

ANÁLISE DAS ESTRUTURAS E CONTEÚDOS DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS, CONSOLIDADAS PELA UNIÃO, ADAPTADAS AOS PADRÕES INTERNACIONAIS – ESTUDO COMPARATIVO

ANALYSIS OF STRUCTURES AND CONTENT OF FINANCIAL STATEMENTS, THE CONSOLIDATED UNION, ADAPTED TO INTERNATIONAL STANDARDS - COMPARATIVE STUDY

LEILA MARCIA SOUSA DE LIMA ELIAS¹

FELIPE JADJISKI DE LEÃO²

JORGE LOPES³

MARCLEIDE PERDENEIRAS⁴

RESUMO: A contabilidade do setor público brasileiro, considerando as transformações ocorridas nos últimos anos no cenário econômico mundial, vem sofrendo intensas alterações objetivando a convergência aos padrões internacionais. Por esse motivo, em 2011, o Governo brasileiro, com a finalidade de revelar a sua futura realidade contábil, passou a divulgar, por meio do Balanço do Setor Público Nacional, demonstrações contábeis adaptadas aos padrões internacionais. Contudo, em razão das diversas restrições da Administração Pública nacional, a adesão às novas práticas para elaboração e apresentação dos relatórios contábeis acontece de forma gradual. Nesse contexto, este estudo identifica os componentes das estruturas e conteúdos das demonstrações contábeis adaptadas aos padrões internacionais, consolidadas pela União, divulgadas em 2012, que divergem em relação aos critérios estabelecidos pela IPSAS 1 – Apresentação das Demonstrações Financeiras. No intuito de se obter tal conhecimento, emprega-se, neste artigo, o método científico comparativo, com abordagem de pesquisa do tipo qualitativa, com coleta de dados realizada de forma essencialmente documental e bibliográfica. Os resultados mostram que alguns pontos importantes não foram atendidos e outros foram divulgados contrários à norma internacional, acabando por ser suficientes para originar situações que conflitam diretamente com as estruturas, conteúdos, finalidades e objetivos regulamentados pela IPSAS 1.

Palavras-chave: Contabilidade Aplicada ao Setor Público, Normas Internacionais de Contabilidade Pública, Convergência aos Padrões Internacionais.

ABSTRACT: The accounts of the Brazilian public sector, considering the changes occurring in recent years in the global economy, has undergone intense changes aiming at convergence with international standards. For this reason, in 2011, the Brazilian Government, in order to reveal your future book really started to disclose, through the balance of the National Public Sector, Financial Statements adapted to international standards. However, due to various constraints of national public administration, the uptake of new practices for the preparation and presentation of financial reporting happens gradually. In this context, this study identifies the components of the structure and content of the financial statements adapted to international standards, consolidated by the Union, published in 2012, which differ in relation to the criteria established by IPSAS 1 - Presentation of Financial Statements. In order to obtain such knowledge, is employed in this paper, the comparative scientific method, with approach qualitative study with data collection performed essentially documentary and bibliographic form. The results show that some important points were met and some were not disclosed contrary to international standard and eventually be sufficient to give situations that conflict directly with the structures, contents, aims and objectives regulated by IPSAS 1.

Keywords: Applied Accounting to the Public Sector, International Public Accounting Standards, International Standards Convergence to.

Sumário: Introdução - 1 As normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público (IPSAS) - 2 Análise comparativa das demonstrações contábeis da união adaptadas aos padrões internacionais à luz da IPSAS1 - Apresentação das demonstrações financeiras - Considerações Finais - Referências

¹ Mestre em Gestão e Desenvolvimento Regional pela Universidade de Taubaté – SP. Docente do Mestrado em Gestão Pública da UFPA E-mail: leilamarciaelias@hotmail.com

² Graduado em Ciências Contábeis pelo Centro Universitário do Estado do Pará (CESUPA). Analista do Banco Central. E-mail: felipejleao@gmail.com

³ Doutor em Administração- University of Miami, com pós- doutorado em Educação. Docente aposentado pela UFPE. E-mail: professorjorgelopes@gmail.com

⁴ Doutora em Administração pelo PROPAD/UFPE. Docente da UFPB. E-mail: marcleide@gmail.com

INTRODUÇÃO

No Brasil, em toda sua história, as crises econômicas proporcionaram cenários que evidenciavam a necessidade de mudança e aperfeiçoamento dos seus instrumentos de gestão pública. O primeiro grande marco desse processo, em um momento de elevado déficit público, foi a edição da Lei nº 4.320 de 1964, onde elegia o orçamento público como o instrumento necessário a assegurar o equilíbrio fiscal no país. Por tudo isso, a Administração Pública brasileira fez o uso da sua contabilidade, também normatizada por essa lei, para evidenciar a execução orçamentária, afastando-se, assim, do arcabouço teórico da contabilidade como ciência.

No entanto, com as transformações ocorridas no cenário econômico mundial, devido ao rápido processo de globalização da economia, fez com que surgisse uma nova necessidade no país, a saber: a modernização dos procedimentos contábeis públicos através do resgate da contabilidade pública como ciência. Assim sendo, em 2008, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) passou a desenvolver uma base teórica necessária à reformulação contábil pública nacional, objetivando promover um conjunto de normas com base científica para os procedimentos contábeis públicos a serem adotados no Brasil.

Ao mesmo tempo, dentre outras, o CFC possuía como premissa o processo de convergência aos padrões internacionais das normas contábeis. Para tal, o dito conselho editou as primeiras Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), elaboradas em conformidade com os fundamentos das Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (IPSAS), emitidas pela Federação Internacional de Contadores (IFAC). Igualmente, o decreto presidencial nº 6.976 de 2009 estabeleceu objetivos a fim de adequar o setor público nacional para que fosse possível a convergência aos padrões internacionais de contabilidade,

É nesse panorama que, a partir de 2011, o Governo Federal passou a emitir demonstrativos contábeis adaptados aos padrões internacionais. Contudo, como consequência de diversas restrições, a introdução das práticas contábeis convergentes às IPSAS acontece gradativamente. Assim, sabendo-se que a IPSAS 1 – Apresentação das Demonstrações Financeiras estabelece uma série de requisitos quanto à forma de apresentação dessas demonstrações, formula-se o seguinte questionamento: **quais os componentes das estruturas e conteúdos das demonstrações contábeis adaptadas aos padrões internacionais, consolidadas pela União, que divergem em relação aos critérios estabelecidos pela IPSAS1–Apresentação das Demonstrações Financeiras?**

Consequentemente, o presente estudo apresenta como objetivo geral identificar os componentes das estruturas e conteúdos das demonstrações contábeis adaptadas aos padrões internacionais, consolidadas pela União, que divergem em relação aos critérios estabelecidos pela IPSAS 1 – Apresentação das Demonstrações Financeiras.

Em harmonia, para auxiliar no alcance desse fim, especificamente, foram definidas as seguintes ações: levantar a bibliografia referente às NICSP, com destaque para a IPSAS 1 - Apresentação das Demonstrações Financeiras. Em seguida, coletar dados qualitativos a partir do Balanço do Setor Público Nacional 2012 e legislações vigentes. Por fim, comparar qualitativamente o Balanço do Setor Público Nacional 2012 à luz da IPSAS 1.

No intuito de se obter tal conhecimento, emprega-se, neste artigo, o método científico comparativo, com abordagem de pesquisa do tipo qualitativa, com coleta de dados realizada de forma essencialmente documental e bibliográfica.

Este artigo contém em sua estrutura, além desta, mais 3 seções. Na seção 2, é exposto um breve histórico das IPSAS, havendo o destaque para IPSAS 1 – Apresentação das Demonstrações Financeiras, a fim de apresentá-la ao leitor, exibindo sua estrutura, seu alcance, sua finalidade e conteúdo. Na terceira seção, analisa-se comparativamente os preceitos estabelecidos na IPSAS 1 com aquilo que se verifica nos demonstrativos contábeis consolidados pela União, divulgadas em 2012, referentes ao ano exercício de 2011, adaptados aos padrões internacionais. Na quarta seção são apresentadas as considerações finais.

