam esta melhoria.

Resultados da Pesquisa			
Informação		Sim	Não
Relevante	p/ Metas	X	
	Semântica		X
	p/ Tomada de Decisão		X
Clara			X
Transparente			X
Confiável			X

QUADRO 10 – Resumo dos resultados

Fonte: Elaborado pelo autor.

É possível inferir, através da leitura do Quadro 10, que a informação é relevante ao usuário, mas não no formato em que está sendo prestada atualmente.

5 PROPOSTA DE DIVULGAÇÃO DOS ATOS DE GESTÃO – DAG

Para este capítulo, adotou-se a visão de que a evolução dos demonstrativos acompanhando a evolução do mundo dos negócios é necessária (ICAEW, 2009; WALLMAN, 1995), e ao entender que há oportunidades de melhoria na divulgação dos atos de gestão, tendo o enfoque na administração pública, passar-se-á a apresentar a proposta de Divulgação dos Atos de Gestão – DAG, na forma de um demonstrativo suplementar, proposta esta que é o principal objetivo deste trabalho.

A presente proposta é fruto da revisão bibliográfica, somada à percepção frente aos apontamentos do usuário da informação, partindo diante destes pontos à sugestão.

5.1 CARACTERÍSTICAS

Dentre as formas de divulgação mencionadas por Iudícibus (2009) enxerga-se um demonstrativo suplementar como o mais adequado para suprir as necessidades de melhorias, pois permite ao informante “apresentar detalhes de itens que constam dos demonstrativos tradicionais e que não seriam cabíveis no corpo destes.” (IUDÍCIBUS, 2009, p. 114), permitindo também a flexibilidade de, caso entenda necessário, poder complementar as informações através de evidenciação em notas explicativas. Utilizando-se da definição de Nossa (2002), a proposta é de divulgação com informações do tipo quantitativo monetária.

A proposta foi idealizada considerando a natureza dos itens, e pensou-se em ser desta forma, buscando favorecer a ampliação da aplicação de tal proposta, para fora do segmento da contabilidade pública, pois outros segmentos também carecem de solução para a divulgação deste tipo de informação. (CARVALHO, 1996; LARSON; BROWN, 2004).

Um exemplo de carência quanto à divulgação destas informações pode ser visto no pronunciamento do CPC 06, o qual em seus parágrafos 56 e 57 exige a divulgação de itens sobre o arrendamento mercantil, que são em sua essência atos de gestão, como é o caso dos pagamentos mínimos futuros do arrendamento (CPC, 2010), contudo não mencionam como controlar essa informação para que possa ser extraída e então divulgada, podendo dar a

conotação de que tal controle pode ser feito por meios independentes pela empresa, como utilizar um software específico para tal fim, por exemplo.

Caso seja desta forma, a confiabilidade desta informação estaria prejudicada, pois tais práticas não seriam passíveis de auditoria, ao passo que uma demonstração para tal fim é perfeitamente auditável.

Existem para o demonstrativo proposto, três momentos importantes, o primeiro trata-se da situação que gera o ato de gestão, podendo ser a assinatura de um contrato, o depósito de uma caução em garantia, ou outro qualquer; o segundo momento é quando deixa de ser um ato e passa a ser um fato, ou seja, efetivou-se o potencial que o ato tinha de transformar-se em um ativo ou um passivo, podendo ser a parcela prestada de um serviço previsto em contrato, ou mesmo a quebra de um contrato gerando o direito de execução da caução depositada para este fim; e o terceiro refere-se à baixa por cancelamento do ato não executado, ou não efetivado.

No demonstrativo proposto serão registradas as somas dos atos, e não os saldos como ocorre no balanço patrimonial, e da mesma forma, pela soma, são registradas as efetivações dos atos, possibilitando uma visão do quanto foi gerado de tal ato no exercício e quanto se tornou ativo ou passivo da entidade. O saldo não efetivado passará para os exercícios subsequentes sendo redistribuído dentro do período afetado pelo ato em questão.

Por haver atos que afetam diversos períodos e alguns de longo prazo, a proposta é que o DAG divulgue a situação no exercício corrente, e em tantos outros quantos forem necessários, permitindo ao contador responsável pela informação a discricionariedade neste ponto.

Por fim, como categorias, as quais são necessárias para alocar de forma adequada os itens (WALLMAN, 1995), os atos foram classificados da seguinte forma: os dois grupos mais sintéticos são os dos atos de gestão ativos e atos de gestão passivos, os quais podem gerar, respectivamente, ativos e passivos; descendo ao próximo nível analítico, ligado a cada um dos dois grupos estão os atos esperados e os atos que são garantias, sendo os esperados aqueles que são feitos para acontecer – como é o caso de um contrato de prestação de serviços – e as garantias, aqueles que são feitos para não acontecer – como é o caso dos depósitos em garantia –; e no nível mais analítico estão as contas com a nomenclatura dos atos, bem como as contas de sua efetivação. Esta classificação está disposta na Ilustração 5.

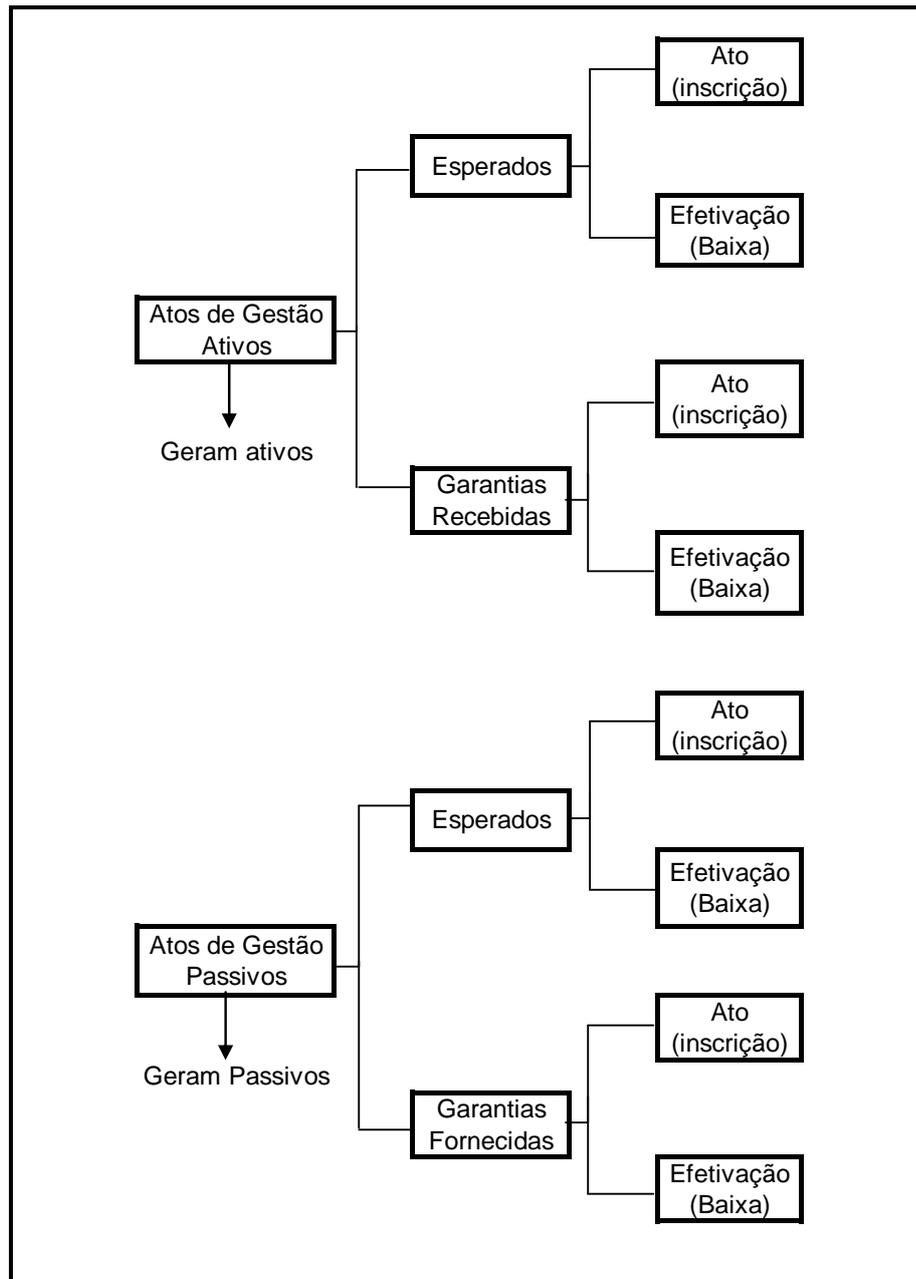


ILUSTRAÇÃO 5 – Classificação dos atos prevista no DAG

Fonte: Elaborado pelo autor

São estas as características da presente proposta de demonstrativo suplementar DAG, as quais entende-se que exprimem de forma mais adequada a informação de controle dos atos de gestão.

