



JOÃO HENRIQUE PEDERIVA

**ENTIDADE CONTÁBIL GOVERNAMENTAL:
comparação entre os referenciais e os padrões australianos, norte-
americanos, espanhóis, brasileiros e internacionais**

Brasília

2004

JOÃO HENRIQUE PEDERIVA

ENTIDADE CONTÁBIL GOVERNAMENTAL:

comparação entre os referenciais e os padrões australianos, norte-americanos, espanhóis, brasileiros e internacionais

Dissertação apresentada ao Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília, da Universidade Federal da Paraíba, da Universidade Federal de Pernambuco e da Universidade Federal do Rio Grande do Norte, como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis – Área de Concentração Mensuração Contábil, Linha de Pesquisa Contabilidade Financeira.

Orientador: Professor Doutor **JERONYMO JOSÉ LIBONATI**

**Brasília
2004**

FICHA CATALOGRÁFICA

PEDERIVA, João Henrique
**ENTIDADE CONTÁBIL GOVERNAMENTAL:
comparação entre os referenciais e os padrões
australianos, norte-americanos, espanhóis,
brasileiros e internacionais/João Henrique
Pederiva, Brasília, UnB, 2004.**

210 p.

Dissertação – Mestrado
Bibliografia

1. Teoria Contábil
2. Entidade governamental
3. *Accountability*

TERMO DE APROVAÇÃO

JOÃO HENRIQUE PEDERIVA

ENTIDADE CONTÁBIL GOVERNAMENTAL:

comparação entre os referenciais e os padrões australianos, norte-americanos, espanhóis, brasileiros e internacionais

Dissertação submetida ao Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da UnB, UFPB, UFPE e UFRN, como requisito parcial à obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis – Área de Concentração Mensuração Contábil, Linha de Pesquisa Contabilidade Financeira –, e aprovada pela seguinte comissão examinadora:

Professor Doutor Jeronimo José Libonati (Orientador) – Presidente
(UnB/UFPB/UFPE/UFRN)

Professor Doutor César Augusto Tibúrcio Silva – Examinador Interno
(UnB/UFPB/UFPE/UFRN)

Professora Doutora Deborah Moraes Zouain – Examinadora Externa
(FGV/RJ)

Brasília, 8 de outubro de 2004.

AGRADECIMENTOS

À minha esposa, PATRÍCIA LIMA MARTINS PEDERIVA, e às minhas três filhas, Marta, Alice e Luiza, pelo amor incondicional, desprendimento e apoio, imprescindíveis à superação das dificuldades acadêmicas, profissionais e pessoais, ao longo do Programa.

Aos professores do Programa, pelas valiosas lições, e, em especial, aos membros da banca, que aprovaram o projeto: ao Professor Doutor Jeronymo José Libonati, pela sua disposição constante, não medindo esforços para orientar a pesquisa, inclusive deslocando-se para locais fora do âmbito da UnB; ao Professor Doutor Jorge Katsumi Niyama, que interrompeu a orientação por força do pós-doutorado no exterior; ao Professor Doutor César Augusto Tibúrcio Silva, por enfatizar o foco do trabalho.

Ao corpo discente do Programa, em particular à colega Beatriz Fátima Morgan, que prestou inestimável colaboração em várias atividades realizadas durante o Programa.

Ao Professor Elivânio Geraldo de Andrade, Chefe do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais, pelo importante apoio.

Ao Secretário do Departamento, Eugênio Pacelli de Oliveira, e à Secretária do Programa de Pós-Graduação, Márcia Andréa Paula Gomes Barcelos, pela presteza no atendimento aos assuntos tangenciais à relação professor-mestrando.

Aos colegas de trabalho da Consultoria de Orçamentos do Senado Federal, como o Consultor João Batista Pontes, o Consultor-Geral Adjunto André Miranda Burello, o Consultor-Geral Fábio Gondim Pereira da Costa e o seu antecessor José Rui Gonçalves Rosa.

À Patrícia de Souza Costa e à Sheila da Costa Oliveira, que colaboraram para o enriquecimento deste trabalho, assim como à Ermelina da Silva Paula e à Flávia Ribeiro Machado, pelas sugestões de forma.

*O temor do Senhor é o princípio do conhecimento,
mas os insensatos desprezam a sabedoria e a instrução.
(Provérbios, 1, 7).*

RESUMO

Esta dissertação compara a entidade contábil governamental descrita pelos órgãos da classe contábil de vários países e internacionalmente, tendo como referência a Teoria da Contabilidade. A questão de pesquisa versa sobre a adequação dos referenciais conceituais e de políticas e os padrões contábeis selecionados à Teoria da Contabilidade. Examinam-se os referenciais ou os padrões emitidos por órgãos profissionais encarregados da regulação da prática contábil governamental da Austrália, dos Estados Unidos, da Espanha, do Brasil e do *International Federation of Accountants* (IFAC). A análise do conteúdo dos textos selecionados associa as quatro dimensões da entidade da estrutura conceitual básica da Contabilidade, preconizada pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM) e pelo Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON), com os cinco graus de *accountability*, constantes da doutrina anglo-saxônica e dos referenciais e padrões contábeis norte-americanos. Constata-se que os pronunciamentos examinados conformam-se à Teoria Contábil. Na Austrália, destacam-se a dimensão social da entidade e a *accountability* de efetividade; nos Estados Unidos e no IFAC, a dimensão econômica e a *accountability* de eficiência; no Brasil e na Espanha, a dimensão jurídica e a *accountability* de probidade. Conforme as doutrinas da escolha pública e a abordagem crítico-interpretativa, tais diferenças podem ser explicadas pelas estratégias das organizações profissionais, na disputa por espaço regulatório. As conclusões são limitadas pela falta de testes sobre a efetiva aderência da prática contábil aos referenciais e aos padrões examinados e circunscritas aos textos selecionados.

Palavras-chave: Teoria Contábil. Entidade governamental. *Accountability*.

ABSTRACT

This dissertation compares the governmental accounting entity described in the guidelines of the accounting profession regulators from several countries and internationally with respect to the Accounting Theory. The research issue is focused on the suitability of accounting policies, concepts and standard statements with respect to the Accounting Theory. The concepts and the standards issued by the professional organizations in charge of the regulation of governmental accounting practices in Australia, the United States, Spain, Brazil, and the International Federation of Accountants (IFAC) are examined. The analysis of the statements associates the four dimensions of the entity established by the basic conceptual framework of accounting recognized by the Comissão de Valores Mobiliários (Brazilian Securities Exchange Commission) and by the Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (Institute of Independent Auditors of Brazil) with the five levels of accountability according to the Anglo-Saxon doctrine and the North-American Statements. The research finds that the examined statements are in conformity with the Accounting Theory. Social dimension of the entity and accountability of outcomes are supported in Australia; economic dimension and accountability of efficiency, in the United States and the IFAC; legal dimension and accountability of probity, in Brazil and Spain. According the doctrines of public choice and the critical-interpretative approach those differences can be explained by professional organizations strategies in the struggle for regulatory space. Such conclusions are limited by the lack of tests concerning the effective adherence of the accounting practice to the statements and restricted by the selected texts.

Key words: Accounting Theory. Governmental entity. Accountability.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Posição da Entidade na Teoria Contábil Dedutiva.....	35
Figura 2 – Estrutura Organizacional da Normatização Contábil Australiana	75
Figura 3 – A Pirâmide da Divulgação Contábil	92
Figura 4 – Integração na Entidade Contábil (GASBS 14).....	101
Figura 5 – Conteúdo das GPFSs (GASBS 34)	105
Figura 6 – Regulamentação Contábil Espanhola.....	120
Figura 7 – Identificação da Existência do Controle	143
Figura 8 – Estado Nacional e Setor Governamental (FMI).....	189

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Teorias do Direito Residual de Propriedade.....	42
Quadro 2 – Teorias dos Direitos de Propriedade e Definição de Entidade.....	43
Quadro 3 – Dimensões da Entidade Contábil (Deliberação n. 29/1986)	49
Quadro 4 – Comparação de Conceitos de Entidade (AASB <i>versus</i> IASB)	51
Quadro 5 – Dimensões da Entidade Contábil (IASB).....	53
Quadro 6 – Graus de <i>Accountability</i> e Dimensões da Entidade Contábil	61
Quadro 7 – Política Contábil Australiana.....	77
Quadro 8 – Referencial Conceitual Australiano.....	78
Quadro 9 – Estrutura da Teoria Contábil Australiana	79
Quadro 10 – Entidade Contábil Governamental Australiana	83
Quadro 11 – Entidade Contábil Governamental Norte-Americana (NGCAS 1)	93
Quadro 12 – Entidade Contábil Governamental Norte-Americana (NGCASs 3 e 7).....	97
Quadro 13 – Entidade Contábil Governamental Norte-Americana (GASBS 14).....	103
Quadro 14 – Entidade Contábil Governamental Norte-Americana (GASBS 34).....	108
Quadro 15 – Entidade Contábil Governamental Norte-Americana (SFFAC 2).....	117
Quadro 16 – Entidade Contábil Governamental Espanhola (IGAE).....	127
Quadro 17 – Entidade Contábil Governamental Brasileira (PFC)	134
Quadro 18 – Entidade Contábil Governamental (NICs)	141
Quadro 19 – Diferenças de Terminologia nas NICs Governamentais e Privadas.....	142
Quadro 20 – Condições de Presunção do Controle (IPSAS 6)	144
Quadro 21 – Indicadores da Possibilidade de Controle.....	145
Quadro 22 – Dimensões da Entidade Contábil Governamental	150
Quadro 23 – <i>Accountability</i> nas Definições de Entidade Contábil Governamental.....	152
Quadro 24 – Pronunciamentos Acerca da Entidade Contábil Governamental.....	156

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AASB	<i>Australian Accounting Standards Board</i> (regulador da contabilidade australiana, sucessor do PSASB)
AECA	<i>Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas</i> (associação privada espanhola de profissionais da contabilidade)
AICPA	<i>American Institute of Certified Public Accountants</i> (associação norte-americana de profissionais da contabilidade)
APS	<i>Accounting Policy Statements</i> (referenciais da política contábil australiana)
CAFR	<i>Comprehensive annual financial report</i>
CFC	Conselho Federal de Contabilidade (regulador da contabilidade brasileira)
FAF	<i>Financial Accounting Foundation</i> (fundação privada mantenedora do GASB)
FASAB	<i>Federal Accounting Standards Advisory Board</i> (regulador da contabilidade governamental federal norte-americana)
FASB	<i>Financial Accounting Standards Board</i> (regulador da contabilidade privada norte-americana)
FMI	Fundo Monetário Internacional (agência financeira internacional)
GAAPs	<i>Generally Accepted Accounting Principles</i> (princípios contábeis aceitos)
GASB	<i>Governmental Accounting Standards Board</i> (successor do NCGA)
GFOA	<i>Government Finance Officers Association</i> (associação privada norte-americana responsável pelo <i>Blue Book</i>)
GFSM 2001	<i>Government Finance Statistics Manual 2001</i> (manual do sistema de contas nacionais do FMI)
GPFS	<i>General purpose financial statements</i> (demonstração de propósitos genéricos)
IBRACON	Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (associação brasileira de profissionais da contabilidade)
ICAC	<i>Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas</i> (regulador da contabilidade privada espanhola)
IFAC	<i>International Federation of Accountants</i> (regulador internacional da contabilidade governamental)
IGAE	<i>Intervención General de la Administración del Estado</i> (regulador da contabilidade governamental espanhola)
IPSAS	<i>International Public Sector Accounting Standard</i> (normas internacionais de contabilidade governamental)
NCGA	<i>National Committee on Governmental Accounting</i> , substituído pelo <i>National Council on Governmental Accounting</i> (regulador da contabilidade governamental para estados e entes locais norte-americanas, sucedido pelo GASB)
PSASB	<i>Public Sector Accounting Standards Board</i> (regulador da contabilidade governamental australiana, sucedido pelo AASB)
PSC	<i>Public Sector Committee</i> (órgão encarregado da contabilidade governamental pelo IFAC)
SAC	<i>Statement of Accounting Concepts</i> (referencial conceitual do AASB)
SFAC	<i>Statement of Financial Accounting Concepts</i> (referencial conceitual do FASB)
SFFAC	<i>Statement of Federal Financial Accounting Concepts</i> (referencial conceitual do FASAB)

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	13
1.1	JUSTIFICAÇÃO DO TEMA.....	13
1.2	QUESTÃO DE PESQUISA.....	20
1.3	OBJETIVOS	21
1.3.1	Geral	21
1.3.2	Específicos.....	21
1.4	PRESSUPOSTO	22
1.5	DELIMITAÇÃO DO TRABALHO	24
1.6	NATUREZA DO TRABALHO E METODOLOGIAS UTILIZADAS.....	27
1.7	ESTRUTURA DO TRABALHO.....	29
2	CONSIDERAÇÕES TEÓRICAS SOBRE A ENTIDADE CONTÁBIL.....	30
2.1	ABORDAGEM DEDUTIVA DA TEORIA CONTÁBIL.....	30
2.2	TEORIAS CONTÁBEIS RELATIVAS À ENTIDADE	39
2.2.1	Entidade, segundo a Doutrina.....	39
2.2.2	Entidade, segundo a CVM e o IBRACON	48
2.2.3	Entidade, segundo a Estrutura Conceitual do IASB.....	50
2.3	GRAUS DE <i>ACCOUNTABILITY</i>	55
2.4	INTERESSE PÚBLICO E LEGITIMAÇÃO DO CONTRATUALISMO	62
2.4.1	Interesse Público, Governamental e Privado.....	62
2.4.2	Contratualismo e Agenciamento	66
2.4.3	Função Legitimadora da Contabilidade	70
3	REGRAS CONTÁBEIS AUSTRALIANAS.....	75
3.1	AMBIENTE INSTITUCIONAL DA CONTABILIDADE AUSTRALIANA.....	75
3.2	ENTIDADE CONTÁBIL, SEGUNDO O SAC 1.....	80
4	REGRAS CONTÁBEIS NORTE-AMERICANAS	85
4.1	CONTABILIDADE DE ESTADOS E ENTES LOCAIS	86
4.1.1	Marco Regulatório do NCGAS 1	90
4.1.2	Entidade Contábil, segundo o NCGAS 3 e o NCGAS 7.....	95
4.1.3	Entidade Contábil, segundo o GASBS 14.....	98
4.1.4	Entidade Contábil, segundo o GASBS 34.....	104

4.2	CONTABILIDADE GOVERNAMENTAL FEDERAL.....	108
4.2.1	Marco Regulatório Federal.....	110
4.2.2	Entidade Contábil, segundo o SFFAC 2.....	112
5	REGRAS CONTÁBEIS ESPANHOLAS.....	119
5.1	CONTABILIDADE GOVERNAMENTAL ESPANHOLA.....	119
5.2	ENTIDADE CONTÁBIL, SEGUNDO O IGAE.....	123
6	REGRAS CONTÁBEIS BRASILEIRAS.....	129
6.1	CONTABILIDADE GOVERNAMENTAL BRASILEIRA.....	129
6.2	ENTIDADE CONTÁBIL, SEGUNDO O CFC.....	131
7	REGRAS CONTÁBEIS INTERNACIONAIS.....	136
7.1	IFAC, IASB E PSC.....	136
7.2	ENTIDADE CONTÁBIL, SEGUNDO O <i>STUDY 8</i>	138
7.3	ENTIDADE CONTÁBIL, SEGUNDO OS IPSASS.....	141
7.3.1	Entidade Contábil, segundo o IPSAS 6.....	143
7.3.2	Entidade Contábil, segundo o IPSAS 7.....	146
7.3.3	Entidade Contábil, segundo o IPSAS 8.....	147
8	RESULTADOS OBTIDOS.....	149
9	CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES.....	158
	REFERÊNCIAS.....	161
	GLOSSÁRIO A – AASB.....	178
	GLOSSÁRIO B – GASB (GASBS 14).....	180
	GLOSSÁRIO C – FASAB.....	182
	GLOSSÁRIO D – IGAE.....	184
	GLOSSÁRIO E – PSC (IPSASs 6, 7 e 8).....	186
	APÊNDICE A – CONCEITOS EMPREGADOS.....	188
	APÊNDICE B – HIERARQUIA DOS US GAAP (SASs).....	191

APÊNDICE C – REFERENCIAIS E PADRÕES DO NCGA.....	192
APÊNDICE D – REFERENCIAIS E PADRÕES DO GASB	193
APÊNDICE E – REFERENCIAIS E PADRÕES DO FASAB	197
APÊNDICE F – PADRÕES DO PSC (IFAC).....	199
ANEXO A – CRITÉRIOS DE ENTIDADE CONTÁBIL (STUDY 8).....	200
ANEXO B – ELEMENTOS DE CONEXÃO DE DIVULGAÇÃO (STUDY 8).....	202
ANEXO C – DEFINIÇÕES DE PROPRIEDADE OU CONTROLE (STUDY 8).....	204
ANEXO D – CRITÉRIOS PARA REUNIR DEMONSTRAÇÕES (STUDY 8).....	207
ANEXO E – OBJETIVOS DAS DEMONSTRAÇÕES (COMISSÃO TRUEBLOOD)	209

1 INTRODUÇÃO

O presente estudo dá prosseguimento ao objeto de pesquisa da monografia intitulada *Accountability* e o Setor Público, elaborada e apresentada por este autor, em 1998, quando da realização do curso de especialização em Ciências Contábeis na Universidade de Brasília (UnB). O termo *accountability* e a sua versão em português – que significa responsabilidade pela prestação de contas – serão empregados indistintamente, apesar do desconforto de Campos (1990) e de Mendes (2001), quanto às traduções. O Apêndice A contém esclarecimentos adicionais sobre alguns dos conceitos usados nesta dissertação.

1.1 JUSTIFICAÇÃO DO TEMA

Segundo Piscitelli, Timbó e Rosa (2002), há carência de base doutrinária e de pesquisa científica em contabilidade governamental, confundida, não raras vezes, com o "oficialismo" burocrático, que comanda a edição dos textos legais e a aplicação e a interpretação das normas de maneira distanciada do cidadão. Essa escassez transparece no fato de que o *Governmental Accounting Standards Board* (GASB), órgão norte-americano habilitado a formular os princípios contábeis geralmente ou generalizadamente aceitos – *Generally Accepted Accounting Principles* (GAAPs) – para estados e entes locais dos Estados Unidos, é citado por Schmidt (2000) e Hendriksen e Van Breda (1999), sem que se descrevam ou arrolem os pronunciamentos do órgão, ao contrário dos produzidos pelo *Financial Accounting Standards Board* (FASB) para o setor privado dos Estados Unidos.

O Programa deste Mestrado concentra-se na área de mensuração contábil. “Entidade” representa o primeiro delimitador dos objetos integrantes do sistema referencial empírico a

serem vinculados aos objetos do sistema referencial numérico para a mensuração (GUERREIRO, 1989). Portanto, essa concepção condiciona os sistemas de informações e as análises contábeis. De acordo com Larsen (1999), o reconhecimento, a mensuração e a divulgação do patrimônio e das suas variações são orientados pela visão de entidade contábil adotada. Para Moura (2003) e Ruppel (2002), a entidade, então, demarca os objetos e os atributos sujeitos ao registro da contabilidade e articula o processo de mensuração.

Newberry (2001) cita o debate acadêmico e profissional, marcado pelo *Financial Accounting in Nonbusiness Organizations – an Exploratory Study*, de Anthony (1978), acerca do uso de referenciais conceituais e práticas contábeis semelhantes para o setor governamental e o setor privado. Trata-se da primeira pesquisa do FASB sobre a contabilidade financeira e a divulgação contábil de entes sem fins lucrativos (STAUBUS, 1978).

O estudo de Anthony balizou várias das ações posteriormente adotadas pelas autoridades regulatórias contábeis norte-americanas, inclusive a aceitação, pelo *Financial Accounting Foundation* (FAF), da jurisdição sobre a contabilidade governamental (ANTHONY; NEWBERRY, 2000). Um dos desdobramentos do estudo consiste no *Statement of Financial Accounting Concepts (SFAC) n. 4, Objectives of Financial Reporting by Nonbusiness Organizations*, de dezembro de 1980. A concepção do SFAC 4 inclui os entes governamentais, devido à falta de argumentos convincentes para distinguir os objetivos da divulgação contábil do setor governamental e do privado, apesar das controvérsias sobre a estrutura mais adequada à regulação do primeiro (FASB, 1998, fonte de consulta dos SFACs).

Num segundo artigo, Newberry (2002) discorre sobre os efeitos da agenda de privatização implantada na Nova Zelândia. Tal agenda foi acompanhada de normas contábeis, nem sempre harmônicas com os objetivos explicitamente formulados para o setor governamental, pelo Poder Legislativo daquele país, desde a década de 1980.

De fato, o setor governamental detém a capacidade de exigir tributos, além de cobrar por determinados bens e serviços prestados. Outra fonte de recursos para as finanças governamentais reside na contratação de empréstimos junto ao setor privado. Mas, prescindindo dessa intermediação financeira, visando à realização das prestações públicas, o setor governamental pode acionar a capacidade regulatória dos mercados, impondo obrigações adicionais aos contratos estabelecidos exclusivamente no âmbito privado.

O setor governamental brasileiro movimentava valores crescentes de tributos, que superam um terço do Produto Interno Bruto Nacional (PIB), conforme a Tabela Única a seguir:

Tabela Única – Evolução da Carga Tributária Bruta Brasileira

Componentes	2001	2002
Produto Interno Bruto (em R\$ bilhões)	1.200	1.321
Arrecadação Tributária Bruta (em R\$ bilhões)	406	474
Carga Tributária Bruta	33,84%	35,86%

Fonte: Brasil (2003a).

A importância dos credores internacionais para a contabilidade governamental brasileira transparece nas demonstrações federais, preparadas conforme as exigências dos emprestadores ingleses, mas que, até 1914, adotavam o sistema italiano (D'AURIA, 1949, *apud* PETRI, 1987). A materialidade dos financiamentos contratados revela-se pelo montante dos gastos com juros do setor governamental brasileiro, em 2003, de cerca de R\$ 154 bilhões ou 10% do produto interno bruto (CRUZ, 2003). Aliás, o setor governamental de outros países também contrata empréstimos. O jornal Folha de São Paulo (DÉFICIT ..., 2003) menciona o montante a ser captado junto aos mercados financeiros, pelo governo federal norte-americano, de US\$ 374,22 bilhões – cerca de 80% do PIB brasileiro, estimado em US\$

452 bilhões, em 2002, e US\$ 441,3 bilhões, em 2003 (ABBOTT, 2003) –, sem considerar a necessidade de financiamento dos estados e dos entes locais.

Sob o argumento de melhor atender ao interesse público, o setor governamental vem pautando-se pelo novo gerencialismo ou estado gerencial – *New Public Management* (NPM) – e pelas novas técnicas financeiras – *New Public Financial Management* (NPFM). O NPM usa os incentivos de mercado, além de basear a conduta dos agentes governamentais em princípios administrativos e relações contratuais do setor privado (MOURA, 2003; PETREI, 1998).

Guthrie, Parker e English (2003) identificam cinco categorias de mudanças contábeis e administrativas associadas ao NPFM:

- os sistemas de informação operam com previsões, regime contábil de competência e indicadores de desempenho, na divulgação, na orçamentação e nas auditorias de desempenho dos departamentos e do governo como um todo;
- as precificações, similares às de mercado, orientam a provisão de serviços;
- as medidas de eficiência diferenciam os resultados;
- os orçamentos governamentais prevêm a reciprocidade ou a delegação;
- as auditorias preocupam-se com a eficiência e a eficácia das prestações públicas.

Justifica-se a presente dissertação pelo exame das reformas contábeis e administrativas promovidas pelo NPFM, à luz da Teoria Contábil e das necessidades de *accountability* governamental, de modo a elucidar as críticas à classe contábil, como as formuladas por Newberry e Pallot (2003). Segundo essas autoras, os mantenedores dos sistemas de informações financeiras da Nova Zelândia usam regras contábeis indutoras da privatização do setor governamental, sem atentar para a satisfação do interesse público.

Pela abordagem ética, a contabilidade deveria apresentar as informações de maneira justa e não enviesada (IUDÍCIBUS, 1997). Nesse sentido, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC, 2001) determina, desde julho de 1995, que a informação prestada seja

veraz e equitativa, de modo a satisfazer as necessidades comuns de um grande número de usuários, sem privilegiar deliberadamente a nenhum deles, devido ao eventual conflito de interesses. Aliás, Franco (1988, p. 47-48) refere-se ao princípio fundamental ou postulado básico da equidade, aprovado pela VII Conferência Interamericana de Contabilidade, de 1965, conforme a seguir:

A equidade entre interesses opostos deve ser uma preocupação constante em Contabilidade, posto que os que se servem ou utilizam dos dados contábeis podem encontrar-se diante do fato de que seus interesses particulares se acham em conflito. Disto se depreende que as demonstrações contábeis devem preparar-se de tal modo que reflitam com equidade os diversos interesses em jogo em uma entidade ou empresa.

A principal justificativa para o tema consiste em revisar os conceitos de entidade contábil governamental, objeto do *Study n. 8, The Government Financial Reporting Entity*, de julho de 1996, do *Public Sector Committee (PSC)* do *International Federation of Accountants (IFAC, 1996)* e dos pronunciamentos da classe contábil, bem como da literatura voltada para a Teoria da Contabilidade.

Nos assuntos relacionados à contabilidade governamental, o PSC representa o IFAC (2003), que elabora normas internacionais de contabilidade (NICs¹). Além do tempo decorrido desde aquele estudo, que incluiu a Austrália e os Estados Unidos, posteriormente, o PSC editou várias NICs para o setor governamental. Em consequência, o cotejo ora efetuado permite verificar a aplicabilidade das orientações internacionais na Espanha e no Brasil.

Os princípios e as normas que regem o setor governamental – representado pela burocracia de estado, com agentes eleitos ou não – vinculam-se ao princípio da legalidade e da supremacia do interesse coletivo, ao passo que a iniciativa privada fundamenta-se na autonomia e na igualdade das vontades contratantes (MELLO, 2002). A aparente objetividade dos princípios, das normas e dos procedimentos protegeria os cidadãos do domínio da

¹ O IASB (2004) está substituindo as *International Accounting Standards (IASs)*, editadas pelo seu antecessor, por *International Financial Reporting Standards (IFRSs)*. O IBRACON (1992, 1998) traduziu as IASs.

subjetividade dos burocratas e asseguraria o respeito dos poderes públicos aos interesses dos constituintes (HUNT III; HOGLER, 1990). Para Hunt III e Hogler (1990), a Teoria do Agenciamento concilia de maneira plausível a dicotomia entre objetividade e subjetividade, induzindo ao raciocínio de que é possível aplicar as doutrinas e as técnicas contábeis do setor privado ao setor governamental (SLOMSKI, 1999, 2003).

Contudo, na esfera contábil, os resultados efetivamente observados parecem aquém dos prometidos pela NPM (BARTON, 2003; CARLIN, 2003; CHRISTENSEN, 2003; NEWBERRY, 2003; WALKER, 2003). Cabe investigar as implicações da Teoria do Agenciamento e do seu paradigma contratualista para a entidade contábil governamental.

O setor governamental é tão afetado pela carência ou pela deficiência de informações contábeis relevantes quanto o setor privado. Afinal, “a contabilidade funciona como um mecanismo de redução de assimetria de informações e de conflitos” (BUSHMAN et al., 2000, *apud* LOPES, 2002, p. 8). As impropriedades daí resultantes podem conduzir a equívocos, na compreensão do estado e das variações patrimoniais, e prejudicar a comparabilidade e a alocação ótima de recursos (BALL, 2002; JOHNSON; KAPLAN, 1996).

A Austrália situa-se na vanguarda de vários experimentos do novo gerencialismo (MARQUES, 2003) e o seu setor governamental esteve entre os primeiros a incorporar a ideologia contratualista do NPM e do novo gerenciamento financeiro (ZIFCAK, 1998). Assim, a definição australiana de entidade contábil estaria alinhada com o papel gerencial dos sistemas de informações contábeis, no exercício da *accountability* do setor governamental (ZIFCAK, 1998). Em 2002, um australiano presidia o PSC, além de a cidade de Melbourne sediar a equipe de padrões contábeis do órgão (BALL, 2002).

A política contábil do *Australian Accounting Standards Board* (AASB, 1990b, 2004a) explicita o objetivo de inserção internacional (*Accounting Policy Statements n. 4, International Convergence and Harmonisation Policy*, de abril de 2002 – APS 4). A Austrália

busca, até 2005, a convergência com as orientações do *International Accounting Standards Board* (IASB), que edita as NICs para o setor privado, e a harmonização com o Fundo Monetário Internacional (FMI) – AASB (2004a); o Apêndice A inclui alguns conceitos do FMI (2001a, 2001b).

Os Estados Unidos, que sediam o IFAC, desenvolveram o conceito de *accountability* governamental (CAMPOS, 1990) e empregam organizações e institutos contábeis diferentes para a União, os estados e os entes locais e o setor privado (BALL, 2002). Lá, o mercado financeiro para os entes locais é ativo (CARPENTER; FERROZ, 2001). Assim, o conceito de entidade contábil governamental norte-americano deve captar as questões federativas.

A Espanha representa a situação européia, devido à qualidade e à quantidade de estudos publicados com foco no setor governamental. Para Montesinos e Vela (2000), a fraca influência das variáveis sociais sobre o ambiente político e administrativo da Espanha reduz o interesse na harmonização contábil ou nas NICs governamentais. Com efeito, a União Européia não requer a harmonização ou a convergência da microcontabilidade governamental de cada país membro com as regras comunitárias ou internacionais, diferentemente do que ocorre com a macrocontabilidade e a microcontabilidade privada. Conforme o *Intervención General de la Administración del Estado* (IGAE, 2004, fonte de consulta dos pronunciamentos espanhóis), existe interdependência entre os sistemas de informações sobre atividades microeconômicas ou microcontabilidade, compreendendo os entes do setor governamental (*contabilidad de las corporaciones públicas*) e as empresas do setor privado (*contabilidad de las empresas*), e os sistemas voltados para as atividades macroeconômicas, do setor social ou macrocontabilidade (*contabilidad nacional*).

O Brasil seria o primeiro país das Américas a adotar as NICs para o setor governamental (SECRETARIA DO TESOUREIRO NACIONAL, [200?], *apud* LIMA, D.; CASTRO, 2003). Estimulado pelos relatórios do Banco Mundial, o governo brasileiro firmou

convênio com a Associação Interamericana de Contabilidade (AIC) e o Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID), em setembro de 2001². A comparação entre as entidades contábeis, ora apresentada, permite avaliar a influência das NICs governamentais no Brasil.

A adoção das regras internacionais, decorrente de acordo estabelecido pelo Brasil, e a intenção de compará-las com as orientações contábeis dos australianos, dos norte-americanos, dos espanhóis e dos brasileiros ensejam a inclusão do IFAC no estudo. Atente-se que a harmonização de práticas contábeis não é um objetivo necessariamente desejável – considerando que os benefícios são obtidos principalmente pelos investidores estrangeiros (YOUNG; GUENTHER, 2003) – e podem ser relativamente pequenos, quando comparados com o valor das informações que os sistemas contábeis deixam de evidenciar devido à harmonização (BARTH et al, 1999, *apud* LOPES, 2002).

1.2 QUESTÃO DE PESQUISA

A presente dissertação visa a responder a seguinte questão de pesquisa: os pronunciamentos acerca da entidade governamental, editados pelos órgãos reguladores do exercício profissional da contabilidade, em diversos países e internacionalmente, estão de acordo com a Teoria Contábil?

Existe um conjunto de pronunciamentos, denominados referenciais estratégicos e subdivididos em orientações de políticas ou de conceitos contábeis, que orienta, mas não obriga, os agentes reguladores, além dos padrões de caráter operacional e observância compulsória para os entes governamentais. Devido ao seu caráter assistemático e estruturante, os referenciais políticos e conceituais desempenham o papel de modelo de gestão do sistema contábil e conformam o subsistema de informações governamentais (SLOMSKI, 2003).