1 AS NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO (IPSAS)

Almeida e Lima (2012) definem as IPSAS como sendo um conjunto de normas que apresentam orientações para a contabilidade dos governos em todo mundo, e representam o padrão de referência contábil universal para o atual processo de convergência no Setor Público. Com efeito, essas normas passaram a estabelecer as diretrizes para reconhecimento, mensuração, apresentação e evidenciação relacionadas às transações e outros eventos em demonstrações contábeis para fins gerais emitidas por entidades públicas (CFC, 2010).

Carneiro, Mota e Nóbrega (2012) relatam que, atualmente, cerca de 60 países estão inseridos no processo de implantação dessas normas e que todos almejam um mesmo objetivo: conquistar uma posição de evidência no cenário mundial. Nesse contexto, Guedes, Lima e Santana (2009, p. 18) esclarecem que:

As IPSAS, que estão em processo de adoção por diversos países, buscam, de modo geral, a convergência dos critérios de reconhecimento de Receitas e Despesas, Ativos e Passivos, bem como da forma de evidenciação da situação financeira, dos resultados do exercício, das mutações da posição financeira e das mutações no patrimônio líquido no âmbito do Setor Público.

As perspectivas relacionadas à implantação dessas normas repousam sobre o fato de que se espera que haja uma melhora no nível de informação financeira e da gestão dos gastos públicos, possibilitando, assim, um maior controle do patrimônio público. Como se não bastasse, a facilidade da comparação de demonstrativos contábeis entre as entidades públicas que utilizam tais normas fará com que a contabilidade do setor público divulgue, com maior clareza, os custos do governo para a prestação de seus serviços.

1.1 AS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS SEGUNDO A IPSAS 1 – APRESENTAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS

Baseando-se no pronunciamento societário IAS 1 – *Presentation Of Financial Statements*, proferido pelo IASB, a IPSASB estabeleceu, por meio da edição da *International Public Sector Accounting Standard (IPSAS)1- PresentationOf Financial Statements*, a forma pelas quais as demonstrações contábeis públicas, destinadas a

atender propósitos gerais⁵, devem ser apresentadas.

Consagra-se como um dos principais fins da norma aqui investida responder questões como: o que são demonstrações financeiras? Quais as suas finalidades? A seguir realizou-se uma síntese da matéria objetivando esclarecer tais questionamentos abordados. No entanto, buscou-se enfatizar apenas aqueles itens que constituem a base de fundamentação da comparação realizada na terceira seção.

1.1.1 Objetivo Geral, Alcance e Definições

A IPSAS 1 possui como objetivo geral assegurar que haja comparabilidade entre demonstrativos contábeis de períodos anteriores da própria entidade bem como entre entidades diferentes. Para tanto, determina: (I) os requisitos gerais para a apresentação dos demonstrativos contábeis, (II) as diretrizes para elaboração de sua estrutura e (III) os requisitos mínimos que o seu conteúdo deve apresentar.

Ao mesmo tempo, a IPSAS 1 estabelece que está ao seu alcance todos os demonstrativos contábeis públicos para fins gerais (exceto as empresas estatais⁶), sendo esses aqueles que são apresentadas separadamente ou incluídas em um outro documento público, por exemplo, um relatório anual (IPSAS 1, §3). Nesse sentido, estabelece não ser aplicável às demonstrações contábeis elaboradas em períodos intermediários. Além disso, julga imprescindível a elaboração dessas por meio do regime de competência de contabilização. Igualmente, elucida que a norma se aplica a todas as entidades públicas.

Finalmente, o presente regulamento define alguns termos utilizados em seu texto, esperando que os usuários os utilizem no decorrer da norma com os significados por ela estabelecidos. Para tanto, conceitua: ativo, passivo, patrimônio líquido, regime de competência, receita, despesa, notas explicativas, entidade econômica, dentre outros. Algumas das definições estabelecidas, constituídas no § 7 da norma estudada, são apresentadas na seção 3 deste estudo em momento que se torne necessário o conhecimento dessas, a fim de fundamentar as afirmações alcançadas.

1.1.2 Finalidade e Composição das Demonstrações Contábeis

A IPSAS 1 define, em seu § 15, que as demonstrações contábeis são uma representação estruturada da posição patrimonial e financeira e do desempenho financeiro de uma entidade. De maneira geral, esclarece que o objetivo desses relatórios é o de fornecer informações acerca desses itens de forma que essas sejam úteis a um grande número de usuários em suas avaliações e tomada de decisões econômicas sobre a alocação de recursos da entidade pública.

Especificamente, esclarece que o objetivo das demonstrações contábeis públicas é o de fornecer informação útil para a tomada de decisão. Outrossim, possui como finalidade demonstrar a existência da *accountability* (prestação de contas e o cumprimento das responsabilidades), expondo como os recursos confiados à entidade pública são controlados. Para atingir esse fim, a IPSAS 1 exige informações, acerca de uma entidade, sobre:

(a) Ativos;

⁵ Essas demonstrações são aquelas emitidas para usuários que não possuem poderes para exigir informações contábeis no intuito de atender as suas necessidades específicas de informação (IPSAS 1, § 3).

⁶ A IPSAS 1, ao usar o termo “empresa estatais” define que são aquelas que: contrate em seu próprio nome, tenha autonomia financeira e operacional, comercialize bens e serviços, independa de financiamento público e seja controlada por uma entidade do Setor Público. Dessa forma, essas empresas estão sujeitas à legislação societária. Conclui-se, portanto, que para normas internacionais todas estatais são independentes.

- (b) Passivos;
- (c) Ativos líquidos/ patrimônio líquido;
- (d) Receitas;
- (e) Despesas;
- (f) Outras alterações nos ativos líquidos/ patrimônio líquido; e
- (g) Fluxos de caixa.

A partir das informações listadas acima, aliadas a outras informações, a IPSAS 1 entende que o usuário possa ter capacidade de realizar previsões. Além disso, a norma internacional permite que informações suplementares, incluindo demonstrações não-contábeis, poderão ser apresentadas junto aos relatórios contábeis, objetivando proporcionar uma visão mais ampla das atividades do ente público.

1.1.3 Componentes das Demonstrações Financeiras, Informações Comparativas e Identificação dos Relatórios Contábeis

De acordo com o § 21 da IPSAS 1, um conjunto completo de demonstrações contábeis compreende:

- (a) Uma demonstração da posição financeira (Balanço Patrimonial);
- (b) Uma demonstração do desempenho financeiro (Demonstração do Resultado do Exercício);
- (c) Uma demonstração das mutações dos ativos líquidos/ patrimônio líquido (Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido);
- (d) Uma demonstração dos fluxos de caixa;
- (e) Quando a entidade divulga publicamente seu orçamento aprovado, uma comparação entre o orçamento e os montantes realizados, quer seja como uma demonstração contábil adicional ou como uma coluna para o orçamento nas demonstrações contábeis; e
- (f) Notas explicativas, compreendendo um resumo das políticas contábeis significativas e outras informações explanatórias.

A IPSAS 1 reconhece a variedade de nomes pelos quais os componentes acima são reconhecidos nas mais diversas jurisdições existentes. Por tal motivo, possibilita que essas sejam nomeadas de maneira diferente daqueles sugeridos por ela.

Além disso, são exigidas, pela norma em destaque, informações sobre o período anterior ao ano a que se reportam os relatórios contábeis divulgados pela entidade pública. Dessa forma, a informação deve ser evidenciada em comparação com o período anterior em relação a todos os valores apresentados nas demonstrações do período corrente. Do mesmo modo, destaca que devem ser apresentadas informações de forma narrativa e descritiva quando relevantes para a compreensão das demonstrações.

Por fim, sabendo-se que a IPSAS 1 apenas se aplica às demonstrações contábeis, é de suma importância que essas sejam identificadas nitidamente de maneira a diferenciar de qualquer outra informação que por acaso conste no mesmo documento publicado. Em adição, esclarece que a entidade pública só deve evidenciar que as demonstrações contábeis divulgadas estão em conformidade com as IPSAS apenas se estiverem cumprindo a todos os seus requisitos.