5.2 O DEMONSTRATIVO

A junção das características descritas materializa a proposta do demonstrativo denominado Divulgação dos Atos de Gestão, representada no Quadro 11:

	Exercício Corrente x0	x1	x2	Xn
1. Atos de Gestão Ativos				
1.1 Esperados				
1.1.1 Contratos				
1.1.2 (Execução dos Contratos)				
Sub-Total				
1.2 Garantias Recebidas				
1.2.1 Caução				
1.2.2 (Execução da Caução)				
Sub-Total				
Total				
2. Atos de Gestão Passivos				
2.1 Esperados				
2.1.1 Contratos				
2.1.2 (Execução dos Contratos)				
Sub-Total				
2.2 Garantias Fornecidas				
2.2.1 Cauções				
2.2.2 (Execução da Caução)				
Sub-Total				
Total				

QUADRO 11 – Divulgação dos Atos de Gestão – DAG

Fonte: Elaborado pelo autor

O presente demonstrativo assemelha-se a um cronograma de execução, pois ambos têm função de controle; as contas utilizadas como exemplo dos níveis mais analíticos foram contratos e cauções, e nota-se que ambos são instrumentos jurídicos, assim como a maioria das situações geradoras de atos de gestão.

Os subtotais e os totais apresentam o saldo do previsto menos o que realmente foi efetivado, e através do total do grupo dos atos de gestão passivos, é possível conhecer o maior

risco possível da instituição, sendo que o pior cenário seria a efetivação total dos atos de gestão passivos e nenhuma efetivação dos atos de gestão ativos.

Para a administração pública, possibilitará o confronto dos compromissos assumidos no longo prazo, com as estimativas de receitas da LOA, e caso a instituição apresente uma perspectiva de incapacidade de honrar seus compromissos, o controle externo poderá detectar tal cenário tempestivamente, permitindo ações preventivas mais efetivas, sendo uma forma de sanar as dificuldades atuais enfrentadas pelo controle externo, apresentadas no trabalho de Silva (2005), que critica a falta de preocupação com a arrecadação e também o fato de as ações de auditoria, em sua maioria, serem ações corretivas e não preventivas.

Sobre princípios é importante salientar que não se pretende acender nenhuma discussão quanto aos princípios contábeis geralmente aceitos, logo, o momento do reconhecimento dos eventos não interfere no demonstrativo proposto, o que se propõe é que independente do momento que se reconheça o ativo, ou o passivo, caso estes já estejam previamente contemplados ou previstos em atos de gestão, devem estar no DAG, e apenas serão baixados quando forem efetivados, e entenda-se como tal efetivação a decisão do contador por incluí-los no balanço patrimonial, não importando em que princípio foi baseada esta decisão.

Por consequência de utilização da presente proposta, tornar-se-á desnecessária a manutenção do grupo de contas de compensação no balanço patrimonial das instituições públicas brasileiras, trazendo homogeneidade aos critérios das contas do balanço, e com isso favorecendo a transparência. A estrutura do balanço patrimonial ficaria da forma exposta no Quadro 12.

Balanço Patrimonial	
ATIVO	PASSIVO
Ativo Circulante	Passivo Circulante
Ativo Não Circulante	Passivo Não Circulante
	Patrimônio Líquido

QUADRO 12 – Estrutura do Balanço Patrimonial após o DAG

Fonte: Elaborado pelo autor

A forma apresentada no Quadro 12 assemelha-se à estrutura do Balanço Patrimonial das instituições regidas pela Lei das S.A e atenderia melhor o preconizado pelas IPSAS. Há, contudo, na literatura, a preocupação de que sempre que se altera um critério de um exercício para o outro - o que fatalmente ocorrerá na aplicação da reforma proposta – se perca a consistência, bem como comparabilidade; quanto a isso, o próprio problema em questão, caso ocorra, fortalece a necessidade da citada reforma, pois se estivessem sendo alvo de comparação, os valores representados nas contas de compensação juntamente com os valores de ativos e passivos, estar-se-ia cometendo um viés na análise, e os valores e os índices resultantes de tal análise, não estariam refletindo a realidade.

5.3 ETAPAS E FORMA DE REGISTRO CONTÁBIL

As etapas do registro das informações no demonstrativo aqui proposto, DAG, coincidem com os momentos mencionados anteriormente, de geração, efetivação, e baixa dos atos, sendo que na primeira etapa a informação é adicionada no grupo dos atos, na segunda etapa, a informação é adicionada no grupo das efetivações; nesta última a informação também migra para o balanço patrimonial, para o ativo ou para o passivo de acordo com a classificação do ato, e na terceira etapa os dados são baixados do demonstrativo.

Há ainda a etapa de encerramento do exercício, na qual os saldos de cada ato, ou seja, o valor inscrito menos o valor baixado, deverá ser distribuído nos exercícios seguintes para os quais estiver previsto aquele ato em questão.

Para auxiliar a compreensão das etapas, segue exemplo ilustrativo, com o registro das duas primeiras etapas, bem como da inclusão dos saldos nos exercícios seguintes:

Registro de dois contratos de prestação de serviços de longo prazo. No primeiro a administração pública pagará ao favorecido o valor de R\$ 100.000,00 (Cem mil reais) em quatro anos, e no segundo a administração pública pagará R\$ 180.000,00 (Cento e oitenta mil reais) ao favorecido em seis anos, ambos divididos em valores iguais para cada exercício.

TABELA 2– Registro da geração dos atos

	Exercício Corrente x1	x2	x3	x4	x5
2. Atos de Gestão Passivos					
2.1 Esperados					
2.1.1 Contratos	55.000,00	55.000,00	55.000,00	30.000,00	30.000,00
2.1.2 (Execução dos Contratos)	0	0	0	0	0
Sub-Total	55.000,00	5.000,00	5.000,00	0.000,00	30.000,00
2.2 Garantias Fornecidas					
2.2.1 Cauções	0	0	0	0	0
2.2.2 (Execução da Caução)	0	0	0	0	0
Sub-Total	0	0	0	0	0
Total	55.000,00	55.000,00	55.000,00	30.000,00	30.000,00

Fonte: Elaborado pelo autor

No corrente exercício foi executado o total previsto para o primeiro contrato, mas dos R\$ 30.000,00 previstos para o segundo contrato apenas R\$ 15.000,00 foram executados.