² Na sua primeira etapa, o programa de transparência das contas públicas – ATN/SF-7441-RG – beneficia a Argentina, a Bolívia, o Chile, o Peru, o Uruguai e o Brasil (Convênio EMD.1.125.00-T, entre o BID e a AIC).

A resposta à questão de pesquisa pode apontar para a carência de Teoria Contábil que explique satisfatoriamente os fenômenos ou os objetos relevantes para o setor governamental. Ademais, poderia demandar esclarecimentos adicionais sobre as eventuais diferenças entre o conceito ideal de entidade governamental e os constantes dos pronunciamentos examinados.

1.3 OBJETIVOS

1.3.1 Geral

O objetivo geral desta dissertação é confrontar a entidade contábil governamental apresentada pela Teoria Contábil com a entidade definida pelos órgãos representativos das corporações contábeis.

1.3.2 Específicos

São objetivos específicos deste trabalho:

- identificar as doutrinas da Teoria Contábil e os pronunciamentos dos órgãos reguladores da prática da contabilidade australiana (AASB), norte-americana (*National Council on Governmental Accounting* – NCGA, GASB e *Federal Accounting Standards Advisory Board* – FASAB), espanhola (IGAE), brasileira (CFC) e internacional (PSC), relativos à entidade governamental;
- comparar as entidades dos pronunciamentos, entre si e com o conteúdo da Teoria Contábil;
- explicar as divergências eventuais ou aparentes entre os pronunciamentos e a Teoria Contábil.

1.4 PRESSUPOSTO

Sob o paradigma contratualista do gerencialismo, aproximam-se as figuras do investidor e do cidadão. A influência da profissão contábil associa-se à maior relevância das informações emanadas da contabilidade para os investidores (BALL et al., 2000; DOUPNIK et. al., 1995, ambos *apud* LOPES, 2002). Em princípio, os órgãos reguladores da profissão contábil não se comprometem com os objetivos de arrecadação fiscal, que poderiam conformar os sistemas de informações em detrimento dos interesses dos demais usuários.

Segundo Newberry (2001), ainda que fosse utilizado o mesmo texto, haveria demanda por hermenêuticas específicas e distintas para compreender e aplicar satisfatoriamente os pronunciamentos contábeis no setor governamental e no setor privado. Para Chambers (1966), a comparabilidade entre os entes governamentais é dificultada pela variação dos objetivos das sucessivas administrações, ao contrário dos entes privados. No setor governamental, os procedimentos adaptativos de curto prazo não seriam tão prementes quanto no setor privado, pois, devido à faculdade de impor tributos, os gestores não precisam, por exemplo, desfazerem-se de ativos para adquirirem novos bens ou direitos.

Os sistemas de informações contábeis ajustam-se aos objetivos e às características específicas da organização e do ambiente (*Concepts Statement n. 2, Service Efforts and Accomplishments Reporting*, de abril de 1994 – GASBCS 2, § 23) – GASB (2002, fonte de consulta dos pronunciamentos do GASB).

Este estudo pressupõe que existam definições diferentes do conceito de entidade contábil governamental, em virtude dos diversos objetivos definidos pela e para a burocracia de cada estado nacional. A importância dessas diferenças para a estruturação dos sistemas de informações governamentais requer a sua explicitação, nos textos oriundos dos órgãos

representativos dos profissionais da contabilidade, que consolidam o pensamento da classe responsável pela elaboração e pela manutenção dos sistemas.

Em outras palavras, a meta de lucro pode ser implicitamente considerada, nos referenciais conceituais do setor privado, independentemente das formas assumidas pelo ente (GOLDRATT; COX, 1993). Mas a variedade dos objetivos perseguidos pelas administrações governamentais demanda consideração explícita e distinta da empregada para a gestão privada, pelos reguladores contábeis, sob pena de os pronunciamentos em vigor resultarem em mensagens equivocadas e enganosas para os usuários das demonstrações.

Carpenter e Feroz (2001) argumentam que a Teoria Institucional pode complementar a econômica, no entendimento das escolhas contábeis do setor governamental. O seu estudo de caso revela que as crenças pessoais dos gestores mais importantes, a cultura e a tradição organizacional, a educação profissional contábil e as pressões dos mercados de crédito influenciaram significativamente nas decisões de adotar GAAPs em quatro estados norte-americanos. Portanto, analisa-se a entidade contábil governamental como recurso estratégico do estado nacional, com vistas à consecução dos seus objetivos (BROADBENT; LAUGHLIN, 2002; HAWKINS, 1973).

A escola crítico-interpretativa inglesa, depositária da tradição ético-normativa, reúne os princípios econômicos e de equidade social e subsidia a análise desta dissertação. De acordo com Mattessich (1995), a contabilidade crítica ou radical, apoiada no marxismo e no desconstrutivismo:

- substitui a noção de verdade pela de ideologia;
- enfatiza o comprometimento da Contabilidade nos conflitos sociais e de classes;
- requer da pesquisa contábil uma crítica social;
- não separa os interesses sociais dos econômicos e políticos.

Na linha interpretativa, as práticas contábeis têm significado ritual e criam a realidade, antes de representá-la; nega-se a neutralidade e exige-se o controle da responsabilidade social dessas práticas. Com efeito, a unificação dos referenciais e dos padrões de ambos os setores viria em prol da hegemonia da corporação contábil, no espaço regulatório, mediante comportamento cooperativo, em face do conflito entre profissões (BROADBENT; LAUGHLIN, 2002; GRAMSCI, [198-?]; KARAN, 2003a, 2003b; KENT, 2003).

1.5 DELIMITAÇÃO DO TRABALHO

Os estados nacionais escolhidos constituem federações republicanas e democráticas assemelhadas ao Brasil. A seleção dos países também observa a disponibilidade dos pronunciamentos concernentes ao tema desta dissertação. Considerando a estrutura dedutiva e normativa da Teoria Contábil, os padrões operacionais só foram usados na falta de referenciais.

Na Austrália, destaca-se o *Statement of Accounting Concept n. 1, Definition of the Reporting Entity*, de agosto de 1990, do *Public Sector Accounting Standards Board (PSASB)* e do *Accounting Standards Review Board (ASRB)*, ora fundidos no AASB (1990a).

O *Statement of Federal Financial Accounting Concepts n. 2, Entity and Display*, de abril de 1995, do FASAB (2004, fonte de consulta dos pronunciamentos do órgão), cuida da entidade contábil, na esfera norte-americana federal.

As regras de contabilidade governamental dos estados e dos entes locais norte-americanos constituíam o objeto de atuação do NCGA, que emitiu o *Statement (NCGAS) n. 1, Governmental Accounting and Financial Reporting Principles*, em março de 1979, com os fundamentos da estrutura conceitual contábil e da entidade governamental (GASB, 2002, fonte de consulta dos pronunciamentos do NCGA). Em dezembro de 1981, publicou-se o NCGAS *n. 3, Defining the Governmental Reporting Entity*. O NCGA, em 1984, foi substituído pelo

GASB, que editou, em junho de 1991, o *Statement (GASBS) n. 14, The Financial Reporting Entity*. O GASBS n. 34, *Basic Financial Statements – and Management’s Discussion and Analysis – for State and Local Governments*, de junho de 1999, também se refere à entidade contábil governamental norte-americana estadual e local.

Fulcro do processo dedutivo de elaboração dos GAAPs espanhóis, o *Documento n. 1, Principios Contables Públicos*, de dezembro de 1990, do IGAE (2004), respaldou o *Plan General de Contabilidad Pública (PGCP)*, de maio de 1994, do Ministério da Economia e Fazenda. O *Documento n. 7, Información Económico-Financeira Pública*, mais recente, detalha aspectos relevantes sobre a entidade contábil governamental espanhola (IGAE, 2004).

O CFC (2001, 2003, fontes de consulta dos pronunciamentos do órgão) reformulou os Princípios Fundamentais de Contabilidade (PFCs) brasileiros, na primeira metade da década passada (SCHMIDT, 2000). Interessam as Resoluções CFC n. 750, de dezembro de 1993, que “aprova os Princípios Fundamentais de Contabilidade”, e n. 774, de dezembro de 1994, que “aprova o Apêndice à Resolução sobre os Princípios”.

O IFAC, por intermédio do PSC, edita normas contábeis internacionais para o setor governamental, desde a década passada (BALL, 2002; IFAC, 2004b, fonte de consulta dos pronunciamentos do PSC). O PSC adota e recomenda o uso das normas e da Estrutura Conceitual do IASB (*Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*), de abril de 1989, tanto quanto possível, na elaboração e na aplicação das NICs governamentais (LIMA, D.; CASTRO, 2003; MACKINTOSH, 2001). Além do *Study 8*, sobre as entidades contábeis governamentais (IFAC, 1996), o *International Public Sector Accounting Standard (IPSAS) n. 6, Consolidated Financial Statements and Accounting for Controlled Entities*, de maio de 2000, aborda a consolidação de entes controlados. Junto com o IPSAS n. 6, o PSC editou o IPSAS n. 7, *Accounting for Investments in Associates*, e

o IPSAS n. 8, *Financial Reporting of Interests in Joint Ventures*, versando sobre a consolidação de entes associados e *joint ventures* respectivamente (IFAC, 2004b).

No âmbito nacional, os esforços do então Instituto Brasileiro de Contadores (IBRACON) e da Comissão de Valores Mobiliários (CVM) materializaram-se na estrutura conceitual básica da Contabilidade (CVM, 1986). Essa contribuição ao pensamento contábil não se incorporou expressamente aos pronunciamentos do CFC, mas subsidia o presente exame teórico. As disposições constitucionais e legais relativas à contabilidade governamental, como as da Lei Geral de Finanças Públicas (BRASIL, 1964) e as da Lei de Responsabilidade Fiscal (BRASIL, 2000), servem apenas para ilustrar a análise.

Há grupos de trabalho estabelecidos pelo PSC, com representantes da Austrália, da Inglaterra, da União Européia, do FMI, da Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE) e do IASB (AASB, 2004a). Tais grupos objetivam identificar as possibilidades de convergência e harmonização entre as IPSASs e o *Government Finance Statistics* (GFS), do FMI, o 1993 *System of National Accounts* (1993 SNA³) e o *European System of Accounts* (ESA 95), do *Statistical Office of the European Communities* (UNIÃO EUROPÉIA, 2004), que estrutura as contas nacionais e calcula o resultado e o endividamento governamental europeus. Entretanto, os pronunciamentos mencionados neste parágrafo não integram a análise deste estudo, nem o *United Nations Systems Accounting Standards* – padrões contábeis das Nações Unidas (2001), baseado nas NICs do IASB.

Anthony e Newberry (2000) mencionam obras literárias, tratando da implantação do GASBS n. 11, *Measurement Focus and Basis of Accounting—Governmental Fund Operating Statements*, de maio de 1990, voltado para a entidade econômica, apesar da suspensão indefinida da sua vigência. Isso não ocorre nesta dissertação, pois a pesquisa bibliográfica não

³ O *Inter-Secretariat Working Group on National Accounts* (ISWGNA) coordena o SNA 1993 e reúne o FMI, a União Européia, a OCDE, as Nações Unidas e o Banco Mundial (FMI, 2004).

apurou nenhum referencial ou padrão que contestasse a vigência dos pronunciamentos selecionados, apesar de desconhecida a sua efetividade – real impacto nas práticas contábeis.

Assim, o presente trabalho limita-se a explicar as eventuais ou as aparentes discrepâncias entre os pronunciamentos e a Teoria Contábil. A seleção dos textos restringe o alcance dos resultados obtidos, inviabilizando a sua extrapolação para outros ambientes institucionais.

1.6 NATUREZA DO TRABALHO E METODOLOGIAS UTILIZADAS

A pesquisa tem objetivos exploratórios, segue procedimentos de natureza bibliográfica e adota abordagem qualitativa para o problema. Segundo Raupp e Beuren (2003), isso significa que:

- a carência de estudos anteriores sobre a matéria suscita, como principal produto do trabalho, o levantamento de questões para estudos subseqüentes;
- o problema de pesquisa é respondido com base nos referenciais teóricos;
- o estudo quantitativo mostra-se inadequado para o tratamento das variáveis relevantes.

Contrariando a tendência mencionada por Bauer (2002), de os pesquisadores subestimarem os dados textuais, este estudo apóia-se, predominantemente, em orientações escritas sob a forma de referenciais ou padrões de contabilidade.

Optou-se pela análise documental, tendo em vista a natureza qualitativa dos referenciais e dos padrões de contabilidade, bem como a importância que assume o contexto para o uso das informações obtidas. Como outras técnicas exploratórias, a análise documental indica problemas que devem ser mais bem explorados por outros métodos. Tal análise mostra-se apropriada à presente situação, devido às dificuldades de acesso aos dados e ao interesse de o exame partir da expressão dos próprios indivíduos (LÜDKE; ANDRÉ, 1986).

A análise de conteúdo constitui “técnica de pesquisa para produzir inferências replicáveis e práticas, partindo dos dados em direção ao seu contexto” (KRIPPENDORFF, 1980, p. 21, *apud* BAUER, 2002, p. 192). Weber (1985, *apud* BAUER, 2002) acrescenta que tais inferências são sobre a mensagem ou os seus emissores e receptores. A análise de conteúdo relaciona os fenômenos e efetua as análises normativas para (BAUER, 2002):

- comparar padrões em diferentes textos;
- analisar flutuações do conteúdo e detectar mudanças do contexto. As análises sintática e semântica enfocam os transmissores dos sinais, as suas inter-relações e os vínculos entre os signos e os significados.

Para Richardson (1999, p. 24, *apud* COLAUTO; BEUREN, 2003, p. 137), "a análise de conteúdo busca compreender melhor um discurso, aprofundar suas características 'gramaticais, fonológicas, cognitivas, ideológicas' e extrair os momentos mais importantes". Na análise de conteúdo por categoria, o pesquisador decodifica o texto e o classifica em agrupamentos analógicos, sendo a análise por tema ou temática a mais comum, rápida e eficaz (COLAUTO; BEUREN, 2003).

Portanto, após sistematizar as teorias acerca da entidade contábil, utilizadas para a análise dos pronunciamentos, desenvolvem-se índices, apresentados sob a forma de quadros, que sintetizam os vínculos entre a teoria e os textos selecionados e ordenam hierarquicamente os conteúdos dos fenômenos observados. Em seguida, tais índices são comparados entre si, com destaque para a dimensão semântica, uma vez que a abordagem sintática incorporaria a subjetividade do autor da tradução dos textos. Dessa forma, associam-se as dimensões da entidade contábil com os graus da *accountability* do setor governamental e confrontam-se as definições de entidade contábil governamental da Austrália, dos Estados Unidos, da Espanha, do Brasil e das NICs com a Teoria Contábil. Ao final, os resultados obtidos são comparados e explicados.

1.7 ESTRUTURA DO TRABALHO

Na Introdução, justifica-se o presente estudo e apresentam-se a questão de pesquisa, os objetivos geral e específicos, os pressupostos, a delimitação e a natureza do trabalho, as metodologias empregadas e a estrutura dos demais capítulos.

O segundo capítulo, voltado para a fundamentação teórica do conceito de entidade contábil, contém elementos acerca da estrutura da Teoria Contábil, das teorias residuais e das dimensões da entidade, conforme os doutrinadores, o IBRACON, a CVM e o IASB, dos graus de *accountability* governamental, do interesse público e do papel legitimador da contabilidade, com destaque para o contratualismo e o agenciamento. Esse conjunto é permeado por considerações sobre a capacidade de uma única Teoria Contábil assegurar igual tratamento para o setor governamental e o privado.

Por sua vez, os capítulos terceiro a sétimo sintetizam as concepções de entidade contábil governamental australiana, norte-americana, espanhola, brasileira e internacional, com base nos pronunciamentos dos órgãos de supervisão do exercício profissional da contabilidade. Ao início de cada um desses capítulos, descreve-se o contexto regulatório e, com base na síntese do pronunciamento, identifica-se o grau de *accountability* governamental pertinente àquela definição de entidade contábil.

O oitavo capítulo sumariza os resultados obtidos. Seguem-se as conclusões e as recomendações, no nono capítulo, que responde à questão de pesquisa formulada, avalia o atendimento dos objetivos gerais e específicos, pronuncia-se acerca do pressuposto da investigação e recorda as limitações dos achados.

Ao final do trabalho, após as referências, constam glossários, apêndices e anexos, visando ao esclarecimento de dúvidas pontuais.

2 CONSIDERAÇÕES TEÓRICAS SOBRE A ENTIDADE CONTÁBIL

As quatro seções deste Capítulo estão voltadas para o arcabouço teórico-doutrinário que cerca a entidade contábil governamental e respalda as conclusões do trabalho. Na primeira seção, verifica-se a estrutura dedutiva da Teoria da Contabilidade. A segunda seção desenvolve o conceito de entidade contábil, situado nos postulados, e apresenta as teorias residuais da propriedade, versando sobre os objetivos do sistema de informações. Ademais, examinam-se a Deliberação n. 29, de fevereiro de 1986, da Comissão de Valores Mobiliários (CVM, 1986), prestigiando a visão do Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON), e a Estrutura Conceitual – EC (*Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*¹), de abril de 1989, recepcionada pelo *International Accounting Standards Board* (IASB) e analisada pelo *Exposure Draft n. 124*, de setembro de 2003, do *Australian Accounting Standards Board* (AASB, 2003a). Na terceira seção, constam os graus de *accountability*, conforme o *Governmental Accounting Standards Board* (GASB, 2002, fonte de consulta dos pronunciamentos do órgão) *Concepts Statement n. 2, Service Efforts and Accomplishments Reporting*, de abril de 1994 (GASBCS 2). Verifica-se, na quarta seção, o papel do contratualismo, do agenciamento e da legitimação contábil, em face dos interesses públicos e hegemônicos.

2.1 ABORDAGEM DEDUTIVA DA TEORIA CONTÁBIL

A Teoria da Contabilidade aplicada ao setor governamental importa não só para os profissionais contábeis, mas também para os cidadãos e os contribuintes (IVES, 1985), entre

¹ O IBRACON (1992) traduzia *financial statements* como demonstrações financeiras; o entendimento atual do IBRACON (1998) evoluiu para demonstrações contábeis. Ambas as obras são fontes de consulta da EC, juntamente com o ED n. 124/2003.

outros interessados (*stakeholders*). As definições teóricas traduzem-se em demonstrações contábeis, que têm impacto social, influenciando no processo decisório de alocação de recursos escassos (KAM, 1989). Enfim, cabe à contabilidade evidenciar de maneira adequada a responsabilidade governamental pela condução do estado e pela gestão da coisa comum.

Segundo Larsen (1999), a contabilidade empresarial enfatiza a correspondência entre a entidade econômica e a contábil e, nos casos de consolidação, realça o aspecto de controle comum, independentemente da separação legal; mas a demarcação da entidade governamental precisa atentar para as peculiaridades daquele setor. Conforme Ruppel (2002), a determinação das organizações a serem incluídas nas demonstrações contábeis governamentais constitui o primeiro passo do processo de divulgação contábil; o segundo passo consiste em determinar a forma de apresentação das unidades componentes da entidade governamental.

Nas palavras de Ruppel (2002, p. 14, tradução nossa), a existência de padrões contábeis e de evidenciação (*disclosure*) específicos para o setor "depende da identidade dos grupos de leitores e usuários das demonstrações contábeis dos governos estaduais e locais, dos seus objetivos e dos objetivos gerais da evidenciação contábil governamental". Os princípios contábeis generalizadamente aceitos (GAAPs) lidam com a mensuração da atividade econômica, o momento em que ela ocorre e é registrada e o modo com que é evidenciada, além de presidirem a elaboração e a apresentação de informações econômicas sintéticas na forma de demonstrações contábeis (DELANEY et al., 2003). Existe uma definição autêntica para os GAAPs norte-americanos, formulada pelo *American Institute of Certified Public Accountants* – AICPA (1992, tradução nossa):

2. [...] A expressão “princípios contábeis generalizadamente aceitos” consiste num termo técnico contábil que engloba as convenções, as regras e os procedimentos necessários para definir a prática contábil reconhecida em um determinado momento. Ela inclui não somente as orientações mais gerais, mas também as práticas e os procedimentos detalhados [...] Tais convenções, regras e procedimentos fornecem um padrão para avaliar a divulgação de informações contábeis.

Para Moonitz (1961, p. 51, *apud* SPROUSE; MOONITZ, 1962, p. 8, tradução nossa),

Em seus aspectos econômicos, todas as sociedades organizadas das quais temos conhecimento preocuparam-se com a produção e a distribuição da riqueza; todas empregaram entes de um tipo ou outro para desempenhar essas tarefas. Assim, a contabilidade está e sempre estará identificada com a riqueza e com as entidades.

Schmidt (1998), citando Bunge (1969, *apud* CASELLA et al., 1996), enquadra a Contabilidade como ciência, porquanto existem:

- um sistema, composto por pessoas com educação especializada, que trocam informações entre si e iniciam ou continuam uma tradição investigatória;
- uma sociedade que apóia e estimula esse sistema;
- uma visão geral, caracterizada pelo estudo das “coisas mutantes dentro das entidades” (aspecto ontológico), pela existência de uma Teoria Crítica do conhecimento contábil (aspecto gnoseológico) e pela busca descompromissada da verdade;
- um conjunto de teorias lógicas e matemáticas;
- um universo real de elementos passados, presentes e futuros;
- um conjunto de dados, hipóteses e teorias testadas em outros campos de investigação;
- uma problemática circunscrita ao universo real ou aos outros componentes do sistema.

A constante busca por melhor compreender a maneira com que os indivíduos interagem – criando, modificando ou interpretando os fenômenos contábeis em prol dos usuários – informa a natureza social dessa ciência. A visão crítica de análise e de revisão dos fatos contábeis, demonstrando as causas, os procedimentos e os efeitos, integra a definição de Contabilidade como ciência factual social. Mas, sem o consenso em relação à natureza da disciplina contábil, “qualquer tipo de tentativa de harmonização de normas e procedimentos contábeis, tanto em termos de comunidades econômicas como em termos de comunidades acadêmicas, não terá resultado satisfatório” (SCHMIDT, 1998, p. 15).

Dois raciocínios ou métodos básicos orientam a construção da Teoria Contábil (IUDÍCIBUS, 1997). O método dedutivo inicia com os objetivos e os postulados, passa pelos princípios e chega às aplicações práticas; o método indutivo obtém conclusões generalizadas a partir de observações e mensurações parciais. Segundo Hendriksen e Van Breda (1999), a teoria concebida pelo método dedutivo pode ser útil sem ser inteiramente prática; a principal finalidade dessa teoria é gerar referências para as idéias e os procedimentos novos, além de ajudar na escolha de procedimentos alternativos. O cuidado necessário para com o método dedutivo resulta da constatação de que os níveis mais altos de teoria tendem a reduzir a perspectiva dos objetos empíricos e a obscurecer os novos temas, absorvidos pelos referenciais já existentes (LLEWELLYN, 2003).

Kam (1989) afirma que a forma mais sofisticada de teoria consiste no sistema dedutivo, sendo a Teoria da Contabilidade constituída de três níveis. O primeiro compõe-se de postulados ou pressupostos básicos sobre a Contabilidade – por exemplo, a continuidade do ente (*going concern*) –, além das definições e dos objetivos do sistema contábil. No segundo nível, os princípios ou os padrões contábeis não têm a amplitude do primeiro, a exemplo da confrontação entre a receita e a despesa (*matching*). O terceiro nível cabe aos procedimentos operacionais, como a depreciação linear. Kam (1989) situa a entidade entre os postulados.

A suposição de que as assertivas de um nível decorrem daquelas do nível precedente não foi satisfatoriamente demonstrada de pelos teóricos da Contabilidade (KAM, 1989). Assim, o FASB utiliza o termo referencial conceitual (*conceptual framework*), em lugar de teoria, e aceita a existência de padrões dissonantes dos princípios, sob o argumento de que se trata do método indutivo, não do dedutivo. Todavia, a adoção deste último consta do projeto de convergência com as regras contábeis internacionais (FASB, 2002).

Iudícibus (1997, p. 46) assim estrutura o método dedutivo: “o ideal seria poder partir dos objetivos, explicitar os postulados e, em grau de detalhe cada vez maior, os princípios, as normas e os procedimentos”. De acordo com Belkaoui (1985), integram as Teorias Contábeis:

- a declaração de objetivos das demonstrações contábeis;
- a declaração dos postulados e dos conceitos teóricos de Contabilidade – enunciados ou axiomas auto-evidentes, empregados geralmente sem contestações, derivados dos objetivos propostos e explicitadores das suposições acerca do meio em que atua o ente;
- a declaração dos princípios e dos padrões contábeis, baseados nos postulados e nos conceitos teóricos;
- o conjunto de técnicas decorrentes dos princípios.

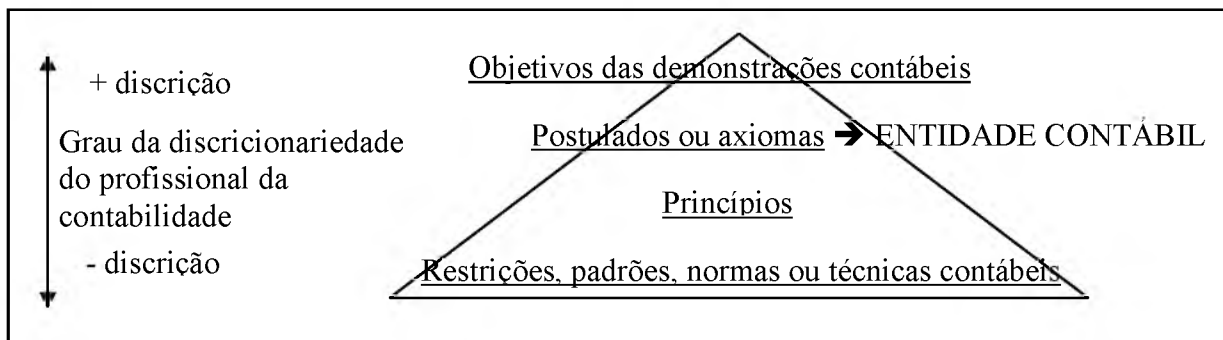
Atente-se que a estrutura ideal descrita por Belkaoui (1985) corresponde ao método dedutivo (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999; IUDÍCIBUS, 1997). Conforme Belkaoui (1985, p. 22, tradução e grifo nossos), a entidade constitui declaração ou axioma, pois "circunscreve a natureza dos entes contábeis, **operando em uma economia livre, caracterizada pela propriedade privada**". O postulado da entidade sustenta que cada empreendimento é uma unidade contábil separada e distinta dos seus proprietários e das demais unidades, ou seja, as transações do empreendimento é que devem ser informadas pela contabilidade, não as dos proprietários (IUDÍCIBUS, 1997). Esse postulado define a abrangência da área de interesse da Contabilidade, limitando o número de objetos, eventos e atributos a serem informados e mensurados (BELKAOUI, 1985).

A percepção correta e adequada dos fenômenos patrimoniais poderia ser prejudicada pela ausência da definição expressa de entidade contábil, em razão do sub ou do superdimensionamento das variáveis referenciais empíricas. No entanto, o *Nacional Council on Governmental Accounting* (NCGA), voltado para a regulação contábil de estados e entes locais – como municípios, regiões, vilas, distritos, escolas distritais e distritos especiais –

norte-americanos atuava sem a precisa demarcação dos limites da entidade (GASB, 2002, fonte de consulta dos pronunciamentos do órgão). Consta do seu primeiro referencial conceitual (*Concepts Statement n. 1, Objectives of Accounting and Financial Reporting for Governmental Units*, de abril 1984 – NCGACS 1 – GASB, 2002, tradução e grifos nossos):

3. [...] As denominações **governo estadual** e **governo local** referem-se aos vários governos estaduais, às suas unidades operacionais e às unidades dos governos locais identificáveis. O governo federal pode possuir muitas características e necessidades semelhantes, mas está além do escopo deste pronunciamento. **Embora a entidade contábil ainda não tenha sido definida com clareza, presume-se que os objetivos ora apresentados apliquem-se às unidades relativamente autônomas.** Isso não significa que a informação acerca dos níveis mais baixos de atividades, como programas, bairros ou departamentos, seja excluída, mas que o foco reside nas unidades governamentais referidas.

A Figura 1 ilustra a posição do postulado da entidade contábil na Teoria Dedutiva.



Fonte: adaptado de Belkaoui (1985) e Iudícibus (1997).

Figura 1 – Posição da Entidade na Teoria Contábil Dedutiva

Ressalte-se que quanto maior a proximidade da base, menor o grau de discricionabilidade por parte do profissional da Contabilidade, pois as definições mais próximas ao vértice condicionam as demais. Gergull (1997) propõe um núcleo fundamental da Teoria Contábil, formado por um conjunto amplo, irredutível e permanente de princípios não-subordinados a objetivos utilitários, a restringir os novos conhecimentos e as suas aplicações e a relacionar o postulado contábil da entidade, os fundamentos teóricos dedutivos e a visão sistêmica inerente à perspectiva de sobrevivência das organizações.

Jreige (1998), comparando o modelo jurídico de Kelsen com a estrutura da Teoria Contábil, sugere o uso explícito da visão de valor justo e fiel (*true and fair view*) como norma fundamental de sustentação da legitimidade da estrutura e justificadora dos demais elementos da Contabilidade. Yanovsky (1965, *apud* STAUNTON, 2003) considera a economia nacional como a unidade contábil, donde se especializam os tipos de transações ou setores. Para integrar todas as áreas da microcontabilidade e da macrocontabilidade, Mattessich (1995) remete à sua proposta inicial, de 1957. Conforme Watts e Zimmerman (1979, *apud* MATTESSICH, 1995), a diversidade de opiniões normativas afastaria a possibilidade de uma Teoria Geral da Contabilidade. Segundo Mattessich (1995), tal crítica evidencia a necessidade de um conjunto de assunções gerais capazes de conectar os fins aos meios. A resposta combinaria uniformidade com variedade em dois tipos de premissas: pressupostos básicos e hipóteses orientadas para fins específicos.

Entretanto, para Hendriksen e Van Breda (1999, p. 82), esse núcleo é praticamente inalcançável: "A Teoria da Contabilidade ainda não chegou, e talvez nunca chegue, a um estágio no qual uma teoria geral possa ser formulada. É preciso trabalhar muito mais nas áreas específicas em que a formulação e a verificação da teoria possam ocorrer". Moonitz (1974, p. 67, tradução nossa) conclui que:

Há clara evidência de que a classe contábil, por si própria, é incapaz de obter concordância sobre um conjunto de padrões contábeis. Não existe lugar no mundo onde isso tenha ocorrido, independentemente da eminência dos participantes ou da qualidade persuasiva da pesquisa realizada. O ápice [da capacidade auto-regulatória da classe contábil] reside no marcante contraste com os acontecimentos registrados junto ao campo da auditoria.

De acordo com Moonitz (1974), para que houvesse um conjunto de padrões de contabilidade escritos e efetivamente aplicados, a classe contábil deveria manifestar-se na forma de assessoria consultiva das agências governamentais com poderes de supervisão sobre o restante da sociedade. Sem a pretensão de determinar os seus próprios padrões, os

profissionais da contabilidade assumiriam o papel de conselheiros técnicos da agência capaz de impor a aplicação das regras estabelecidas. Aliás, essa foi a solução parcialmente adotada para a regulação contábil do setor privado norte-americano, na forma da autoridade substantiva conferida pela *Securities and Exchange Commission* (SEC) ao FASB. No entanto, cabe lembrar que o descumprimento dos GAAPs pode constituir eventual desobediência à ética profissional e ensejar sanção de natureza administrativa ao infrator.