1.1.4 Estruturas e Conteúdos

A seguir serão apresentadas as determinações, segundo a IPSAS 1, para as estruturas e conteúdos dos itens que compõem o conjunto completo de demonstrações financeiras anteriormente abordadas. É importante destacar, ao leitor, que nessa seção abordaram-se apenas aqueles relatórios que foram utilizados na análise comparativa realizada na terceira seção, a saber: Demonstração da Posição Financeira (Balanço Patrimonial), Demonstração do Desempenho Financeiro (Demonstração das Variações Patrimoniais) e notas explicativas.

1.1.4.1 Demonstração da Posição Financeira (Balanço Patrimonial)

A Demonstração da Posição Financeira é um relatório cujo um dos seus principais objetivos é refletir, de maneira estática, a posição patrimonial e financeira de um determinado ente. Para atingir essa finalidade, a IPSAS 1 determina alguns pontos em relação a sua estrutura, a serem verificadas em seguida.

1.1.4.1.1 Ativos e passivos circulantes e a distinção entre circulante e não circulante

Para a IPSAS 1, os itens patrimoniais ativos e passivos exigíveis, que formam o Balanço Patrimonial, devem ser segregados em circulantes e não circulantes. Portanto, o ente público deve apresentar em grupos de contas separados: ativos circulantes e não circulantes e passivos circulantes e não circulantes. Contudo, a norma esclarece, em seu § 70, que essa classificação não deve ser seguida quando a apresentação baseada na liquidez proporcionar informação confiável e relevante (situação verificada nas instituições financeiras, por exemplo).

Independentemente do método de apresentação, para a segregação dos itens deve ser verificados a data-base de elaboração das demonstrações contábeis, realizada, supostamente, ao final de cada ciclo operacional da entidade. Logo, esclarece que quando a entidade não possui um ciclo operacional claramente definido, pressupõe-se que esse seja de 12 meses, aplicado tanto aos ativos, quanto aos passivos.

Ao mesmo tempo, a IPSAS 1 determina as condições que o ativo deve satisfazer para ser classificado como circulante, a saber:

- (a) Espera-se que esse ativo seja realizado, ou pretende-se que seja mantido com o propósito de ser vendido ou consumido no decurso normal do ciclo operacional da entidade;
- (b) O ativo está mantido essencialmente com o propósito de ser negociado;
- (c) Espera-se que o ativo seja realizado até doze meses após a data das demonstrações contábeis; ou
- (d) O ativo seja caixa ou equivalente de caixa (conforme definido na IPSAS 2), a menos que sua troca ou uso para liquidação (pagamento) de passivo se encontre vedada durante pelo menos doze meses após a data das demonstrações contábeis.

Os ativos que não atenderem aos requisitos descritos acima devem ser classificados como não circulantes. Além do mais, ao utilizar o termo “ativo não circulante”, a norma inclui nesse grupo: ativos tangíveis, ativos intangíveis e ativos financeiros de natureza de longo prazo. Nesse ponto, a norma, em seu § 77, não proíbe a utilização de nomenclatura contendo descrições alternativas, desde que o seu significado seja claro.

A norma internacional, ao se referir aos passivos exigíveis, determina

que os elementos devam atender aos seguintes requisitos para se classificarem como circulantes:

- (a) Espera-se que o passivo seja liquidado (pago) durante o ciclo operacional normal da entidade;
- (b) O passivo está mantido essencialmente para a finalidade de ser negociado;
- (c) O passivo deve ser liquidado (pago) no período de até doze meses após a data das demonstrações contábeis; ou
- (d) A entidade não tem direito incondicional de diferir a liquidação (pagamento) do passivo durante pelo menos doze meses após a data das demonstrações contábeis.

Os passivos que não atenderem aos requisitos descritos acima devem ser classificados como não circulantes. Nesse ponto, é importante ressaltar que alguns passivos, tais como obrigações apropriadas por competência relativas a gastos com empregados devem ser classificados como circulantes – uma vez que se entende que essas fazem parte do capital circulante utilizado no ciclo operacional normal da entidade – mesmo que estejam para ser liquidados em mais de doze meses após a data das demonstrações contábeis.

1.1.4.1.2 Informações exigidas na estrutura da Demonstração da Posição Financeira

A aludida norma internacional estabelece, em seu § 88, que a Demonstração da Posição Financeira (Balanço Patrimonial) deve constar, no mínimo, as seguintes informações e seus respectivos montantes:

- (e) Ativo imobilizado;
- (f) Propriedades para investimento;
- (g) Ativos intangíveis;
- (h) Ativos financeiros (exceto os mencionados nas alíneas (e), (g), (h) e (i));
- (i) Investimentos avaliados pelo método da equivalência patrimonial;
- (j) Estoques;
- (k) Valores a receber de transações sem contraprestação (impostos e transferências);
- (l) Contas a receber de transações com contraprestação;
- (m) Caixa e equivalentes de caixa;
- (n) Tributos e transferências a pagar;
- (o) Contas a pagar oriundas de transações com contraprestação;
- (p) Provisões;
- (q) Passivos financeiros (exceto os mencionados nas alíneas (j), (k) e (l));
- (r) Participação de não controladores apresentada de forma destacada dentro dos ativos líquidos / patrimônio líquido; e
- (s) Ativos líquidos / patrimônio líquido atribuível aos proprietários da entidade controladora.

Segundo o § 90 da IPSAS 1, essa lista apresentada não se configura como a ordem ou o formato em que o ente público deve estruturar o demonstrativo para apresentação das contas. O que a norma realiza é listar itens que são suficientemente

diferentes na sua natureza ou função, e assim almeja assegurar uma apresentação individualizada desses.

Como a apresentação desses acontece de acordo com o julgamento dos preparadores das demonstrações contábeis do ente público, a IPSAS 1 determina que a decisão de apresentar itens adicionais separadamente é baseada em uma avaliação sobre:

- (a) A natureza e grau de liquidez dos ativos;
- (b) A função dos ativos na entidade; e
- (c) Os montantes, naturezas e prazos dos passivos.

Nesse sentido, a norma relata, dentre outros, em seu § 91, que a utilização de distintos critérios de mensuração de diferentes classes de ativos sugere que suas naturezas ou funções são distintas e, portanto, devam ser apresentadas em contas separadas, ou seja, itens de linha diferentes.

1.1.4.1.3 Informações a serem apresentadas no corpo da Demonstração da Posição Financeira ou em notas explicativas

A IPSAS 1 exige, em seu § 93, que a entidade pública deve evidenciar, seja no Balanço Patrimonial, seja nas notas explicativas, subclassificações adicionais das contas apresentadas como itens de linha, classificadas de forma adequada às operações da entidade. No entanto, o detalhamento proporcionado nas subclassificações, por ser um exercício crítico, irá depender dos requisitos verificados em outras IPSAS, da dimensão, da natureza e função dos elementos envolvidos.

No sentido de ilustrar suas determinações, a IPSAS 1, no § 94, divulga alguns exemplos, a saber:

- (a) Os itens do ativo imobilizado são subdivididos (desagregados) em classes de acordo com a IPSAS 17;
- (b) As contas a receber são subdivididas (desagregadas) em montantes a receber de taxas aos usuários, tributos e outras receitas de transações sem contraprestação, contas a receber de partes relacionadas, pagamentos antecipados e outros montantes;
- (c) Os estoques são subclassificados, de acordo com a NBC TSP 12, "Estoques", em classificações tais como mercadorias para revenda, insumos, materiais, produtos em elaboração e produtos acabados;
- (d) Os tributos e transferências a pagar são subdivididos (desagregados) em restituição de tributos a pagar, transferências a pagar e montantes a pagar a outros membros da entidade econômica;
- (e) As provisões são subdivididas (desagregadas) em provisões para benefícios dos empregados e outros itens; e
- (f) Os componentes do patrimônio líquido são subdivididos (desagregados) em capital integralizado, superávits ou déficits acumulados e quaisquer reservas.