TABELA 3 – Registro da efetivação dos atos

	Exercício Corrente x1	x2	x3	x4	x5
2. Atos de Gestão Passivos					
2.1 Esperados					
2.1.1 Contratos	55.000,00	55.000,00	55.000,00	30.000,00	30.000,00
2.1.2 (Execução dos Contratos)	(40.000,00)	0	0	0	0
Sub-Total	15.000,00	55.000,00	55.000,00	30.000,00	30.000,00
2.2 Garantias Fornecidas					
2.2.1 Cauções	0	0	0	0	0
2.2.2 (Execução da Caução)	0	0	0	0	0
Sub-Total	0	0	0	0	0
Total	15.000,00	55.000,00	55.000,00	30.000,00	30.000,00

Fonte: Elaborado pelo autor

Ao final do exercício corrente, o saldo de R\$ 15.000,00 não executado deverá ser distribuído em valores iguais nos exercícios seguintes em que há previsão de execução do segundo contrato, ou de acordo com a forma que estiver estipulada em contrato, caso haja.

TABELA 4 – Registro de encerramento do exercício

	Exercício Corrente x1	x2	X3	x4	x5
2. Atos de Gestão Passivos					
2.1 Esperados					
2.1.1 Contratos	58.000,00	58.000,00	58.000,00	33.000,00	33.000,00
2.1.2 (Execução dos Contratos)	0	0	0	0	0
Sub-Total	58.000,00	58.000,00	58.000,00	33.000,00	33.000,00
2.2 Garantias Fornecidas					
2.2.1 Cauções	0	0	0	0	0
2.2.2 (Execução da Caução)	0	0	0	0	0
Sub-Total	0	0	0	0	0
Total	58.000,00	58.000,00	58.000,00	33.000,00	33.000,00

Fonte: Elaborado pelo autor

Valendo-se ainda deste exemplo ilustrativo, é possível demonstrar a forma de registro contábil; o valor executado dos contratos, conforme disposto na segunda parte do exemplo, deverá migrar para o balanço patrimonial, afetando o resultado e gerando um passivo, num lançamento simples de provisão.

D – Despesa

C – Contas a Pagar R\$ 40.000,00

Com este exemplo de contabilização da execução, entende-se estar apresentada a proposta de demonstrativo suplementar de Divulgação dos Atos de Gestão - DAG, de forma simplificada valendo-se apenas de um exemplo e mencionando apenas dois tipos de atos, mas acredita-se que, com o exemplo e as menções foi possível ser abrangente, e da forma explicitada, qualquer ato de gestão poderá ser registrado no DAG.

5.4 VANTAGENS, LIMITAÇÕES E PERSPECTIVAS

Como vantagens do DAG, destacam-se as seguintes:

- 1) Trazer maior transparência aos atos de gestão, e também ao balanço patrimonial.

2) Proporcionar ao balanço patrimonial da administração pública brasileira avanços em direção à convergência aos padrões estabelecidos nas IPSAS, uma vez que retira da estrutura deste demonstrativo os grupos de contas de compensação, os quais não são contemplados pelas normas internacionais.

3) Permitirá a padronização da estimativa de impacto futuro, exigida no artigo 16 da LRF (BRASIL, 2000a).

4) Se aplicado nas sociedades por ações, representaria uma alternativa à demanda destas informações, percebida no CPC 06, e traria confiabilidade à informação, uma vez que estaria registrada em lançamentos auditáveis, ao contrário do que ocorreria em outras formas de controle desta informação. (CPC, 2010).

5) Se aplicado em outros cenários, poderá suprir em parte, a falta de informações apontada em algumas pesquisas. (BOFF, PROCIANOY, HOPPEN, 2006).

Contudo a criação do DAG, também é passível de críticas como as que seguem:

1) Mosso (2010) em seu comentário, afirma que a divisão em *off-balance-sheet itens* e *on-balance-sheet itens* prejudicaria a transparência, pois em seu entendimento o fato de ler o item total do balanço, pode levar o leitor a pensar que todos os ativos e todos os passivos estão ali contemplados, e propõe alterações nos conceitos de ativos e passivos, para que os *off-balance-sheet itens* sejam considerados ativos e passivo e estejam dentro do balanço.

Caso sua classificação/definição de ativos e passivos fosse levada em consideração, restaria prejudicado o demonstrativo suplementar aqui proposto, DAG, pois estas informações não poderiam ser apresentadas separadas do balanço, e isto, que representaria uma reforma da Contabilidade, tornaria desnecessário o DAG.

É possível verificar que a proposta de reforma de Mosso (2010) também se trata de uma forma de tratar as informações dos atos de gestão, as quais atualmente são pouco mencionadas no processo mundial de criação de um padrão único de contabilidade.

2) A criação de mais um demonstrativo poderia dificultar o entendimento do usuário da informação, na medida que mais um demonstrativo poderia significar mais complexidade, deixando mais longo o caminho para a obtenção da informação e sua compreensão. Apesar de o presente trabalho ter estabelecido como usuário da informação, aquele com conhecimentos suficientes para entenderem o demonstrativo DAG, não se pode desprezar o cidadão sem o

mínimo conhecimento de contabilidade, pois este é também usuário desta informação (SILVA, 2004), e neste caso poder-se-ia com o demonstrativo DAG aumentar o grau de complexidade para tal indivíduo.

E como perspectiva, o demonstrativo DAG, além da administração pública, pode ser aplicado às empresas privadas em geral, merecendo estudo a respeito, sendo alternativa para o registro dos atos de gestão, e por prever o registro de itens considerados de difícil compreensão quanto aos critérios de contabilização, é possível que outros itens de difícil contabilização, e que não tem consenso sobre a maneira de seu registro, também encontrem amparo no DAG, como por exemplo, o clima organizacional.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Neste capítulo são sintetizadas as considerações decorrentes dos resultados da pesquisa e da elaboração da proposta de demonstração dos atos de gestão.

O objetivo da pesquisa foi de oferecer uma proposta de divulgação dos atos de gestão, em resposta à questão de como divulgar de forma mais adequada tais informações. Esta questão surgiu devido ao atual cenário da contabilidade brasileira no que se refere à busca da convergência às normas internacionais, processo no qual está inserida também a contabilidade pública, e que apesar dos esforços, necessita ainda de muitas adequações para ser concretizado.

Para consecução do objetivo buscou-se conhecer a percepção do usuário quanto à qualidade da informação, e verificaram-se os documentos emanados pelo TCU sob a ótica do referencial teórico apresentado.

É possível afirmar que o objetivo foi alcançado, pois a análise da qualidade da informação revelou pontos em que a divulgação necessita ser melhorada, logo, a aplicação do demonstrativo suplementar proposto melhoraria a divulgação, fazendo com que estivesse mais adequada à necessidade do usuário.

As dificuldades enfrentadas durante o processo de criação das NBCASP e dos manuais da STN quanto ao tratamento dos dados referentes aos atos de gestão, foram indícios que a divulgação de tais dados necessitava ser aperfeiçoada. A presente pesquisa buscou contribuir com a comprovação desta necessidade, e comprovou.

As análises das informações foram feitas quanto aos atributos Clareza, Transparência, Confiabilidade e Relevância; e revelaram que a informação não é clara ao usuário, pois os balanços patrimoniais analisados apresentaram grande número de eventos envolvendo atos de gestão, em grupos genéricos como “outras compensações” e “compensações diversas”.

Também não foi considerada transparente pela existência de critérios divergentes no preenchimento do demonstrativo, pois os conceitos de atos de gestão remetem a eventos futuros e os conceitos de ativo e passivo a eventos já ocorridos e ambos os conceitos estão inseridos no mesmo demonstrativo, a saber, o balanço patrimonial.

Ainda quanto à Transparência foram observadas críticas referentes à credibilidade dos dados, e no exercício de 2007, parte desses problemas começou a ser tratada com a criação de

sistema de acompanhamento de convênios e contratos, o SICONV. Este sistema poderia ser complementado com o DAG, e esta é uma das formas de aplicação prática da proposta de demonstrativo suplementar feita no presente trabalho.

Quanto à Confiabilidade verificou-se que, apesar da informação estar registrada na administração pública, através de lançamentos contábeis, e por isso ser mais confiável do que a informação registrada em notas explicativas, como é percebido no contexto das entidades privadas, é possível afirmar que existem pontos a serem melhorados quanto à verificabilidade, os quais podem ser corrigidos através da padronização na forma de obtenção, registro e apresentação dos dados.