Os órgãos reguladores da contabilidade ignoram a sociedade como um usuário específico das demonstrações contábeis, apesar da ampla disseminação dos efeitos da divulgação contábil (KAM, 1989). A Comissão Trueblood foi criada pelo AICPA para estudar os objetivos da Contabilidade e frisou a sua responsabilidade social, mas "o FASB claramente decidiu que a profissão não deveria, ao menos por enquanto, ser oficialmente responsável pela evidenciação das atividades sociais do empreendimento" (KAM, 1989, p. 51, tradução nossa). Corroborando tal entendimento, Para Anthony (1995), a insatisfatória atuação do FASB em desenvolver padrões contábeis para atividades sem fins lucrativos respaldada-se nas recomendações do *Financial Accounting Foundation* (FAF) para que se conferisse baixa prioridade a tais assuntos e nos equívocos insuperáveis e não corrigidos do *FASB Concepts Statement n. 6, Elements of Financial Statements*, de dezembro de 1985.

O poder de impor unilateralmente obrigações a terceiros distingue os entes governamentais dos entes privados sem fins lucrativos. Trata-se de um dos desdobramentos da supremacia dos interesses coletivos – representados pelos entes governamentais – sobre os interesses particulares (MEIRELLES, 2002; MELLO, 2002). Esse poder sugere que as demonstrações governamentais tendem a subestimar os ativos governamentais, significando que a representação patrimonial desses entes deve considerar não só a propriedade presente, mas também os recursos potenciais (GRANOF; WARDLOW, 2003; PALLOT, 1992). Em suma, os ativos governamentais não têm analogia satisfatória com a propriedade do setor

privado, pois incluem investimentos em capital humano, via saúde e educação, e no meio ambiente, por intermédio das medidas de proteção (COOMBS; DOLLERY, 2002).

De fato, há vários fatores que diferenciam a atuação dos entes governamentais, entre os quais, Granof e Wardlow (2003) destacam: a afetação e a destinação exclusivas de bens e direitos; a menor distinção entre os usuários internos e os externos; a desvinculação das receitas dos bens e dos serviços oferecidos; a preponderância do orçamento.

No caso do setor governamental dos países federados, importa observar a distribuição das prerrogativas entre as várias esferas da soberania estatal. Conforme o *Federal Accounting Standards Board* (FASAB, 2004), a atuação dos estados e dos entes locais é condicionada pela política econômica, apoiada nas políticas fiscal (operações do tesouro nacional) e monetária (criação de moeda), a par da capacidade regulatória da esfera federal. No Brasil (2000), a Lei de Responsabilidade Fiscal relaxa algumas das restrições impostas a estados e municípios, caso ocorram crescimento real baixo ou negativo do produto interno bruto e mudanças drásticas nas políticas monetária e cambial conduzidas pela União.

Embora não contrariem as leis, certas práticas contábeis resultam de padrões inadequados e demandam aperfeiçoamentos (MONTESINOS; VELA, 2000). A insatisfatória consolidação na microcontabilidade – sistema de informações microeconômicas – permite a transferência ou a postergação de direitos e obrigações na macrocontabilidade (sistema macroeconômico). A falta de elos profissionais e acadêmicos entre os contadores governamentais e nacionais dificulta a harmonização, apesar de a conciliação entre os distintos objetivos e metodologias ser um objetivo útil e necessário.

Segundo Mattessich (1995, p. 8), o excesso de ênfase na contabilidade financeira privada e na auditoria ocorreu às expensas das contabilidades gerencial e governamental, além da macrocontabilidade, "deixada quase inteiramente para os economistas", com inequívocos efeitos sobre a demanda por pesquisa contábil. Nesse sentido, o referencial conceitual do

FASB poderia servir de foco para a integração, caso a falta de abordagem formalizada e a exclusão da contabilidade gerencial e da macrocontabilidade, entre outras subáreas², não limitassem a iniciativa (MATTESSICH, 1995).

2.2 TEORIAS CONTÁBEIS RELATIVAS À ENTIDADE

Esta seção está dividida em três subseções: a primeira analisa o conceito de entidade e o efeito das teorias residuais da propriedade sobre esse conceito, com fulcro em textos doutrinários; a segunda explora os trechos pertinentes da Deliberação n. 29/1986, da CVM e do IBRACON (CVM, 1986); a terceira se refere à Estrutura Conceitual do IASB e às propostas australianas de aperfeiçoamento da definição de entidade contábil.

2.2.1 Entidade, segundo a Doutrina

Parte da doutrina contábil brasileira (SÁ, 2002; VIANA, 1972) afirma a distinção entre entidade e *azienda*. Embora a designação *azienda* não tenha obtido o respaldo do Conselho Federal de Contabilidade (CFC, 2001, 2003) – fato mencionado por Sá (2002), em nota de rodapé –, nem seja empregada por parcela considerável de doutrinadores, alguns pontos da distinção interessam ao estudo da entidade contábil governamental.

Sá (2002, p. 131) critica a utilização do termo entidade, expressando "tudo que existe", em lugar de "uma coisa que existe com características próprias". Ainda segundo Sá (2002, p. 132), o termo correto seria *azienda*: "o que está para ser feito" ou "que se tem como objetivo do empreendimento". Mais adiante, esse autor conceitua *azienda* ou célula social como "um agregado de pessoas e de coisas impessoais, com atividade permanente e duradoura e que visa suprir objetivos traçados pelo homem, sendo parcela da sociedade" (SÁ, 2002, p. 144). Viana

² Libonati (1994) detalha algumas outras categorias específicas de Contabilidade na sua proposta de taxinomia.

(1972) afirma que o ente ou a entidade refere-se tanto às pessoas naturais quanto às jurídicas, não se confundindo com a *azienda*, enquadrada na atividade econômica interna do ente. Para Viana (1972, p. XIV-XV), *azienda* consiste numa coordenação de bens, pessoas e ações que concorre para a realização dos fins da entidade:

A *azienda* não tem fins a realizar: o ente é que propõe os fins. À *azienda* não se reconhece personalidade jurídica; o ente é quem possui personalidade jurídica e até pode ser, em nossa organização jurídica, proprietário de várias *aziendas*. [...] À Contabilidade interessa tão-somente o estudo do aspecto econômico das operações, ou seja, da operação que se desenvolve dentro da *azienda*.

A aparente distinção entre ente ou entidade e *azienda* refere-se ao elemento de conexão, isto é, ao critério utilizado para escolher o conceito ou a regra delimitadora das variáveis referenciais empíricas. De um lado, entidade remete ao elemento de conexão jurídico, em que a definição das variáveis empíricas observa as prescrições legais. De outro lado, a *azienda* ressalta o aspecto econômico dos fatores produtivos.

Entre aqueles que não utilizam o termo *azienda*, Moonitz (1961, *apud* IUDÍCIBUS, 1997) identifica a entidade contábil como sendo a unidade que controla recursos, aceita responsabilidades por tarefas e conduz atividades econômicas. Segundo o referencial do FASB (1998), concebido para o setor privado (ANTHONY, 1978), a divulgação contábil refere-se ao empreendimento individual – a firma, sob o prisma da microeconomia. Assim, o FASB (1998) afasta-se da evidenciação do ramo de negócios, da economia como um todo ou dos membros interessados da sociedade – visão macroeconômica. Em outras palavras, o modelo contábil elaborado pelo FASB restringe-se à microcontabilidade do setor privado.

Iudícibus (1997, p. 48) distingue o postulado da entidade, que afirma a existência de responsáveis por realizar as operações econômicas observadas pela Contabilidade, da definição de entidade: “todo ente (envolvendo as mais variadas graduações de tamanho) capaz de gerir recursos e agregar utilidade (em sentido amplo)”. Mattessich (1964, *apud* IUDÍCIBUS, 1997, p. 47) legou uma enunciação de conceitos contábeis, não hierarquizando

postulados, princípios e normas, ao passo que Moonitz (1961, *apud* IUDÍCIBUS, 1997, p. 79, 81 e 82) incluiu a entidade tanto nos postulados quanto na avaliação.

9. Entidades. Existe um conjunto de entidades que constitui a estrutura para as ações econômicas. [...] A3. Entidades. A atividade econômica é exercida através de unidades específicas ou entidades. Qualquer relatório sobre atividade precisa identificar claramente a unidade ou a atividade especificamente envolvida. [...] B3. Entidades. Os resultados do processo contábil são expressos em termos de unidades ou entidades específicas.

No entender de Chambers (1966), o termo entidade consiste numa designação genérica para as pessoas ou as associações que atuam conforme um papel (*role*) social específico. As mensurações (*calculations*) são sempre efetuadas pelas e para as entidades, demandando-se a identificação dos direitos, dos poderes e das obrigações relacionadas, quando se trabalha com entes específicos ou classes de entes. Todos os cálculos monetários vinculam-se a alguma entidade (CHAMBERS, 1966). Segundo o referencial conceitual do FASB (1998), os elementos das demonstrações referem-se a um ente específico, sem correspondência necessária com o ente jurídico. Aliás, o projeto do FASB (1998) para conceituar a entidade contábil inclui a consolidação das demonstrações e o método da equivalência patrimonial.

Para Moonitz e Jordan (1963), a análise contábil requer a delimitação dos eventos econômicos e sociais examinados, normalmente sob a forma das unidades de negócios. No ambiente social, distinguem-se os assuntos de negócios e os pessoais e, em consequência, as normas reguladoras exigem a evidenciação em separado das despesas negociais e das pessoais e prescrevem tratamentos diferentes para as duas categorias. Conforme aqueles autores, a análise contábil tende a falhar, caso a entidade envolvida – unidade administrativa sujeita aos efeitos dos eventos econômicos – não seja claramente definida.

Belkaoui (1985) frisa a existência de dois elementos de conexão ou critérios para selecionar o conceito de entidade a ser aplicado. A definição de entidade contábil com base na responsabilidade por atividades econômicas e controle administrativo transparece nas

demonstrações consolidadas de diferentes entes jurídicos representados como um único ente econômico. O outro elemento de conexão da entidade contábil consiste no interesse dos usuários, que justifica a ampliação dos dados processados pelos sistemas contábeis pela tentativa de satisfazer as necessidades potenciais de informações dos usuários. Hendriksen e Van Breda (1999) acrescentam que ambos os enfoques podem conduzir às mesmas conclusões, embora o último amplie as fronteiras da entidade, incluindo questões como a responsabilidade social e as relações com o meio-ambiente. No interesse dos cidadãos, o setor governamental pode promover pelo exemplo as boas práticas de governança corporativa e divulgação contábil (*financial reporting*) (BALL, 2002).

Todavia, Moonitz e Jordan (1963) alertam para o equívoco de transferir conceitos e procedimentos convencionais típicos da contabilidade privada para a contabilidade governamental, em razão da ausência de propriedade residual. Nesse contexto, Belkaoui (1985) contrapõe a Teoria da Entidade (*Entity Theory*) às do Proprietário (*Proprietary Theory*) e do Fundo (*Fund Theory*), e concebe o empreendimento, respectivamente, a partir do seu desempenho operacional e financeiro, da riqueza apropriável pelo proprietário ou da observância das restrições ao emprego dos ativos. As três teorias dos direitos residuais de propriedade constam do Quadro 1.

Teoria	Representação Contábil	Indicador
da Entidade	$\text{Ativos} = \text{Passivos, tal que } \text{Ativos} = \text{Exigibilidades} + \text{Patrimônio Líquido}$	(1)
do Proprietário	$\text{Patrimônio Líquido} = \text{Ativos} - \text{Passivos}$	(2)
dos Fundos	$\text{Ativos} = \text{Restrições sobre os Ativos}$	(3)

Fonte: adaptado de Belkaoui (1985).

Quadro 1 – Teorias do Direito Residual de Propriedade

A Teoria da Entidade, que poderia ser compreendida como uma teoria de governança corporativa, não se confunde com o Postulado contábil da Entidade, porquanto a primeira situa-se nos objetivos do sistema contábil de informações, ao passo que os postulados atuam no segundo patamar desse sistema (Figura 1, p. 35 desta dissertação). Para Hendriksen e Van Breda (1999),

- a Teoria da Entidade evidencia-se no zelo pelo interesse de todos os *stakeholders* e aplica-se, principalmente, às formas corporativas de empreendimentos,
- a Teoria do Proprietário está relacionado à visão residual das operações. Ela contempla os entes em que essas figuras são confundidas, a exemplo dos empreendimentos familiares, e denota a prevalência de uma categoria de *stakeholder* sobre as demais,
- a Teoria dos Fundos, desconsidera os resíduos patrimoniais, é empregada, primordialmente, em entes governamentais e organizações sem fins lucrativos.

Nas linhas do Quadro 2, relacionam-se as teorias concernentes aos direitos de propriedade e, nas colunas, os critérios de entidade contábil.

Critérios Teorias	Objetivos		Subjetivo
	Jurídico	Econômico	Social
Entidade	Legal Entidade- Jurídico	Controle dos recursos Entidade- Econômico	Interesse dos usuários Entidade- Social
Proprietário	Legal Propriedade- Jurídico	Controle dos recursos Propriedade- Econômico	Interesse dos usuários Propriedade-Social
Fundos	Legal Fundos- Jurídico	Controle dos recursos Fundos- Econômico	Interesse dos usuários Fundos- Social

Fonte: adaptado de Belkaoui (1985) e Hendriksen e Van Breda (1999).

Quadro 2 – Teorias dos Direitos de Propriedade e Definição de Entidade

Os fundos são as unidades contábeis de estados e entes locais norte-americanos (ARAGÃO, 2000; MOURA, 2003; RUPPEL, 2002), não havendo uma única entidade

contábil governamental associada a uma entidade política específica (LARSEN, 1999). Pela definição do NCGA (1951, p. 234, *apud* CHAMBERS, 1966, p. 332, tradução e grifo nossos), o fundo constitui "uma soma de dinheiro e outros recursos segregados para atividades específicas ou relacionados a certos objetivos, conforme as regulações, as restrições ou as limitações especiais e **constituintes de uma entidade contábil e fiscal**". Contudo, Chambers (1966) entende que a entidade contábil não é o fundo, pois a medida da gestão emerge do juízo que se faz tanto do desempenho administrativo (observância das restrições) quanto do substantivo (resultado econômico).

Os elementos de conexão objetivos – critérios jurídico e econômico – voltam-se para o objeto da relação, em lugar dos sujeitos. O elemento de conexão subjetivo, interesse do usuário, acrescenta a dimensão social da entidade ao preocupar-se com quem se posiciona nos pólos da relação. Há de se atentar para a diferente parametrização do ambiente e das expectativas quanto aos limites da forma de atuar do ente. Cada teoria, correspondendo a uma linha do Quadro 2, opera em um contexto próprio de critérios jurídicos, econômicos e sociais.

Whitehouse (2003) reclama do excesso de atenção conferido às empresas abertas, pois representariam apenas uma fração da economia norte-americana. Segundo esse autor, mais da metade do produto interno bruto norte-americano e uma parcela ainda maior dos postos de trabalho e das exportações estariam sendo geradas por pequenos empreendimentos. Note-se, contudo, a influência da Teoria do Proprietário nas técnicas e na terminologia dos sistemas de informações contábeis dos entes corporativos ou sem fins lucrativos (BELKAOUI, 1985).

Por exemplo, sob o critério jurídico, as companhias abertas são regidas pela lei societária, relacionada à Teoria da Entidade (intersecção legal entre Entidade e Jurídico). Pela lei societária brasileira, o acionista controlador deve usar o poder para (BRASIL, 1976): fazer a companhia realizar o seu objeto; cumprir a sua função social; observar os deveres e as

responsabilidades para com os demais acionistas da empresa, os que nela trabalham e para com a comunidade em que atua, cujos direitos e interesses deve lealmente respeitar e atender.

Contudo, a lei societária aplica-se excepcionalmente aos empreendimentos pessoais e às unidades do setor governamental, mesmo as que exploram atividade econômica diretamente. No primeiro caso, a Constituição Federal assegura tratamento diferenciado para as microempresas e as empresas de pequeno porte (BRASIL, 1988). No plano internacional, o *International Federation of Accountants* (IFAC, 2004a) estabeleceu uma linha de pesquisa contábil específica – *Small Medium Practices (SMP) Task Force* – para as pequenas e médias empresas (*small and medium-sized enterprises* – SMEs). Quanto ao setor governamental, a lei societária especializa as sociedades de economia mista, além de existirem regras específicas para os entes governamentais de direito privado (BRASIL, 1967, 1976, 1988).

Hendriksen e Van Breda (1999) ressaltam que as Teorias da Entidade e do Proprietário não conduzem necessariamente a bases de avaliação distintas. Acrescentam que a unidade contábil relevante, sob a Teoria da Entidade, consiste no ente econômico e não no legal; o conceito de lucro abrangente promovido pelo FASB, que exclui as retiradas de dividendos e as transações de capital, constitui um desdobramento da Teoria do Proprietário.

Na Teoria dos Fundos, a demonstração do resultado é acessória e complementar à do fluxo dos recursos (demonstração de origem e aplicação de recursos – DOAR), salientando-se que o capital investido – representado por restrições legais ou financeiras aos ativos – tende a permanecer intacto (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999). Por exemplo, o saldo patrimonial do Banco Central do Brasil é constante, devido à transferência dos resultados para o Tesouro Nacional (BRASIL, 2000). A União controla o Banco Central, sem a interveniência dos Estados ou dos Municípios, e o Tesouro Nacional responde integralmente pelos resultados das operações da autarquia, inclusive as de política monetária, que afetam toda a Federação. As questões federativas têm menor importância em estados nacionais unitários, como a Nova

Zelândia ou a França, ao contrário de países como a Austrália, os Estados Unidos, a Espanha e o Brasil. A Nova Zelândia, por exemplo, consolida o seu banco central nas suas demonstrações contábeis governamentais (IFAC, 1996).

A ausência de comparações entre os governos, a exemplo do que ocorre nas firmas, aumenta a relevância da avaliação de desempenho dos entes governamentais ao longo do tempo (CHAMBERS, 1966). Coombs e Dollery (2002) assinalam que, sob o prisma da contabilidade intrageracional, os tributos são reconhecidos pela incidência legal da taxaço, em lugar da incidência econômica. O termo “intrageracional” afasta as considerações de longo prazo, isto é, as preocupações acerca dos efeitos das decisões presentes sobre as gerações futuras, remetendo ao conceito de curto prazo. Ademais, o reconhecimento da desvalorização dos bens de capital ocorreria com base na durabilidade física dos ativos, em lugar de no volume dos benefícios.

Os proponentes da contabilidade geracional argumentam que as tradicionais medidas de déficit fiscal de um país não se relacionam necessariamente com a sua política fiscal, uma vez que simplesmente refletiriam a escolha momentânea do governo na rotulação de recebimentos e pagamentos (COOMBS; DOLLERY, 2002). A medida de equidade entre as gerações correntes e as futuras deveria cotejar o aporte de recursos governamentais, especialmente os tributos, com os benefícios dos gastos, em lugar do mero fluxo de recursos.

As despesas (*expenses*) medem o consumo de bens e serviços em determinado período; os gastos (*expenditures*) correspondem à incorrência de obrigações, relacionadas ou não ao consumo de materiais e serviços em certo período (ANTHONY, 1978). A despesa oferece uma medida de desempenho operacional; o gasto mede o desempenho financeiro, associando-se, respectivamente, à manutenção do capital físico e do capital financeiro. No setor governamental, dadas as dificuldades em obter medidas satisfatórias, a tendência é substituir a noção de despesas pela de gastos. Esse foco de mensuração no fluxo de recursos

financeiros "condiciona todos os outros objetos de mensuração que a contabilidade governamental se proponha a relatar" (MACHADO, 2002, p. 114).

A equidade entre períodos (intergeracional) subjacente ao conceito de responsabilidade fiscal baseada na justiça comutativa respalda a idéia de que os beneficiários de determinadas prestações públicas não deveriam transferir os ônus associados a benefícios presentes para os períodos ou as gerações posteriores. A equidade intergeracional dimensiona a viabilidade das políticas fiscais pelo acompanhamento da tendência de aumento ou de diminuição do valor presente dos desembolsos, valor esse somado à dívida líquida e subtraído do valor presente líquido dos tributos recolhidos (COOMBS; DOLLERY, 2002).

Para Barossi Filho e Braga (2000), tanto os problemas na formulação do modelo quanto os derivados da inexistência das informações demandam correções nos métodos de estimação. Nesses termos, parece que a nova administração gerencial (NPM) exige mudanças na métrica da avaliação governamental. Os sistemas contábeis governamentais deveriam informar sobre a observância da equidade intergeracional, distinguindo a fonte de recursos para suprir as despesas operacionais – relativas aos benefícios que atendem apenas o período ou a geração em que ocorrem – das fontes para as despesas de capital, que facultam ganhos distribuídos no tempo e entre as gerações (GRANOF; WARDLOW, 2003). Entretanto, Pérez e Hernández (2003) expõem a escassa importância conferida pelas demonstrações governamentais dos países do Mercosul a itens como ativos de infra-estrutura e provisões para pensão, desobedecendo as normas internacionais de contabilidade (NICs) governamentais, denominadas *International Public Sector Accounting Standards* (IPSASs).

Para Graff (1995), os responsáveis pelos sistemas de informações contábeis do setor governamental deveriam familiarizar-se com os programas dos órgãos em que atuam e aumentar a efetividade das informações de desempenho, das análises de custos e benefícios e das funções contábeis gerenciais. Todavia, há dúvidas sobre a capacidade de as organizações

desenvolverem e manterem instituições específicas para o setor governamental, na forma de um corpo de regras contábeis, inclusive pela insuficiência de recursos (HEALD, 2003).

2.2.2 Entidade, segundo a CVM e o IBRACON

A CVM (1986) acolhe a visão cristalizada pelo IBRACON sobre a estrutura conceitual básica da Contabilidade. O referencial aprovado propõe quatro significados para a constatação de que determinado grupo de usuários utiliza-se menos da informação contábil do que se poderia esperar: deficiências estruturais do modelo informativo contábil para o tipo de decisão; restrições ou limitações do usuário; baixa credibilidade da profissão contábil e, por extensão, do produto dessa atividade; ruídos no processo de comunicação, caracterizados por inadequação da linguagem empregada nas demonstrações contábeis³. Só a comprovada deficiência estrutural conduz à inferência de inadequação do modelo contábil. O referencial da CVM e do IBRACON adota a abordagem sistêmica, defendida por Iudícibus (1997, p. 26), em harmonia com o interesse dos usuários:

Esta parece ser uma base profícua para a Contabilidade, que, de fato, pode ser conceituada como o método de identificar, mensurar e comunicar informação econômica, financeira, física e social, a fim de permitir decisões e julgamentos adequados por parte dos usuários da informação.

Segundo a estrutura conceitual básica (CVM, 1986), a entidade consiste num dos postulados ambientais. Tais postulados expressam as condições sociais, econômicas e institucionais em que atua a contabilidade e que não se submetem ao seu domínio exclusivo. Os postulados são acompanhados de princípios, postura filosófica e prática da contabilidade, e seguidos por convenções ou restrições – condicionamentos da aplicação dos princípios.

O postulado da entidade contábil possui quatro dimensões (CVM, 1986):

³ Conforme Libonati e Maior (1996), existem outras fontes de ruído, além da inadequação de linguagem.

- jurídica – que distingue o ente objeto do exame contábil do seu criador, financiador ou sócio;
- econômica – que acompanha a massa patrimonial qualitativa e quantitativamente;
- organizacional – expressa pelo controle exercido sobre as origens e as aplicações de recursos;
- social – que avalia a utilidade do ente para terceiros.

Para captar a essência operacional das entidades, cuja sublimação máxima e cujos maiores desafios estariam nas companhias abertas, a CVM (1986) reconhece que os fatores externos importam tanto quanto os internos. Assim, o foco de interesse da CVM são as companhias abertas, apontando, em tese, para a visão corporativa do ente, conforme demonstrado no Quadro 3.

Dimensões Teorias	Aspectos Objetivos		Aspectos Subjetivos	
	Jurídico	Econômico	Organizacional	Social
Entidade	Sim	Sim	Sim	Sim
Proprietário	–	–	–	–
Fundos	–	–	–	–

Fonte: adaptado de CVM (1986).

Quadro 3 – Dimensões da Entidade Contábil (Deliberação n. 29/1986)

Para Shank e Govindarajan (1993), sob o prisma estratégico da cadeia de valor, a aplicação do conceito de agregação circunscrita aos processos internos inicia muito tarde e finda cedo demais. Não há como desenvolver instrumentos para aferir os resultados obtidos pela gestão sem que os interessados obtenham congruência acerca dos objetivos e dos procedimentos dos entes (MCNAB; MELESE, 2003). Dessa forma, o controle dos processos produtivos precisa observar o grau de abrangência a que se refere o evento, não havendo um

único sistema qualificado para todos os níveis de agregação (JOHNSON; KAPLAN, 1996). Note-se que a soma das partes (departamentos, divisões ou microentidades) não equivale ao todo (ente consolidado ou macroentidade); a consolidação gera uma entidade diferente dos órgãos e das entidades individuais, agrupadas pelo critério de subordinação ao mesmo controlador (CVM, 1986).

A estrutura do modelo informativo contábil acompanha o ambiente institucional diferenciado – entidade, proprietário ou fundos. O Código Civil (BRASIL, 2002a) faculta que o contrato social das sociedades limitadas seja suplementado pelas normas da sociedade anônima. A medida aproxima os aspectos jurídicos das Teorias da Entidade e do Proprietário, mas deixa margem para divergências nas dimensões econômica, organizacional ou social. No mesmo diapasão, a tentativa de implantar práticas concebidas sob o prisma da Teoria da Entidade, no setor governamental, exclusivamente sob uma dimensão, pode ensejar dissonâncias nas demais.

2.2.3 Entidade, segundo a Estrutura Conceitual do IASB

A Estrutura Conceitual (EC) do IASB embasa as demonstrações contábeis para fins gerais ou uso genérico de usuários externos (*general purpose financial statements* – GPFS⁴). A EC não cuida das demonstrações com objetivos especiais, específicos ou gerenciais – *management* (EC, §§ 1º, 6º e 11). Ela aplica-se às empresas (firmas ou corporações) que reportam, ou seja, empreendimentos com fins lucrativos (*business reporting enterprises*), tanto do setor governamental⁵, quanto do privado, que divulgam informações. A EC aborda (EC, §§ 5º e 8º): o objetivo das demonstrações contábeis; as características qualitativas

⁴ O adjetivo financeiro (*financial*) identifica os usuários externos das demonstrações contábeis, em contraposição aos usuários internos, qualificados pelo termo gerencial (FASB, 1998; PETRI, 1981).

⁵ No Brasil, a exploração de atividade econômica por entes governamentais afasta a possibilidade de privilégios não extensivos às demais empresas do setor privado (BRASIL, 1988).

determinantes da utilidade das informações; a definição, o reconhecimento e a avaliação dos elementos componentes das demonstrações contábeis; os conceitos de capital e de sua manutenção.

A sucinta definição de empresa que reporta – entidade contábil – do IASB (EC, § 8º) refere-se à existência de usuários dependentes das demonstrações contábeis como fonte principal de informações acerca da organização. Pelo IBRACON (1998, p. 56): "As normas internacionais de contabilidade são aplicáveis às demonstrações contábeis de qualquer empresa comercial, industrial ou de outra natureza, **com fins lucrativos**" (grifo nosso). O IASB pretende substituir o termo *reporting enterprise* por *reporting entity*, no bojo do seu projeto de aperfeiçoamento (*Improvements Project*) (AASB, 2003a). O AASB (2003a) destacou a capacidade de os sistemas institucionais dos entes sem fins lucrativos (*not-for-profit entities*) e governamentais (*public sector entities*) afetarem as propostas de convergência com o IASB.

No Quadro 4, aparecem os conceitos de entidade propostos pelo AASB e pelo IASB.

Sugestão do AASB	Sugestão do IASB	Diferenças Apontadas
Ente sobre o qual é razoável supor a existência de usuários que dependem das demonstrações contábeis genéricas para obter informação útil para decidir e julgar as alocações de recursos efetuadas. Uma entidade contábil pode ser um ente apenas ou um grupo, abrangendo uma controladora (<i>parent</i>) e todas as suas subsidiárias.	Ente em relação ao qual existem usuários dependentes das demonstrações contábeis genéricas para obter informação útil para decidir sobre a alocação de recursos. A entidade contábil pode ser um ente isolado ou um grupo, abrangendo a controladora e todas as suas subsidiárias.	1) O AASB contenta-se com a mera suposição de que existam usuários dependentes das demonstrações contábeis, ao passo que o IASB exige a sua efetiva existência; 2) O AASB explicita o seu compromisso com a informação que confirme as decisões passadas, além de facultar a previsão de futuras ocorrências, diferentemente do IASB, que se concentra nesta última utilidade.

Fonte: adaptado de AASB (2003b).

Quadro 4 – Comparação de Conceitos de Entidade (AASB *versus* IASB)

Em comparação com a reduzida ênfase conferida pelo IASB ao conceito de entidade contábil (*reporting entity*), o AASB (2003a) realça a proeminência desse instituto no âmbito dos seus padrões. O conceito de entidade contábil apresentado pelo AASB (2003a) mantém a pretensão de neutralidade quanto ao setor. Ademais, o AASB (2003a) considera as notas explicativas como parte integrante das demonstrações contábeis e afirma que isso nem sempre ocorre nos padrões do IASB, apesar da NIC 1 (IBRACON, 1998, p. 56, grifo nosso):

2. O termo **demonstrações contábeis** abrange balanços patrimoniais, demonstrações de resultados, demonstrações dos fluxos de caixa, notas explicativas e outras demonstrações e dados explicativos identificados como sendo parte das demonstrações contábeis.

A divulgação das políticas contábeis ou a veiculação de informações em notas ou material explicativo não supre a falta de reconhecimento, definido como a inserção, em palavras e valor (qualitativa e quantitativamente), de um item no balanço patrimonial ou na demonstração do resultado (EC, § 82). O reconhecimento supõe a provável concretização do benefício econômico futuro e a razoável definição do valor mensurável (EC, § 83). Na mensuração, determina-se a importância monetária associada ao atributo qualitativo da demonstração contábil (EC, § 99). Por exemplo, a falta de reconhecimento dos bens de uso comum, nas demonstrações governamentais (SILVA, L., 1996), impede a sua mensuração.

O AASB prefere manter o conceito de entidade atualmente empregado ou adotar o ora proposto – que não altera os resultados (*outcomes*) – a adotar as definições do IASB, consideradas mais limitadas. O AASB (2003a) pretende reter o conteúdo substantivo do *Statement of Accounting Concept n. 1, Definition of the Reporting Entity*, de agosto de 1990, embebido na estrutura contábil australiana, mas sem equivalente junto ao IASB.

O modelo conceitual do IASB preconiza que o atendimento das necessidades informacionais dos investidores – provedores do capital de risco – também supriria os demais usuários, incluindo os empregados, os emprestadores, os fornecedores e os credores

comerciais, os clientes, as agências governamentais e o público (EC, §§ 9º e 10). Mas a ignorância do bem-estar social, resultante do foco num subconjunto dos participantes da sociedade (os agentes econômicos ativos), conduz ao equilíbrio parcial da divulgação contábil (COOPER; SCHERER, 1984, *apud* HUNT III; HOGLER, 1990). Assim, para a abordagem crítica, os pressupostos de mercado competitivo apenas legitimam os sistemas de informações contábeis baseados no contratualismo (HUNT III; HOGLER, 1990).

Retratando os efeitos de acontecimentos passados e sem serem compelidas a incluir informações não financeiras, as demonstrações contábeis visam a informar grande número de usuários (EC, §§ 12 e 13). Também mostram os resultados da gestão (*stewardship*⁶) e das contas prestadas pela gerência (*accountability*), concernentes aos recursos confiados, permitindo a antevisão de cenários, inclusive da capacidade e da utilização do caixa.

O Quadro 5 evidencia o foco de interesse da EC no aspecto econômico, em detrimento das demais dimensões de entidade contábil.