Além desses, especificamente, a IPSAS 1 determina que quando a entidade pública não possua o seu capital representado por ações, ela deve informar o patrimônio líquido, seja no Balanço Patrimonial, ou em notas explicativas, compostos pelos seguintes elementos, os evidenciados em separado:

- (a) O capital integralizado, consistindo do montante total acumulado, na data das demonstrações contábeis, das contribuições dos proprietários menos as distribuições aos proprietários;
- (b) Superávits ou déficits acumulados;
- (c) Reservas, incluindo uma descrição da natureza e propósito de cada reserva dentro dos / patrimônio líquido; e
- (d) Participação dos não controladores.

De acordo com as informações expostas, percebe-se que a IPSAS 1 defende uma consolidação de entidades públicas com as empresas estatais (valendo-se da definição dada por ela a esse termo), pois é solicitado que seja informado a participação dos não controladores compondo o ativo líquido. Nesse sentido, a consolidação englobaria tanto entidades com fins sociais, quanto entidades com fins econômicos, formando, assim, o que a norma define como entidade econômica.

1.1.4.2 Demonstração de Desempenho Financeiro (Demonstração das Variações Patrimoniais)

A Demonstração de Desempenho Financeiro é um relatório onde uns dos seus principais objetivos são evidenciar as alterações sofridas no patrimônio público – auxiliando na compreensão do desempenho obtido pelo ente – e ajudar os usuários a fazer projeções de resultados futuros. Para atingir essa finalidade, a IPSAS 1 decide alguns pontos em relação a sua estrutura a serem verificadas em seguida.

1.1.4.2.1 Informações exigidas na estrutura da Demonstração de Desempenho Financeiro

A IPSAS 1 estabelece, em seu § 102, que a Demonstração de Desempenho Financeiro deve constar, no mínimo, as seguintes informações e seus respectivos montantes:

- (a) Receita;
- (b) Despesas;
- (c) Parcela do resultado de coligadas, controladas e *joint ventures* (Entidades de controle conjunto) mensurada pelo método da equivalência patrimonial;
- (e) Ganhos ou perdas antes dos tributos reconhecidos na alienação de ativos ou pagamento de passivos relativos a operações em descontinuidade; e
- (f) Resultado do período.

A IPSAS 1 decide que todas as receitas e despesas do ente público, reconhecidas no período (utilizando-se o regime de competência para tanto), devem compor essa demonstração, integrando, assim, o seu superávit ou déficit do período. Incluem-se, nesse contexto, os efeitos das mudanças nas estimativas contábeis, salvo disposição contrária em outras IPSAS.

Logo, no que se refere ao resultado do período, é determinado que o ente deverá divulgar a alocação desse por meio dos seguintes itens:

- (a) Resultado atribuível aos acionistas não controladores; e

- (b) Resultado atribuível aos acionistas controladores da entidade.

Observa-se, mais uma vez, o incentivo da norma internacional à consolidação das contas públicas de forma a abranger toda a esfera pública, incluindo, assim, as empresas estatais. Além desses, a norma estabelece que outros itens e contas, títulos e subtópicos devem ser evidenciados quando tal apresentação for relevante para a compreensão do desempenho financeiro da entidade.

1.1.4.2.2 Informações a serem apresentadas no corpo da Demonstração do Desempenho Financeiro ou em notas explicativas

A IPSAS 1 institui, em seu § 106, que quando os itens de receitas e despesas são materiais, sua natureza e valor devem ser divulgados separadamente. Logo, define algumas circunstâncias que dão origem à divulgação separada de itens de receitas e despesas. São essas:

- (a) Reduções do valor dos estoques ao seu valor realizável líquido ou do valor do ativo imobilizado ou serviço ao seu valor recuperável, bem como as reversões de tais reduções de valores;
- (b) Reestruturações das atividades da entidade e reversões de quaisquer provisões para gastos de reestruturação;
- (c) Baixas de itens do ativo imobilizado;
- (d) Privatizações e outras baixas de investimentos;
- (e) Unidades operacionais descontinuadas;
- (f) Soluções de litígios; e
- (g) Outras reversões de provisão.

Além desses itens, a entidade pública deve evidenciar, seja na Demonstração do Desempenho Financeiro, sejam nas notas explicativas, subclassificações das receitas de forma adequada às operações da entidade. Quanto às despesas, essas devem ser subclassificadas a fim de que o usuário tenha conhecimento dos custos e as apropriações de custos de programas específicos, atividades ou outros segmentos relevantes à entidade.

No intuito de atingir a finalidade acima, a IPSAS 1 decide que a entidade pública deverá divulgar uma análise das despesas utilizando a classificação baseada na sua função ou na sua natureza dentro da entidade. Para tanto, sugere essas duas formas de apresentação nas quais, sua utilização, ocasionaria o alcance desse fim.

1.1.4.3 Notas Explicativas

A IPSAS 1 determina, no § 127, que as notas explicativas informem, em relação às demonstrações financeiras, os seguintes itens:

- (a) Apresentar informação acerca da base para a elaboração das demonstrações contábeis e das políticas contábeis específicas utilizadas;
- (b) Evidenciar a informação requerida pelas IPSASs que não tenha sido apresentada no balanço patrimonial, demonstração do resultado do exercício, demonstração das mutações do patrimônio líquido e demonstração dos fluxos de caixa; e

- (c) Prover informação adicional que não tenha sido apresentada no balanço patrimonial, demonstração do resultado do exercício, demonstração das mutações do / patrimônio líquido e demonstração dos fluxos de caixa, mas que seja relevante para a compreensão de quaisquer dessas demonstrações contábeis.

Para o atendimento de tais itens, a IPSAS 1 estabelece que as notas devem ser apresentadas de forma sistemática, tanto quanto possível. Além disso, cada item do corpo das demonstrações financeiras anteriormente abordadas deverá ter referência cruzada com qualquer informação que seja pertinente e esteja presente nas notas explicativas.

No intuito auxiliar o usuário na compreensão dos relatórios contábeis divulgados pelo ente público e de permitir a comparação com as demonstrações financeiras de outras entidades, as notas explicativas, segundo a IPSAS 1, são apresentadas, normalmente, de acordo com a ordem a seguir:

- (a) Declaração de conformidade com as IPSASs;
- (b) Resumo das políticas contábeis significativas aplicadas;
- (c) Informação de suporte de itens apresentados no balanço patrimonial, na demonstração do resultado do exercício, na demonstração das mutações do patrimônio líquido e na demonstração dos fluxos de caixa pela mesma ordem em que cada demonstração e cada item são apresentados; e
- (d) Outras evidenciações, incluindo:
 - i. Passivos contingentes e compromissos contratuais não reconhecidos; e
 - ii. Evidenciações não financeiras, por exemplo, os objetivos e políticas de gestão do risco financeiro da entidade.

Em referência ao item B anteriormente abordado, a norma – sabendo que esse item afeta significativamente a análise a ser realizada pelos usuários – determina que a entidade deva informar (IPSAS 1, §132):

- (a) A base (ou bases) de mensuração utilizada(s) na elaboração das demonstrações contábeis;
- (b) O grau em que a entidade tem aplicado qualquer disposição transitória de qualquer IPSASs; e
- (c) Outras políticas contábeis utilizadas que sejam relevantes para a compreensão das demonstrações contábeis.

No entanto, apesar da ordem apresentada, essa não representa uma regra. A IPSAS 1 permite que, quando necessário ou desejável, haja alteração na disposição desses elementos, contudo solicita que a entidade pública deve manter uma estrutura padronizada das notas até onde possível.

A seguir, será realizada uma análise baseada na comparação de forma a identificar os componentes das estruturas e conteúdos das demonstrações contábeis adaptadas aos padrões internacionais, consolidadas pela União, que divergem em relação aos critérios estabelecidos pela IPSAS 1 – Apresentação das Demonstrações Financeiras.