Sobre a Relevância, a pesquisa foi dividida em três categorias: relevância para metas, relevância semântica e relevância para tomada de decisões, e foi possível verificar que a informação é relevante para o usuário quanto às metas, pois os atos de gestão estiveram presentes em todo o relatório durante o período analisado e ligados a assuntos de grande importância como operações de crédito internacionais, investimentos em educação e saúde e ainda privatizações; porém não foi relevante no aspecto semântico, já que a forma que a informação está sendo mostrada atualmente não está sendo utilizada pelo usuário, tampouco para a tomada de decisões, pois não foram encontradas decisões amparadas nestas informações nos relatórios, mas a falta de decisões decorre da inadequação da forma de divulgação dos dados.

Logo, comprovar que a informação é relevante ao usuário, mas não no formato em que está sendo prestada atualmente, e que por isso tal formato necessita ser revisto, foi a principal contribuição da presente pesquisa, atendendo ao entendimento do ICAEW de que esta etapa deve ser observada antes de se pensar em novo demonstrativo. Os trabalhos poderiam ter se limitado a isso, contudo foi dado um passo adiante com a proposta de solução para a necessidade encontrada, a saber, o DAG.

A proposta foi formulada de maneira a tentar melhorar a divulgação nos pontos em que foi possível observar a existência de problemas referentes à qualidade da informação. Para isso, a proposta foi de um novo demonstrativo, demonstrativo este com informações do tipo quantitativas monetárias, com forma de registro e classificação por natureza das informações, e apresentadas pela soma dos atos, bem como por períodos nos quais este ato está previsto, permitindo assim flexibilidade aos responsáveis por seu preenchimento, de complementarem a informação através de notas explicativas caso entendam que seja necessário.

O registro por natureza leva em conta a classificação proposta na Ilustração 5, que tem em seu nível mais sintético os atos ativos e passivos, os quais são aqueles com potencial de afetar em momento futuro o ativo e o passivo respectivamente; em seguida, no próximo nível de classificação, estão divididos em atos esperados e garantias, sendo que esta divisão leva em consideração o objetivo do ato; e no nível mais analítico estão previstos os atos e suas respectivas execuções.

Esta classificação é uma alternativa para a simplificação dos entendimentos percebidos nos diferentes segmentos, referentes aos atos de gestão, pois atualmente é possível encontrar atos classificados como ativo, como passivo, como item redutor de ativo, como item redutor de passivo, como *off balance sheet items*, e também como componentes das contas de compensação, conforme pode ser visto através do Quadro 4.

A evidenciação das informações dos atos de gestão em um demonstrativo à parte, conforme proposto neste trabalho, parece coerente se observada a divisão, contida na obra de Slomski (2003), dos sistemas de contas da administração pública, uma vez que todos os sistemas têm um demonstrativo correspondente, exceto o sistema de compensação.

A implantação do demonstrativo DAG representará também avanço no processo de convergência às normas internacionais, por prever a saída das contas de compensação do Balanço Patrimonial, fazendo com que o Balanço Patrimonial fique mais próximo da forma disciplinada pelas IPSAS; permitirá a padronização da estimativa de impacto futuro, exigida no artigo 16 da LRF (BRASIL, 2000a), e ainda com a implantação do demonstrativo DAG será sanado o problema apresentado por Silva (2005), de que as auditorias da área pública limitam-se à ações, em sua maioria, corretivas e não preventivas. Isto pois com o DAG será possível identificar riscos de incoerências no planejamento orçamentário, uma vez que seria evidenciado o valor dos compromissos para os exercícios seguintes consolidados em um mesmo demonstrativo.

Por prever em sua essência o controle de riscos, sugere-se a disseminação do demonstrativo aqui proposto para entidades privadas, com ou sem fins lucrativos, nas quais também há a carência do tratamento destes dados, conforme verificado no CPC 06 (CPC, 2010), merecendo estudo a respeito.

Como a proposta contempla o registro de itens considerados de difícil compreensão no que se refere aos critérios de contabilização, é possível que outros itens de difícil

contabilização, e que não têm consenso sobre a maneira de seu registro, também encontrem amparo no demonstrativo DAG, como por exemplo, o clima organizacional.

Sugere-se que outras pesquisas com a mesma metodologia da apresentada neste trabalho, sejam feitas referentes a outros eventos registrados no balanço patrimonial, e também quanto à forma dos demais demonstrativos previstos na administração pública brasileira, para auxiliar a convergência às normas internacionais.

Também sugere-se que a metodologia utilizada na presente pesquisa seja replicada em pesquisas com foco em outros países, uma vez que é sabido que não há padronização no registro e na divulgação dos atos de gestão.

Por fim a presente pesquisa limitou-se à divulgação dos atos, diante disso, pesquisas futuras podem abordar aspectos de mensuração dos atos de gestão.

REFERÊNCIAS

ARGENTINA. Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos. **Resolución n.1397**, de 22 nov. 1993. Apruébase y dispónese su aplicación en el ámbito de la administración nacional, del “Catálogo Básico de Cuentas de la Contabilidad General” que se agrega como Anexo I y forma parte integrante de la presente Resolución. Buenos Aires, 1993. Disponível em: <<http://www.mecon.gov.ar/hacienda/cgn/manualcont>>. Acesso em: 07 jun. 2010.

AUSTRALIA. Council of Australian Governments. **Standard chart of accounts**. Apr. 2010. Disponível em: <http://www.coag.gov.au/coag_meeting_outcomes/2010-04-19/docs/Standard_chart_accounts.rtf>. Acesso em: 07 jun. 2010.

BACEN - BANCO CENTRAL DO BRASIL. **Plano contábil das instituições do sistema financeiro nacional - COSIF**. 2010. Disponível em: <<http://www.bcb.gov.br/?COSIF>>. Acesso em: 19 ago. 2010.

BARDIN, L. **Análise de conteúdo**. 3. ed. Lisboa: Edições 70, 2004.

BASU, S.; WAYMIRE, G. B. Recordkeeping and human evolution. **Accounting Horizons**, Sarasota, v. 20, n. 3, p. 201-229, Sep. 2006.

BOFF, L. H.; PROCIANOY, J. L.; HOPPEN, N. O uso de informações por analistas de investimento na avaliação de empresas: à procura de padrões. **Revista de Administração Contemporânea – RAC**, Curitiba, v. 10, n. 4, Out./Dez. 2006.

BRASIL. **Decreto-Lei n. 2627**, de 26 set. 1964. Dispõe sobre as sociedades por ações. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del2627.htm>. Acesso em: 02 nov. 2011.

_____. **Decreto n. 6170**, de 25 jul. 2007a. Dispõe sobre as normas relativas às transferências de recursos da União mediante convênios e contratos de repasse, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2007/Decreto/D6170compilado.htm>. Acesso em: 17 nov. 2011.

_____. **Lei n. 4320**, de 17 mar. 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L4320.htm>. Acesso em: 28 nov. 2009.

_____. **Lei n. 6404**, de 15 dez. 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 08 nov. 2009.

_____. **Lei n. 11638**, de 28 dez. 2007b. Altera e revoga dispositivos da Lei nº 6404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 08 nov. 2009.

_____. **Lei n. 11941**, de 27 mai. 2009a. Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários; concede remissão nos casos em que especifica; institui regime tributário de transição e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 08 nov. 2009.

_____. **Lei n. 12017**, de 12 ago. 2009b. Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração e execução da Lei Orçamentária de 2010 e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 16 nov. 2011.