Dimensões	Aspectos Objetivos		Aspectos Subjetivos	
	Jurídico	Econômico	Organizacional	Social
Entidade	–	Sim	–	–
Proprietário	–	–	–	–
Fundos	–	–	–	–

Fonte: adaptado de Estrutura Conceitual do IASB (IBRACON, 1992).

Quadro 5 – Dimensões da Entidade Contábil (IASB)

A posição financeira do ente é afetada pelos recursos econômicos controlados, pela estrutura financeira, liquidez e solvência e pela capacidade de adaptação ao ambiente, ao passo que as informações de resultado identificam as mudanças potenciais dos recursos

⁶ *Stewardship responsibilities* identificam os impactos financeiros projetados sobre o governo, resultante da manutenção dos serviços prestados no ambiente legal existente (as obrigações e as restrições são inerentes às políticas tributárias e de gastos definidas pela legislação em vigor) (FASAB, 2004, tradução nossa).

econômicos controláveis (EC, §§ 16 e 17). As demonstrações contábeis participam do processo de divulgação e contêm notas explicativas, demonstrações suplementares e outras informações adicionais úteis para os usuários. As restrições à prestação de informações relevantes e confiáveis apresentam-se na forma de (EC, §§ 43 e 44):

- oportunidade – balanceamento entre a confiabilidade e a relevância;
- superioridade evidente dos benefícios decorrentes da informação adicional, quando comparados com o custo de produzi-la.

Dye e Sridhar (2004) propõem um modelo quantitativo que permitiria avaliar o binômio relevância-confiabilidade e selecionar qual a melhor composição para agregar os dados contábeis. Antle e Demski (1989, *apud* DYE; SRIDHAR, 2004) notam que a correta especificação do critério de reconhecimento da receita é inviável, sem saber o uso da informação agregada, devido à (falta de) comparabilidade. Em tese, os ganhos da eficiência podem superar as perdas, quando o método de agregação é conhecido e fixado *ex ante*.

A informação é marcada por externalidades: os benefícios podem ser usufruídos por entes que não as preparam; os ônus podem surgir para usuários diferentes daqueles que gozam dos benefícios. A capacidade de as demonstrações contábeis efetuarem a apresentação adequada, verdadeira e justa (*true and fair view/fair presentation*) resulta, normalmente, da aplicação das principais características qualitativas e das normas de contabilidade (EC, § 46). Tal presunção pode ser afastada, quando a observância dos padrões ensejar demonstrações enganosas (AICPA, 2003).

Nas empresas, existe relação direta entre a receita líquida e o desempenho; para as organizações sem fins lucrativos, uma receita líquida expressiva indica que os serviços não estão sendo prestados na dimensão permitida pelos ingressos operacionais (ANTHONY, 1995). Os critérios de reconhecimento do setor governamental incluem as contas de compensação, que registram os atos relevantes, cujos efeitos possam se traduzir em

modificações no patrimônio do ente (CFC, 2001). A norma legal também exige a inscrição dos bens, dos valores, das obrigações e das situações não relatadas nos sistemas financeiro e patrimonial e que possam afetar o patrimônio (BRASIL, 1964).

O AASB sugeriu o acréscimo do termo potencial de serviços (*service potencial*) à EC do IASB; no setor governamental, ele é empregado para definir ativos que não geram fluxos de caixa, sinônimo de benefícios econômicos futuros (AASB, 2003a)⁷. O modelo contábil, diferentemente do modelo econômico, não estabelece relações de causalidade (FEIJÓ et al., 2003). Assim, se os elementos patrimoniais não representarem adequadamente os objetos e os atributos relevantes para a mensuração dos objetivos sociais do ente governamental, a deficiência do modelo contábil não é percebida diretamente. Por exemplo, a falta de contabilização da infra-estrutura de domínio público (SILVA, L., 1996) não altera a sua contribuição para os objetivos sociais do ente, nem o encargo da sua manutenção.

Anthony (1978) frisa que a maioria dos pronunciamentos dos órgãos reguladores contábeis preocupa-se, em primeiro lugar, com o impacto das várias alternativas sobre as receitas. Pela perspectiva corporativa, os lucros constituem mera forma de especializar a remuneração de um grupo específico de interessados nos negócios do ente, isto é, dos detentores de interesses residuais. Apesar da impropriedade em fundamentar no lucro um conceito de representação fiel e justa das organizações sem fins lucrativos, há interesse em avaliar a manutenção do capital, com base nos fluxos financeiros (ANTHONY, 1978).

2.3 GRAUS DE *ACCOUNTABILITY*

A *accountability* simboliza o início e o fim da Contabilidade (MATTESSICH, 1995). Esse conceito baseia-se na crença de que o cidadão delegante tem o direito à informação que

⁷ Ativos são recursos econômicos caracterizados pelo potencial de serviços ou pelos benefícios econômicos futuros, relacionando-se indiretamente com os ingressos líquidos de caixa (*net cash inflows*) (FASB, 1998).

lhe permita debater publicamente com os demais cidadãos e os seus representantes delegados (GASBCS 2, § 18). O destaque conferido para a responsabilidade pela prestação de contas explica-se nas palavras de Nakagawa (1993, p. 17):

Sob a ótica da teoria dos contratos e como consequência das relações sociais, políticas e econômicas que ocorrem em qualquer sociedade, verifica-se, de um lado, que há sempre uma delegação de poder (autoridade), e de outro, como contrapartida, a geração de responsabilidades, formando assim uma grande cadeia de *accountability*.

Consoante Nakagawa (1993), *accountability* corresponde sempre à obrigação de executar algo e decorre da autoridade delegada – só se quitando com a prestação de contas dos resultados alcançados e mensurados pela contabilidade. Conforme Sanches (1997), as preocupações com a responsabilidade pela prestação de contas governamental cresceram em razão da maior influência do setor governamental sobre as decisões de Estado. A característica republicana (*res publica*) das democracias ocidentais considera a prestação de contas um princípio tão importante que justifica a intervenção dos entes federativos (BRASIL, 1988).

O GASBCS 2 foi editado após o *Government Performance and Results Act* (ESTADOS UNIDOS, 1993), que requer das agências federais o desenvolvimento de planos estratégicos, a explicitação de objetivos e metas, com os respectivos prazos, e o fornecimento de medidas do progresso em direção a essas metas (ICERMAN; SINASON, 1996). Entre outros fins, a lei visa a melhorar a efetividade e a *accountability* dos programas federais, pelo foco em resultados, pela qualidade dos serviços e pela satisfação dos usuários, bem como a aperfeiçoar as decisões governamentais, mediante informações mais objetivas acerca da efetividade e da eficiência dos gastos federais (ESTADOS UNIDOS, 1993).

A efetividade (*effectiveness*) associa-se à consecução dos resultados sociais almejados; a eficácia (*efficacy*) à obtenção dos produtos pretendidos; a eficiência (*efficiency*) à relação entre os insumos e os produtos ou os resultados (MACHADO, 2002; MCNAB; MELESE, 2003). O setor governamental exige a explicitação da efetividade, da eficácia e da eficiência

separadamente, devido à falta de congruência desses indicadores e da alternância dos governos e dos seus objetivos (GRANOF; WARDLOW, 2003). Ademais, os preços dos bens públicos não correspondem à sua utilidade social (GIAMBIAGI; ALÉM, 2000). No caso do setor privado com fins lucrativos, efetividade, eficácia e eficiência confundem-se na medida de desempenho operacional do lucro (ANTHONY, 1978), entendimento coerente com os pressupostos de justo preço e mercado perfeito, em que o valor da transação sinaliza a utilidade social dos bens e dos serviços ofertados.

Os processos de reconhecimento, mensuração e divulgação contábil têm por objeto as decisões dos gestores relativas às trocas de recursos, sob a forma de insumos (*inputs*) e de produtos (*outputs*). Para Catelli (1999, *apud* LUSTOSA, 2001, p. 99), cada transação – “qualquer ocorrência que produz impacto no patrimônio da empresa” – relaciona-se a um dos seguintes eventos: aquisição, transformação, venda, tempo-conjuntural. A reunião de atividades (processos físico-operacionais de transformação de recursos e insumos em bens e serviços) vinculadas a um departamento ou área, coincide com a empresa. “Uma empresa é um agregado de decisões econômicas, sendo as atividades operacionais o meio através do que as decisões são planejadas, implementadas e controladas” (LUSTOSA, 2001, p. 99). Na ótica da gestão econômica, coerente com o IASB e o FASB, a dimensão econômica da entidade representa o maior grau de agregação das informações contábeis.

Entretanto, além dos processos internos, as decisões econômicas lidam com resultados sociais (*outcomes*), que, constituindo-se na razão de existir dos entes governamentais, demandam o acompanhamento explícito das externalidades. É crescente a importância dos métodos formais de *accountability*, diretamente relacionada à complexidade dos governos e à distância entre a burocracia e os cidadãos (ICERMAN; SINASON, 1996).

A *accountability* apresenta-se como conceito amplo e fundamental para toda a divulgação contábil dos entes estaduais e locais dos Estados Unidos (GASBCS 2, § 18).

Segundo o FASAB (2004), *accountability* e seu corolário, utilidade decisória, compõem-se de informação fundamental aos objetivos da divulgação contábil federal norte-americana, tanto para justificar as decisões, quanto para adotá-las. Em nome da *accountability* australiana, os gerentes apresentam GPFSs para quitarem as suas contas (AASB, 1990b).

O processo de *accountability* governamental é similar ao do setor privado (GASBCS 2, § 19): demanda-se a informação; analisa-se a informação prestada; julgam-se a forma e a substância das contas; impõe-se louvor ou censura. Mas a similitude de processos não garante a igualdade de perspectivas ou abordagens para a *accountability*. Nesse diapasão, o GASBCS 2 menciona três concepções de *accountability*. A primeira e a segunda (elaborada a partir da anterior) desenvolvem hierarquias de responsabilidade pela prestação de contas, ao passo que a terceira apenas elenca os conteúdos relevantes.

Segundo o *Committee on Concepts of Accounting Applicable to the Public Sector* (1970, *apud* GASBCS 2, § 20; *apud* ICERMAN; SINASON, 1996), do *American Accounting Association*, a contabilidade governamental deveria observar quatro níveis de *accountability*:

- recursos financeiros;
- aderência às demandas legais e às políticas administrativas;
- eficiência e economia nas operações;
- resultados (realizações, benefícios e efetividade).

A segunda concepção acrescentou mais um estágio à análise anterior, abrangendo, desde a abordagem de simples aderência ou obediência legal, até as avaliações do mérito, na aprovação ou na rejeição de políticas, que extrapola a apresentação dos *outcomes*. Os degraus são (FASAB, 2004; GASBCS 2, § 21; STEWART, 1984, *apud* ICERMAN; SINASON, 1996): *accountability* de probidade e legalidade (aderência) – uso dos recursos em conformidade com o orçamento aprovado ou em obediência às leis e aos regulamentos pertinentes; *accountability* de processo (planejamento, alocação e gerenciamento) – utilização

adequada dos processos, dos procedimentos ou das medidas nas ações demandadas (a eficácia – consecução dos objetivos – opera neste plano); *accountability* de desempenho (eficiência e economia) – eficiência das operações; *accountability* de programas (*outcomes* e efetividade) – estabelecimento e realização das metas sociais; *accountability* de políticas (valor) – aprovação ou rejeição de políticas.

Conforme o GASB (2002), cada nível é imprescindível para os subsequentes. As GPFS concentram-se nos aspectos de aderência, fundamentais para o exame das demais modalidades de *accountability*. A informação ali veiculada é essencial para acompanhar o desempenho da responsabilidade fiscal do ente, apesar de não assegurar uma representação fiel e justa nos demais níveis. No setor privado com fins lucrativos, explicitam-se as ações até o Nível 3 – eficiência e economia. Os Níveis 4 e 5 – efetividade e valor – estariam implícitos na crença de o mercado direcionar a alocação socialmente ótima dos recursos e promover a convergência das políticas, apesar de os bens públicos, como a informação, por exemplo, invalidarem tal resultado (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999). Aliás, Pereira (J., 2003) cita as falhas de mercado como justificadoras da existência e da atuação governamental.

A preocupação explícita com os desdobramentos do exercício da responsabilidade social pelos entes do setor privado ainda não atingiu o cerne da doutrina e das práticas contábeis (SILVA, C., 2001). Nesse particular, há dúvidas sobre a capacidade de os empresários otimizarem o gasto social, concorrendo com a burocracia mantida para tanto, bem como sobre o desejo de acionistas, empregados e consumidores financiarem diretamente o interesse público. Os contrários à noção de que a responsabilidade social da empresa corresponde apenas ao aumento dos lucros argumentam pela capacidade de sobrevivência do empreendimento socialmente responsável (SUCUPIRA, 2001). Arruda (2002, p. XVII) defende as duas noções:

Se dizemos que uma empresa que não dá lucro não é ética porque não cumpre os seus fins, não cresce, não desenvolve seus empregados, não investe em tecnologia e assim por diante, com mais razão podemos dizer que uma empresa não investe em responsabilidade social também não é ética.

No entanto, a estrutura conceitual de Controladoria, de Simons (1994), elaborada para o controle da estratégia de negócios, finda nos *outputs*, sem referir-se aos *outcomes*. Diferentemente do setor privado, que opera até o Nível 3, o setor governamental e, em certa medida, o setor privado sem fins lucrativos, têm necessidade de formalizar e explicitar os seus programas (Nível 4) e as suas políticas (Nível 5), considerando as mudanças dos objetivos e dos meios para alcançá-los (GRANOF; WARDLOW, 2003). No caso do setor governamental, isso ocorre pelo programa partidário, pelo plano de governo e pelo orçamento público (GIACOMONI, 2001; MCNAB; MELESE, 2003; MACHADO, 2002; PETREI, 1998).

Kam (1989) reconheceu a dificuldade de mensurar os custos e os benefícios sociais e afirmou que a profissão contábil não possuía as soluções operacionais para identificá-los e mensurá-los, apesar de a *accountability* de políticas exigir a análise de valor das diferentes possibilidades para a sociedade. O GASB (2002) considera a demonstração de esforços empreendidos e resultados obtidos (*service efforts and accomplishments – SEA*) um aperfeiçoamento das práticas contábeis de divulgação de entes estaduais e locais (GASBCS 2, Sumário). Todavia, por ser considerada informação além do escopo das demonstrações contábeis genéricas (*general purpose external financial reporting – GPFR*), a valoração dos resultados sociais foi excluída dos elementos divulgados pela SEA (GASBCS 2, § 22).

Nas duas concepções hierarquizadas de *accountability*, cada nível depende da realização nos níveis anteriores (ICERMAN; SINASON, 1996). Por exemplo, a definição de entidade do Nível 3 de *accountability* governamental (eficiência e da economia) pressupõe a incorporação dos níveis 1 (aderência) e 2 (eficácia), acrescentando-lhes novos elementos. De acordo com o estágio, há diferentes perspectivas para os sistemas de informação contábil, cumprindo identificar as variáveis referenciais empíricas e numéricas adequadas a cada nível.

O Quadro 6 associa os cinco níveis de *accountability* e as quatro dimensões de entidade.

Graus de <i>Accountability</i> (GASBCS 2)	Dimensões da Entidade Contábil (Deliberação CVM n. 29/1986)	Elementos de Conexão	Divulgação por Setor	
			Governamental	Privado
1. Probidade e legalidade (aderência)	Jurídica	Objetivo	Explícita	Explícita
2. Processo (planejamento, alocação e gerenciamento)	Organizacional	Subjetivo	Explícita	Explícita
3. Desempenho ou <i>performance</i> (eficiência e economia)	Econômica	Objetivo	Explícita	Explícita
4. Programas (<i>outcomes</i> e efetividade)	Social	Subjetivo	Explícita	Implícita
5. Políticas (valor)	–	Subjetivo	Explícita	Implícita

Fonte: adaptado de GASB (2002) e CVM (1986).

Quadro 6 – Graus de *Accountability* e Dimensões da Entidade Contábil

Note-se a inversão da ordem entre econômico e organizacional, em relação aos quadros anteriores, bem como a restrição da Teoria Contábil, no tocante à *accountability* das políticas públicas. Não há interface que permita aquilatar a escolha das políticas governamentais, apesar da provável existência de usuários interessados. Outrossim, a Teoria Contábil do setor privado apenas recentemente começou a explorar a dimensão social da entidade. O diagnóstico do quadro social da Nação para subsidiar o planejamento teve início na França da década de 1970 (TINOCO, 1984, *apud* LIMA, E., 2002).

A terceira concepção de *accountability*, mencionada pelo GASB (2002), aborda (GASBCS 2, § 24): o foco em *outcomes*; a seleção de poucos indicadores para medir o desempenho; a informação para as decisões gerenciais sobre os programas e as políticas; a consistência dos dados no tempo; a divulgação regular e ampla. A consistência temporal

decorre do isomorfismo, considerado por Chambers (1966) como a base de todas as teorias e de todos os modelos (*instrumentation*). Para esse autor, a demanda por isomorfismo surge do relacionamento entre o ente e o meio. Se o contexto e os efeitos dos eventos forem preservados, aumentam as chances de o usuário interpretar adequadamente a informação.

2.4 INTERESSE PÚBLICO E LEGITIMAÇÃO DO CONTRATUALISMO

Esta seção apresenta referências doutrinárias que propõe explicações para as escolhas efetuadas pela classe contábil, no tocante à delimitação da entidade contábil governamental. Dessa maneira, a seção desdobra-se no exame das relações entre os interesses públicos, governamentais e privados, da importância do contratualismo e da Teoria do Agenciamento para a Teoria Contábil e da função legitimadora da contabilidade.

2.4.1 Interesse Público, Governamental e Privado

A formação e o desenvolvimento dos estados nacionais servem à acumulação sistemática de capitais, caracterizada pela racionalidade burocrática (WEBER, 2001). A inserção dos estados nacionais, no ambiente globalizado, não ocorre sem a intermediação do setor governamental (PEREIRA, J., 2003). A capacidade de as instituições e as organizações nacionais impulsionarem a estratégia de crescimento dos países ou das regiões sob a sua jurisdição constitui uma das fontes de competitividade na economia global; ao seu lado estão: a capacidade tecnológica; o acesso a mercados afluentes e integrados; o diferencial entre os custos de produção e os preços nos mercados de destino (CASTELLS, 1999).

A Contabilidade contribui para a avaliação e a condução do setor governamental, pois a linguagem dos negócios reduz as assimetrias informacionais (HENDRIKSEN; VAN

BREDA, 1999; LOPES, 2002; PALLOT, 1992). Ela mostra-se relevante em sociedade cujos contatos sociais são afetados pelo uso do dinheiro; a linguagem dos sinais monetários constitui a mais comum de todas as linguagens técnicas, sendo menos empregada apenas do que as linguagens vernaculares (CHAMBERS, 1966). Portanto, a regulação do seu uso é do interesse público; o sistema governamental – extramercado – escolhe os beneficiários e os onerados pelas transferências dos riscos concernentes aos contatos sociais e às mudanças dos preços relativos (CHAMBERS, 1966).

Os estados nacionais precisam balancear as forças da economia global regulada pelos mercados, que sugere o alinhamento incondicional das estratégias nacionais, com os próprios interesses (BROADBENT; LAUGHLIN, 2002). Por exemplo, o modelo de gestão do estado brasileiro comporta a figura dos empreendedores privados, sem prejuízo da burocracia governamental, harmonizando a propriedade privada com a exigência do atendimento da sua função social (BRASIL, 1988). A República Federativa do Brasil constitui-se em um estado democrático de direito e visa à garantia do desenvolvimento nacional e à redução das desigualdades sociais e regionais, entre outros objetivos fundamentais. (BRASIL, 1988). Assim, os negócios privados estão jungidos aos objetivos fundamentais do estado nacional.

A corporação é tratada como um instrumento para aumentar a satisfação dos interessados (CHAMBERS, 1966). Sob a interdependência resultante das interações sociais, o interesse público aponta para o incremento dessa função e não apenas para a ampliação do controle da firma sobre os instrumentos monetários. O preço unitário possibilita aos consumidores compararem e elegerem os bens preferidos e as firmas que os produzirão.

Entretanto, no setor governamental, cujos serviços são consumidos coletivamente, os valores marginais têm significado apenas para a sociedade como um todo; a posição financeira relevante é a do estado nacional. As escolhas das quantidades de diferentes bens e serviços a serem produzidos não se beneficiam da divisão atomística do mercado, disponível

ao setor privado com fins lucrativos⁸. Para Chambers (1966), sem prejuízo da *accountability* dos que tomam as decisões governamentais, qualquer cidadão pode aprovar ou desaprovar o emprego dos recursos adicionais em bens e serviços consumidos coletivamente.

Watts e Zimmerman (1986) afirmam que, tanto nos processos de mercado quanto nos políticos, os indivíduos com reduzida influência agem como aproveitadores, com pouco estímulo para monitorarem individualmente os agentes delegados. Usando os preços de terrenos e os preços das bolsas de valores como aproximações (*proxies*) do ganho individual, nas mudanças políticas e nos mercados, esses autores concluíram que custa mais acompanhar o processo político do que o mercado. Portanto, os cidadãos teriam menor incentivo individual para adquirir informações sobre o governo do que sobre o mercado (ignorância racional), apesar de o processo político beneficiar-se mais da redução do oportunismo. De fato, a doutrina da escolha pública (*public choice*) associa os benefícios dos burocratas ao desempenho operacional, mas os agentes políticos são pouco demandados pelos constituintes para monitorarem os burocratas (WEINGAST, 1984, *apud* GIROUX; SHIELDS, 1993).

Segundo Giacomoni (2001), a doutrina da escolha pública considera a diversidade dos processos políticos (poder do voto) e do mercado (poder econômico) como causa principal do crescimento da despesa governamental. Os agentes políticos determinariam, mediante o orçamento público, o volume de recursos a serem diretamente empregados pelos agentes administrativos no provimento de bens e serviços (NISKANEN, 1971, *apud* GIACOMONI, 2001). Esse sistema tem maior capacidade do que os mercados, pois não há propriedade residual, nem incentivo à retenção de recursos pelos agentes.

A busca da eficiência econômica alocativa pelos burocratas serve como recurso estratégico para adquirir mais poder político ou alçar-se aos cargos mais elevados (GIACOMONI, 2001). Nessa busca, não é raro que os gestores do setor governamental

⁸ Conforme Pereira (2003), as falhas de mercado são circunstâncias representadas pela existência de bens públicos, pelos monopólios naturais, pelas externalidades e pelos mercados incompletos.

utilizem conceitos do setor privado, confundindo o interesse público com o governamental. O governo, além de subjetivar o interesse comum, tanto quanto as demais pessoas, possui interesses particulares, que não são interesses públicos (MELLO, 2002). Diferentemente dos particulares, o governo só deveria defender os seus próprios interesses privados quando, além de não conflitarem, coincidirem com os interesses públicos.

O efeito das práticas do setor privado sobre o sistema contábil governamental e as mensagens transmitidas embute aspectos não suficientemente elucidados, no tocante ao interesse público. No plano temporal, a cisão entre o interesse público e o governamental manifesta-se em uma gestão potencialmente ruinosa para as gerações futuras, mas que pode ser bem apreciada pelos atuais cidadãos. No plano espacial, essa diferenciação ocorre quando um ente governamental maximiza o seu próprio bem-estar às custas dos cidadãos, dos contribuintes e dos demais entes, inclusive os federativos.

A corporação contábil é representada pelos teóricos do agenciamento como sendo composta por profissionais objetivos e neutros, cuja metodologia técnica quantitativa facilita a eficiência das operações da organização e cujas decisões estariam livres de visões pessoais (HUNT III; HOGLER, 1990). A função contábil evitaria situações de conseqüências políticas e sociais; indagações sobre os objetivos do tomador de decisões, da firma ou da sociedade estariam além do terreno contábil (CHUA, 1986, *apud* HUNT III; HOGLER, 1990).

No entanto, a aplicação de novos padrões normativos exige reflexão sobre o substrato empírico proporcionado pelo ambiente operacional em que se pretende implementar as mudanças colimadas (CHRISTIAENS, 2001) e sobre a convergência das reformas propostas pelo estado gerencial com as práticas contábeis das diferentes esferas e manifestações de governo (HEPWORTH, 2003). Tal convergência concerne tanto à utilização de técnicas de gestão privada no setor governamental, quanto à adoção das mesmas práticas contábeis pelos diversos entes subnacionais (CHAN, 2003). Restam dúvidas sobre a capacidade de as práticas

contábeis privadas reconhecerem as situações em que os bens públicos suprem o bem-estar social melhor do que os bens privados e avaliarem corretamente a gestão do ente governamental responsável pelo seu oferecimento (BARTON, 2000).

2.4.2 Contratualismo e Agenciamento

De acordo com Hunt III e Hogler (1990), no ambiente de mercado, todas as transações são reduzidas à forma de *commodities*, cujos valores são ostensivamente equalizados. De fato, a ideologia das transações em um mercado livre – contratualismo – tornou-se central na Contabilidade, devido aos esforços para separar fato de valor e teorias positivas de normativas. A principal linha de pesquisa contábil presume que os comportamentos individuais possam ser descritos de uma forma objetiva e independente do contexto social.

Slomski (2003), por exemplo, assevera que os entes governamentais assemelham-se às sociedades com fins lucrativos, tendo em vista a premissa básica de otimizar os resultados econômicos. Sob a ótica da gestão econômica, a avaliação do setor governamental deve ocorrer pelo valor produzido, não pelo consumido (PEREIRA, C., 2001), evidenciando-se o resultado econômico da sua gestão nos mesmos moldes das empresas (SLOMSKI, 2003). O contratualismo também possibilita a Slomski (2003, p. 466) afirmar que:

[...] o contracheque econômico é o instrumento que contribui para a diminuição da assimetria informacional entre o Estado e a Sociedade, entre o agente e o principal, evidenciando a produção e a distribuição da renda econômica, no agenciamento dos serviços públicos.

Sob o ponto de vista da racionalidade da unidade econômica maior (as políticas públicas do estado nacional), a intermediação financeira do setor governamental só se justificaria pela maior eficiência do que a transferência direta entre os agentes do setor privado. A proposta do contracheque econômico utiliza o conceito de custo de oportunidade

do fluxo de caixa individual para explicitar a renda distribuída mediante os vínculos entre o governo e cada cidadão. Contudo, embora esse conceito capture a transferência direta de renda, ele não explica os efeitos induzidos pelas legislações alternativas. Ademais, o valor das transferências para os beneficiários das políticas públicas pode diferir dos montantes financeiros individuais, tanto pela escala da operação, quanto pelo efeito das externalidades.

Seria o caso, por exemplo, de a contabilidade evidenciar a razoabilidade de o setor governamental financiar o ensino ou a prestação de serviços de saúde, em lugar de exigir que os entes privados o façam diretamente, como requisito para o exercício da atividade econômica e sem a intermediação governamental. Em tese, a visão contratualista teria dificuldade para captar os efeitos dessa ação de governo.

A abordagem crítica ou radical delinea a ideologia das instituições que fundamentam os conhecimentos e as crenças (HUNT III; HOGLER, 1990). A contabilidade radical observa as origens neoclássicas da Teoria Contábil prevalecente, cujo cerne ideológico repousa na troca consensual, sob condições de igualdade. O contrato, elemento essencial da análise econômica do Direito e da Teoria do Agenciamento, é a forma de interação que melhor assimila tal ideologia. Para Hunt III e Hogler (1990), o apelo do *law and economics* (direito econômico ou análise econômica das instituições e do direito positivo) repousa na redução do comportamento humano aos incentivos materiais individuais. A visão neoclássica presume que todos os valores são individuais e subjetivos, além de redutíveis e mediáveis por preferências econômicas (KELMAN, 1987, apud HUNT III; HOGLER, 1990).

Para o contratualismo, a organização constitui o nexo para um complexo conjunto de contratos – escritos ou não – entre indivíduos. Inseridos no modelo do agenciamento, surgem os pressupostos neoclássicos de que os indivíduos buscam maximizar o seu ganho e de que o nexo contratual é auto-regulado, autônomo e economicamente eficiente (JENSEN, 1983, apud HUNT III; HOGLER, 1990). O esforço dos agentes individuais para minimizarem os custos

de transação, imperativo organizacional da sobrevivência do mais bem adaptado, tende a assegurar que o objetivo de lucratividade não seja coibido por assuntos tangenciais, como responsabilidade social ou ética corporativa (HUNT III; HOGLER, 1990).

As experiências inglesa e francesa para aumentar o grau de eficiência e eficácia das burocracias dos estados nacionais destacam o uso dos contratos de gestão (LIMA, I., 1998). No Brasil, o contrato de gestão aparece como instrumento para ampliar a autonomia gerencial, orçamentária e financeira de órgãos e entidades governamentais, mediante a fixação de metas de desempenho (BRASIL, 1988).

O gerencialismo australiano caracteriza-se pela pretensão de (HOQUE; MOLL, 2001): maximizar o uso ético, eficiente e efetivo dos recursos disponíveis para o setor governamental; prover um referencial para as políticas públicas; aperfeiçoar a *accountability* do setor governamental; encorajar as comparações internas e externas (*benchmarking* nacional e internacional); promover a competitividade nacional e internacional; conceder estruturas mais flexíveis às organizações estatais.

Entretanto, Potter (2002) encontrou evidências de que os conceitos do setor privado são inadequados para o setor governamental australiano. Assim, o referencial conceitual elaborado para ambos os setores: desconhece a natureza não financeira do desempenho e da *accountability* dos entes governamentais; não esclarece, em sua justificação, como as demonstrações privadas contribuem para evidenciar o alcance dos objetivos dos entes; não comenta sobre os custos das mudanças de procedimentos para os entes e para a sociedade. De modo similar, os padrões contábeis propostos para ambos os setores ignoram a necessidade de pesquisa empírica prévia que subsidie a sua implantação.

A Teoria do Agenciamento, quando aplicada a um conjunto organizacional, deixa de lado os múltiplos sentidos da entidade para concentrar-se na ficção que serve como nexo do conjunto de contratos individuais, havendo pouco sentido em distinguir os objetos internos

dos externos (JENSEN; MERCKLING, 1976, *apud* HUNT III; HOGLER, 1990). A dificuldade em lidar com situações que analisam a desigualdade de forças, inerentes aos contatos sociais, ou não giram em torno de relações contratuais baseadas no mercado parecem limitações da pesquisa contábil baseada no agenciamento (HUNT III; HOGLER, 1990). O rigor e a validade matemática exigidas pelo modelo positivo restringem a arena do discurso e o escopo do exame. Todavia, o prestígio do modelo valida a Contabilidade como ciência e associa-se à sua força ideológica, que distinguiria fato de valor (HUNT III; HOGLER, 1990).

As teorias neoclássicas explicam e predizem satisfatoriamente algumas áreas importantes do conhecimento. Baseados na Teoria do Agenciamento, os teóricos positivos vêem a divulgação contábil como parte do processo de contratação da firma (WATTS; ZIMMERMAN, 1986b, *apud* HUNT III; HOGLER, 1990; WATTS; ZIMMERMAN, 1986). Mas supor que os resultados ótimos de uma sociedade decorrem da interação de um grande número de proprietários, cada qual perseguindo sua própria concepção de certo e errado e permitindo o mesmo aos outros, parece subestimar os problemas de externalidade, informação incompleta e mercados imperfeitos (MARGLIN, 1984, *apud* HUNT III; HOGLER, 1990).

O discurso contábil, no plano sintático, assenta-se em proposições verdadeiras do ponto de vista lógico, por força das definições utilizadas nos processos de registro, classificação e síntese, denominados compactação, e que o AICPA, em 1941, incorporou à definição de contabilidade (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999). A atividade classificatória da contabilidade influencia a percepção das agendas e dos resultados obtidos. Pelo uso dos critérios de reconhecimento, mensuração e divulgação, selecionam-se os eventos e os atributos passíveis de registro e acompanhamento; o potencial arbítrio dessas escolhas encontra limites na ideologia e nos objetivos práticos da classificação (PALLOT, 1992).