2 ANÁLISE COMPARATIVA DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DA UNIÃO ADAPTADAS AOS PADRÕES INTERNACIONAIS À LUZ DA IPSAS 1 – APRESENTAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS

Nesta seção foram ignoradas qualquer informação que não seja objeto da IPSAS 1 e, também, as demonstrações contábeis anteriores à Portaria STN nº 749/2009, divulgadas no BSPN, utilizando-as, quando oportuno, apenas a título de comparação. Além disso, optou-se por não mencionar os itens em que o próprio documento já reconhece não estar em conformidade com os padrões internacionais. Assim sendo, solicita-se, ao leitor, caso haja maiores necessidades de informações, a leitura do BSPN, disponível no sítio da Secretaria do Tesouro Nacional e a leitura da IPSAS 1 – Apresentação das Demonstrações Contábeis, disponível no sítio da IFAC.

2.1 O CONJUNTO COMPLETO DE DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS

A IPSAS 1 estabelece os elementos que formam um conjunto completo de demonstrações financeiras. Seguidamente, reconhece a variedade de nomes pelos quais essas são intituladas, permitindo aos preparadores dos relatórios contábeis utilizarem títulos diferentes da nomenclatura por ela sugerida (IPSAS 1, §§ 21 e 22).

As demonstrações contábeis divulgadas pela União, adaptadas aos padrões internacionais, se limitou às seguintes com os títulos: Balanço Patrimonial, Demonstração das Variações Patrimoniais e notas explicativas.

No uso das prerrogativas estabelecidas nos §§ 21 e 22 da IPSAS 1, e em respeito à Lei nº 4.320/1964, percebe-se, a partir do exposto, que as demonstrações contábeis divulgadas pela União fez uso de nomenclaturas definidas pela citada lei. Contudo, poucas foram aquelas divulgadas frente às exigências da IPSAS 1, limitando, assim, a análise comparativa aos demonstrativos publicados.

2.2 A FINALIDADE DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

A finalidade das demonstrações contábeis é o de proporcionar, aos usuários, informações sobre a posição patrimonial e financeira, do desempenho financeiro e dos fluxos de caixa da entidade de maneira que essas informações sejam úteis em suas avaliações e tomadas de decisões econômicas. Além disso, é sua função expor como são controlados os recursos confiados à entidade pública (IPSAS 1, §15).

Para a consecução desses objetivos, a norma internacional exige que sejam apresentadas as seguintes informações acerca do ente público: (a) ativo, (b) passivo, (c) patrimônio líquido, (d) receitas, (e) despesas, (f) outras alterações no patrimônio líquido e (g) fluxos de caixa.

Todavia, as demonstrações contábeis publicadas pela União não atendem a todas as informações solicitadas pela IPSAS 1. Por esse motivo não é possível, dentre outros: (I) avaliar a capacidade de geração de caixa e equivalentes de caixa, bem como as necessidades para utilizar esses fluxos; (II) identificar eventos que ocasionaram mutações reconhecidas diretamente no patrimônio líquido; (III) saber o efeito decorrente das alterações das políticas contábeis e da correção de erros cometidos em exercícios anteriores⁷.

Portanto, é válido assegurar que houve lesão ao atingimento a essas finalidades prezadas pela norma internacional, o que pode ocasionar ao usuário à

⁷Finalidades normatizadas no §118, alínea “d” e §126, IPSAS 1.

conclusão da inexistência de *accountability*. Esse fato decorre, principalmente, da não divulgação da Demonstração dos Fluxos de Caixa, da Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, de uma comparação entre o orçamento e os montantes realizados, quer seja como uma demonstração contábil adicional ou como uma coluna para o orçamento nas demonstrações contábeis.

Por fim, é importante destacar que todos os pontos divergentes expostos neste artigo causam prejuízos aos conteúdos, estruturas, finalidades e objetivos propostos pela norma internacional.

2.3 CONSOLIDAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

Atualmente, a consolidação das contas públicas, para elaboração dos relatórios contábeis estudados, compreende o governo federal, 23 estados, o Distrito Federal e 4.283 municípios. Nesse caso, as demonstrações contábeis estudadas englobam todos os fundos, órgãos, departamentos, entidades, organizações e agências que integram o setor Governo Geral (BSPN, 2012).

É destacado, no BSPN, que os relatórios contábeis não incluem as empresas estatais independentes, portanto o processo de consolidação das demonstrações contábeis abrangeu apenas o Orçamento Fiscal e da Seguridade Social, não incluindo o Orçamento de Investimento. Dessa forma, as empresas onde a maioria do capital social com direito a voto pertença, direta ou indiretamente, a ente da Federação (inciso III do art. 2º da LRF), não tiveram seus patrimônios integralmente agregados às demonstrações financeiras estudadas.

Nesse sentido, apesar de a consolidação das demonstrações contábeis não se configurar como objeto dessa norma⁸, é importante observar que o fato de os relatórios contábeis excluírem, de sua materialização, o Orçamento de Investimento ocorre uma avaria às reais finalidades propostas para as demonstrações contábeis estabelecidas pelas IPSAS 1.

Pereira e Silva (2006, p. 3) já sinalizavam que a realização de uma consolidação global da Administração Pública é a ferramenta necessária à evidenciação da real conjuntura do Estado Brasileiro. Em suas palavras:

A consolidação de balanços públicos é a técnica utilizada para refletir o resultado uniforme das operações e a **verdadeira situação econômica, patrimonial e financeira dos variados órgãos e entidades**, direta e indiretamente, vinculadas ao ente da federação, **como se fosse uma única organização ou um grupo econômico**. (Grifo nosso).

A Controladoria Geral da União (CGU), por meio do documento “Prestação de Contas da Presidenta da República”, referente ao exercício de 2011, corroborou que o Orçamento de Investimento das empresas estatais não dependentes, foi aprovado pela Lei nº 12.381/2011 – Lei Orçamentária Anual – LOA com uma dotação inicial de R\$107.374.256.189,00, englobando as programações de 73 empresas estatais federais.

Observa-se que o valor consagrado por esse orçamento é de enorme expressão. Logo, é válido afirmar que a sua omissão na evidenciação da informação pode influenciar nas decisões dos usuários. Portanto, essa quantia é conglomerada pelo conceito de materialidade e deveria ser incorporada às demonstrações contábeis disponíveis à sociedade.

⁸ A IPSAS 6 - *Consolidated and Separate Financial Statements* é a responsável por estabelecer as diretrizes para a consolidação das demonstrações contábeis no setor público.

De fato, uma parcela dessas empresas estatais é parcialmente privatizada e entende-se que essa situação oferece direitos financeiros aos acionistas no Patrimônio Líquido da entidade pública (IPSAS 1, § 97). Da mesma forma, é de direito do Governo, em todas suas esferas, reconhecer suas participações nessas empresas e integrar, ao seu patrimônio, essa parcela.

A partir da realização do excerto acima, ficaria estabelecida o que a IPSAS 1 classifica como “entidade econômica”, conforme o conceito já abordado anteriormente. Seguidamente, é esclarecido, em seu § 10, que “uma entidade econômica pode abranger tanto entidades com finalidades políticas sociais, quanto objetivos comerciais” (tradução nossa⁹).

2.4 REGIME DE COMPETÊNCIA X REGIME DE CAIXA MODIFICADO

A IPSAS1 define que o regime de competência é o regime contábil segundo o qual as transações e outros eventos são reconhecidos quando ocorrem (independente de recebimento ou pagamento). Dessa forma, esses fatos são registrados contabilmente e declarados em demonstrações contábeis referentes aos seus respectivos períodos. Por fim, os elementos reconhecidos sob o regime de competência são: ativos, passivos, patrimônio líquido, receitas e despesas (IPSAS1, § 7).

Em consonância com a redação acima, a IPSAS 1 exige a apresentação de demonstrações financeiras elaboradas sob o regime de competência integral. Para essa norma, o reconhecimento de eventos depende apenas da ocorrência do fator gerador, até mesmo para as receitas que, de acordo com a legislação vigente no Brasil, são reconhecidas apenas na arrecadação.

A União, por sua vez, ao elaborar os demonstrativos contábeis estudados, relatou que a base para preparação desses segue o regime de caixa modificado em transição para o regime de competência (BSPN, 2012). No entanto, a partir de uma análise no documento não é possível identificar em quais itens foi aplicado cada regime. As únicas exceções encontradas foram no subgrupo “Ajustes de Avaliação Patrimonial” e na conta “Resultados de Exercícios Futuros” em que foi divulgada, de maneira explícita, em notas explicativas, a utilização do regime de competência.