_____. **Lei Complementar n. 101**, de 04 mai. 2000a. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 16 nov. 2011.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional. Plano de Contas Aplicado ao Setor Público. Portaria STN n. 751, de 16 de dezembro de 2009c. **Lex:** Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – Volume IV, Brasília, 2009. Legislação Federal Marginália. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/contabilidade_governamental/manuais.asp>. Acesso em: 08 nov. 2011.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional. Plano de Contas Aplicado ao Setor Público. Portaria STN n. 664, de 30 de novembro de 2010a. **Lex:** Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – Parte IV, Brasília, 2010. Legislação Federal Marginália. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/contabilidade_governamental/manuais.asp>. Acesso em: 08 nov. 2011.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional. Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público. Portaria STN n. 664, de 30 de novembro de 2010b. **Lex:** Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – Parte V, Brasília, 2010. Legislação Federal Marginália.

Disponível em:

<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/contabilidade_governamental/manuais.asp>. Acesso em: 08 nov. 2011.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional. Plano de Contas Aplicado ao Setor Público. Portaria STN n. 406, de 20 de junho de 2011a. **Lex:** Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – Parte IV, Brasília, 2011. Legislação Federal Marginália. Disponível em:

<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/contabilidade_governamental/manuais.asp>. Acesso em: 08 nov. 2011.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional. Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público. Portaria STN n. 406, de 20 de junho de 2011b. **Lex:** Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – Parte V, Brasília, 2011. Legislação Federal Marginália.

Disponível em:

<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/contabilidade_governamental/manuais.asp>. Acesso em: 08 nov. 2011.

_____. Tribunal de Contas da União. **Relatório e pareceres prévios sobre as contas do Governo da República:** exercício de 1999. Relator: Valmir Campeo. Brasília: TCU, 2000a.

Disponível em:

<http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/contas/contas_governo>. Acesso em: 22 jun. 2010.

_____. Tribunal de Contas da União. **Relatório e pareceres prévios sobre as contas do Governo da República:** exercício de 2000. Relator: Guilherme Palmeira. Brasília: TCU, 2001. Disponível em:

<http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/contas/contas_governo>. Acesso em: 22 jun. 2010.

_____. Tribunal de Contas da União. **Relatório e pareceres prévios sobre as contas do Governo da República:** exercício de 2001. Relator: Walton Alencar Rodrigues. Brasília: TCU, 2002. Disponível em:

<http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/contas/contas_governo>. Acesso em: 22 jun. 2010.

_____. Tribunal de Contas da União. **Relatório e pareceres prévios sobre as contas do Governo da República**: exercício de 2002. Relator: Ubiratan Aguiar. Brasília: TCU, 2003. Disponível em:
<http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/contas/contas_governo>.
Acesso em: 22 jun. 2010.

_____. Tribunal de Contas da União. **Relatório e pareceres prévios sobre as contas do Governo da República**: exercício de 2003. Relator: Guilherme Palmeira. Brasília: TCU, 2004. Disponível em:
<http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/contas/contas_governo>.
Acesso em: 22 jun. 2010.

_____. Tribunal de Contas da União. **Relatório e pareceres prévios sobre as contas do Governo da República**: exercício de 2004. Relator: Benjamin Zymler. Brasília: TCU, 2005. Disponível em:
<http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/contas/contas_governo>.
Acesso em: 22 jun. 2010.

_____. Tribunal de Contas da União. **Relatório e pareceres prévios sobre as contas do Governo da República**: exercício de 2005. Relator: Valmir Campelo. Brasília: TCU, 2006. Disponível em:
<http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/contas/contas_governo>.
Acesso em: 22 jun. 2010.

_____. Tribunal de Contas da União. **Relatório e pareceres prévios sobre as contas do Governo da República**: exercício de 2006. Relator: Ubiratan Aguiar. Brasília: TCU, 2007c. Disponível em:
<http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/contas/contas_governo>.
Acesso em: 22 jun. 2010.

_____. Tribunal de Contas da União. **Relatório e pareceres prévios sobre as contas do Governo da República**: exercício de 2007. Relator: Benjamin Zymler. Brasília: TCU, 2008. Disponível em:
<http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/contas/contas_governo>.
Acesso em: 22 jun. 2010.

_____. Tribunal de Contas da União. **Relatório e pareceres prévios sobre as contas do Governo da República**: exercício de 2008. Relator: Augusto Nardes. Brasília: TCU, 2009d. Disponível em:
<http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/contas/contas_governo>.
Acesso em: 22 jun. 2010.

_____. Tribunal de Contas da União. **Relatório e pareceres prévios sobre as contas do Governo da República**: exercício de 2009. Relator: Raimundo Carreiro. Brasília: TCU, 2010c. Disponível em: <http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/contas/contas_governo>. Acesso em: 22 jun. 2010.

_____. Tribunal de Contas da União. **Relatório e pareceres prévios sobre as contas do Governo da República**: exercício de 2010. Relator: Aroldo Cedraz. Brasília: TCU, 2011c. Disponível em: <http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/contas/contas_governo>. Acesso em: 18 out. 2011.

CANADA. Department of Finance. **Annual financial report of the government of Canada**: fiscal year 2009-2010. 2010. Disponível em: <<http://www.fin.gc.ca/afr-rfa/2010/afr-rfa-10-eng.pdf>>. Acesso em: 12 out. 2011.

CARVALHO, L. N. G. **Uma contribuição à auditoria do risco de derivativos**. 1996. 117 f. Tese (Doutorado em Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1996.

CASTRO, D. P.; GARCIA, L. M. **Contabilidade pública no Governo Federal**: guia para reformulação do ensino e implantação da lógica do SIAFI nos governos municipais e estaduais com utilização do Excel. São Paulo: Atlas, 2004.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS – CPC. **Pronunciamento conceitual básico**: estrutura conceitual para elaboração e apresentação das demonstrações contábeis. Brasília, dez. 2008a. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/pdf/pronunciamento_conceitual.pdf>. Acesso em: 22 ago. 2010.

_____. **CPC-06 (R1)**: operações de arrendamento. Brasília, nov. 2010. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/pdf/CPC06_R1.pdf>. Acesso em: 03 mar. 2011.

_____. **CPC-25**: provisões, passivos contingentes e ativos contingentes. Brasília, dez. 2008b. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/pdf/CPC_25.pdf>. Acesso em: 22 ago. 2010.

_____. **CPC-38**: instrumentos financeiros: reconhecimento e mensuração. Brasília, out. 2009a. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/pdf/CPC_38.pdf>. Acesso em: 22 ago. 2010.

_____. **CPC-39**: instrumentos financeiros: apresentação. Brasília, out. 2009b. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/pdf/CPC_39.pdf>. Acesso em: 22 ago. 2010.

_____. **CPC-40**: instrumentos financeiros: evidenciação. Brasília, out. 2009c. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/pdf/CPC_40.pdf>. Acesso em: 22 ago. 2010.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC n. 612**, de 17 de dezembro de 1985. Aprova a NBC T 2.5 – Das contas de compensação. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=1985/000612>. Acesso em: 20 ago. 2010.

_____. **Minuta**. NBC T 16.6 – Demonstrações Contábeis. [2008]a Disponível em: <www.cfc.org.br/uparq/NBCT16_6.pdf>. Acesso em: 15 mar. 2010.

_____. **Resolução CFC n° 1133**, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.6 – Demonstrações Contábeis. 2008b. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1133.doc>. Acesso em: 07 jan. 2010.

COOPER, D. R.; SCHINDLER, P. S. **Business research methods**. 6. ed. Boston: McGraw-Hill, 1998.

DARÓS, L. L.; PEREIRA, A. S. Análise das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público – NBCASP: mudanças e desafios para a contabilidade pública In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 9., 2009, São Paulo. **Anais eletrônicos...** São Paulo: FEA-USP, 2009. Disponível em: <<http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos92009/467.pdf>>. Acesso em: 22 ago. 2010.

DIAS FILHO, J. M. **Características qualitativas da informação contábil**: o problema da compreensibilidade à luz da teoria semiótica e da comunicação. 2001. 211 f. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) – Universidade de São Paulo – USP, São Paulo, 2001.