Dois pressupostos da Teoria do Agenciamento, raramente questionados pela Contabilidade, são (HUNT III; HOGLER, 1990): o comportamento de maximização de

utilidade, por parte de todos os indivíduos, e a noção de que os mercados competitivos, caracterizados pelas expectativas racionais, criam um ambiente para o funcionamento justo e eficiente do sistema capitalista. Chambers (1966) alerta para o fato de que, no setor privado, a situação financeira representada pelo balanço patrimonial indica a escala potencial das operações. O mesmo não ocorre no setor governamental, pois o próprio ente decide a escala, sem depender da concordância dos demais agentes. As receitas tampouco expressam a taxa social de retorno, nem direcionam as escolhas entre as possibilidades alternativas de exercer as políticas públicas, em face das dificuldades na sua estimação (CHAMBERS, 1966).

2.4.3 Função Legitimadora da Contabilidade

Pereira (J., 2003) afirma que o estado nacional extrapola o conjunto de instituições, constituindo-se, igualmente, em uma rede de relações sociais de dominação, tendente a reproduzir a estrutura de classes. Ainda que se reconheça o estado como um pacto de dominação, seria possível, no seu entender, fixar o estudo no aparato institucional e evitar as discussões teóricas sobre a dimensão política.

O sucesso dos processos de acumulação de capital justifica a existência do estado nacional, cabendo à contabilidade legitimar as ações governamentais e os seus efeitos, conferindo-lhes credibilidade, sob pena de emergirem sistemas concorrentes de legitimação (BROADBENT; LAUGHLIN, 2002; GRAMSCI, [198-?]). Importa averiguar os efeitos da disputa pelo prestígio legitimador da função contábil na entidade contábil governamental.

Segundo Carpenter e Feroz (2001), a falta de utilidade decisória das informações coletadas e divulgadas, assim como o descolamento entre os dados orçamentários e as demais demonstrações contábeis, evidencia e simboliza a busca de legitimação dos governos, por intermédio da contabilidade. Apesar disso, os principais doutrinadores contábeis procuram

conceituar Contabilidade como um esforço objetivo e científico, livre dos julgamentos valorativo-subjetivos dos seus praticantes (HUNT III; HOGLER, 1990).

Meyer e Rowan (1977, *apud* CARPENTER; FERROZ, 2001) inscrevem a contabilidade entre as técnicas institucionais usadas como mito pela burocracia, visando a aparentar comportamento responsável, próprio e adequado. Nesse sentido, a adoção de procedimentos contábeis reconhecidos, ainda que ineficientes e sem efetividade, faculta a defesa contra a percepção de irracionalidade e aumenta a confiança moral e o respaldo financeiro externo. A premissa básica da Teoria Institucional sugere que os governos de sucesso ganham apoio e legitimação pela conformidade com as pressões sociais; a divulgação de informações irrelevantes para o processo decisório visa à legitimação institucional, mediante ritos apaziguadores das comunidades financeiras (CARPENTER; FERROZ, 2001).

As palavras de Silva (L., 1996, p. 164) reforçam essa posição:

É exatamente por isso que proliferam na administração pública controles paralelos que muitas vezes levam a decisões que posteriormente o órgão de contabilidade não confirma. Nesse sentido, aqueles que são responsáveis pela Contabilidade no âmbito do Governo devem estar convencidos de que a mesma é um meio útil e eficaz à medida que quem a realiza sabe interpretar as exigências e as necessidades de quem tem de servir-se dela.

Por necessidade de quem deles deve usufruir, entende-se o valor da informação para o usuário-receptor, não para o usuário-emissor (DIAS FILHO; NAKAGAWA, 2001), isto é, “fornecer informação econômica relevante para que cada usuário possa tomar suas decisões e realizar seus julgamentos com segurança” (IUDÍCIBUS, 1997, p. 28). Para Goddard (2002), ao alterar o corpo de conhecimentos e as visões de mundo dos seus praticantes, a contabilidade reafirma o caráter hegemônico da sua atuação, pois reflete e interage com as ideologias e as abordagens consensuais.

Young (1994, *apud* KENT, 2003) define o construto espaço regulatório (*regulatory space*) como um *locus* conceitual abstrato, em que o órgão regulador contábil prescreve

padrões, de modo a expandir os limites da sua competência. Kent (2003), utilizando esse construto, descreve os embates travados na Austrália, desde a década de 1970, visando à constituição de um órgão regulador específico para o setor governamental. O seu surgimento, em agosto de 1983, “confirmou a intenção da classe contábil organizada em ocupar uma posição chave no espaço regulatório, juntamente com os legisladores” (KENT, 2003, tradução nossa). Mas, editados os padrões do setor governamental, adotado o regime de competência no setor e reconhecidos como reguladores, os órgãos supervisores governamental e privado reuniram-se, em outubro de 1999, sob argumentos de eficiência.

Karan (2003a) examina o conflito de dois representantes da corporação contábil, quanto à privatização da auditoria governamental do estado de Victoria, na Austrália, em 1996 e 1997. Os dois alegavam o interesse público (KARAN, 2003a, tradução nossa), mas

Uma análise desse paradoxo mostra que os contabilistas perseguiam seus interesses comerciais, mediante cooperação e conflito profissionais, por detrás dos argumentos comuns de interesse público, e exibiram pouca preocupação com a *accountability* da auditoria do setor governamental e as exigências de divulgação.

O caráter comercial da disputa transpareceu na coerência entre as posições adotadas pelos órgãos e a distribuição dos respectivos membros por setores e atividades (KARAN, 2003a). Aliás, a adoção de padrões patrocinados pela classe contábil e aceitos como racionais pelos cidadãos e pelos emprestadores nacionais e internacionais é apresentada como forma de simbolizar a prática de um gerenciamento fiscal sólido e de melhorar a capacidade de financiamento governamental (CARPENTER; FERROZ, 2001).

Para Karan (2003b), a inadequação do tradicional sistema de fundos da contabilidade governamental australiana resultou da mudança de paradigmas associados ao advento da NPM e à emergência do pensamento neoliberal. A *accountability* baseada em desempenho econômico necessitava que o setor governamental utilizasse práticas do setor privado e tal substituição demandava a reconfiguração e a legitimação conceitual das discrepâncias

(KARAN, 2003b). Percebendo que a implementação integral dos padrões contábeis privados é inapropriada para o setor governamental e que a sua utilização parcial erode a *accountability* deste setor, Karan (2003b) sugere a sua revogação e a formulação de uma nova estrutura conceitual, capaz de suprir tanto o gerenciamento econômico quanto a *accountability*.

Christensen (2003), no seu estudo de caso sobre a implementação do regime de competência em *New South Wales*, ente estadual australiano e segundo ente governamental a adotar o regime de competência (o primeiro foi a Nova Zelândia), explica como as empresas globais de contabilidade e de auditoria advogaram pela aplicação dos modelos privados nas práticas contábeis do setor governamental. Tais empresas prestaram consultorias baseadas apenas na expectativa de que não haveria diferenças substantivas entre os setores e subcontrataram avaliadores, deixando insólvidos os problemas de reconhecimento contábil. Christensen (2003) frisa que o eventual benefício financeiro das empresas globais de contabilidade não afasta a crença genuína dos seus agentes nas suas posições e nos seus atos.

A comunidade epistêmica formada pelas grandes empresas de contabilidade e pelos mercados financeiros partilha da convicção de que são desejáveis práticas contábeis comuns ao setor governamental e ao setor privado. Trata-se, como explicam Perera, Rahman e Cahan (2003), do fenômeno da globalização, patrocinado pela desregulamentação e a concomitante homogeneidade das transações comerciais: a menor variedade de produtos – inclusive dos serviços contábeis – permite maior escala e melhores preços. Se a menor assimetria entre as práticas contábeis dos países reduz os custos de transação dessa comunidade, não há motivo para considerar que as diferenças entre os setores ou as esferas de jurisdição mereçam tratamento distinto. No ambiente global e desregulamentado, o papel legitimador da contabilidade pode ser contestado por outras profissões, o que conduz ao comportamento cooperativo dos profissionais contábeis.

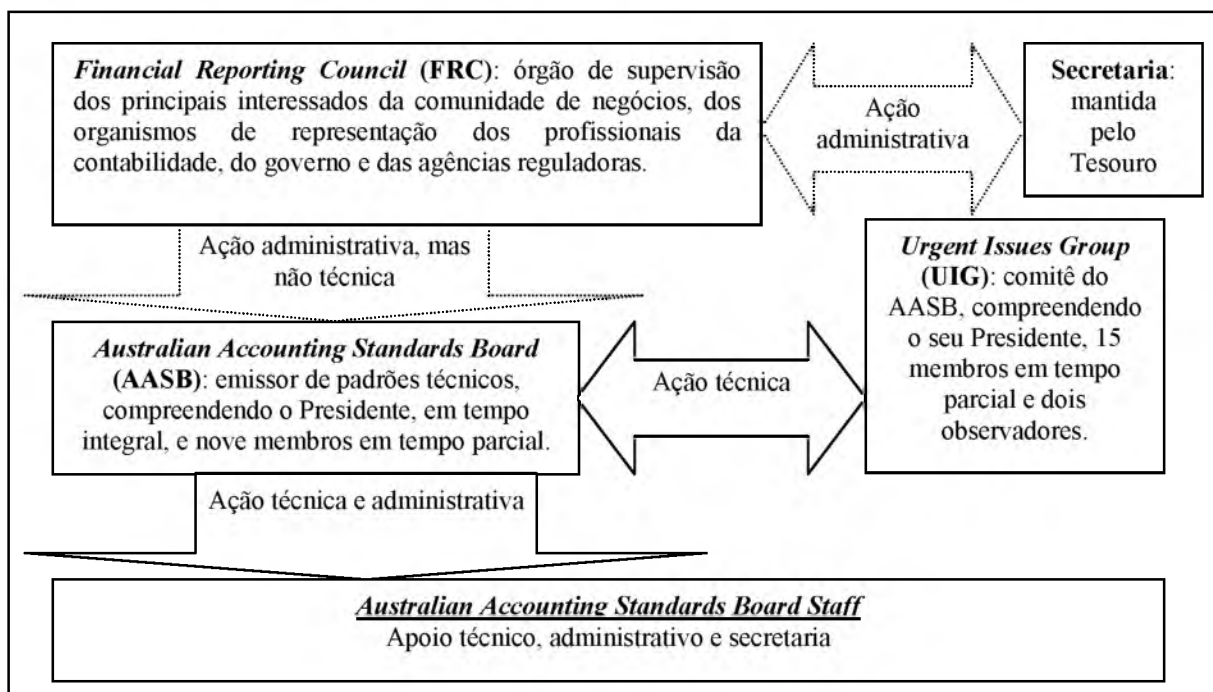
Os achados de Canning e O'Dwyer (2003) sugerem que a redução do insulamento profissional tende a diminuir a interferência de outras categorias na atividade contábil; mas, a partir de certo ponto, a autoridade e o insulamento profissionais relacionam-se diretamente. Dessa maneira, retorna-se ao caráter social da Contabilidade e das suas práticas, bem como ao contraponto entre os interesses públicos, governamentais e privados e o contratualismo.

3 REGRAS CONTÁBEIS AUSTRALIANAS

O *Australian Accounting Standards Board* (AASB, 2003b) regula a contabilidade dos setores governamental e privado australianos, sob a supervisão do *Financial Reporting Council* (FRC, 2003), formado pela representação dos interessados (*stakeholders*). Este capítulo examina o ambiente institucional e a entidade contábil australianos. O Glossário A do presente estudo esclarece o sentido de alguns dos termos empregados pelo AASB.

3.1 AMBIENTE INSTITUCIONAL DA CONTABILIDADE AUSTRALIANA

A Figura 2 descreve as organizações envolvidas na regulação contábil australianiana.



Fonte: adaptado de AASB (2003b)

Figura 2 – Estrutura Organizacional da Normatização Contábil Australiana

A evolução das regras de política contábil permite acompanhar os vários estágios de desenvolvimento das questões estratégicas associadas ao estado nacional (BROADBENT; LAUGHLIN, 2002; POTTER, 2002). Na Austrália, emprega-se a política contábil como um instrumento de convergência das expectativas e de ordenação social. O país empenhou-se em aplicar, na década passada, o gerencialismo, caracterizado pela utilização de técnicas de gestão do setor privado no setor governamental (HOQUE; MOLL, 2001).

O *Public Sector Accounting Standards Board* (PSASB) estabeleceu-se em 1983. Entre os seus nove membros, constava o representante australiano junto ao *Public Sector Committee* (PSC) do *International Federation of Accountants* (IFAC). A criação do primeiro AASB, em 1991, voltado para o setor privado, decorreu da Seção 224 do *Australian Securities and Investments Commission Act 1989* (*ASIC Act 1989*). Em vigor a partir de 1º de janeiro de 2000, o *Corporate Law Economic Reform Program Act 1999*, alterou a Lei de 1989 e reestruturou os padrões de emissão de normas contábeis, na Austrália, reunindo os órgãos mencionados, para formar a nova AASB (2002). O *ASIC Act 1989* foi substituído pelo *ASIC Act 2001*, sem afetar a formatação do AASB (2001). Pelo *ASIC Act 2001*, o FRC não atua sobre as deliberações técnicas, quer direcionando-as, quer vetando os padrões formulados ou adotados pelo AASB (2001). Com esteio na Lei de 2001, Seção 235A, o Tesouro nomeia os membros do FRC (2003) e fornece a estrutura de trabalho; algumas das nomeações decorrem da indicação de interessados.

A integração contábil da Austrália avançou pela reunião das normas governamentais e privadas. A integração regional ampliou-se para a mundial, substituindo-se a harmonização com a Nova Zelândia pela internacional e prevendo-se convergência com os padrões do *International Accounting Standards Board* (IASB) em 2005 (AASB, 2004a).

O Quadro 7 refere-se aos pronunciamentos australianos de política contábil.

APS	Denominação	Mês e Ano	Observações
1	<i>The Development of Statements of Accounting Concepts and Accounting Standards</i>	Julho de 1993	Substitui os procedimentos anteriores
2	<i>The AASB Consultative Group</i>	Junho de 2001	Substitui a APS 2, de 1994 (<i>The Operation of Consultative Groups to the AASB and the PSASB</i>)
3	<i>AASB Project Advisory Panels</i>	Junho de 2001	Substitui a APS 3, de 1994 (<i>The Operation of Project Advisory Panels</i>)
5	<i>The Nature and Purpose of Statements of Accounting Concepts</i>	Julho de 2001	Substitui a APS 5, de 1995 (<i>The Nature and Purpose of Statement of Accounting Concepts</i>). A APS 5, de 1995, substituiu os pronunciamentos de 1990.
4	<i>International Convergence and Harmonisation Policy</i>	Abril de 2002	Substitui a APS 4, de 1994 (<i>Australia – New Zealand Harmonisation Policy</i>), e a APS 6, de 1996 (<i>International Harmonisation Policy</i>)

Fonte: adaptado de AASB (2001).

Quadro 7 – Política Contábil Australiana

O *ASIC Act 2001*, Seção 227, atribui ao AASB a elaboração de referenciais conceituais contábeis. Sem caráter impositivo, tais referenciais balizam as propostas de padrões contábeis nacionais e internacionais. Os referenciais conceituais expressam a visão do AASB (2001) quanto à natureza, aos sujeitos, aos objetivos e ao conteúdo da divulgação contábil para fins genéricos (*General Purpose Financial Report – GPFR*), em determinado momento. Eles se sujeitam à contínua revisão e teste, perante o desenvolvimento das práticas contábeis e as possibilidades de convergência e harmonização externas.

O Quadro 8 elenca os referenciais conceituais australianos.

<i>Statement of Accounting Concept (SAC)</i>	Objeto	Mês e Ano	Observações
1	<i>Definition of the Reporting Entity</i>	Agosto de 1990	Destaca-se a inexistência de alterações nos referenciais conceituais, em comparação com os de política contábil.
2	<i>Objective of General Purpose Financial Reporting</i>	Agosto de 1990	
3	<i>Qualitative Characteristics of Financial Information</i>	Agosto de 1990	
4	<i>Definition and Recognition of the Elements of Financial Statements</i>	Março de 1995	

Fonte: adaptado de AASB (2001).

Quadro 8 – Referencial Conceitual Australiano

A utilização dos referenciais conceituais na legislação ordinária situa-se além dos interesses do AASB (2001). Embora não alterem os padrões contábeis, os referenciais orientam o trabalho do AASB e do UIG e auxiliam os interessados a entenderem melhor os objetivos e a natureza geral da GPFR, além de facilitar a análise de novas matérias. O AASB (2001) estima os seguintes benefícios da formalização dos referenciais conceituais:

- maior coerência lógica e consistência dos padrões elaborados dedutivamente;
- maior compatibilidade com os padrões contábeis do IASB e os de órgãos normativos de outros países;
- menor volume de justificações individuais nas decisões do AASB;
- melhor comunicação entre o AASB e os seus constituintes, devido às evidências de justificação estrutural dos padrões;
- maior economia regulatória, devido ao incremento da previsibilidade e da uniformidade das decisões do AASB e do UIG.

A estrutura conceitual da contabilidade australiana encontra-se no Quadro 9.

Processo	Nível	Blocos ou Unidades			
Processo 1 – Emissão de Padrões	1. Limites da divulgação e das habilidades profissionais	1. Definição de divulgação contábil			
	2. Sujeito	2. Definição de entidade contábil (SAC 1)			
	3. Objetivos	3. Objetivos (SAC 2)			
	4. Fundamentos	4. Características qualitativas (SAC 3)		5. Elementos (SAC 4)	
	5. Operacional	6. Bases do reconhecimento (SAC 4)	7. Bases de mensuração	8. Técnicas de mensuração	
	6. Evidenciação	9. Posição financeira: riqueza; estrutura financeira; flexibilidade; solvência e liquidez	10. Desempenho: mudanças na riqueza e no consumo de ativos; variabilidade	11. Mudanças na situação financeira: financiamento; investimento	12. Aderência: observância das exigências de 9 a 11
	7. Política de Emissão de Padrões	13. Aplicabilidade: entidades abarcadas	14. Detalhamento: geral x específico	15. Pesquisa: metodologia e devido processo	16. Auditoria obrigatória
Processo 2 – Regulação dos Padrões	8. Acompanhamento da Execução	18. Monitoramento da aderência		19. Ações corretivas disparadas pela inobservância das normas	

Fonte: adaptado de AASB (2001).

Quadro 9 – Estrutura da Teoria Contábil Australiana

O delineamento da estrutura conceitual contábil australiana desdobra-se em dois processos básicos, compostos por 19 blocos, distribuídos em oito níveis (AASB, 2001). A formalização hierárquica da estrutura facilita compreender o relacionamento entre as funções dos diversos conceitos, representadas pelos blocos. Note-se a ausência de pronunciamento específico para a divulgação contábil (Processo 1, Nível 1). Alguns conceitos, pela amplitude e abrangência social, condicionam ou permitem a derivação dos demais, a exemplo dos concernentes aos Níveis 2 (definição de entidade contábil) e 3 (objetivos da GPFR).

Considerando a articulação dos blocos, o conceito de divulgação diferenciada está vinculado com maior intensidade ao Nível 2 da estrutura conceitual, isto é, à definição de entidade contábil (AASB, 2001). O Bloco 13, no Nível 7, indica se os pronunciamentos mandatórios aplicam-se a uma ou a todas as classes de entidades contábeis. O Bloco 14 relaciona-se ao grau de detalhamento exigido pelos pronunciamentos mandatórios, afetado, em parte, pelos referenciais conceituais. O Bloco 15 trata do devido processo para a elaboração de referenciais, padrões e outros pronunciamentos. O Bloco 16 descreve as classes de entidades sujeitas à auditoria e as autoridades que devem impor tal exigência. O Bloco 17 versa sobre os períodos de vacância dos pronunciamentos mandatórios e os arranjos institucionais para a transição de um padrão normativo para outro.

3.2 ENTIDADE CONTÁBIL, SEGUNDO O SAC 1

A definição de entidade contábil constitui o assunto do SAC 1, *Definition of the Reporting Entity*, de agosto de 1990, distribuído em denominação (§ 1º), aplicação e vigência (§ 2º), introdução (§§ 3º-5º), definições (§ 6º), discussão (§§ 7º-37) e conceitos (§§ 38-41). A definição de entidade contábil aparece apenas nos últimos parágrafos do texto, com a seguinte redação (AASB, 1990a, tradução nossa):

Entidades contábeis são todos os entes (incluindo as entidades econômicas) a respeito dos quais seja razoável supor a existência de usuários dependentes da divulgação contábil com objetivos genéricos para obter informações úteis aos seus processos de avaliação e decisão sobre a forma de alocar recursos escassos.

Conformando-se à Teoria Contábil, a definição australiana reconhece a dimensão social da entidade, cuja *accountability* incorpora as abordagens jurídica, organizacional e econômica. Pelo prisma econômico, o termo “entidade” refere-se a qualquer arranjo legal, administrativo ou fiduciário, estrutura organizacional ou sujeito – inclusive indivíduo – com capacidade de consumir recursos escassos para atingir seus objetivos (AASB, 1990a).

A entidade econômica abrange um grupo de entes visando aos objetivos do controlador. O aspecto do controle manifesta-se como a capacidade de um ente dominar as políticas financeiras e operacionais dos demais, de modo a que operem para atingir os desígnios do primeiro. A qualidade das informações, normalmente assegurada pela observância dos referenciais e das normas contábeis vigentes, permite a alocação mais eficiente de recursos, pela GPFR, quando existem usuários com demandas comuns e que não possam requisitar informações que os atendam individualmente (AASB, 1990a).

Embora a existência de usuários dependentes de informações contábeis de caráter genérico seja evidente, em alguns casos, há três fatores que auxiliam nessa identificação, sem serem exclusivos (AASB, 1990a): a separação entre a gestão e o interesse econômico; a importância ou a influência econômica ou política; as características financeiras, como as vendas, os ativos, os empregados ou os clientes e o endividamento.

A publicidade de informações genéricas, úteis para as avaliações e as decisões sobre a alocação de recursos limitados, atende aos objetivos da divulgação contábil e serve como exercício de *accountability* dos gestores e dos órgãos governamentais (AASB, 1990a). Sem prejuízo das exigências de outras autoridades, todos os entes abrangidos pelo critério deveriam divulgar as informações requeridas, mas os desobrigados não deveriam fazê-lo, como prova de uma regulação racional e eficiente (AASB, 1990a).

O setor governamental tem utilizado vários conceitos para delimitar a entidade contábil (AASB, 1990a): ora são as visões de *accountability* dos burocratas – eleitos ou não – que determinam os limites da GPFR, ora se emprega a noção de fundos e, ainda, a de tomadas ou de prestações de contas dos gestores. No setor privado, adota-se geralmente o conceito legal de entidade, empregado pela legislação comercial, para delimitar a GPFR. Todavia, tais definições não consideram as necessidades do usuário e podem não satisfazer os objetivos da divulgação de demonstrações genéricas expostos pelo AASB (1990a).

Assim, o conceito legal de entidade (*accountability* de Nível 1) exige a sua delimitação com fulcro em considerações jurídicas, prejudicando a agregação de entes despersonalizados. Pelo prisma dos fundos, os limites da entidade seriam as restrições funcionais, quanto ao consumo dos recursos (*accountability* de Nível 2), resultando em agregações ilógicas ou não operacionais (AASB, 1990a).

Entretanto, o conceito adotado pelo SAC 1 identifica os limites da entidade sem depender do setor em que o ente opera, dos objetivos para os quais existe ou da maneira com que é constituída (AASB, 1990a). O conceito adotado exige informação sobre todos os recursos empregados pela entidade, independentemente das estruturas legais ou administrativas que os gerenciem. Daí decorre a necessidade de evidenciar as informações sobre os recursos disponíveis das entidades controladas, que possam ser utilizados em proveito da controladora.

A existência de controle deve ser analisada em cada caso, observando-se os seguintes fatores indicativos (AASB, 1990a): extensão e implicações da dependência financeira; capacidade de indicar ou remover gerentes ou conselhos de administradores; poder de interferir nas operações. Ademais, o consumo dos recursos deve visar ao atendimento dos objetivos próprios da entidade controladora, afastando o fiel depositário e o liquidante.

A mera existência de uma estrutura organizacional jurídica ou administrativa não qualifica o ente como entidade contábil. Com efeito, a existência de usuários dependentes da GPFR desconsidera o tamanho ou as características do controle. Mas, pelo mesmo critério, a expectativa razoável de que existam outros meios, além das GPFSS, para os usuários obterem as informações ou de que essas sejam irrelevantes para a alocação de recursos, determina não se tratar de uma entidade contábil (AASB, 1990a). O governo, como um todo, constitui uma entidade, pois é razoável supor a existência de usuários interessados (AASB, 1990a).

A *accountability* associada à definição australiana de entidade consta do Quadro 10.

Graus de <i>Accountability</i>	Dimensões da Entidade Contábil	Elementos de Conexão	Definição de Entidade Contábil
1. Probidade e legalidade (aderência)	Jurídica	Objetivo	Sim
2. Processo (planejamento, alocação e gerenciamento)	Organizacional	Subjetivo	Sim
3. Desempenho ou <i>performance</i> (eficiência e economia)	Econômica	Objetivo	Sim
4. Programas (<i>outcomes</i> e efetividade)	Social	Subjetivo	Sim
5. Políticas (valor)	–	Subjetivo	–

Fonte: adaptado de Quadro 6.

Quadro 10 – Entidade Contábil Governamental Australiana

Os limites relativos da entidade contábil podem ser reduzidos até o ponto em que adquiram caráter específico. Assim, o conceito de controle como a base para a identificação da entidade econômica implica que, no setor governamental, a GPFR desconsidere informações de segmentos específicos, como, por exemplo, os entes integrantes do orçamento público (AASB, 1990a). Não se exige a evidenciação dos subsetores, porquanto, sem o

governo central, não existiria a representação fiel da entidade econômica. Tampouco interessa a forma legal da controladora ou da controlada; entidades associadas, sujeitas à influência significativa, mas não ao controle, não são consolidadas (AASB, 1990a).

Note-se que o conteúdo do parágrafo anterior retroage à dimensão econômica de entidade contábil. Essa concessão é recorrene no SAC 1. Os limites da entidade contábil podem variar no tempo, mas o SAC 1 não evolui no tema da comparabilidade temporal. O conceito de eqüidade e de contabilidade intergeracional, que vem despertando interesse crescente, é particularmente relevante para o setor governamental (COOMBS; DOLLERY, 2002).

4 REGRAS CONTÁBEIS NORTE-AMERICANAS

Os primeiros avanços da contabilidade norte-americana remontam aos investidores ingleses, no século XIX, acostumados à evidenciação européia (BELKAOUI, 1985). O quadro atual da contabilidade norte-americana caracteriza-se por três comissões do *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA) (DENNIS, 2003; SCHMIDT, 2000).

A Comissão Wheat recomendou a formação de órgãos independentes, dedicados exclusivamente à formulação de normas contábeis. Vem daí a criação do *Financial Accounting Foundation* (FAF), em 1973, para respaldar as atividades do *Financial Accounting Standards Board* (FASB), também desse ano, que cuida da regulação contábil do setor privado, e do *Governmental Accounting Standards Board* (GASB), de 1984, orientado para o setor governamental estadual e local. A Comissão Trueblood identificou 12 objetivos (Anexo E deste trabalho) para a divulgação contábil, inclusive das organizações governamentais e das sem fins lucrativos, mas concluiu os trabalhos após a Comissão Wheat (WILLIAMSON, 2003). A Comissão Cohen estudou a ação dos auditores nos ambientes econômicos em transformação.

O desenvolvimento da Teoria Contábil governamental norte-americana não recebeu a mesma atenção que a do setor privado (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999; IUDÍCIBUS, 1997; PAULO, 2002; NIYAMA; GOMES, 2002; SCHMIDT, 2000), com exceção de alguns trabalhos acadêmicos (ARAGÃO, 2000; MOURA, 2003). Este capítulo examina a contabilidade dos estados e dos entes locais e, em seguida, da esfera federal. Constam dos Apêndices C, D e E o rol de referenciais conceituais e padrões contábeis governamentais norte-americanos; os Glossários B e C explicam alguns dos conceitos associados à entidade contábil governamental norte-americana.

4.1 CONTABILIDADE DE ESTADOS E ENTES LOCAIS

Em 1934, o *Government Finance Officers Association* (GFOA), então conhecido como *Municipal Finance Officers Association* (MFOA), constituiu o *National Committee on Municipal Accounting* (NCMA), para melhorar a divulgação contábil dos municípios. Dois anos após a sua fundação, o comitê publicou o *NCMA Bulletin n. 6, Municipal Accounting Statements*, considerado como o protótipo do *Blue Book* (GAUTHIER, 2001).

Após a Segunda Grande Guerra, o NCMA foi substituído pelo *National Committee on Governmental Accounting* (NCGA). A fusão do comunicado com três publicações (*Municipal Funds and Their Balance Sheets, Municipal Accounting Terminology* e *Municipal Audit Procedure*), resultou no *Bulletin n. 14, Municipal Accounting and Auditing*, referido como o *Blue Book* de 1951, seguido de *A Standard Classification of Municipal Accounts*, em 1953 (GAUTHIER, 2001). Em 1968, da revisão das duas obras, surge o *Governmental Accounting, Auditing and Financial Reporting* (GAAFR), cuja capa ensejou a denominação de *Blue Book*.

O ápice dos esforços do GFOA para identificar e promulgar os princípios contábeis (GAAPs) para governos locais foi o reconhecimento, pelo AICPA, em 1974, do caráter mandatório do *Blue Book*, para fins de auditoria do setor governamental (*Audits of State and Local Governmental Units*) (GAUTHIER, 2001). Nesse mesmo ano, substituiu-se o NCGA original pelo recém-formado *National Council on Governmental Accounting* (NCGA).

Por força de uma determinação de 1934, revista em 1968, os estados e os entes locais observavam as determinações legais, quando conflitantes com os GAAPs (IVES, 1985). Todavia, desde 1974, o AICPA exige a divulgação conforme os GAAPs e, em demonstrações apartadas, a comprovação da observância legal, se houver divergência. Em 1979, o NCGA emitiu o *Statement (NCGAS) n. 1, Governmental Accounting and Financial Reporting Principles*. Dessa forma, o *Blue Book* de 1980 não era mandatório, mas um guia prático das

determinações do NCGA. A edição de 1980 incluiu, pela primeira vez, um exemplo completo de demonstrações anuais abrangentes – *Comprehensive Annual Financial Report (CAFR)*.

Em junho de 1984, o GASB substituiu o NCGA como o órgão regulador contábil para estados e municípios e os seus membros e as equipes de apoio passaram a trabalhar em tempo integral. O GASB reuniu os padrões de contabilidade governamental e de divulgação contábil vigentes em 1984 numa codificação (*Codification*), que passou a ser revisada pelos seus *Statements – GASBS* (LARSEN, 1999). Em 1989, os interessados ameaçaram criar outro órgão regulador, até que o FASB desistisse da recomendação do FAF para assumir a função regulatória da contabilidade governamental (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999).

O GASBS 14, *The Financial Reporting Entity*, de junho de 1991, encerrou a terceira etapa do projeto de divulgação do GASB (*Financial Reporting Project*). Seus antecessores foram o *Research Report, The Needs of Users of Governmental Financial Reports*, de outubro de 1985, e o *Concepts Statement n. 1, Objectives of Financial Reporting*, de maio de 1987 (GASBCS 1). O GASBCS 1 identificou três grupos de usuários das demonstrações contábeis para fins genéricos (*General Purpose Financial Statements*) – GPFS (GASB, 2002): os cidadãos; os burocratas; os financiadores (investidores e credores).