Dessa forma, quase todos os valores a que se referem às contas que compõem os demonstrativos contábeis estudados são numerários transcritos dos relatórios contábeis anteriores à Portaria STN nº 749/2009. Destarte, conclui-se, por não haver disposto em contrário, que os documentos estudados apresentam, em sua maioria, valores julgados por meio do regime de caixa modificado¹⁰. Segundo esse regime, as receitas são registradas quando arrecadadas e as despesas são reconhecidas no momento do empenho.

2.5 BALANÇO PATRIMONIAL (DEMONSTRAÇÃO DA POSIÇÃO FINANCEIRA)

O Balanço Patrimonial é uma demonstração estática que pretende revelar, qualitativamente e quantitativamente, a situação patrimonial e financeira da entidade por meio de contas representativas do patrimônio público. Para isso, a IPSAS 1 define que essa demonstração deve incluir, no mínimo, os itens verificados no tópico 1.4.4.1.2 Informações exigidas na estrutura das Demonstração da Posição Financeira. A seguir serão reveladas as informações solicitadas pela IPSAS 1 que não constam no Balanço

⁹ *An economic entity may include entities with both social policy and commercial objectives.[...].* (Ver IPSAS 1, § 10).

¹⁰ No quadro 6, disponível na seção 4.6.1 Variações Patrimoniais: Qualitativas e Quantitativas, esse fato é corroborado e demonstrado ao leitor por meio da comparação.

Patrimonial da União ou que divergem quanto à norma internacional.

2.5.1 Ativo/Passivo: Circulante / Não Circulante X Financeiro / Não financeiro (Permanente)

A Lei nº 4.320/1964 definiu, conforme o disposto no art. 105, que a estrutura do Balanço Patrimonial demonstrará os seguintes grupos: (I) Ativo Financeiro, (II) Ativo Permanente, (III) Passivo Financeiro, (IV) Passivo Permanente, (V) Saldo Patrimonial e (VI) Contas de Compensação.

Dessa forma, para as contas serem classificadas no grupo “financeiro” ou “não financeiro” é dever da Administração Pública observar a sua dependência em relação à necessidade (não financeiros) ou não (financeiros) de autorização orçamentária para sua realização/liquidação.

Doutro modo, a IPSAS 1 se preocupa, conforme já verificado, com critério de realização ou liquidação dos itens durante o ciclo operacional da entidade para sua classificação, os segregando nos grupos: “circulante” e “não circulante”.

Por tudo isso, houve a atenção, por parte da União na elaboração do Balanço Patrimonial, em relação às recomendações da IPSAS 1, excluindo, da estrutura desse, as contas de compensação e segregando os seus elementos em circulante e não circulante. No entanto, em respeito à Lei de Direto Financeiro, foram mantidos os ativos e passivos financeiros e não financeiros, agora na forma de subgrupo.

Julgando os preceitos estabelecidos pelas IPSAS 1, é importante admitir que se torna dispensável a apresentação adicional do ativo e passivo financeiro e não financeiro como previsto pela Lei nº 4.320/1964 (BOTELHO; LIMA; NASCIMENTO, 2009).

2.5.2 Ativo

A norma internacional estudada conceitua “Ativo” como sendo os recursos controlados por uma entidade em **consequência de eventos passados** e dos quais se espera que **resultem fluxos de benefícios econômicos futuros** ou potencial de serviços para a entidade (grifo nosso).

2.5.2.1 Valores a Receber sem Contraprestação (Impostos e Transferências)

A IPSAS 1 determina como forçosa a apresentação, na estrutura do Balanço Patrimonial, de valores a receber de transações sem contraprestação (impostos e transferências) (IPSAS 1, § 88, ALÍNEA G). Além disso, essas receitas devem ser reconhecidas no momento da ocorrência do fator gerador, conforme os critérios de reconhecimento do ativo formados na mesma norma. Portanto, a IPSAS 1 renuncia qualquer outra forma de reconhecimento desses itens que não seja pelo regime de competência.¹¹

No Brasil, a visão orçamentária predominante na Administração Pública fez com que o reconhecimento de receitas fosse feito no momento da arrecadação (LEI 4.320/1964, ART. 35, I). Por tal motivo, tais créditos tributários não constam integrando o subgrupo “Valores a Receber” divulgado pela União, resultando, portanto, em um enorme prejuízo a essa demonstração¹².

No sentido de esclarecer tal avaria citada, entende-se que Estado tem como **finalidade a realização** do bem comum. Esse termo pode ser entendido como sendo um

¹¹ Para maiores detalhamentos ver IPSAS 23 - *Revenue from Non-Exchange Transactions (Taxes and Transfers)*.

¹² É importante ressaltar que, em alguns casos, o reconhecimento de tributos (aqueles que não passaram por todas as fases da receita), tanto para o regime de competência, quanto para o regime de caixa modificado, ocorre em um mesmo momento.

ideal que promove o bem-estar e conduz a um modelo social, que permite o desenvolver das potencialidades humanas (HARADA, 2012). Para a consecução dessa finalidade, o Estado desenvolve a sua atividade financeira, onde esse procura meios para satisfazer às necessidades públicas (DEODATO, 1968 *apud* HARADA, 2012).

Por tudo isso, o Estado necessita, quando desenvolve a atividade mencionada, captar recursos materiais para manter sua estrutura, e assim disponibilizar à sociedade os serviços que lhe compete. Nesse sentido, a cobrança de tributos representa a principal fonte das receitas públicas voltadas ao atingimento dos objetivos fundamentais garantidos na Constituição Federal de 1988 (SABBAG, 2012).

Nesse sentido, percebe-se que, além de ser abarcada pelo conceito de ativo, uma das fontes basilares de financiamento da atividade do Estado Brasileiro não está sendo reconhecida devidamente compondo o seu Balanço Patrimonial. Dessa forma, contraria-se a norma internacional em questão, esquivando-se da evidenciação de sua real situação financeira e patrimonial aos usuários dessa demonstração.

2.5.2.2 Investimentos Contabilizados pelo Método da Equivalência Patrimonial e Custo de Aquisição

A União, em notas explicativas, no resumo das políticas significativas aplicadas aos itens patrimoniais, esclareceu que as suas participações, cuja administração se tenha influência significativa, são mensuradas ou avaliadas pelo método da equivalência patrimonial. Logo, noticiou que as demais participações são mensuradas ou avaliadas de acordo com o custo de aquisição.

Segundo a figura precedente, percebe-se que a União possui investimentos mensurados ou avaliados tanto pelo método da equivalência patrimonial, quanto pelo custo de aquisição. Nesse sentido, é importante notar que são participações avaliadas por bases de mensuração diferentes.

Para esses casos, a IPSAS 1 normatiza que os investimentos avaliados pelo método de equivalência patrimonial devem ser apresentados, compondo o Balanço Patrimonial, como item de linha, separados dos investimentos mensurados ou avaliados por outro método (IPSAS 1, § 88, ALÍNEA E).

No entanto, não foi possível identificar quais participações foram avaliadas pelo método de equivalência patrimonial e quais foram mensuradas ou avaliadas pelo custo de aquisição. Consequentemente, entende-se que todas as participações foram incluídas em apenas um item de linha, mesmo apresentando bases de mensuração diferentes.

2.5.3 Passivo Exigível

Passivos, segundo a IPSAS 1, são as **obrigações presentes** da entidade, **derivadas de eventos já ocorridos**, cujo pagamento se espera que resulte em saída de recursos da entidade, os quais são capazes de gerar benefícios econômicos ou potencial de serviços (grifo nosso).

2.5.3.1 Restos a Pagar Não Processados (RPNP)

Restos a pagar não processados são aquelas despesas em que o empenho foi legalmente emitido, porém ainda depende da fase de liquidação, ou seja, o objeto adquirido ainda não foi entregue e depende de algum fator para a sua regular liquidação (KOHAMA, 2010). Consequentemente, o registro dessa conta está ligado a

procedimentos estritamente orçamentários, haja vista que de nada depende da ocorrência do fator gerador (momento do reconhecimento defendido pelo regime contábil).