DURÃES, A. N. A. **Um estudo da evolução histórica da contabilidade no contexto da visão das escolas européia e americana frente a abordagem da evidenciação nas informações contábeis brasileiras**. 2003. 163 f. Dissertação (Mestrado) – Unifecap – Controladoria e Contabilidade Estratégica, São Paulo, 2003.

FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD – FASB. **Statement of Financial Accounting Standards - 05**: accounting for contingencies. Norwalk, Mar. 1975. Disponível em: <<http://www.fasb.org/jsp/FASB/Page/PreCodSectionPage&cid=1218220137031>>. Acesso em: 01 mar. 2011.

_____. **Statement of Financial Accounting Concepts – SFAC-02**: qualitative characteristics of accounting information. Norwalk, May 1980. Disponível em: <<http://www.fasb.org/jsp/FASB/Page/SectionPage&cid=1176156317989>>. Acesso em: 10 jan. 2011.

_____. **Statement of Financial Accounting Concepts – SFAC-06**: elements of financial statements. Norwalk, Dec. 1985. Disponível em: <<http://www.fasb.org/jsp/FASB/Page/SectionPage&cid=1176156317989>>. Acesso em: 01 mar. 2011.

FOUCAULT, M. **Vigiar e punir**: nascimento da prisão. 27. ed. Petrópolis: Vozes, 2003.

FUNDO MONETÁRIO INTERNACIONAL – FMI. **Informe anual 2009**: a luta contra a crise mundial. 2009. Disponível em: <http://www.imf.org/external/spanish/pubs/ft/ar/2009/pdf/ar09_esl.pdf>. Acesso em: 18 maio. 2010.

GALHARDO, J. A. G. **Os reflexos do contingenciamento orçamentário e financeiro da União sobre a gestão dos administradores**: um estudo exploratório a partir dos julgamentos do tribunal de contas da União dos exercícios de 2001 a 2006. 2008. 297 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – FECAP, São Paulo, 2008.

GIUNTINI, N.; PEREIRA, A. C.; BOAVENTURA, W. R. A mensuração dos passivos ocultos: um desafio para a contabilidade. **Revista Álvares Penteado**, São Paulo, v. 5, n. 11, p. 25-45, jan./abr. 2003.

HENDRIKSEN, E. S.; VAN BRENDA, M. F. **Teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1999.

HOTTEGINDRE, G.; LESAGE, C. Un mauvais auditeur: manque d'indépendance et/ou de compétence? étude exploratoire des motifs de condamnation des commissaires aux comptes sur le marché de l'audit en France/a poor auditor: a lack of independence and/or competence? an exploratory study of the causes of disciplinary sanctions against auditors on the French market. **Comptabilité contrôle audit**, Paris, v. 15, n. 2, p. 87-112, Dec. 2009.

IFRS Foundation. **Framework for the preparation and presentation of financial statements**. Apr. 1989. Disponível em: <<http://www.ifrs.org/IFRSs/IFRS.htm>>. Acesso em: 21 jan. 2011.

INSTITUTE OF CHARTERED ACCOUNTANTS IN ENGLAND AND WALES – ICAEW. **Developments in new reporting models**. London, Dec. 2009. Disponível em: <<http://www.icaew.com/en/technical/financial-reporting/information-for-better-markets/ifbm-reports/developments-in-new-reporting-models-report>>. Acesso em: 21 dez. 2010.

INTERNATIONAL FEDERATIONS OF ACCOUNTANTS – IFAC. **IPSAS – 1**. Presentation of financial statements. Dec. 2006a. Disponível em: <<http://web.ifac.org/publications/international-public-sector-accounting-standards-board>>. Acesso em: 07 jan. 2010.

_____. **IPSAS – 15**. Financial instruments: disclosure and presentation. Dec. 2006b. Disponível em: <<http://web.ifac.org/publications/international-public-sector-accounting-standards-board>>. Acesso em: 07 jan. 2010.

_____. **IPSAS – 19**. Provisions, contingent liabilities and contingent assets. Dec. 2006c. Disponível em: <<http://web.ifac.org/publications/international-public-sector-accounting-standards-board>>. Acesso em: 07 jan. 2010.

_____. **IPSAS – 22**. Disclosure of financial information about the general government sector. Dec. 2006d. Disponível em: <<http://web.ifac.org/publications/international-public-sector-accounting-standards-board>>. Acesso em: 07 jan. 2010.

_____. **The modernization of government accounting in France: the current situation, the issues, the outlook**. Jan. 2003. Disponível em: <<http://web.ifac.org/publications/international-public-sector-accounting-standards-board/information-and-other-papers>>. Acesso em: 21 out. 2010.

INDIA. Department of expenditure, Ministry of finance. **Accounts at a Glance 2008-09**. 2010. Disponível em: <http://www.cga.nic.in/acc_at_glance/acc_at_glance0809/acc_glance_English_0809.pdf>. Acesso em: 14 jun. 2010.

ITALIA. Ministero dell economia e delle finanze. Dipartimento della ragioneria gerale dello stato. **Manuale dei principi e delle regole contabili**. mar. 2008a. Disponível em: <<http://www.rgs.mef.gov.it/VERSIONE-I/Bilancio-d/Budget-eco/Manuale-de/Manuale-2008.pdf>>. Acesso em: 17 jun. 2010.

_____. Ministero dell economia e delle finanze. Dipartimento della ragioneria gerale dello stato. **Conto generale del patrimonio dello stato: per l'esercizio finanziario 2008b**. Roma, 29 maio. 2009. Disponível em: <<http://www.rgs.mef.gov.it/VERSIONE-I/Bilancio-d/Rendiconto/2008/Conto-del-1/index.asp>>. Acesso em: 17 jun. 2010.

IUDÍCIBUS, S. **Teoria da contabilidade**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

IUDÍCIBUS, S.; MARTINS, E.; GELBCKE, E. R. **Manual de contabilidade das sociedades por ações**: aplicável às demais sociedades. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

JONES, R.; PENDLEBURY, M. W. **Public sector accounting**. 4. ed. London: Financial Times/Pitman Publishing, 1996.

KOHAMA, H. **Contabilidade pública: teoria e prática**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

LARSON, R. K.; BROWN, K. L. Where are we with long-term contract accounting. **Accounting Horizons**, Sarasota, v. 18, n. 3, p. 207-219, Sept. 2004.

LOPES, J. E. G. et al. Requisitos para aprovação de prestação de contas de municípios: aplicação de análise discriminante (AD) a partir de julgamentos do controle externo. **Revista Contabilidade Vista e Revista**, Belo Horizonte, v. 19, n. 4, p. 59-83, out./dez. 2008.

MARTINS, E. **Palestra** [jul. 2008]. São Paulo: USP, 2008. 1 CD-ROM. Palestra proferida por ocasião do 8. Congresso USP de Controladoria e Contabilidade – Padrões de Qualidade na Pesquisa Contábil.

MARTINS, G. A.; THEÓPHILO, C. A. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MAUSS, C. V.; BLEIL, C.; VANTI, A. A. XBRL na gestão pública com *business intelligence* (BI). **BASE – Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos**, São Leopoldo, v. 6, n. 1, 5-18, jan./abr. 2009.

MENDANHA, G. M. M. O direito de acesso à informação como fundamento da transparência. **Revista da CGU**, Brasília, v. 4, n. 6, p. 59-70, set. 2009.

MENDONÇA NETO, O. R. et al. Mudança de paradigma na contabilidade brasileira: uma explicação fundamentada na sociologia da tradução. **Revista Contabilidade Vista e Revista**, Belo Horizonte, v. 19, n. 2, p. 113-139, abr./jun. 2008.

MEXICO. Secretaría de hacienda y credito publico. **Plan de cuentas**. Ciudad de México. 1 dic. 2009. Disponível em: <<http://www.shcp.gob.mx/Paginas/default.aspx>>. Acesso em: 12 out. 2011.