Além da contabilidade por fundos, havia demanda pela abordagem ampla dos entes governamentais (*entity-wide perspective*). A abordagem ampla – voltada para os efeitos de longo prazo das decisões correntes – justificava-se pela maior *accountability* e pela ampliação da gama de usuários das demonstrações (GASB, 2002). Entretanto, o GASBS 11, *Measurement Focus and Basis of Accounting (MFBA) – Governmental Fund Operating Statements*, de maio de 1992, que deveria suprir essa carência, foi suspenso indefinidamente, devido à sua incompatibilidade com os sistemas de fundos (GASB, 2002; RUPPEL, 2002). Tal suspensão ocorreu por intermédio do GASBS 17, *Measurement Focus and Basis of Accounting, Governmental Fund Operating Statements: Amendment of the Effective Dates of*

GASB Statement n. 11 and Related Statements – an amendment of GASB Statements n. 10, 11 and 13, de junho de 1993.

A quarta fase do projeto do GASB de divulgação ampla encerrou-se com o GASBS 34, *Basic Financial Statements – and Management’s Discussion and Analysis – for State and Local Governments*, de junho de 1999 (GASB, 2002; GAUTHIER, 2001).

O modelo de fundos supre a informação de curto prazo, concernente aos fluxos financeiros, às necessidades de financiamento e à observância legal (GASB, 2002). O foco de mensuração no fluxo dos recursos financeiros comporta a adoção do regime de competência sem o reconhecimento da depreciação (JONES, 1996, *apud* MACHADO, 2002).

Os três gêneros de fundos – governamentais, proprietários e fiduciários – utilizam o foco, respectivamente, nos recursos financeiros correntes, apropriados pelo regime contábil misto, no caso dos fundos governamentais, ou em recursos econômicos, apurados pelo regime contábil de competência, nos dois últimos gêneros de fundos (GASB, 2002).

Pelo modelo de divulgação descrito por Larsen (1999), a entidade contábil governamental baseada em fundos consiste de:

- governo central (*primary government*) – estado, município, distrito (*county*) ou governo com propósitos específicos (*special-purpose government*), como uma escola ou um parque (*school district e park district*), que atendam os critérios;
- organizações pelas quais o governo central seja financeiramente responsável, mediante a indicação da diretoria, a imposição da sua vontade na organização ou a securitização dos benefícios e dos encargos financeiros;
- outras organizações cujo relacionamento com o governo central insira-se no conceito de entidade. As organizações denominam-se unidades componentes (*component units*).

O modelo amplo atende aos usuários mais voltados para considerações macroeconômicas, como políticas públicas sustentáveis no tempo e equidade entre gerações

(GASB, 2002). Desse ponto de vista, o governo comporta-se como uma unidade econômica, que apresenta as atividades governamentais separadamente das com fins lucrativos e das unidades componentes não integradas. A abordagem ampla requer o foco na mensuração econômica dos recursos e o uso do regime contábil de competência.

Cabe referir que a manutenção do GASB foi objeto das determinações da Lei *Sarbanes-Oxley Act* (ESTADOS UNIDOS, 2002). Segundo essa lei, o financiamento das atividades do FASB e da *Public Company Accounting Oversight Board* deriva de um fundo compulsoriamente suprido pelas empresas registradas junto à *Securities and Exchange Commission* (SEC). Pelo modelo anterior à citada lei, o FAF sustentava as atividades do GASB e do FASB, fornecendo independência, em relação ao controle governamental federal e aos financiadores privados, e garantia de recursos adequados à missão do GASB.

As contribuições antes destinadas ao FASB, que também atendiam o GASB sofreram diminuições e, a partir daí, alguns membros do FAF, preocupados com a possibilidade de a escassez de recursos comprometer a qualidade dos trabalhos do GASB, conclamaram os interessados a fornecerem a sustentação financeira adequada, sob pena de o FAF solicitar o auxílio federal, na forma de fundos compulsórios, (ELLSWORTH; HANSELL; JOHNSON, 2003). Aliás, o GASB foi o único órgão regulador pesquisado dependente de contribuições voluntárias e voltado especificamente para a contabilidade de entidades estaduais e locais.

Conforme Ruppel (2002), a elaboração e o exame das demonstrações contábeis de governos estaduais e locais norte-americanos dependem da compreensão do conceito e dos propósitos dos fundos contábeis e da definição dos regimes contábeis e dos focos de mensuração. O regime contábil indica quando o efeito das transações será reconhecido, e o foco de mensuração explica a seleção do conteúdo das demonstrações contábeis (JONES, 1996, *apud* MACHADO, 2002).

Examinam-se, a seguir, os NCGASs 1, 3 e 7 e os GASBSs 14 e 34, que pavimentaram a evolução da entidade contábil governamental norte-americana para estados e entes locais. Todos esses textos constam do GASB (2002) e são distinguidos para facilitar a compreensão.

4.1.1 Marco Regulatório do NCGAS 1

O NCGAS 1 divide-se em (GASB, 2002): prefácio; introdução; síntese e explicação dos princípios (§§ 1^o-134); demonstrações contábeis anuais (*annual financial reporting* – §§ 135-171); divulgação suplementar e de fins especiais (*supplemental and special purpose reporting* – §§ 172-176); disposições transitórias e de vigência (*effective date and transition* – §§ 177 e 178). Os seus apêndices contêm exemplos de GPFS e de demonstrações combinadas e individuais para a divulgação anual (*Comprehensive Annual Financial Report* – CAFR).

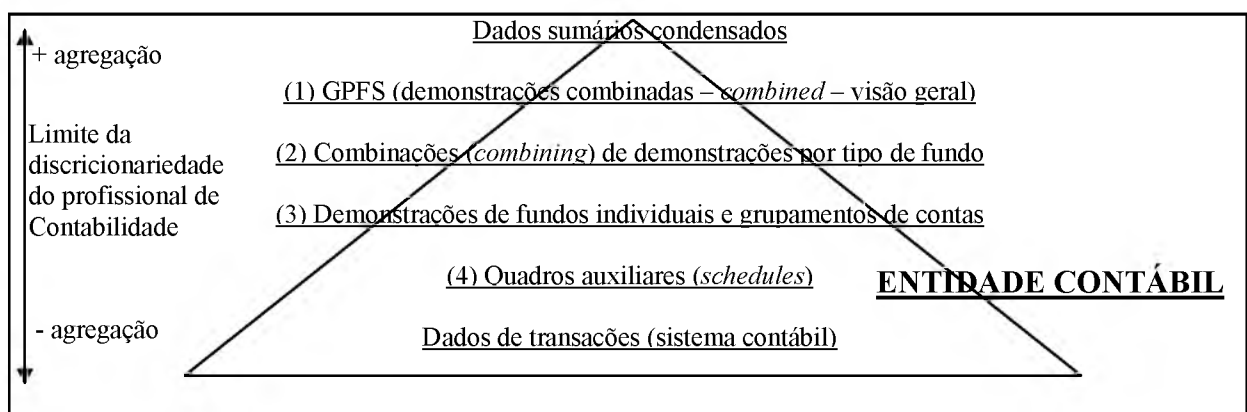
Os doze princípios contábeis aplicados às unidades governamentais podem ser agrupados em sete categorias lógicas, com destaque para cinco (GASB, 2002):

→ GAAPs e observância legal. Exige-se que o sistema de contabilidade governamental apresente corretamente (*fairly*) e com plena evidenciação (*full disclosure*) a unidade governamental, em conformidade com os GAAPs, definidos como os padrões e as orientações mínimas para a contabilidade e a divulgação contábil. A aderência aos GAAPs assegura grau razoável de comparabilidade. Ademais, o sistema contábil governamental deve demonstrar a obediência da gestão às determinações legais e contratuais. Tal exigência condiciona a terminologia, a estrutura dos fundos e os procedimentos do sistema contábil governamental. As leis deveriam limitar-se a exigir a conformidade com os GAAPs, tanto na preparação das demonstrações contábeis, quanto na sua auditoria; o detalhamento dos princípios, dos sistemas e das práticas contábeis governamentais ficaria no plano administrativo;

- Contabilidade por fundos. A definição de fundo do NCGAS 1 consta da bibliografia consultada (ARAGÃO, 2000; MACHADO, 2002; MOURA, 2003; RUPPEL, 2002). Num parágrafo, o NCGAS 1 (GASB, 2002, tradução e grifos nossos) define fundo e, no seguinte, explica a impossibilidade de sintetizar as transações governamentais:
16. Os sistemas de contabilidade governamental devem ser organizados e operados com base nos fundos. Um fundo é definido como uma entidade fiscal e contábil com um conjunto auto-ajustável de contas, que registram o caixa e os demais recursos, junto com todas as obrigações e os saldos patrimoniais [residual equities or balances] associados, bem como as suas alterações, segregadas pelo objetivo de atender determinadas atividades ou obter certos resultados, conforme regras, restrições ou limitações especiais.
17. A natureza distinta das operações governamentais e a necessidade de assegurar a obediência legal excluem o registro e a aglutinação de todas as transações governamentais e os balanços em uma única entidade contábil. Diferentemente dos negócios privados, que são contabilizados como um só ente, uma unidade governamental é contabilizada por vários fundos separados, cada qual identificado por seus ativos, obrigações e saldo patrimonial ou outros balanços. Assim, do ponto de vista gerencial e contábil, uma unidade governamental é uma combinação de várias entidades diferentes, cada qual com o seu conjunto de contas e funcionamento independente.
- A regra é o menor número possível de fundos, pois o excesso provoca a inflexibilidade e torna a orçamentação, a contabilidade e a gestão desnecessariamente complexas (GASB, 2002). Ademais, a codificação adequada distingue as entidades contábeis, incrementando a eficácia e a eficiência, em prol da *accountability* (RUPPEL, 2002);
- Orçamento e contabilidade orçamentária. A obediência ao orçamento integra os principais deveres do governo (GASB, 2002). A elaboração do orçamento delimita a forma com que serão movimentadas as contas e preparadas as demonstrações orçamentárias. A contabilidade orçamentária consiste em uma técnica de controle empregada para acompanhar as receitas e as despesas previstas, sem afetar a sua mensuração. A integração das contas orçamentárias aos fundos serve para o acompanhamento gerencial. Atendidas as necessidades gerenciais, as contas são revertidas, no encerramento de exercício, sem afetar a posição patrimonial do fundo. O grau de integração das contas orçamentárias com os demais sistemas contábeis depende do tipo de fundo e da natureza das transações (GASB, 2002);

- Classificação e terminologia. A terminologia e a classificação apropriadas são essenciais para a orçamentação, a contabilidade e a divulgação contábil. A classificação em funções ou programas informa sobre os propósitos ou os objetivos gerais dos gastos; a classificação dos gastos por unidades organizacionais é imprescindível para o registro da responsabilidade. Uma unidade pode conduzir várias funções ou vários programas; a mesma função ou o mesmo programa pode desenvolver-se em várias unidades. O orçamento, as contas e a divulgação contábil de cada fundo devem utilizar a terminologia e a classificação comuns, pois constituem elementos inseparáveis para a gestão e necessários à obtenção de sistemas contábeis satisfatórios, que gerem demonstrações comparáveis e sem ambigüidades (GASB, 2002);
- Divulgação contábil. Cada unidade governamental prepara e publica as demonstrações anuais abrangentes (CAFR), mais complexas do que as demonstrações consolidadas das corporações (LARSEN, 1999). O modelo de divulgação do NCGA reconhece os dados das transações como unidades básicas e não ordenadas do sistema.

Na Figura 3, a divulgação contábil da CAFR pode ser visualizada como uma pirâmide.



Fonte: adaptado de NCGAS 1 (GASB, 2002).

(1) obrigatório para a GPFS e a CAFR; (2) exigido para a CAFR; (3) e (4) podem ser exigido para a CAFR.

Figura 3 – A Pirâmide da Divulgação Contábil

A GPFS (1) abrange apenas uma parte da CAFR – (1), (2), (3) e (4). As demonstrações combinadas (1) aglutinam os dados para cada tipo de fundo ou grupo de contas, ao passo que as combinações de demonstrações (2) reúnem os dados de cada fundo. As demonstrações combinadas podem conter um total, com ou sem eliminação das transações entre os fundos (GASB, 2002). A CAFR consiste na demonstração anual oficial do governo e deve demonstrar a obediência às determinações legais e contratuais. A unidade governamental só necessita ir aos níveis mais baixos da pirâmide contábil (3) e (4), e aumentar o detalhamento das informações, para demonstrar a aderência requerida e assegurar a evidenciação adequada do fundo individual (*at the individual fund entity level*) (GASB, 2002). O modelo original do NCGA parece incompleto pela ausência de um critério indicador das transações e dos atributos que lhe pertencem, ou seja, o elemento de conexão da entidade contábil governamental; o critério jurídico parece implícito.

Assim, o NCGA 1 opera essencialmente na dimensão jurídica, conforme o Quadro 11.

Graus de <i>Accountability</i>	Dimensões da Entidade Contábil	Elementos de Conexão	Definição de Entidade Contábil
1. Probidade e legalidade (aderência)	Jurídica	Objetivo	Sim
2. Processo (planejamento, alocação e gerenciamento)	Organizacional	Subjetivo	–
3. Desempenho ou <i>performance</i> (eficiência e economia)	Econômica	Objetivo	–
4. Programas (<i>outcomes</i> e efetividade)	Social	Subjetivo	–
5. Políticas (valor)	–	Subjetivo	–

Fonte: adaptado de Quadro 6.

Quadro 11 – Entidade Contábil Governamental Norte-Americana (NGCAS 1)

As demonstrações contábeis mais sintéticas reconhecidas pelo NCGAS 1 consistem nos GPFSS (GASB, 2002). Questionado sobre o modelo de entidade, o NCGA manteve os fundos individuais e os grupos de contas como as entidades contábeis básicas do CAFR. Os padrões para o controle fiscal, a facilitação da aderência aos GAAPs e a solução das demandas legais e contratuais suprem as necessidades de informações de muitos usuários, constituindo-se padrões mínimos de divulgação de estados e entes locais (GASB, 2002).

Os profissionais responsáveis não podem pressupor que a preparação dos CAFRs e dos GPFSS e a demonstração da obediência legal e contratual elidam divulgações específicas de dados fiscais agregados e outros que não os fundos individuais e os agregados por tipo. Os GAAPs não estabelecem um limite máximo para a divulgação, pois as informações suplementares podem atender a outras demandas e melhorar o entendimento da situação da unidade (GASB, 2002). Os sistemas de contabilidade governamental precisam ter flexibilidade suficiente para atenderem, facilmente e em tempo hábil, a demanda por informações adicionais relevantes e com propósito especiais (GASB, 2002). Ao contrário do NCGA, o órgão regulador da contabilidade australiana não comenta os sistemas voltados para objetivos específicos. Aliás, o NCGAS 1 não menciona o custo como limitador da flexibilidade de obtenção ou divulgação das informações contábeis.

Os dados sumários, como os das demonstrações *pro forma*, não pertencem ao domínio dos GAAPs, embora a sua existência seja reconhecida pelo modelo do NCGA. As publicações de dados sumários – usualmente dirigidos aos cidadãos na forma de gráficos – suplementam os CAFRs e devem com esses ser conciliadas (GASB, 2002). Os Estados Unidos (2002) exigem a conciliação entre os GAAPs e as demonstrações *pro forma* do setor privado.

No NCGAS 1, "entidade" refere-se ao grau de síntese da divulgação contábil da unidade; o NCGA editou o NCGAS 3, *Defining the Governmental Reporting Entity*, de dezembro de 1981, definindo melhor a entidade contábil (GASB, 2002).

4.1.2 Entidade Contábil, segundo o NCGAS 3 e o NCGAS 7

O NCGAS 3 divide-se em prefácio, introdução e contexto – *background* (§§ 1º a 5º), critérios para a definição de entidade (§§ 6º a 11), aplicação do critério (§§ 12-14), disposições transitórias (*implementation and effective date* – §§ 15-18), regra da materialidade, votos e apêndice. O pronunciamento foi aprovado por 17 votos favoráveis e um contrário, que argumentou pela necessidade de maior precisão terminológica para os elaboradores e os auditores das demonstrações anuais abrangentes (CAFRs) (GASB, 2002).

Além de outras razões para o pronunciamento, o NCGAS 3 frisa a comparabilidade entre as diversas unidades ou da mesma unidade ao longo do tempo, a delimitação da abrangência, que reduz a possibilidade de exclusões ou inclusões arbitrárias, e a responsabilização dos gestores pelo controle das operações (GASB, 2002).

A necessidade de explicitar um elemento de conexão para a entidade contábil decorre da insuficiência do conceito isolado nas aplicações práticas (GASB, 2002). Segundo o NCGAS 3, uma definição ampla de GPFS provê os usuários de todas as informações necessárias e inclui agências que antes não integravam as demonstrações das entidades.

O NCGA pressupõe que todas as funções de governo são da responsabilidade dos burocratas eleitos, nas esferas federal, estadual ou local. Portanto, tais funções pertencem a alguma esfera de jurisdição e devem ser divulgadas, no menor grau de autoridade legislativa, coerente com o critério (GASB, 2002). O critério básico para a agregação reside na responsabilidade pela supervisão das agências pelos burocratas eleitos para a unidade governamental¹. Tal responsabilidade deriva do poder da unidade e inclui a interdependência financeira, a escolha dos mandatários, a designação da gerência, a habilidade de influenciar

¹ A ignorância racional (GIROUX e SHIELDS, 1993), associada ao maior custo para individual para obter informações sobre o setor governamental do que acerca do setor privado, justifica esse arranjo institucional, que busca incentivar o agente político a supervisionar o agente administrativo.

significativamente as operações e a *accountability* fiscal, entre outros elementos (GASB, 2002). Assim sendo, se uma unidade depende da outra, deveriam ser reunidas.

O NCGAS 3 detalha os critérios auxiliares para definir a entidade contábil. Quando a gerência indicada é responsável perante a autoridade governamental, a atividade administrada ocorre no âmbito da entidade. Se a autoridade governante não possui poderes sobre a gerência, examina-se a possibilidade de exclusão da agência das demonstrações da entidade contábil. A habilidade de influenciar as operações permite, por exemplo, determinar os resultados sociais concernentes aos bens e aos serviços providos (GASB, 2002).

A *accountability* fiscal concerne (GASB, 2002): à autoridade para aprovar ou revisar os orçamentos; à responsabilidade moral ou legal sobre as carências e os excessos de recursos²; ao controle da arrecadação e da alocação dos fundos das agências, à propriedade dos ativos e ao direito de exigir auditorias extraordinárias, demonstrando a existência do controle; às receitas derivadas das decisões de burocratas (*public levy or charge*), em lugar de transferências vinculadas (*grant receipts*).

Existe a obrigatoriedade de supervisão derivada da interdependência financeira, quando os usuários necessitam saber a magnitude da atividade governamental e o seu impacto atual e projetado sobre a entidade, incluindo a responsabilidade pelo financiamento de perdas, a apropriação de excessos e as garantias de responsabilidade moral pelo débito (GASB, 2002). A supervisão parcial dos serviços públicos e a existência de relacionamentos financeiros especiais sem supervisão ensejam notas explicativas. O escopo das ações governamentais demanda conhecimento acerca dos beneficiados pelas atividades do ente, os limites territoriais dessas atividades e a sua disponibilidade para os cidadãos. Se houver supervisão, a agência inclui-se nas demonstrações da entidade contábil, cabendo às notas explicativas mencionar os

² Conforme o FASAB (2004), a obrigação moral consiste no dever jurídico estabelecido de maneira genérica; o dever legal apresenta menor grau de discricionariedade, pois o texto detalharia a incidência da norma.

itens de responsabilidade pela supervisão e os outros critérios utilizados para determinar a abrangência da entidade (GASB, 2002).

As restrições legais não devem controlar a definição de entidade contábil, pois não afetam o critério empregado. Para comparação, o NCGA sugere a elaboração de demonstrações *pro forma*, considerando que os novos “critérios para a definição de entidade contábil são mais amplos do que aqueles do passado” (GASB, 2002, tradução nossa).

No Quadro 12, a *accountability* dos NCGASs 3 e 7 atinge a dimensão organizacional.

Graus de <i>Accountability</i>	Dimensões da Entidade Contábil	Elementos de Conexão	Definição de Entidade Contábil
1. Probidade e legalidade (aderência)	Jurídica	Objetivo	Sim
2. Processo (planejamento, alocação e gerenciamento)	Organizacional	Subjetivo	Sim
3. Desempenho ou <i>performance</i> (eficiência e economia)	Econômica	Objetivo	–
4. Programas (<i>outcomes</i> e efetividade)	Social	Subjetivo	–
5. Políticas (valor)	–	Subjetivo	–

Fonte: adaptado de Quadro 6.

Quadro 12 – Entidade Contábil Governamental Norte-Americana (NGCASs 3 e 7)

O NCGAS 7, *Financial Reporting for Component Units within the Governmental Reporting Entity*, de janeiro de 1984, complementou o NCGAS 3, no tocante às unidades componentes (GASB, 2002). Ele desdobra-se em introdução (§§ 1º e 2º), histórico, (§§ 3º e 4º), definições (§ 5º), contabilidade e divulgação contábil (§§ 6º-29), emendas aos pronunciamentos do NCGA (§ 30), disposições transitórias (§ 31), regra da materialidade e votos. Também houve 17 votos favoráveis e um dissenso, baseado na preocupação de que incluir certas unidades componentes na unidade supervisora gerasse agregações sem sentido lógico e comprometesse o propósito genérico das demonstrações (GASB, 2002).

Permaneça a premissa básica de que a responsabilidade pelas funções governamentais vincula-se aos burocratas eleitos e que as funções exercidas pelas unidades componentes integram-se às das entidades supervisoras. O governo central – o Chefe do Poder Executivo e os membros eleitos do Poder Legislativo – consiste numa típica unidade supervisora (GASB, 2002). Esses NCGASs não incluem os membros do Poder Judiciário, cujos agentes políticos não são eleitos pelo voto popular direto, mas têm responsabilidade pela *res publica*. No sistema de freios e contrapesos (*checks and balances*), a sua função precípua é conter os excessos dos demais agentes (MEIRELLES, 2002).

A divulgação contábil informa a situação financeira e o resultado das operações das unidades componentes, como se as atividades, as organizações e as funções fossem da supervisora (GASB, 2002). As transferências entre as unidades componentes equiparam-se aos fluxos entre os fundos da supervisora. As *joint ventures* com propósitos específicos submetem-se aos critérios do NCGAS 3. Ao afirmar que a apresentação deve ocorrer em colunas separadas, caso a unidade componente adote princípios contábeis inconsistentes com os pronunciamentos do NCGA, ainda que considerados GAAPs (GASB, 2002), o órgão reconhece explicitamente a disputa pelo espaço regulatório. O *Blue Book* do GFOA, de um lado, e as regras do FASB, de outro, desafiavam a autoridade do NCGA para legitimar a contabilidade governamental de estado e entes locais.

4.1.3 Entidade Contábil, segundo o GASBS 14

O GASBS 14 alterou a Seção 2100, *Defining the Reporting Entity*, da codificação. A estrutura do GASBS 14 compõe-se de: sumário; introdução e contexto (§§ 1^o-8^o); padrões de contabilidade e de divulgação contábil governamental (§§ 9^o-81); disposições transitórias (§ 82); regra da materialidade; votos; Apêndices A (bases para as conclusões, §§ 83-130), B

(glossário, § 131), C (fluxograma para a avaliação das potenciais unidades componentes, § 132), D (exemplos, §§ 133-151), E (sugestões de evidenciação – *Illustrative Disclosures* – § 152) e F (sugestão do formato das demonstrações contábeis, §§ 153-160). Houve três votos favoráveis e dois contrários à definição de entidade contábil do GASBS 14 (GASB, 2002). A apertada margem da votação e a existência do GASBS 39 (*Determining Whether Certain Organizations are Component Units – an amendment of GASB Statement n. 14*), de maio de 2002, revelam a controvérsia do tema.

Segundo os votos vencidos, a definição do GASBS 14 seria ampla demais. A apresentação em uma única coluna das unidades componentes agregadas não estaria coerente com os conceitos e a estrutura de divulgação contábil baseada em fundos, sujeitos à utilização de diferentes focos de mensuração e bases contábeis (GASB, 2002). Os votantes derrotados alegaram a possibilidade de inclusão indevida de unidades componentes no governo central, por força da natureza ampla do critério de benefício e ônus patrimonial. Nessa linha, o conceito de *financial accountability* restringe a definição original de entidade contábil baseada em *accountability*, pois as notas explicativas deixaram de ser um método de inclusão das unidades componentes (GASB, 2002).

Os estudos que subsidiaram o GASBS 14 evidenciaram que a definição ampla de entidade do NCGAS 3 e a apresentação integrada do NCGAS 7 obscureciam a posição patrimonial e os resultados da supervisora e das unidades componentes (GASB, 2002). O GASB concluiu que a definição e a evidenciação da entidade contábil são inseparáveis.

A noção de entidade contábil governamental do GASBS 14 (GASB, 2002, tradução nossa) deriva do GASBCS 1, *Objectives of Financial Reporting*, para quem a “*accountability* é a pedra angular de toda a divulgação contábil governamental”. A autonomia legal, incluindo a capacidade de titularizar direitos e obrigações em nome próprio, a autonomia financeira, manifestada pela capacidade de gerar ingressos suficientes para a sua manutenção, e a

autonomia administrativa, caracterizada pelo controle dos programas e das operações governamentais, não elidem o fato de que tais organizações são geridas por administrações indicadas por burocratas eleitos para o governo central (GASB, 2002). As indicações podem ocorrer diretamente ou por intermediações, resultando no conceito de entidade contábil governamental baseado na *accountability* (GASB, 2002, tradução nossa):

[...] organizações governamentais respondem aos governantes eleitos nas esferas federal, estadual e local; portanto, a divulgação contábil de governos estaduais e locais deveria demonstrar o exercício da *accountability* dos governantes eleitos para com essas organizações.

A entidade contábil consiste (GASB, 2002):

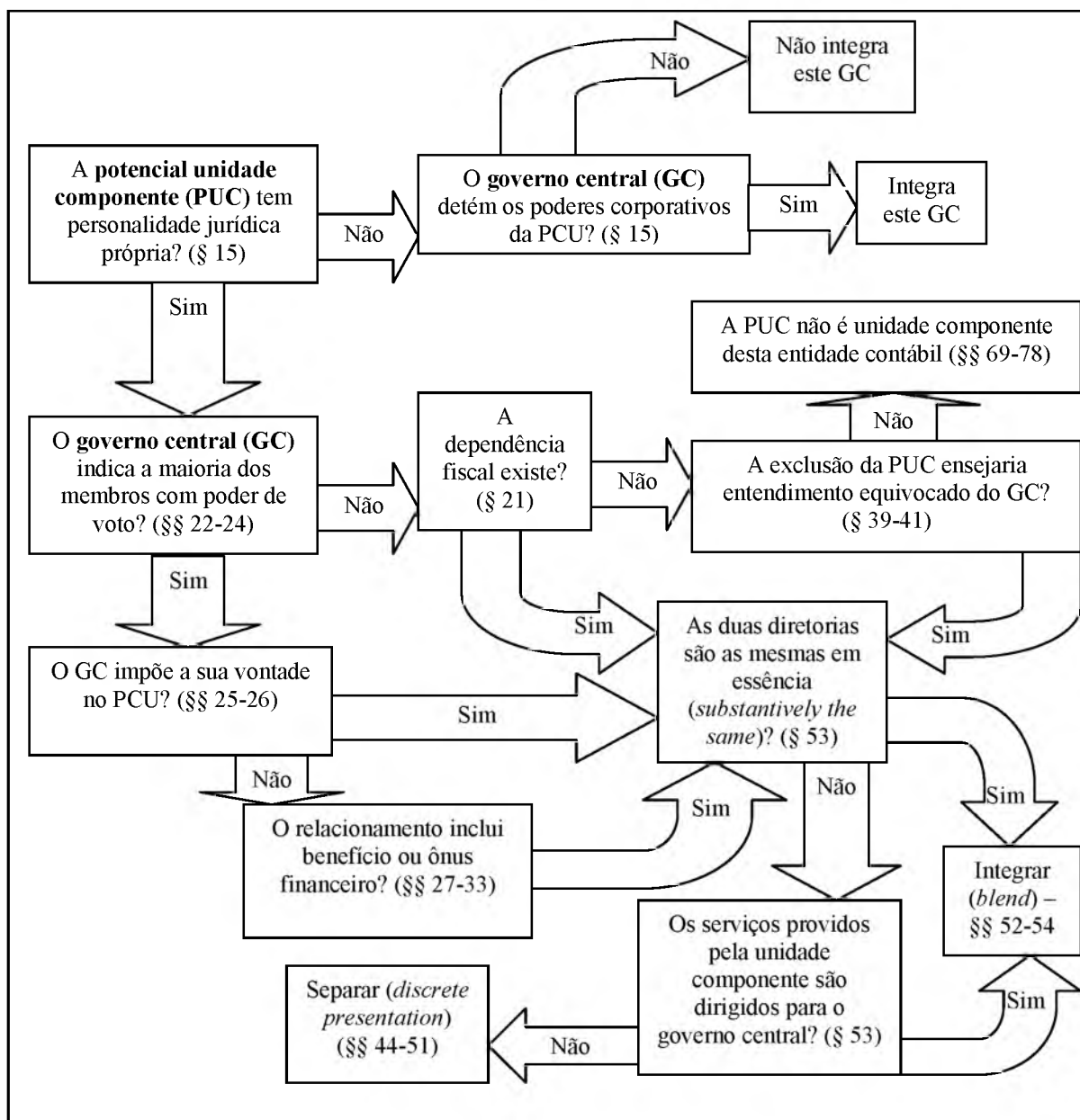
- do governo central;
- das organizações em que o governo responde pelo patrimônio (*financially accountable*);
- das demais organizações, cuja exclusão causasse demonstrações equivocadas ou incompletas.

Governo central é qualquer ente que possua um órgão diretivo específico, escolhido pelos cidadãos em eleições gerais, personalidade jurídica própria e independência fiscal de outros governos estaduais e locais (GASB, 2002). A independência fiscal não afasta apenas o relacionamento de benefício ou ônus financeiro, mas também a aprovação ou a modificação do orçamento por outra autoridade governamental, a par do recolhimento de valores e da emissão de dívida sem a aprovação de outro governo (GASB, 2002). Na determinação da independência fiscal de um governo de propósitos específicos, distingue-se a aprovação substantiva da formal (*compliance*). No primeiro caso, não se configura um governo central, para os fins dos GAAPs (GASB, 2002).

O termo *financial accountability* descreve o tipo de relacionamento que exige a inclusão de organizações legalmente distintas numa entidade contábil governamental, com base na indicação da maioria dos diretores com poder decisório e na capacidade para impor

sua vontade nessa organização ou assumir os benefícios ou os ônus gerados; isso inclui a dependência do governo central, ainda que existam gestores eleitos, indicados por níveis mais altos de governo ou em conjunto com outras entidades (GASB, 2002).

Na Figura 4, descreve-se o modelo de integração da entidade contábil do GASBS 14.



Fonte: adaptado de GASB (2002).

Figura 4 – Integração na Entidade Contábil (GASBS 14)

Pela *financial accountability*, distingue-se o governo central das unidades componentes, sujeitas à apresentação integrada (*blended*) ou em colunas separadas (*discretely*). A integração aplica-se quando os gestores também atuam no governo central ou os bens e os serviços são destinados para a própria burocracia (GASB, 2002). As notas explicativas sintetizam as unidades componentes e o seu relacionamento com o governo central, bem como os critérios de inclusão e a forma de reuni-las ou obter demonstrações analíticas.

As unidades componentes são aquelas legalmente separadas, mas pelas quais os governantes eleitos são financeiramente responsáveis (*financial accountable*) ou cuja exclusão conduza a demonstrações equivocadas ou incompletas (GASB, 2002).

Cumpra às demonstrações contábeis evidenciar, além das unidades componentes (GASB, 2002), as organizações relacionadas (*related organizations*), as *joint ventures*, as organizações dirigidas conjuntamente (*jointly governed organizations*) e as unidades componentes de outros governos, com características de alguma das anteriores. Nas organizações relacionadas, não há *financial accountability*, apesar da eventual influência do governo central. Nas *joint ventures*, o arranjo legal e contratual pressupõe a continuidade do empreendimento, com acesso direto ou indireto aos recursos, e a responsabilidade financeira solidária. Sem essas características, trata-se de organização de outro tipo (GASB, 2002).