Segundo os preceitos estabelecidos pela IPSAS 1, a conta “Restos a Pagar Não Processados” não deve ser um elemento integrante da estrutura principal do Balanço Patrimonial por não atender às condições de passivo. Isso acontece devido ao fato de que, pelo regime de competência, esse item não representa uma obrigação presente para a entidade.

2.5.4 Patrimônio Líquido

Segundo a IPSAS 1, Patrimônio Líquido corresponde à **participação residual nos ativos da entidade** após deduzir todo o seu passivo (grifo nosso).

2.5.4.1 Participação de Não Controladores e Patrimônio Líquido Atribuível aos Proprietários da Entidade Controladora

Em decorrência de que não houve uma consolidação das demonstrações contábeis de forma a abranger as estatais independentes, decerto ocorreu uma avaria àquilo que a IPSAS 1 considera de imperativa apresentação compondo o Balanço Patrimonial. São esses: (I) participação de não controladores de forma destacada dentro do Patrimônio Líquido e (II) patrimônio líquido atribuível aos proprietários da entidade controladora (IPSAS 1, § 88, ALÍNEAS “N” e “O”).

Observa-se, assim, que a participação residual nos ativos de acionistas não controladores de empresas estatais independentes do Estado Brasileiro não foi apresentada compondo o Patrimônio Líquido, bem como não houve menções sobre essa em notas explicativas.

2.5.5 Informação a ser Apresentada no Balanço Patrimonial ou em Notas Explicativas

A IPSAS 1, conforme o disposto no § 94, alínea C, regulamenta que os estoques devem ser subclassificados, seja no corpo do Balanço Patrimonial, seja em notas explicativas, em classificações tais como: insumos, materiais, produtos em elaboração etc. No entanto, o Balanço Patrimonial divulgado não atende às solicitações feitas pela norma internacional.

Em notas explicativas é feita a afirmação de que esse subgrupo é formado, fundamentalmente, por estoques de diversos tipos, tais como material de consumo, matéria-prima, produtos em acabamento, produtos acabados e outros tipos de estoques. Apesar disso, também não há maior detalhamento desses em notas explicativas.

Conforme o exposto, não foram atendidas às solicitações feitas pela IPSAS 1 em relação a esse quesito. Nesse sentido, o usuário não detém o conhecimento em relação ao que compõem exatamente os estoques demonstrados nesses relatórios, bem como não sabe o montante relacionado a cada uma das subclassificações desses estoques feitas em notas explicativas.

2.6 DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS (DEMONSTRAÇÃO DO DESEMPENHO FINANCEIRO)

Antes de analisar as principais divergências encontradas nessa demonstração, é válido fazer algumas ponderações que encaminharão todo o julgamento a ser realizado sobre essa.

A Demonstração do Desempenho Financeiro (ou até mesmo Demonstração de Receitas e Despesas), como é classificada na IPSAS 1, é percebida como um relatório de finalidade semelhante ao da Demonstração do Resultado do Exercício do setor privado. Produz-se, nesse, o “resultado do período” como sendo o medidor do desempenho financeiro do setor público. Nesse sentido, fornece “informações agregadas útil na avaliação do desempenho da entidade em termos de custos dos serviços, eficiência e realizações” (IPSAS 1, § 15, ALÍNEA “E”, tradução nossa¹³).

Doutro modo, para a União, a Demonstração das Variações Patrimoniais (nomenclatura utilizada por ela) produz, como efeito, o chamado “resultado patrimonial do exercício”. Acredita-se, diferente da norma internacional, que o objetivo dessa demonstração é evidenciar as variações ocorridas no patrimônio da entidade pública.

No ponto assinalado, a designação adotada no Brasil, segundo Botelho, Lima e Nascimento (2011) é mais adequada do que Demonstração do Desempenho Financeiro (nomenclatura sugerida pela norma internacional), pois a proposta dessa demonstração não é evidenciar o desempenho do setor público, e sim apresentar as alterações provocadas no patrimônio. Contudo, em observância ao objetivo deste trabalho, buscar-se-á revelar todos os pontos que dissentem, mesmo que esses sejam frutos de divergências conceituais.

2.6.1 Variações Patrimoniais: Qualitativas e Quantitativas

As variações patrimoniais qualitativas são aquelas decorrentes de fatos permutativos, ou seja, que não alteram a situação líquida da entidade, modificando apenas a composição dos elementos patrimoniais. Doutro modo, as variações patrimoniais quantitativas são aquelas que aumentam (receitas, ganhos etc.) ou diminuem (despesas, perdas etc.) o patrimônio líquido da entidade pública.

Na Lei nº 4.320/1964, é previsto, em seu art. 104, que ambas as variações citadas devem ser evidenciadas nas Demonstrações das Variações Patrimoniais por meio da adoção do regime orçamentário. A IPSAS 1 recomenda que apenas as variações patrimoniais quantitativas devem compor esse relatório, adotando-se, para isso, o regime de competência integral. Além do mais, não há previsão de variações patrimoniais qualitativas nessa norma internacional.

Ao elaborar a DVP adaptada aos padrões internacionais, houve esforço por parte da União em adequá-la ao que determina a IPSAS1. Designadamente, as variações patrimoniais qualitativas foram excluídas. No entanto, diante do fato da Administração Pública ainda manter uma visão orçamentária, adicionando a dificuldade de adoção do regime de competência integral, entende-se, por não haver disposição em contrário, que a DVP estudada foi elaborada, em sua maioria, sob o regime financeiro.

A partir de uma comparação dos montantes que compõe a DVP estudada e aquela anterior à Portaria STN nº 749/2009 percebe-se que os valores são similares. Esse fato autentica que o relatório estudado não atinge sua finalidade devido ao fato de ter sido elaborado em conformidade com os aspectos orçamentários, evidenciando as variações resultantes (arrecadação para receitas e empenho para despesas) de execução orçamentária.

2.6.2 Resultado Atribuível

Conforme assinalado anteriormente, em consequência da abrangência

¹³ [...] *aggregate information useful in evaluating the entity's performance in terms of service costs, efficiency, and accomplishments.* (Ver IPSAS 1, §15, ALÍNEA “E”).

em que a consolidação das contas públicas foi feita, o resultado apurado não englobou tudo aquilo que de fato comprovaria a real representação do desempenho financeiro da entidade pública. Assim sendo, o saldo apurado na DVP adaptadas aos padrões internacionais foi consequência de um procedimento distinto do que é preconizado pela IPSAS 1.

Simultaneamente, em consonância com o dito acima, houve ferimento do § 103, alíneas a e b, da norma internacional examinada, onde normatiza que devem ser evidenciados, na demonstração do resultado do exercício, como alocações do resultado do período: (a) resultado atribuível aos acionistas não controladores; e (b) resultado atribuível aos acionistas controladores da entidade.

2.7 NOTAS EXPLICATIVAS

Para a IPSAS 1, as notas explicativas contêm **informação adicional** em relação às demonstrações contábeis. As notas explicativas oferecem **descrições narrativas** ou **detalhamento de itens apresentados** nas demonstrações e informação acerca de itens que não se qualificam para serem reconhecidos nas demonstrações contábeis (grifo nosso).

2.7.1 Reavaliação de Bens, Redução à Valor Recuperável e Depreciação

É perceptível, no corpo das notas explicativas, quando se apresenta informações complementares à DVP, que o resultado foi afetado por valorização e ganho com ativos decorrentes de reavaliação e por despesas oriundas de redução à valor recuperável e decorrentes de depreciação.

Para essa situação, a IPSAS 1 julga imperiosa a apresentação de informações sobre a(s) base(s) de mensuração utilizada(s), pois adverte que “a base, de acordo com a qual as demonstrações contábeis são elaboradas, afeta significativamente a análise dos usuários” (IPSAS1, §133, tradução nossa¹⁴). Exemplificativamente, esclarece que “quando determinadas classes de ativos são reavaliadas, é suficiente evidenciar uma indicação das categorias de ativos e de passivos à qual cada base de mensuração foi aplicada” (IPSAS 1, §133, tradução nossa¹⁵).