MOSSO, D. Transparency unveiled: financial crisis prevention through accounting reform. **Accounting Horizons**, Sarasota, v. 24, n. 1, p. 95-107, Mar. 2010.

NIYAMA, J. K. **Contribuição à avaliação do nível de qualidade da evidência contábil das empresas pertencentes ao sistema financeiro da habitação – SFH**. 1989. 294 f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) - Universidade de São Paulo – USP, São Paulo, 1989.

NOSSA, V. **Disclosure ambiental**: uma análise de conteúdo dos relatórios ambientais de empresas do setor de papel e celulose em nível internacional. 2002. 249 f. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) – Universidade de São Paulo – USP, São Paulo, 2002.

OLIVEIRA, A. B. S. et al. **Métodos e técnicas de pesquisa em contabilidade**. São Paulo: Saraiva, 2003.

_____. **Controladoria governamental**: governança e controle econômico na implementação das políticas públicas. São Paulo: Atlas, 2010.

PETERS, M. **Comentários à lei n. 11638/07**. São Paulo: Saint Paul, 2008.

REPUBLIC OF SOUTH AFRICA. National Treasury. **Adjustments to the standard chart of accounts (SCOA)**. Circular n. 6, 26 Jan. 2010. Disponível em: <<http://scoa.treasury.gov.za/Pages/Home.aspx>>. Acesso em: 14 jun. 2010.

REPUBLIK INDONESIA. Sekretariat negara Republik Indonesia. **Standar akuntansi pemerintahan**. n. 71 tahun 2010 tentang. 2011. Disponível em: <<http://www.ksap.org/>>. Acesso em: 27 abr. 2011.

RÉPUBLIQUE FRANÇAISE. Ministère du budget, des comptes publics et de la réforme de l'État. **La comptabilité M14**: Plan de comptes M14 abrégé applicable aux communes de moins de 500 habitants au 1er janvier 2011. 2011. Disponível em: <http://www.colloc.bercy.gouv.fr/colo_struct_fina_loca/comp_loca/m14_1er.html>. Acesso em: 27 abr. 2011.

SCHMIDT, P. **História do pensamento contábil**. Porto Alegre: Bookman, 2000.

SILVA, L. M. **Contabilidade governamental**: um enfoque administrativo. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

_____. Auditoria das receitas públicas: análise crítica e contribuição. **ConTexto**, Porto Alegre, v. 5, n. 8, p. 01-27, 2º semestre 2005.

SLOMSKI, V. **Teoria do agenciamento no estado**: uma evidenciação da distribuição de renda econômica produzida pelas entidades públicas de administração direta. 1999. 106 f. Tese (Doutorado em Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1999.

_____. **Manual de contabilidade pública**: um enfoque na contabilidade municipal : de acordo com a Lei de responsabilidade fiscal. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

SZÜSTER, N; SZÜSTER, F. R.; SZÜSTER, F. R. Contabilidade: atuais desafios e alternativa para seu melhor desempenho. **Revista Contabilidade e Finanças – USP**, São Paulo, n. 38, f. 20-30, maio/ago. 2005.

TAYLOR, E. Z.; DZURANIN, A. C. Interactive financial reporting: an introduction to extensible business reporting language (XBRL). **Issues in accounting education**, Sarasota, v. 25, n. 1, p. 71–83 , Feb. 2010.

TRIVINOS, A. N. S. **Introdução a pesquisa em ciências sociais**: a pesquisa qualitativa em educação: o positivismo, a fenomenologia, o marxismo. São Paulo: Atlas, 1987.

UNITED KINGDOM. Economics & finance ministry. **Financial reporting manual 2011-12**. 2011. Disponível em: <http://www.hm-treasury.gov.uk/frem_manual_2011_12.htm>. Acesso em: 15 nov. 2011.

UNITED STATES OF AMERICA. United States Department of the Treasury. **U.S. Government Standard General Ledger**: fiscal year 2009 reporting. Washington D.C., 2009. Disponível em: <http://www.fms.treas.gov/ussgl/tfm_archive/effective09_jun09/09-01/2009/sec1_chrtacct_2009.pdf>. Acesso em: 11 jun. 2010.

VERGARA, S. C. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

WALLMAN, S. M. H. The future of accounting and disclosure in an evolving world: the need for dramatic change. **Accounting Horizons**, Sarasota, v. 9, n. 3, p. 81-92, Sept. 1995.

_____. The future of accounting and financial reporting part II: the colorized approach. **Accounting Horizons**, Sarasota, v. 10, n. 2, p. 138-149, Jun. 1996a.

_____. The future of accounting, part III: reliability and auditor independence. **Accounting Horizons**, Sarasota, v. 10, n. 4, p. 76-98, Dec. 1996b.

WILSON, E. R.; HAY, E. L.; KATTELUS S. C. **Accounting for governmental and nonprofit entities**, New York, 11. ed. Irwin/McGraw-Hill, 1999.

GLOSSÁRIO

CPC: Organismo brasileiro criado através da Resolução CFC nº 1055/2005 com o objetivo de emitir pronunciamentos técnicos sobre procedimentos de Contabilidade.

Contrapartida: Equivalência, correspondência. No sistema de partidas dobradas, oposição da conta devedora à credora, ou vice-versa.

Controle Social: Controle exercido, pelo cidadão, dos atos do gestor público.

Convergência às Normas Internacionais: Alcançar a Padronização.

Contingente: Possível, mas incerto.

COSIF: Plano de contas das Instituições Financeiras, no qual estão dispostos os procedimentos de registro e elaboração das demonstrações financeiras.

Escola Americana do Pensamento Contábil: Corrente de pensamento que surge no início do século XX, impulsionada pelo grande desenvolvimento do mercado de capitais, e amparando-se nos conceitos de auditoria herdados do Reino Unido, tem em sua característica um aspecto mais pragmático do que a Escola Européia.

Escola Européia do Pensamento Contábil: Corrente de pensamento que nasceu com a obra pioneira de Luca Pacioli, teve seu início na Itália e contou com a contribuição de diversos países europeus, através de seus pensadores. É a representação generalizada da junção de diversas escolas, como a Contista; a Controlista; a Lombarda; a Personalista, e outras.

FASB: Entidade responsável por emitir os pronunciamentos contábeis norte-americanos, e os padrões de contabilidade para os Estados Unidos da América.

G-20: Grupo que reúne importantes economias industrializadas e em desenvolvimento para discutir questões chave da economia global.

ICAEW: Organização profissional inglesa, emissora de documentos técnicos, os quais servem de suporte aos contabilistas.

IFRS Foundation: Entidade responsável por emitir os pronunciamentos contábeis, os quais representam o alvo do movimento de convergência mundial dos padrões de Contabilidade.

IFAC: Entidade que, baseada nos pronunciamentos da IFRS *Foundation*, é responsável por emitir os pronunciamentos de Contabilidade válidos para as instituições públicas de todo o mundo.

Iniciativa Privada: Empresas constituídas de sócios sem participação do governo. Que visam o lucro.

Intergovernamental: Que se dá entre diferentes esferas de governo, por exemplo, entre o governo federal e o governo estadual.

Intragovernamental: Que se dá na mesma esfera de governo, por exemplo, entre o Ministério dos Transportes e o Ministério da Fazenda.

Lei de Responsabilidade Fiscal: Lei Complementar nº 101 de 04 de maio de 2000.

Padronização: Objetivo de minimizar as diferenças existentes nos demonstrativos financeiros em âmbito mundial, reduzindo os custos de adaptação das divulgações de um país para o outro, das empresas que participam em mercados de ações de mais de um país.

Pronunciamento: Documento emanado com o intuito de instruir sobre questões específicas da Contabilidade.

Segmentos: Divisão de áreas de negócios, nas quais há desenvolvimento de trabalhos de contabilidade, como: Contabilidade Pública, Contabilidade das Instituições Financeiras, e Contabilidade Societária.