A habilidade de influenciar outra organização refere-se à capacidade de impor a sua vontade, incluindo (GASB, 2002) a remoção *ad nutum* dos gestores, a modificação ou a aprovação do orçamento e das tarifas ou dos preços relacionados às receitas, bem como o veto ou a alteração de outras decisões dos gestores, além das anteriores, e a indicação, a contratação, a realocação ou a demissão dos gerentes.

O acesso aos recursos operacionais da organização em atividade, mesmo que por vias indiretas e independentemente do interesse residual nos ativos líquidos, e a obrigação de respaldá-la financeiramente ou de garantir as suas obrigações apontam para a transferência de

benefícios ou ônus (GASB, 2002). O redirecionamento e a destinação do acréscimo de tributos denotam o compromisso financeiro, independentemente de a arrecadação ocorrer pelo governo central ou diretamente.

A assunção das obrigações pelo governo central indica o seu compromisso com os prejuízos operacionais futuros (GASB, 2002). Se as obrigações são contratadas no interesse do governo local e dele se recebem valores para quitá-las, trata-se de unidade componente. No Brasil (2000), o relacionamento entre o Tesouro Nacional e o Banco Central do Brasil assemelha-se ao relacionamento descrito.

No Quadro 13, o GASBS 14 mantém a dimensão organizacional dos NCGASs 3 e 7.

Graus de <i>Accountability</i>	Dimensões da Entidade Contábil	Elementos de Conexão	Definição de Entidade Contábil
1. Probidade e legalidade (aderência)	Jurídica	Objetivo	Sim
2. Processo (planejamento, alocação e gerenciamento)	Organizacional	Subjetivo	Sim
3. Desempenho ou <i>performance</i> (eficiência e economia)	Econômica	Objetivo	–
4. Programas (<i>outcomes</i> e efetividade)	Social	Subjetivo	–
5. Políticas (valor)	–	Subjetivo	–

Fonte: adaptado de Quadro 6.

Quadro 13 – Entidade Contábil Governamental Norte-Americana (GASBS 14)

Uma unidade componente *financially accountable* para um governo central pode ser fiscalmente dependente de outro governo. Mas a unidade deve constar em apenas uma das entidades. Assim, o julgamento profissional determina a entidade contábil mais adequada ao caso. O governo central que indicar a diretoria de uma unidade componente de outro governo deve evidenciar a existência de organizações relacionadas (GASB, 2002). Registra-se como

ativo do fundo o interesse residual nos ativos líquidos das *joint venture*, que devem constar das notas explicativas (GASB, 2002).

Havendo decisões unilaterais, cuida-se de unidade componente ou organização relacionada; os fundos comunitários (*pools*) abertos e sujeitos às constantes mudanças de membros não se submetem à exigência de evidenciação (GASB, 2002). As associações operacionais (*joint operations*), que não constituem entidades legais ou estruturas organizacionais formais, nem geram saldo patrimonial, integram-se pelos dados de estoque e fluxo (GASB, 2002). Os convênios (*cost-sharing arrangements*) em que não há responsabilidades ou interesses continuados são tratados de igual forma.

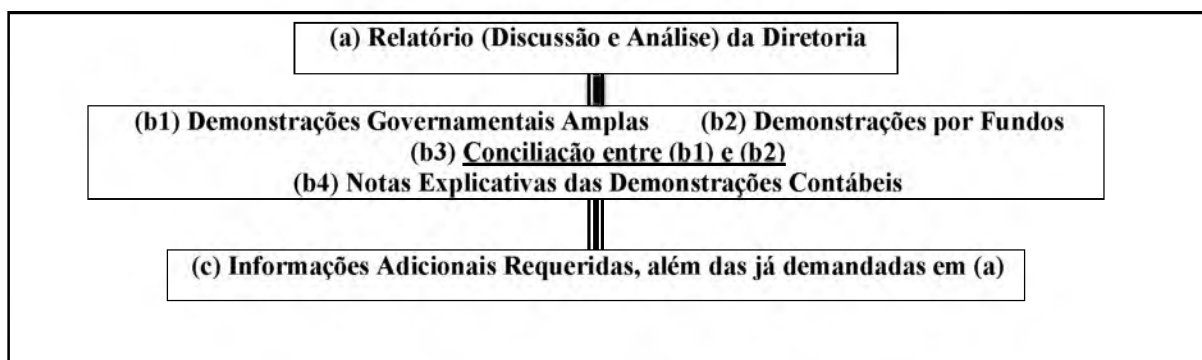
O GASBS 39 sana as dúvidas suscitadas pelas exceções ao critério de *financial accountability* (GASB, 2003). Exige-se a inclusão das unidades componentes, quando os recursos econômicos beneficiam diretamente o governo central. As organizações legalmente distintas configuram unidades componentes, apresentadas de maneira separada, desde que sejam isentas de tributos e atendam todos os seguintes requisitos: os recursos econômicos recebidos ou mantidos pela organização beneficiam integral e diretamente o governo central, as suas unidades componentes ou os seus constituintes; o governo central e as suas unidades componentes constituem os destinatários ou detêm o acesso à maioria dos recursos econômicos da organização; os recursos destinados ou acessíveis ao governo central e às unidades componentes mostram-se significativos.

4.1.4 Entidade Contábil, segundo o GASBS 34

Aprovado por unanimidade, o GASBS 34 estipula novos padrões de divulgação para a entidade contábil (GASB, 2002). Ele se divide em prefácio, sumário, introdução (§§ 1º e 2º), padrões de contabilidade e de divulgação contábil governamental (§§ 3º-141), disposições

transitórias (§§ 142-166), materialidade e votos. Os Apêndices A, B e C cuidam do histórico (§§ 167-178), dos fundamentos para as conclusões (§§ 179-476) e dos exemplos (§§ 477).

A Figura 5 ilustra os elementos das demonstrações genéricas (GPFs) do GASBS 34.



Fonte: adaptado de GASB (2002).

Figura 5 – Conteúdo das GPFs (GASBS 34)

As mudanças promovidas pelo GASBS 34 no modelo de fundos foram incrementais.

Os principais tipos de fundos, conforme o GASBS 34; são (GASB, 2002):

- governamentais – fundo geral, fundos de receitas específicas, fundos de projetos de capital, fundos de serviço da dívida e fundos permanentes;
- proprietários – fundos de empreendimentos e fundos de serviços internos;
- fiduciários e unidades componentes similares – fundos de pensões e de outros benefícios empregatícios, fundos de investimento, fundos de propósitos privados e fundos de agências. As demonstrações governamentais amplas demandam a conciliação entre os fundos e o novo modelo, ainda que de maneira sumária, ao final das demonstrações por fundos ou em quadros suplementares.

O GASBS 34 substituiu o conteúdo das GPFs, antes regulado pelo NCGAS 1, e promoveu mudanças nas demonstrações abrangentes (CAFRs), exigindo novas demonstrações contábeis básicas (*basic financial statements*) e informações adicionais (*Required Supplementary Information – RSI*). Dessa forma, a estrutura do conteúdo das GPFs consiste em (GASB, 2002): discussão e análise da diretoria (*Management's Discussion and Analysis –*

MD&A); demonstrações básicas, incluindo as demonstrações contábeis amplas e por fundos e as notas explicativas; informações adicionais requeridas.

A *accountability* demandada pelos cidadãos abrange todos os aspectos das atividades governamentais, não apenas o financeiro (GASB, 2002). Assim, o GASBCS 1 orienta para que a divulgação contábil governamental faculte aos usuários informação relativa a decisões econômicas, sociais e políticas. Considerando a amplitude do conceito de *accountability* relativa às demonstrações elaboradas e divulgadas pelos governos estaduais e locais, a quantidade e a qualidade das informações prestadas pelos governos só deveriam ser limitadas pelas considerações de benefício e custo e pelo estado da arte da divulgação contábil (GASB, 2002). Nesse diapasão, o GASBCS define o limite mínimo para as informações que o governo deve prover, mas não o limite máximo.

O modelo tradicional – baseado em fundos – dificulta ou impossibilita o conhecimento das informações de custo dos serviços, da adequação da receita e da posição financeira do governo, imprescindíveis para mantê-lo plenamente responsável (GASB, 2002). Assim, as atividades governamentais têm sido apresentadas sob o prisma da *accountability* fiscal, voltada para a conformidade legal de curto prazo da arrecadação e da aplicação de recursos.

A *accountability* operacional – relativa à consecução eficiente e eficaz dos objetivos e à capacidade de alcançar os propósitos num futuro previsível – dirige-se para as atividades assemelhadas às da iniciativa privada ou aos procedimentos fiduciários (GASB, 2002). De posse das informações operacionais, os responsáveis pela elaboração de políticas públicas podem decidir com menor grau de incerteza sobre os serviços a serem providos e a alocação dos recursos. Aperfeiçoa-se a avaliação dos efeitos das operações correntes sobre as necessidades futuras e escolhe-se a forma mais efetiva e econômica de prestação (GASB, 2002): diretamente; por concessão; em conjunto com outros governos; ou por contrato.

A capacidade de solvência governamental encontra barreiras na oposição dos cidadãos ao aumento da carga tributária e na relutância do setor financeiro em incrementar o volume de empréstimos. Os governos precisam recuperar os seus custos operacionais para demonstrarem solidez financeira e capacidade continuada de perseguir os objetivos (GASB, 2002). Mensuram-se e divulgam-se os custos com relativa facilidade, ao contrário dos benefícios, freqüentemente não quantificados financeiramente. A divulgação dos custos permite que os formuladores de políticas públicas estabeleçam as comparações necessárias e melhorem as suas decisões; dessa forma, a *accountability* operacional ocupa-se da divulgação dos fluxos econômicos de recursos físicos e financeiros (GASB, 2002).

Pela experiência do GASBS 11, a estrutura de fundos compatibiliza-se com a divulgação dos fluxos financeiros (ingressos e gastos). A *accountability* operacional exige informação sobre todos os recursos físicos e financeiros disponíveis e utilizados para prover os serviços, bem como o reconhecimento das transações econômicas mensuráveis e dos demais eventos que alteraram a situação líquida dos recursos (GASB, 2002). Nesse sentido, os fundos governamentais não constituem entidades ou centros de custo, sob a perspectiva econômica, mas instrumentos de controle e gerenciamento financeiro para evidenciar a captura e a utilização de disponibilidades nos objetivos autorizados.

O foco nos resultados operacionais e na situação do ente como um todo sugere a abordagem da entidade econômica, que afasta as ações e as unidades componentes de natureza fiduciária, pois não há recursos disponíveis para os programas governamentais (GASB, 2002). Por conseguinte, as atividades fiduciárias só são divulgadas nas demonstrações contábeis por fundos, que dependem do auxílio de outros meios – demonstrações simplificadas e notas explicativas, por exemplo – para bem atender ao conceito amplo de *accountability* (GASB, 2002).

Pelo Quadro 14, o GASB 34 acrescentou a dimensão econômica à entidade contábil.

Graus de <i>Accountability</i>	Dimensões da Entidade Contábil	Elementos de Conexão	Definição de Entidade Contábil
1. Probidade e legalidade (aderência)	Jurídica	Objetivo	Sim
2. Processo (planejamento, alocação e gerenciamento)	Organizacional	Subjetivo	Sim
3. Desempenho ou <i>performance</i> (eficiência e economia)	Econômica	Objetivo	Sim
4. Programas (<i>outcomes</i> e efetividade)	Social	Subjetivo	–
5. Políticas (valor)	–	Subjetivo	–

Fonte: adaptado de Quadro 6.

Quadro 14 – Entidade Contábil Governamental Norte-Americana (GASBS 34)

De fato, alguns objetivos da divulgação contábil são mais bem servidos por certas demonstrações do que por outras (GASB, 2002). O conceito amplo de entidade do GASBS 11 não prosperou, apesar da unanimidade de votos dos membros do GASB, por não haver concordância sobre como processar as demonstrações operacionais e as informações agregadas no contexto da contabilidade por fundos (GASB, 2002).

4.2 CONTABILIDADE GOVERNAMENTAL FEDERAL

A Emenda Constitucional n. 11, de 1798, afirmou a imunidade da soberania e a *accountability* transparecia apenas no processo eleitoral (ICERMAN; SINASON, 1996). Em 1855, a Lei de Demandas Judiciais (*Court of Claims Act*) facultou a exposição dos agentes governamentais, em algumas poucas áreas, sem alterar substancialmente o quadro.

Entre 1930 e 1968, transcorre o primeiro período de *accountability*, voltado para a probidade e a legalidade (ICERMAN; SINASON, 1996). Em 1946, o Congresso norte-americano aprovou o *Federal Tort Claims Act* (FTCA), tornando o governo federal norte-americano legalmente responsável por suas ações, com progressivos efeitos sobre as demais

esferas federativas. Desde então, os burocratas consideram os grupos de interesses e as situações para além dos eleitores e da eleição.

O segundo período de *accountability* é marcado pela Guerra do Vietnã, no final da década de 1960, e pelos prisioneiros do Irã, no início da década de 1980 (ICERMAN; SINASON, 1996). A partir de 1972, o Presidente Richard Nixon incrementou o compartilhamento de receitas como um meio importante de orientar os governos estaduais e locais, sob o argumento de descentralização dos gastos e da sua aproximação com os usuários dos serviços governamentais. Com a administração de Nixon, a escalada do compartilhamento de receitas conduziu ao crescimento das transferências vinculadas (*block grants*), existentes desde a década de 1940. Para tanto, contribui a percepção federal de que os governos locais e estaduais necessitavam de regulações e orientações detalhadas para uniformizar a administração dos projetos (ICERMAN; SINASON, 1996).

Nesse contexto, o *United States General Accounting Office* (US-GAO) edita o *Government Auditing Standards* (GAS), conhecido como *Yellow Book*, que orienta os procedimentos da auditoria governamental federal. Além do tradicional foco do setor privado, na situação patrimonial e no resultado do período, o parecer da auditoria governamental opina sobre os controles internos e a aderência dos agentes às leis e às regulações.

Em 1974, o AICPA qualificou o NCGA como órgão emissor de GAAPs. As transferências federais não vinculadas, representando mais de 29% das receitas estaduais, em 1978, e as transferências vinculadas fragilizavam a autonomia federativa (SNELLING, 1980, *apud* ICERMAN; SINASON, 1996). Nesse período, aumentou o interesse pelas técnicas de auditorias de desempenho e avaliações de programas. Experimentaram-se o *planning program budgeting systems* (PPBS), a gerência por objetivos (*Management by Objectives* – MBO) e o orçamento base zero.

Com a administração de Reagan, na década de 1980, inicia-se a terceira fase de *accountability* federal, acentuando-se o uso das transferências vinculadas e a necessidade de auditorias federais. A proliferação dessas transferências e as crises financeiras dos entes estaduais e locais mobilizam o Congresso. Em 1984, surge o GASB e o *Single Audit Act* disciplina os procedimentos de auditoria federal (ICERMAN; SINASON, 1996).

As transferências de recursos estimularam a responsabilização dos governos estaduais e locais, perante as comunidades servidas pelos programas, e as técnicas de as esferas mais amplas de governo formularem os objetivos, as metas e os procedimentos dos programas, sem se comprometer com o seu financiamento e a sua implementação. Essas tendências ampliaram-se nos anos de 1980 e 1990 (ICERMAN; SINASON, 1996).

4.2.1 Marco Regulatório Federal

Os primeiros protótipos de demonstrações abrangentes para o governo federal norte-americano são de 1976. Pela versão de 1984, as demonstrações abrangentes incluiriam agências fora do orçamento, mas que prestam serviços governamentais, e eliminariam os efeitos das transações internas (IFAC, 1996). Em 1990, o *Chief Financial Officers Act*, posteriormente emendado pelo *Government Management Reform Act*, de 1994, exigiu, pela primeira vez, a auditoria anual das demonstrações contábeis do governo norte-americano e das suas unidades componentes, referidos como entidades contábeis federais (FASAB, 2003a). Frise-se que o GAO audita as contas federais desde 1921 (HAVENS, 1990).

A Lei de 1994 também estabeleceu o papel de cada órgão do sistema federal de finanças públicas, no desenvolvimento de uma agência de contabilidade e de sistemas gerenciais integrados, além de requerer as demonstrações contábeis abrangentes do Chefe do Poder Executivo, devidamente auditadas, até 31 de março (IFAC, 1996).

Em outubro de 1990, o Secretário do Tesouro (*Secretary of the Treasury*), o Diretor de Administração e Orçamento (*Director of the Office of Management and Budget – OMB*) e o Controlador-Geral do GAO criaram o *Federal Accounting Standards Advisory Board* (FASAB), que atuava como órgão consultivo do programa continuado de melhoria da divulgação contábil (*Joint Financial Management Improvement Program – JFMIP*), a cargo do *Office of Personnel Management*, do Tesouro, do OMB e do GAO (FASAB, 1999).

De fato, os pronunciamentos do FASAB (2004), emitidos desde 1993, só se tornaram compulsórios em outubro de 1999, quando o código de ética do AICPA os incluiu entre os GAAPs (AICPA, 2003). A hierarquia dos GAAPs federais norte-americanos (Apêndice B deste trabalho) estabeleceu-se pelo *Statement on Auditing Standards n. 91*, de abril de 2000 (SAS 91), que emenda o SAS 69, de janeiro de 1992 (AICPA, 2000). Os patrocinadores do FASAB (Tesouro, OMB e GAO) adequaram os seus procedimentos para editar os GAAPs.

Pelos entendimentos de maio de 2003, os dez membros do FASAB representam (FASAB, 2003b): o GAO (1); o OMB (1); o Tesouro (1); o *Congressional Budget Office – CBO* (1); a comunidade financeira, contábil, de auditoria e acadêmica (6) – esses têm mandatos de 5 anos, prorrogáveis por igual período; a sua escolha é atribuição dos patrocinadores do FASAB, cujos representantes podem ser substituídos a qualquer tempo. Dois membros do FASAB trabalharam no FASB, por períodos de 8 e 10 anos, respectivamente (FASAB, 2003a), indicando a familiaridade com os conceitos e as práticas da contabilidade privada. Os patrocinadores contribuem equitativamente para o FASAB – o CBO aporta o mesmo valor do Tesouro – e também fornecem autoridade substantiva para os seus padrões. O GAO e o OMB podem vetar as proposições do FASAB.

O FASAB publica os *Statements of Federal Financial Accounting Concepts* (SFFACs) e os *Statements of Federal Financial Accounting Standards* (SFFASs), cujo rol consta do Apêndice E, além de interpretações, boletins e guias técnicos. Os SFFACs expõem as idéias

que embasam os objetivos e as orientações empregados nos padrões contábeis federais. Os SFFAC aumentam a capacidade de os usuários entenderem o conteúdo e os limites da divulgação contábil federal e de usarem adequadamente as informações (FASAB, 1999).

Tais pronunciamentos podem ser utilizados na avaliação da *accountability*, da eficiência e da eficácia governamentais e contribuem para o entendimento das conseqüências econômicas, políticas e sociais da alocação e dos vários usos dos recursos federais, resultando em (FASAB, 1999): divulgações contábeis do governo federal e de suas agências com informação inteligível, relevante e confiável sobre a situação financeira, as atividades e os resultados das operações do governo norte-americano e das suas unidades componentes; melhorias nos sistemas contábeis, na efetividade do controle interno e na economia, na eficiência, na eficácia e na obediência às leis e aos regulamentos aplicáveis.

Os pronunciamentos do FASAB (2004) dirigem-se aos órgãos e às entidades do Poder Executivo, mas não é vedada a sua utilização por entes dos Poderes Legislativo e Judiciário. Os referenciais conceituais não vinculam o FASAB na elaboração dos padrões contábeis para a esfera federal, nem o OMB, que detém a competência legal para especificar o formato, o conteúdo e os sujeitos que devem preparar as demonstrações.

Explicitar o conceito de entidade auxilia a prover as informações relevantes para os usuários, sujeitas às limitações de custo e tempo, bem como a selecionar as mais relevantes (FASAB, 2004). O SFFAC 2, *Entity and Display*, de abril de 1995, inicia com a referência a dois postulados da Contabilidade: a informação contábil pertence à entidade, circunscrevendo-se ao ente, e as entidades utilizam a divulgação contábil para comunicar informação financeira sobre si próprias às pessoas interessadas.

4.2.2 Entidade Contábil, segundo o SFFAC 2

A estrutura do SFFAC 2 divide-se em introdução (§§ 1º a 8º), razões para definir a entidade contábil (§§ 9º e 10), estrutura do governo federal (§§ 11-28), identificação da entidade contábil para divulgação genérica (§§ 29-38), critérios para a inclusão de unidades componentes na entidade contábil (§§ 39-50), outros aspectos relacionados à entidade (§§ 51-53), divulgação de informação contábil (§§ 54-83) e conteúdo recomendado para a apresentação (§§ 84-112). Os seus apêndices contêm os modelos do balanço patrimonial e das demonstrações de custos líquidos, da mutação da situação líquida, das atividades de custódias, dos recursos orçamentários e dos indicadores de desempenho dos programas, bem como a lista de siglas.

O conceito de entidade contábil do FASAB (2004) contempla as GPFS, elaboradas pelos entes federais, em observância aos objetivos estatuídos no SFFAC 1, *Objectives of Federal Financial Reporting*, de setembro de 1993, visando à melhoria (FASAB, 2004) da integridade orçamentária (*budgetary integrity*); do desempenho operacional (*operating performance*); do desempenho da economia (*stewardship*); dos controles internos (*systems and control*). Os conceitos do referencial não elidem as especificações oriundas de outras fontes e com objetivos distintos da conformidade aos GAAPs.

Há três perspectivas, que nem sempre coincidem, sobre as instituições federais (FASAB, 2004). Os órgãos administram programas autorizados por contas orçamentárias. A perspectiva organizacional percebe o governo federal o ente gerenciador de recursos responsável pelos serviços. Sob a perspectiva do orçamento, o governo compõe-se de contas, cujo volume e escopo depende do Congresso (FASAB, 2004); contas orçamentárias não são as do Tesouro e nem as do plano de contas norte-americano (*Standard General Ledger – SGL*). Na terceira perspectiva, o governo usa programas geradores de produtos para obter os resultados pretendidos.

Explicitar o conceito de entidade contábil tende a reduzir a incerteza e a inconsistência sobre o conteúdo das demonstrações, pois dificulta a omissão, na reunião das informações de cada ente, e enseja consolidações ou combinações de informações sem perda do conteúdo empírico (FASAB, 2004). Ademais, auxilia a comparação de entidades e de métodos alternativos de prover serviços ou produtos similares, reduz a possibilidade de exclusões ou inclusões arbitrárias, faculta a distribuição adequada dos custos e da responsabilidade por ativos e passivos e facilita avaliar o desempenho, a responsabilidade e o controle, quando uma agência provê ou recebe serviços atribuíveis ou financiados por outra.

Ainda de acordo com o FASAB (2004), a entidade contábil pode ser reconhecida por possuir gerência responsável pelo controle e pelo uso dos recursos, pela geração de produtos e resultados, pela execução orçamentária (se houver) e pela prestação de contas do seu desempenho. A satisfatória definição de entidade permite que as demonstrações contábeis forneçam uma visão representativa das operações e da situação financeira, considera a probabilidade de existirem usuários das demonstrações contábeis que estejam interessados e sejam capazes de usar a informação e mantém o ente responsável pelo emprego dos recursos.

Esses critérios – lembrar do isomorfismo, mencionado por Chambers (1966) – são atendidos pela perspectiva organizacional, mas não pelas contas orçamentárias, nem pelos programas (FASAB, 2004). Mesmo que a entidade contábil não controle todo o orçamento usado para financiar seus programas, existem receitas atribuíveis e custos incorridos que deveriam ser associados ao ente, independentemente dos atores. Os balanços das organizações podem ser auditados e distribuídos externamente, não auditados e utilizados para propósitos gerenciais ou combinados com outras demonstrações baseadas no mesmo critério.

Embora o país inteiro configure a entidade ampla, considera-se o governo federal como a entidade econômica independente de maior agregação (FASAB, 2004). Assim, incluem-se as organizações pelas quais o governo federal é *financially accountable* ou cuja

exclusão, pela natureza ou pela significância, provoque interpretações equivocadas ou incompletas das demonstrações contábeis.

Os critérios do GASB para a agregação dos entes governamentais estaduais e locais exigem adaptação ao ambiente federal, com menor diversidade dos tipos de entidades (FASAB, 2004). Ademais, o Congresso e os órgãos supervisores freqüentemente estabelecem regras explícitas sobre o que incluir nas demonstrações contábeis do governo federal. O critério conclusivo para identificar se a unidade pertence a uma entidade reside na seção *Federal Programs by Agency and Account* do orçamento federal. Qualquer organização ou conta orçamentária ali inserida integra o governo federal norte-americano. Os critérios indicativos para incluir as unidades não listadas dependem de o ente exercer poder soberano federal, constituir-se em propriedade ou risco do governo federal, sujeitar-se ao seu controle administrativo direto ou continuado, promover missões e objetivos federais e produzir resultados, dispor sobre serviços ou deter relações fiduciárias com o governo federal.

A relação fiduciária transparece no suprimento ou no controle do recolhimento e da aplicação de recursos, caracterizando a existência de interdependência de natureza acessória ou de ordem moral. A incidência dos critérios indicativos denota o interesse do governo federal na unidade. A materialidade deve ser considerada não apenas no aspecto monetário, mas também pelo efeito potencial sobre os demais interessados. Entretanto, a opinião do OMB consiste no argumento de autoridade definitivo, apesar da sua tendência pela inclusão, incrementando o controle fiscal (FASAB, 2004).

Diferenciam-se as meras expectativas políticas, sem definição prévia sobre a atuação do agente, das obrigações morais (*moral obligations*) previamente estabelecidas (FASAB, 2004). A distinção entre as expectativas e as obrigações morais separa a discricionariedade do arbítrio. A obrigação moral corresponde ao dever-poder de o agente público atuar em favor do interesse coletivo (MEIRELLES, 2002; MELLO 2002).

O controle administrativo direto ou continuado revela-se quando existe (FASAB, 2004): relação de *accountability* com as autoridades indicadas, removidas ou designadas; revisão, modificação ou aprovação dos orçamentos e das taxas ou dos preços cobrados ou pagos; veto ou modificação das decisões operacionais; subscrição de contratos em nome da unidade; aprovação, demissão ou realocação de pessoal nas operações da unidade; acesso aos recursos; auditoria que exceda as garantias contratuais.

Apesar de atender aos critérios, o sistema de política monetária conduzida pelo Banco Central (*the Federal Reserve System*, composto pelo *the Board of Governors of the Federal Reserve System* e *the Federal Reserve Banks*), é separado de outras organizações federais e excluído da entidade contábil governamental ampla (FASAB, 2004). Tampouco as entidades supervisionadas pelo governo federal, incluindo as que intermedeiam os investimentos do setor privado (*Government Sponsored Enterprises – GSE*), compõem a entidade contábil governamental federal, pois não constam do rol orçamentário, nem preenchem os requisitos mencionados (FASAB, 2004). A assunção eventual e temporária de direitos de propriedade sobre os entes privados assistidos pelo governo federal (*bailout*) evidencia-se como custo ou contingência, sem integração à entidade contábil (FASAB, 2004).

Embora o governo federal constitua entidade econômica, algumas transações entre as suas unidades ocorrem sem a contrapartida adequada, a exemplo do custo dos servidores aposentados, apesar de a imputação de valores às atividades apresentar-se como a forma mais satisfatória de registro e de divulgação contábil (FASAB, 2004).

Quando a mensuração das operações não for possível, a decisão sobre informar tais somas deve basear-se na magnitude dos valores envolvidos, na utilidade da informação para os seus prováveis usuários, no custo de captar tal informação ou no seu potencial impacto sobre a decisão ou no interesse da informação para as políticas públicas (FASAB, 2004).

No Quadro 15, a definição de entidade do FASAB prestigia a dimensão econômica.

Graus de <i>Accountability</i>	Dimensões da Entidade Contábil	Elementos de Conexão	Definição de Entidade Contábil
1. Probidade e legalidade (aderência)	Jurídica	Objetivo	Sim
2. Processo (planejamento, alocação e gerenciamento)	Organizacional	Subjetivo	Sim
3. Desempenho ou <i>performance</i> (eficiência e economia)	Econômica	Objetivo	Sim
4. Programas (<i>outcomes</i> e efetividade)	Social	Subjetivo	–
5. Políticas (valor)	–	Subjetivo	–

Fonte: adaptado de Quadro 6.

Quadro 15 – Entidade Contábil Governamental Norte-Americana (SFFAC 2)

As demonstrações governamentais e aquelas elaboradas para entidades sem fins lucrativos podem conter informação de outras fontes, além dos registros contábeis; a gerência também pode comunicar as informações para os usuários externos por outros meios (FASAB, 2004). Como existem muitos tipos de entes contábeis (organizações, suborganizações, programas e o governo como um todo) e vários objetivos para a divulgação contábil (integridade orçamentária, desempenho operacional, desempenho econômico – *stewardship* – e controles internos), a consecução de cada um desses objetivos pode ser descrita apenas parcialmente por cada entidade (FASAB, 2004). O atendimento integral dos objetivos requer que todas as entidades divulguem as demonstrações contábeis.

A demonstração orçamentária concilia a previsão das dotações para a aquisição de bens e serviços com a contabilidade financeira, que evidencia os custos associados à utilização dos bens e serviços adquiridos (FASAB, 2004). Efetuada pelo SFFAS 7, *Accounting for Revenue and Other Financing Sources and Concepts for Reconciling Budgetary and Financial Accounting*, de maio de 1996, a emenda ao SFFAC 2 exige a observância das autorizações orçamentárias na alocação dos recursos.

Embora a demonstração das medidas de desempenho (*performance measures statement*) não integre o conjunto de demonstrações básicas requeridas, “constitui a demonstração mais importante para aquelas pessoas interessadas em como uma entidade federal está usando os seus recursos” (FASAB, 2004, p. 94, tradução nossa). A demonstração das medidas de desempenho respalda a discussão e a análise da gerência e, entre outras características, considera a legitimidade (aceitação interna e externa), a associação com os custos (definidos por unidade de resultado, produto ou insumo) e a consistência em obter a comparabilidade e o entendimento pelo usuário (FASAB, 2004).

Os padrões contábeis do FASAB (2004), respaldados pela OMB e pelo GAO, têm preferência sobre os demais. Mas existem outros modos de informar sobre o desempenho dos programas além das medidas numéricas (FASAB, 2004). Outras informações acerca da entidade podem ser veiculadas nas notas de rodapé (*footnotes*), que integram as demonstrações contábeis, além das mais gerais, como a missão, as metas e os objetivos, os programas e os seus maiores beneficiários e a estrutura organizacional (FASAB, 2004).

O objetivo do governo federal é prover serviços, em contraste com os objetivos monetários do setor privado, que seriam o lucro e a melhoria do retorno sobre o investimento (FASAB, 2004). A entidade contábil organizacional deve associar os produtos e os resultados ao desempenho dos seus programas. Para a divulgação governamental ampla, seriam apropriadas medidas mais abrangentes de resultados e de impactos, que dependem do esforço conjunto de várias entidades; os usuários das demonstrações amplas preocupam-se, primordialmente, com o satisfatório desempenho da economia, da segurança nacional e do bem-estar social (FASAB, 2004).

5 REGRAS CONTÁBEIS ESPANHOLAS

A entidade contábil espanhola reflete o reduzido interesse da União Europeia (2002) na regulação da microcontabilidade governamental. Após o ambiente da contabilidade governamental espanhola, examinam-se os pronunciamentos do *Intervención General de la Administración del Estado* (IGAE, 2004, fonte de consulta dos pronunciamentos espanhóis) relativos à entidade contábil. O Glossário D explica alguns termos usados pelo IGAE.