No entanto, essa informação solicitada pela IPSAS 1 é omitida. Além disso, não é apresentado o método de cálculo da depreciação. Fatos, como esses, deixam o usuário provido de insuficientes informações em relação aos critérios utilizados para o atingimento daqueles valores que afetaram o patrimônio público.

2.7.2 Resumo das Políticas Contábeis Significativas Aplicadas

Objetivando assessorar os usuários a compreenderem as demonstrações financeiras e possibilitar a comparação com demonstrações financeiras de outros entes públicos, as notas explicativas devem apresentar um resumo das políticas contábeis significativas aplicadas no processo de elaboração das demonstrações contábeis.

A IPSAS 1 sinaliza que cada entidade deve considerar a natureza de suas operações e as políticas que os usuários de suas demonstrações contábeis esperam que sejam evidenciadas. Em consonância, cita, como exemplo, que é esperado que os entes públicos evidenciem suas políticas contábeis para reconhecimento de impostos, doações

¹⁴ [...] the basis on which the financial statements are prepared significantly affects their analysis. (Ver IPSAS 1, §133).

¹⁵ [...] when particular classes of assets are revalued, it is sufficient to provide an indication of the categories of assets and liabilities to which each measurement basis is applied. (Ver IPSAS 1, §133).

e outras formas de receitas de transações sem contraprestação (IPSAS 1, § 135).

Contudo, apesar de a União ter se esforçado nesse sentido, o resumo das políticas contábeis compreendeu apenas aquelas aplicadas aos elementos patrimoniais. Dessa forma, a União omite a política utilizada para reconhecimento de suas receitas bem como de suas despesas. Conclui-se, portanto, que tanto a compreensão dos relatórios contábeis, quanto à comparabilidade desses documentos com os de outros entes públicos ficam prejudicadas.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Considerando o distanciamento da contabilidade pública brasileira do arcabouço da contabilidade como ciência, as transformações ocorridas no cenário econômico mundial, devido ao rápido processo de globalização da economia, culminaram em um novo momento dessa matéria no país. Atualmente, vive-se o processo de convergência da contabilidade pública brasileira aos padrões internacionais e o seu resgate como ciência.

Nesse sentido, o presente estudo teve como objetivo identificar os componentes das estruturas e conteúdos das demonstrações contábeis adaptadas aos padrões internacionais, consolidadas pela União, que divergem em relação aos critérios estabelecidos pela IPSAS 1 – Apresentação das Demonstrações Financeiras.

O estudo revelou que não houve a divulgação dos elementos, normatizados pela IPSAS 1, que formam um conjunto completo de demonstrações contábeis, e aqueles que foram divulgados (Balanço Patrimonial, Demonstração das Variações Patrimoniais e Notas Explicativas) não alcançaram o seus objetivos.

Esse fato decorre, principalmente, da não consolidação de toda a Administração Pública brasileira somada a não utilização do regime de competência integral no momento da elaboração dos relatórios contábeis estudados. Observou-se, assim, um impacto negativo em todos esses, desvinculando-os da finalidade que a norma internacional prevê.

Especificamente, observou-se, por não haver disposto em contrário, que o reconhecimento de receitas, em sua maioria, ainda é feito de acordo com o regime de caixa. Por conseguinte, itens conglomerados pelo conceito de ativo não estão devidamente compondo o patrimônio da União, bem como, na DVP, as receitas não estão sendo reconhecidas integralmente no período a que pertencem, e sim no momento da arrecadação.

Da mesma forma, analisou-se que os procedimentos para reconhecimento de despesas, em sua maioria, ainda segue os ditames legais vigentes. Por esse motivo, o resultado apurado pela DVP tem cunho mais orçamentário que patrimonial. Além disso, como resultado desse processo, houve a divulgação, contrária a IPSAS 1 por não atender ao conceito de passivo, de Restos a Pagar Não Processados compondo o passivo exigível.

Quanto às notas explicativas, houve a omissão de informações consideradas pela IPSAS1 de imperiosa apresentação. Nesse caso, não foi divulgada a política contábil relacionada à forma de reconhecimento das receitas, a(s) base(s) de mensuração utilizada(s) para reavaliação, redução à valor recuperável e o método de cálculo da depreciação.

Conforme o exposto, conclui-se que os relatórios contábeis ainda não contemplam integralmente as estruturas, e os pontos que divergem acabaram por ser suficientes para originar situações que conflitam diretamente com os conteúdos e objetivos regulamentados pela IPSAS 1. Assim sendo, não é revelada a real conjuntura econômica, financeira e patrimonial do Brasil e a comparabilidade com os relatórios contábeis de

outros países, um dos objetivos da IPSAS 1, fica prejudicada.

Por fim – como consequência dessas demonstrações ainda estarem sendo elaboradas por meio de procedimentos orçamentários – não foram adotadas metodologias julgados como essenciais, divergindo, dessa forma, com toda a finalidade que a norma internacional prevê às demonstrações contábeis públicas.

Para futuras pesquisas, recomenda-se a análise da IPSAS 6 – *Consolidated Financial Statements* a fim de delinear a aplicação desse regulamento no cenário brasileiro e verificar os principais empecilhos para uma consolidação de toda a Administração Pública, isto é, incluindo as empresas independentes.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, L.M.; LIMA, D.V. **Características determinantes no processo de convergência da Contabilidade Pública nos Estados-Membros do MERCOSUL**. In: 9º Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade. São Paulo/SP 26 e 27 julho de 2012. Disponível em: <<http://www.congressousp.fipecafi.org/artigos122012/391.pdf>>. Acesso em: 10 ago. 2012.

BOTELHO, D.R.; LIMA, D.V.; NASCIMENTO, H. H. V. Convergência às Normas Internacionais de Contabilidade Governamental: análise e comparação das estruturas das Normas Brasileiras atuais e propostas. **RIC - Revista de Informação Contábil**. Vol. 5, nº 2, p. 21-42, Abril/Junho, 2011.

BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade. **Normas internacionais de contabilidade para o setor público**. Brasília: 2010.

_____. Controladoria Geral da União. **Prestação de contas da presidenta da república: exercício 2011. Relatório sobre os orçamentos e atuação governamental. Balanço Geral da União**. Brasília, 2012. Disponível em: <<http://www.cgu.gov.br/Publicacoes/PrestacaoContasPresidente/2011/Arquivos/PCPR2011.pdf>>.

_____. **Lei Complementar nº 101**, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências.

_____. **Lei Ordinária nº 4.320**, de 17 de março de 1964. Institui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Balanço do Setor Público Nacional: exercício de 2011**. Secretaria do Tesouro Nacional / Ministério da Fazenda. Brasília, 2012.

CARNEIRO, J. D.; MOTA, A. S.; NÓBREGA, L. F. **Normas Internacionais**. Revista Federação dos Contabilistas do Estado de São Paulo. Ano X, nº 63, p. 10 – 11, março/abril, 2012.

GUEDES, M. A.; LIMA, D.V.; SANTANA, C. M. **As Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao setor público e a legislação contábil pública brasileira: uma análise**

comparativa à luz da teoria contábil. Contabilidade, Gestão e Governança – Brasília. V. 12, n. 2. P. 15 – 23. Mai/Ago., 2009.

HARADA, K. **Direito Financeiro e Tributário.** 21. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements. New York: 2012 Edition, volume I.

_____. *International Public Sector Accounting Standards 1. Presentation of Financial Statements.* IFAC. 2012. Disponível em: <<http://www.ifac.org>>. Acesso em: 14 jul. 2012.

KOHAMA, Hélio. **Balancos Públicos:** Teoria e Prática. 2.^a ed. São Paulo: Atlas, 2000.

PEREIRA, R.M.; SILVA, L.M. **Consolidação de balanços na área pública: a conexão entre os balanços públicos e Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF.** Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ, Rio de Janeiro, v.11, nº 2, p.1 – 16, julho/dezembro, 2006.

SABBAG, E. **Manual de Direito Tributário.** 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

Artigo recebido em: Outubro/2013

Aceito em: Maio/2014