SICONV - Sistema para formalização, execução, acompanhamento, prestação de contas e informações a cerca de tomada de contas especial dos convênios contratos de repasse e termos de parceria.

STN: Órgão Central do Sistema brasileiro de Contabilidade Pública Federal.

Usuário Interno: Pessoa que faz parte da entidade, na qualidade de gestor.

Usuário Externo: Pessoa que não faz parte da entidade, mas se interessa por suas informações.

APÊNDICE B
Instrumento de Coleta de Dados – Unidade de Registro Valor e Nome da Conta

	conta	Exercício analisado		
		relatório do TCU	valor	relatório do TCU
	Ativo			
1	Ativo Compensado			
2	Compensações Ativas Diversas			
3	Responsabilidades por Valores, Títulos e B			
4	Garantias de Valores			
5	Direitos e Obrigações Conveniados			
6	Direitos e Obrigações Contratuais			
7	Outras Compensações			
	Passivo			
8	Passivo Compensado			
9	Compensações Passivas Diversas			
10	Valores, Títulos e Bens sob Responsabilidade			
11	Valores em Garantia			
12	Direitos e Obrigações Conveniados			
13	Direitos e Obrigações Contratadas			
14	Compensações Diversas			
	Comentários			
1				
2				
3				
4				
5				
6				
7				
8				
9				
10				
11				
12				
13				
14				

APÊNDICE C
Estrutura dos Relatórios e Pareceres Prévios

	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
1 - INTRODUÇÃO.....	7	9	9	9	9	9	9	9	9	9	9	9	9
2 - OS ORÇAMENTOS PÚBLICOS FEDERAIS.....	9	13	13	13	13	13	13	13	13	13	13	13	13
3 - ANÁLISE DOS BALANÇOS GERAIS DA UNIÃO.....	45	57	57	57	57	57	57	57	57	57	57	57	57
4 - DESCRIÇÃO E ANÁLISE DAS OPERAÇÕES EXTRA BALANÇO.....	115	129	129	129	129	129	129	129	129	129	129	129	129
5 - DESEMPENHO DA ECONOMIA BRASILEIRA.....	119	129	129	129	129	129	129	129	129	129	129	129	129
6 - TEMAS EM DESTAQUE.....	150	213	213	213	213	213	213	213	213	213	213	213	213
7 - AÇÃO SETORIAL DO GOVERNO.....	331	423	423	423	423	423	423	423	423	423	423	423	423
8 - RECOMENDAÇÕES DO TRIBUNAL EM CONTAS ANTERIORES - PROVIDÊNCIAS ADOTADAS PELO GOVERNO.....	356	539	539	539	539	539	539	539	539	539	539	539	539
9 - SÍNTESE, CONCLUSÃO E PROJETO DE PARECER.....	379	549	549	549	549	549	549	549	549	549	549	549	549
10 - SESSÃO EXTRAORDINÁRIA.....	381	595	595	595	595	595	595	595	595	595	595	595	595
2001													
1 - INTRODUÇÃO.....	9		9		9		9		9		9		9
2 - DESEMPENHO DA ECONOMIA BRASILEIRA.....	13		13		13		13		13		13		13
3 - OS ORÇAMENTOS PÚBLICOS FEDERAIS.....	73		73		73		73		73		73		73
4 - ANÁLISE DOS BALANÇOS GERAIS DA UNIÃO.....	147		147		147		147		147		147		147
5 - ÁREAS TEMÁTICAS EM DESTAQUE.....	239		239		239		239		239		239		239
6 - AÇÃO SETORIAL DO GOVERNO.....	389		389		389		389		389		389		389
7 - RECOMENDAÇÕES DO TRIBUNAL DE CONTAS DO GOVERNO DE 2000.....	549		549		549		549		549		549		549
2003													
1 - INTRODUÇÃO.....	9		9		9		9		9		9		9
2 - DESEMPENHO DA ECONOMIA BRASILEIRA.....	13		13		13		13		13		13		13
3 - ANÁLISE DOS BALANÇOS GERAIS DA UNIÃO.....	41		41		41		41		41		41		41
4 - AÇÃO SETORIAL DO GOVERNO.....	163		163		163		163		163		163		163
5 - BALANÇO GERAL DA UNIÃO.....	227		227		227		227		227		227		227
6 - ÁREAS TEMÁTICAS.....	287		287		287		287		287		287		287
7 - RECOMENDAÇÕES DO TRIBUNAL DE CONTAS DO GOVERNO DE 2003.....	475		475		475		475		475		475		475
8 - SÍNTESE, CONCLUSÃO E PROJETO DE PARECER.....	483		483		483		483		483		483		483
9 - PARECERES PRÉVIOS E VOTOS DOS MINISTROS E AUDITORES.....	545		545		545		545		545		545		545
2005													
1 - INTRODUÇÃO.....	9		9		9		9		9		9		9
2 - DESEMPENHO DA ECONOMIA BRASILEIRA.....	11		11		11		11		11		11		11
3 - ANÁLISE DAS RECEITAS E DESPESAS NO EXERCÍCIO DE 2005.....	29		29		29		29		29		29		29
4 - AÇÃO SETORIAL DO GOVERNO FEDERAL.....	121		121		121		121		121		121		121
5 - ANÁLISE ECONÔMICO-FINANCEIRA DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DA UNIÃO.....	147		147		147		147		147		147		147
6 - ÁREAS TEMÁTICAS.....	201		201		201		201		201		201		201
7 - RECOMENDAÇÕES DO TCU NAS CONTAS DO GOVERNO DA REPÚBLICA DE 2004.....	277		277		277		277		277		277		277
8 - CONCLUSÃO.....	291		291		291		291		291		291		291
9 - PARECERES PRÉVIOS E VOTOS DOS MINISTROS E AUDITORES.....	311		311		311		311		311		311		311
2007													
1 - INTRODUÇÃO.....	9		9		9		9		9		9		9
2 - DESEMPENHO DA ECONOMIA BRASILEIRA.....	13		13		13		13		13		13		13
3 - ANÁLISE DAS RECEITAS E DESPESAS NO EXERCÍCIO DE 2006.....	35		35		35		35		35		35		35
4 - AÇÃO SETORIAL DO GOVERNO FEDERAL.....	133		133		133		133		133		133		133
5 - ANÁLISE ECONÔMICO-FINANCEIRA DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DA UNIÃO.....	203		203		203		203		203		203		203
6 - ÁREAS TEMÁTICAS - OBRAS DE INFRA-ESTRUTURA.....	345		345		345		345		345		345		345
7 - RECOMENDAÇÕES DO TCU NAS CONTAS DO GOVERNO DA REPÚBLICA DE 2006.....	383		383		383		383		383		383		383
8 - CONCLUSÃO.....	411		411		411		411		411		411		411
2009													
1 - INTRODUÇÃO.....	11		11		11		11		11		11		11
2 - DESEMPENHO DA ECONOMIA BRASILEIRA EM 2009.....	15		15		15		15		15		15		15
3 - ANÁLISE DAS RECEITAS E DESPESAS NO EXERCÍCIO DE 2009.....	61		61		61		61		61		61		61
4 - AÇÃO SETORIAL DO GOVERNO FEDERAL.....	169		169		169		169		169		169		169
5 - DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DA UNIÃO.....	345		345		345		345		345		345		345
6 - ÁREA TEMÁTICA REFORMA AGRÁRIA.....	379		379		379		379		379		379		379
7 - RECOMENDAÇÕES DO TCU NAS CONTAS DO GOVERNO DA REPÚBLICA DE 2008.....	405		405		405		405		405		405		405
8 - CONCLUSÃO.....	417		417		417		417		417		417		417
9 - PARECER PRÉVIO, MANIFESTAÇÕES E ACÓRDÃO SOBRE AS CONTAS DO PODER EXECUTIVO.....	429		429		429		429		429		429		429