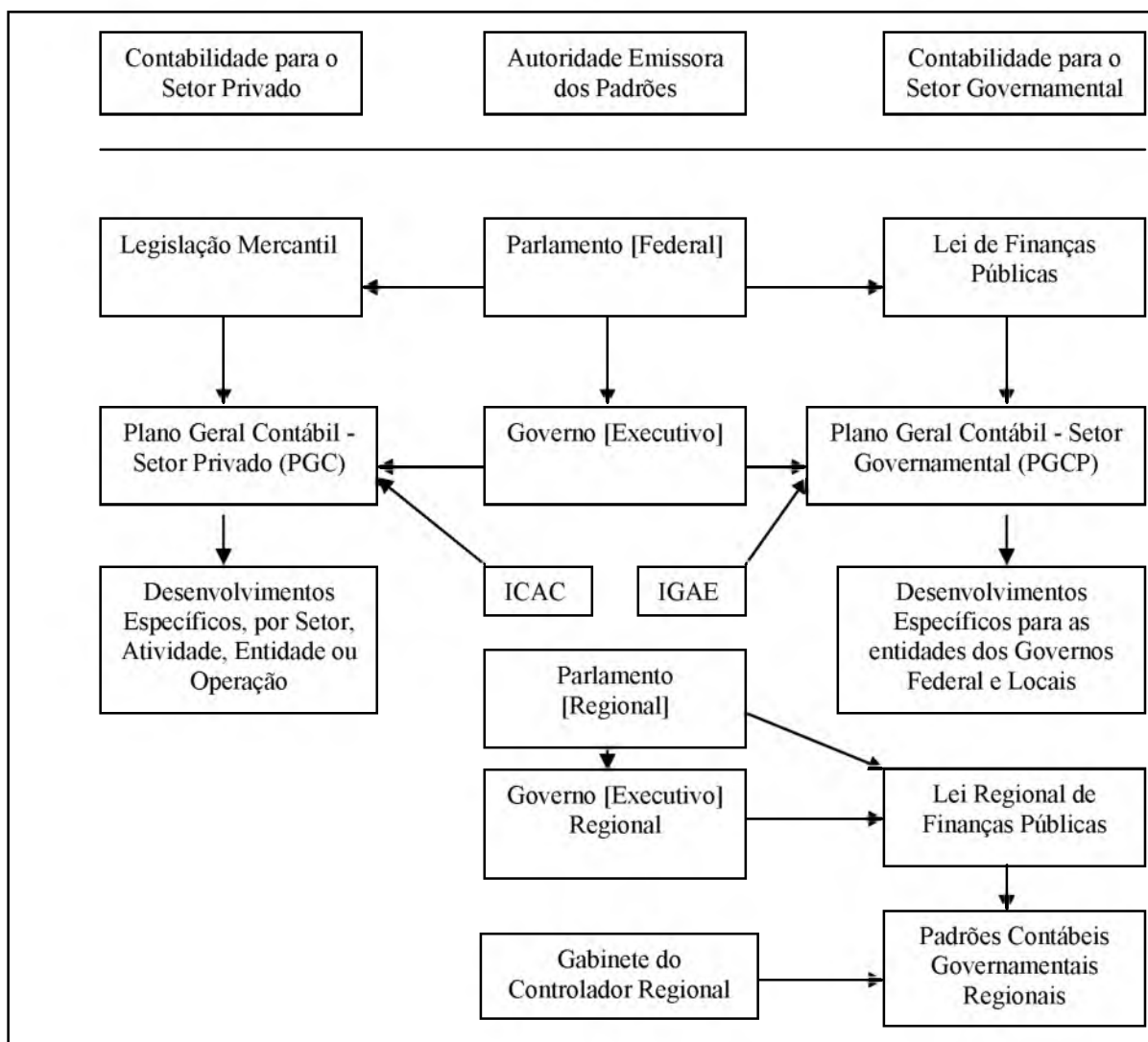
5.1 CONTABILIDADE GOVERNAMENTAL ESPANHOLA

De acordo com Montesinos e Vela (2000), o primeiro estágio da contabilidade espanhola, encerrado em 1973, caracteriza-se pela ausência de padrões generalizadamente aplicáveis e pela voluntariedade das auditorias. A contabilidade governamental utilizava partidas simples e preocupava-se exclusivamente com o orçamento público. Em 1973, inicia-se o segundo estágio, com a elaboração do plano contábil para o setor privado, em que prevalecem as considerações tributárias. O plano contábil para o setor governamental, aprovado em 1981 e aplicado a partir de 1986, seguiu as orientações em uso para as entidades privadas. A recepção das Diretivas Europeias (principalmente a 4^a, a 7^a e a 8^a) e dos padrões internacionais para o setor privado marca o terceiro estágio da legislação mercantil espanhola. Nesta etapa, os acadêmicos e os profissionais da contabilidade têm voz, na forma da *Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas* (AECA), organização privada sem fins lucrativos.

A visão justa e verdadeira da posição econômica e financeira das entidades privadas compele às auditorias, desde 1988, e ao *Plan General de Contabilidad* (PGC), aprovado pelo *Real Decreto 1643*, de 20 de dezembro de 1990 (ICAC, 2002). O *Plan General de*

Contabilidad Pública (PGCP), aprovado pela *Orden Del Ministério de Economía y Hacienda*, de 6 de maio de 1994, tomou como modelo o PGC e sujeita a administração federal às influências da contabilidade privada (ICAC, 2002; MONTESINOS; VELA, 2000).

A Figura 6 detalha a estrutura regulatória espanhola.



Fonte: adaptado de Montesinos e Vela (2000).

Figura 6 – Regulamentação Contábil Espanhola

O Parlamento espanhol aprova a legislação mercantil do setor privado, cujo órgão responsável pela regulação contábil é o *Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas* (ICAC), ente do governo espanhol (MONTESINOS; VELA, 2000). A Lei de Finanças Públicas promove os padrões e os princípios gerais para a contabilidade governamental. O

Ministério da Economia e das Finanças cuida da regulação contábil para os governos federal e locais. O IGAE propõe os princípios de contabilidade governamental e o *Interventor General* decide acerca da sua promulgação. Os padrões da contabilidade privada são aplicados em todas as esferas federativas, ao passo que os padrões do IGAE têm autoridade apenas sobre os governos federal e locais, devido à autonomia dos governos regionais.

A reduzida influência da profissão contábil espanhola, atribuída à tradição legalista, enseja a regulação mediante leis; não há demanda por informação contábil dos mercados de capitais, ao contrário dos Estados Unidos e da Itália, estimulados pelas finanças dos entes governamentais, e dos governos locais alemães, pressionados pela guerra fiscal (MONTESINOS; VELA, 2000). O ICAC (2002) recomenda a harmonização da contabilidade governamental espanhola com os *International Public Sector Accounting Standards* (IPSASs), aproveitando-se de o Regulamento da Comissão Européia adotar as normas internacionais de contabilidade (NICs) para o setor privado (UNIÃO EUROPEIA, 2002).

Para o ICAC (2002, p. 328), “o órgão regulador competente para a aprovação das normas contábeis aplicáveis a cada um dos regimes contábeis anteriores [contabilidade governamental e privada] não deve ser o mesmo”. Esses reguladores exerceriam a supervisão contábil: o IGAE ou o Ministério da Fazenda e as comunidades autônomas cuidariam do setor governamental; o próprio ICAC trataria do setor privado. De fato, a reforma contábil espanhola usou a abordagem de cima para baixo (*top-down approach*). Ademais, o IGAE foi favorecido pela criação da *Comisión de Principios y Normas Contables Públicas*, em 1989, com vários membros engajados em associações profissionais e em pesquisas acadêmicas (ICAC, 2002; MONTESINOS; VELA, 2000).

No entanto, o grau de implantação do PGCP nas diferentes esferas governamentais é diversificado (ICAC, 2002). Além do governo federal, que já o utiliza desde 1995, as comunidades autônomas têm aprovado a aplicação dos PGCPs de maneira paulatina. O

Ministro da Fazenda editou as *Ordenes Ministeriales*, de 17 de julho de 1990, que aprovaram as duas *Instrucciones de Contabilidad para la Administración Local*, com efeitos a partir de janeiro de 1992, regulando a aplicação do PGCP de 1981 aos entes locais. Dada a magnitude das modificações então promovidas na Contabilidade para entes locais, postergou-se o encaminhamento de novas instruções, ajustadas ao modelo de 1994 (ICAC, 2002).

Entrementes, o ICAC (2002) sugere que a introdução dos indicadores de gestão, nas contas anuais da administração pública, inicie-se pelas esferas locais, cuja prestação de serviços seria mais homogeneizada. As informações gerenciais dos entes do setor governamental não guardam o mesmo grau de confidencialidade das do setor privado, apesar da aparente falta de interesse político em padronizar as práticas de microcontabilidade dos entes governamentais europeus e da carência de orientação gerencial para a sua contabilidade, ao contrário da macrocontabilidade e da microcontabilidade privada (ICAC, 2002; MONTESINOS; VELA, 2000).

Os orçamentos espanhóis representam a imputação de atos administrativos e reconhecem os ingressos e os gastos, que não coincidem com o momento econômico da produção, associado à corrente real de bens e de serviços e independente do respectivo fluxo monetário ou financeiro (ICAC, 2002). Para aumentar a harmonização entre a contabilidade governamental e privada, o ICAC (2002) sugere a redução do papel orçamentário, no conjunto de princípios do PGCP, pois as diferenças econômico-patrimoniais não são relevantes. Sem ser um bom indicador de qualidade da gestão governamental, o resultado econômico-patrimonial substitui, no PGCP, as perdas e ganhos do PGC. A diferença terminológica evita equívocos, sem prejuízo do interesse na equidade intergeracional, associada aos efeitos das operações sobre os recursos líquidos do ente (ICAC, 2002).

Definem-se os critérios de convergência contábil macroeconômica com fulcro no endividamento e no resultado nacional, somados à ausência de preocupação social e

administrativa de transparência e *accountability* (MONTESINOS; VELA, 2000). O pressuposto do regime de competência integral do *European System of National Accounts* (ESA 95) aumenta as pressões para reduzir as diferenças entre a macrocontabilidade e a microcontabilidade governamental, que diferem no conceito de administração pública, limitada às unidades fora do sistema de mercado, no caso das contas nacionais, e às transações extracaixa, a exemplo das depreciações (MONTESINOS; VELA, 2000).

5.2 ENTIDADE CONTÁBIL, SEGUNDO O IGAE

O *Documento n. 1, Principios Contables Públicos*, de dezembro de 1990, do IGAE (2004), divide-se em: apresentação da Interventora-Geral; introdução; ambiente jurídico-contábil da contabilidade governamental; destinatários da informação contábil; fins da contabilidade governamental; características da informação contábil governamental; requisitos da informação contábil; princípios contábeis. Essa primeira manifestação do novo marco teórico para a contabilidade governamental foi seguida de uma série de documentos, também denominados *Principios Contables Públicos* (PINA; TORRES, 2001).

Na apresentação do Documento 1, explicita-se o caráter normativo do modelo contábil governamental espanhol, baseado na tradição continental, contraposta à tradição anglo-saxã. A partir dos postulados expostos, são deduzidos os princípios contábeis governamentais enumerados no Documento 1, seguindo o modelo do documento semelhante da AECA, adaptado às peculiaridades das administrações governamentais. O objetivo explícito do pronunciamento é integrar o setor governamental na Teoria Geral da Contabilidade.

Pela redação atual do conceito de entidade contábil, constante do Documento 1 e do PGCP, destaca-se que (IGAE, 2004, p. 37, tradução nossa):

Constitui entidade contábil todo [a] o ente com personalidade jurídica e [b] orçamento próprio, [c] que deva formar e prestar contas. Quando as estruturas organizacionais e as necessidades de gestão e de informação requirem, podem ser criadas entidades subordinadas, cujo sistema contábil deve coordenar-se com o sistema central.

A aplicação do princípio da importância relativa não pode resultar em transgressão de normas legais (Documento 1, Princípios). O princípio da competência requer que a inscrição orçamentária seja precedida de atos administrativos, reconhecendo o fato econômico.

Interessa examinar o Documento 7, *Información Económico-Financiera Pública*, subdividido em introdução, objeto do documento (§§ 1^o-3^o), delimitação do âmbito subjetivo da contabilidade governamental (§§ 4^o-24) e informação econômico-financeira governamental (§§ 25-81). O Documento 7 define a forma, o conteúdo e a interpretação das informações prestadas pela contabilidade governamental (Documento 7, § 1^o). Para os entes que utilizam a contabilidade privada, o Documento 7 é subsidiário (Documento 7, § 3^o). A entidade do Documento 7 tem os seguintes requisitos (IGAE, 2004, p. 176, tradução nossa):

21. Constitui entidade contábil governamental todo o ente que, [a] pertencendo ao setor governamental, [b] possua personalidade jurídica, [c] orçamento de gastos e ingressos diferenciado e [d] deva elaborar e prestar as contas [e] sob o regime de contabilidade governamental.

O conceito de entidade contábil governamental do Documento 7 identifica mais parâmetros do que o conceito do Documento 1; ambos facultam a criação de subentidades contábeis governamentais cujos sistemas contábeis estejam devidamente coordenados com o sistema central, desde que atendidos os requisitos (Documento 7, §§ 22-24).

A Contabilidade abarca os empreendimentos privados (contabilidade privada), as unidades governamentais (contabilidade governamental) e o setor social (contabilidade nacional), compreendendo informações microeconômicas, nos dois primeiros casos (microcontabilidade), e macroeconômicas no último (macrocontabilidade) – Documento 1, Introdução. A microcontabilidade não se desenvolveu por igual, pois a contabilidade privada

evoluiu mais rapidamente do que a governamental. As instituições espanholas prestigiam um conceito de contabilidade governamental que abrange tanto o registro das operações governamentais, quanto a prestação de contas correspondente a tais operações.

Tendo em vista que a contabilidade governamental se apresenta como própria de certos sujeitos econômicos, percebe-se a nota característica de dependência do poder político (Documento 1, Ambiente). Todas as entidades que, segundo a ordem jurídica, integram o setor governamental, submetem-se ao regime orçamentário, com diferentes efeitos.

Sem desconhecer as categorizações efetuadas pela União Europeia para a contabilidade nacional, as corporações governamentais deveriam usar a contabilidade privada (Documento 1). Comparando o sistema europeu de contas nacionais e os pronunciamentos do GASB, o Documento 1 assinala as seguintes características dos entes governamentais: as atividades são exercidas sem ânimo de lucro e a produção não se destina à venda, cabendo aos governos promoverem a redistribuição de renda e da riqueza nacional, e os recursos compulsoriamente recolhidos não demandam contraprestação. Em outras palavras, o setor governamental garante a justiça comutativa praticada no âmbito privado, mas promove as justiças distributiva e social. Assim, essa contraprestação é coletiva, não individual.

A contradição entre a natureza econômica das atividades desempenhadas e a qualificação legal atribuída aos entes governamentais pode ocasionar problemas de classificação. O imperativo legal determina a submissão dos agentes econômicos aos princípios contábeis governamentais, independentemente da atividade exercida, sem olvidar que, para o ICAC (2002), a substância econômica deveria prevalecer sobre a forma jurídica.

É comum a contabilidade governamental ocupar-se dos responsáveis e acompanhar a execução orçamentária, voltando-se primordialmente para os órgãos de controle interno e externo (Documento 1, Destinatários). Conforme o ICAC (2002), antes da reforma contábil os usuários da contabilidade governamental limitavam-se aos órgãos de controle interno e

externo. Concebida como um sistema de informações, a Contabilidade transcende o registro da execução orçamentária e recolhe as implicações econômicas, financeiras e patrimoniais da atuação governamental, o que amplia o grupo de interessados atendidos (Documento 1, Fins).

Os resultados das operações conduzidas pelos sujeitos econômicos e a situação e a composição do seu patrimônio evidenciam-se nas demonstrações contábeis, que formam um conjunto indivisível (Documento 1, Características). Tais demonstrações são: o balanço patrimonial (*Balance de Situación*); as contas de resultado (*Cuentas de Resultados*); as outras informações (*Memoria*); a execução orçamentária (*liquidación del Presupuesto*). Tais demonstrações integram-se às contas da administração correspondente. O registro das operações e a elaboração das demonstrações devem ater-se às normas vigentes.

Entre outros requisitos, a informação contábil deve ser identificável, ou seja, é necessário que as demonstrações periódicas expressem os dados de identificação pessoal e temporal pertinentes ao seu conteúdo (Documento 1, Requisitos). A informação também deve observar o critério de custo-benefício, além de evitar os critérios pessoais dos responsáveis pelo registro. Os princípios contábeis governamentais subordinam-se ao objetivo essencial de representação fiel do patrimônio (Documento 1, Princípios).

Os marcos econômico e jurídico diferenciam o ambiente da contabilidade governamental, que consiste no conjunto de instituições que afetam esses entes (Documento 7, §§ 4º, 9º e 18). Existe uma estrutura particular para cada uma das três esferas federativas: a União, as regiões autônomas e os entes locais (Documento 7, § 5º). O marco econômico do ambiente contábil governamental engloba (Documento 7, § 10-15): a atividade – a busca da satisfação de necessidades coletivas, bem como a redistribuição da renda e da riqueza nacional; a forma de financiamento – o uso de fundos públicos compulsórios sem contraprestação direta, ainda que se possa cobrar um preço individual por certos bens e serviços produzidos; a ausência do objetivo de lucro; o regime jurídico específico – a

aplicação do direito administrativo afeta os meios disponíveis para a gestão. A atividade desses entes também se submete ao regime orçamentário, cabendo frisar as três acepções – qualitativa, quantitativa e temporal – do princípio da especialização, que confere aos créditos um caráter limitativo e vinculante, sujeitos ao controle financeiro, de legalidade e de eficácia (Documento 7, § 16).

O Quadro 16 assinala a dimensão eminentemente jurídica da entidade espanhola.

Graus de <i>Accountability</i>	Dimensões da Entidade Contábil	Elementos de Conexão	Definição de Entidade Contábil
1. Probidade e legalidade (aderência)	Jurídica	Objetivo	Sim
2. Processo (planejamento, alocação e gerenciamento)	Organizacional	Subjetivo	–
3. Desempenho ou <i>performance</i> (eficiência e economia)	Econômica	Objetivo	–
4. Programas (<i>outcomes</i> e efetividade)	Social	Subjetivo	–
5. Políticas (valor)	–	Subjetivo	–

Fonte: adaptado de Quadro 6.

Quadro 16 – Entidade Contábil Governamental Espanhola (IGAE)

A informação econômico-financeira governamental deve refletir a imagem fiel do patrimônio, da situação financeira, da execução orçamentária e dos resultados da entidade (Documento 7, § 25), com destaque para: a situação patrimonial; a necessidade ou capacidade imediata de liquidez; a obtenção e a utilização de recursos conforme o orçamento legalmente aprovado; a suficiência dos ingressos econômicos em relação aos gastos e a eventual necessidade de os cidadãos suportarem futuramente o ônus de serviços já usufruídos. A informação prestada há de responder às necessidades dos interessados e facilitar a análise das demonstrações pelos interessados (Documento 7, § 26).

O resultado econômico-patrimonial de um exercício consiste na variação dos recursos próprios da entidade, resultante da diferença entre os ingressos e os gastos, produzidos pelas operações de natureza orçamentária e não orçamentária, desconsiderando (Documento 7, §§ 27 e 28): os aportes de bens sem troca da titularidade; os aportes de bens afetos a finalidades que conduzam às transferências de competências para outros entes; os incrementos patrimoniais derivados da mera atualização de ativos. Note-se a visão residualista, tributária da Teoria do Proprietário.

6 REGRAS CONTÁBEIS BRASILEIRAS

No Brasil, destacam-se a dimensão jurídica da entidade e a carência de pronunciamentos do Conselho Federal de Contabilidade (CFC, 2001, 2003, fontes de consulta dos Princípios Fundamentais de Contabilidade – PFCs – e das Normas Brasileiras de Contabilidade – NBCs) para o setor governamental. Após o contexto regulatório, apresenta-se a entidade contábil brasileira.

6.1 CONTABILIDADE GOVERNAMENTAL BRASILEIRA

A profissão contábil, no Brasil, é regulada pelo Decreto-lei n. 9.295, de 27 de maio de 1946 – que “cria o Conselho Federal de Contabilidade, define as atribuições do Contador e do Guarda-livros, e dá outras providências” e regula a atuação dos Conselhos Regionais de Contabilidade (BRASIL, 1946). Assim, compete ao CFC e aos Conselhos Regionais a fiscalização do exercício da profissão dos Contabilistas. Para o Supremo Tribunal Federal (BRASIL, 2002b), a natureza autárquica dos conselhos de classe deriva da indelegabilidade de atividades típicas de governo – poder de polícia, bem como de tributar e de punir os profissionais – a antes de direito privado.

O CFC reformou as NBCs, cuja estrutura básica é descrita pela Resolução CFC n. 751, de 29 de dezembro de 1993. A observância dos PFCs é obrigatória, no exercício da profissão contábil no Brasil, sob pena de infração ao art. 27 do citado Decreto-lei e ao Código de Ética Profissional (CFC, 2003).

Embora estude a elaboração de regras contábeis para a gestão governamental, o CFC não emitiu pronunciamento específico até o momento (LIMA, D.; CASTRO, 2003). Tais

regras estão previstas na estrutura das NBCs, exigindo-se a observância do devido processo. As conclusões do grupo de estudo constituído pela Portaria CFC n. 35, de 19 de julho de 2002, alterada pela Portaria CFC n. 37, de 19 de março de 2004, devem ser levadas à aprovação do grupo de trabalho designado para emitir parecer sobre as NBCs (CFC, 2003).

A falta de pronunciamento específico do CFC para o setor governamental sugere a avaliação de suficiência dos institutos já existentes, pressupondo-se a convergência da contabilidade governamental e privada, ou a existência de dificuldades insuperáveis para a corporação contábil abordar o tema. Na primeira hipótese, a corporação não disputaria espaço regulatório com os demais órgãos legiferantes, particularmente os Poderes Legislativo e Executivo, nem com o conselho de gestão fiscal preconizado pela Lei de Responsabilidade Fiscal (BRASIL, 2000). Quanto à segunda hipótese, o Prêmio CFC de Gestão Fiscal Responsável para estados e municípios que melhor se adaptarem à LRF evidencia o zelo corporativo quanto ao exercício da função legitimadora da contabilidade governamental. Note-se a inexistência de prêmio equivalente para a contabilidade do setor privado.

De fato, a Constituição Federal, de 5 de outubro de 1988 (BRASIL, 1988), reconhece explicitamente a clivagem entre o setor governamental e o privado. Mas a República Federativa do Brasil abrange ambos os setores e há que se demonstra a eventual superioridade da contabilidade privada para evidenciar a consecução dos objetivos fundamentais do estado brasileiro: garantir o desenvolvimento nacional, a erradicação da pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais, entre outros (BRASIL, 1988).

As instituições legais brasileiras associam a entidade contábil ao ente político e excepcionam a contabilidade por fundos, apesar dos benefícios apontados por Reis (1991). A Lei Geral de Finanças Públicas (BRASIL, 1964), por exemplo, faculta a afetação de receita e o uso de normas próprias. Contudo, em regra, os orçamentos públicos devem discriminar as receitas e as despesas de modo a evidenciar a política econômica e financeira, o programa de

trabalho do Governo e a demonstração dos resultados gerais, fornecendo visão ampla da entidade (BRASIL, 1964).

Entretanto, mostra-se oportuno transcrever parte do relatório prévio sobre as contas federais de 2002, elaborado pelo Tribunal de Contas da União (BRASIL, 2003b, p. 124):

As demonstrações contábeis consolidadas buscam evidenciar as situações orçamentária, financeira e patrimonial da União e das entidades que executam os Orçamentos Fiscal e da Seguridade. No processo de consolidação, no entanto, ocorre mera soma de cada item de bens, direitos, obrigações, patrimônio líquido, resultado aumentativo e resultado diminutivo, sem o cuidado de se excluir as operações internas que ocorrem entre a União e mencionadas entidades. Na verdade, mesmo nas demonstrações contábeis da União (Administração Direta) e de cada entidade, não há exclusão das operações ocorridas entre suas unidades gestoras. O procedimento utilizado gera duplicidades que dificultam a compreensão correta da composição patrimonial da entidade contábil. Qual o valor de seus ativos e passivos? Qual o volume da receita e despesa orçamentárias?

Portanto, na prática contábil federal, o Brasil emprega a Teoria dos Fundos, apesar da dicção da Lei Geral de Finanças Públicas. Segundo o parecer prévio, as contas "representam adequadamente a posição financeira, orçamentária e patrimonial em 31 de dezembro de 2002, bem como o resultado das operações, **de acordo com os princípios fundamentais de Contabilidade** aplicados à Administração Pública Federal" (BRASIL, 2003b, p. 542 e 558, grifos nossos). A observância desses princípios fundamentais é explicitada apenas no parecer prévio às contas do Poder Executivo, mas não nos pareceres às contas dos demais órgãos federais.

6.2 ENTIDADE CONTÁBIL, SEGUNDO O CFC

A Resolução n. 750, de dezembro de 1993, do CFC (2003), dispõe sobre os PFCs e a sua observância (art. 1º), conceituação, amplitude e enumeração (arts. 2º-12). A Resolução CFC n. 774, de dezembro de 1994, que aprova o Apêndice à Resolução sobre os PFCs e

esclarece o conteúdo e a abrangência desses, distribui-se nos seguintes tópicos: introdução ao apêndice; a Contabilidade como conhecimento; comentários aos PFCs.

O CFC (2003) considera os princípios como o núcleo fundamental da Contabilidade e as vigas-mestras da sua estrutura conceitual, cuja universalidade e veracidade permaneceriam válidas sob quaisquer circunstâncias. Existindo patrimônio autônomo (propriedade com valor econômico), incidiriam os princípios contábeis, que se distinguem das diretivas operacionais. As normas legais seriam desdobramentos dos princípios. Os princípios justificariam e fundamentariam as normas, que orientam as ações. Assim, os procedimentos baseados nas normas são alteráveis, em função das necessidades dos usuários ou da qualidade dos resultados da sua aplicação, mas os princípios não mudam. A unidade da ciência contábil não seria afetada pela diversidade das doutrinas, afirma o CFC (2003), ao mencionar a estrutura conceitual básica da CVM e do IBRACON.

O primeiro PFC, no texto da Resolução n. 750/1993, é o da entidade (CFC, 2003, p. 24):

Art. 4º O Princípio da ENTIDADE reconhece o Patrimônio como objeto da Contabilidade e afirma a autonomia patrimonial, a necessidade da diferenciação de um Patrimônio particular, no universo dos patrimônios existentes, independentemente de pertencer a uma pessoa, um conjunto de pessoas, uma sociedade ou instituição de qualquer natureza ou finalidade, com ou sem fins lucrativos. Por consequência, nesta acepção, o patrimônio não se confunde com aqueles dos seus sócios ou proprietários, no caso de sociedade ou instituição.
Parágrafo único. O PATRIMÔNIO pertence à ENTIDADE, mas a recíproca não é verdadeira. A soma ou agregação contábil de patrimônios autônomos não resulta em nova ENTIDADE, mas numa unidade de natureza econômico-contábil.

Os princípios representariam a essência das doutrinas e das teorias relativas à ciência contábil (CFC, 2003). Na aplicação dos PFCs, a substância deve prevalecer sobre a forma.

Pela Resolução n. 774/1994, a Contabilidade é uma ciência social, cujo objeto é o patrimônio, definido como o conjunto de bens, direitos e obrigações, independentemente da sua finalidade (CFC, 2003). A autonomia patrimonial caracteriza-se pela sua disposição, conforme a ordem jurídica e a racionalidade econômica e administrativa. O patrimônio

abrange aspectos qualitativos (natureza dos elementos) e quantitativos (expressão em valores), capturados pela Contabilidade para apreender e entender as suas mutações (CFC, 2003).

Do patrimônio deriva o Patrimônio Líquido (PL) e a equação [(bens + direitos) – (obrigações) = (PL)]. O PL não representa uma dívida do ente para com os detentores de interesses residuais, pois eles não emprestam recursos, mas sim os entregam para a entidade, apesar de a expressão remeter à Teoria do Proprietário, em que o sistema de informações contábeis privilegia uma categoria específica de usuários, isto é, os detentores dos direitos residuais. Há necessidade, segundo a Resolução n. 774/1994, de reconhecer a existência de componentes patrimoniais cuja apreensão ou avaliação contábil apresenta-se difícil ou inviável (CFC, 2003).

A contabilidade provê informações econômicas, financeiras e físicas do patrimônio e das suas mutações (CFC, 2003). A aplicação da Contabilidade a uma entidade em particular conduz às normas, que se vinculam aos objetivos concretos. A qualidade das informações prestadas depende da aderência das normas aos PFCs (CFC, 2003).

Se o objetivo operacional consiste em gerar informações úteis, a precisão dessas informações e o desenvolvimento de aplicações contábeis práticas dependem da observância de princípios adequados ao contexto econômico, tecnológico, institucional e social da aplicação concreta. Deve prevalecer a evidenciação dos efeitos qualitativos e quantitativos mais prováveis sobre o patrimônio. A busca pela comparabilidade das informações contábeis, nos aspectos espaciais e temporais, obriga ao emprego da visão prospectiva, facilitando a compreensão das demonstrações contábeis aos usuários (CFC, 2003).

No mínimo, o patrimônio da entidade é o juridicamente formalizado, harmonizado com os princípios contábeis. Para o CFC (2003), a garantia jurídica é indissociável do Princípio da Entidade, porquanto constitui a única forma de caracterizar o poder de dispor do patrimônio em face de terceiros: “Sem [a] autonomia patrimonial fundada na propriedade, os

demais princípios fundamentais perdem o seu sentido, pois passariam a referir-se a um universo de limites imprecisos” (CFC, 2003, p. 36-37). Em seus exemplos sobre a aplicação dos princípios fundamentais, Almeida (2000) frisa a dimensão jurídica como pedra de toque da entidade contábil concebida pelo CFC.

O atributo de autonomia do patrimônio constitui o cerne do Princípio da Entidade contábil, segundo a Resolução n. 774/1994. Independentemente da natureza, o ente deve ser “sujeito suscetível à aquisição de direitos e obrigações. A autonomia tem por corolário o fato de que o patrimônio de uma entidade jamais pode confundir-se com aqueles dos seus sócios ou proprietários”, inclusive nas sociedades de fato (CFC, 2003, p. 36).

O Quadro 17 expressa a visão de entidade contábil propugnada pelos PFC.

Graus de <i>Accountability</i>	Dimensões da Entidade Contábil	Elementos de Conexão	Definição de Entidade Contábil
1. Probidade e legalidade (aderência)	Jurídica	Objetivo	Sim
2. Processo (planejamento, alocação e gerenciamento)	Organizacional	Subjetivo	–
3. Desempenho ou <i>performance</i> (eficiência e economia)	Econômica	Objetivo	–
4. Programas (<i>outcomes</i> e efetividade)	Social	Subjetivo	–
5. Políticas (valor)	–	Subjetivo	–

Fonte: adaptado de Quadro 6.

Quadro 17 – Entidade Contábil Governamental Brasileira (PFC)

Segundo o CFC (2003), as somas e as agregações de patrimônios de diferentes entidades não resultam em nova entidade. As entidades sob controle único mantêm a sua autonomia patrimonial, pois seus patrimônios permanecem sob a sua propriedade. Sem a transferência de propriedade, não haveria formação de novo patrimônio, “condição primeira da existência jurídica de uma Entidade” (CFC, 2003, p. 37). Ainda que as demonstrações

contábeis consolidadas, representando um conjunto de entidades sob controle único, sejam peças de grande valor informativo, a consolidação refere-se às demonstrações contábeis, o que, de certa forma, lembra os argumentos utilizados contra a consolidação dos fundos, assim como reverbera a distinção entre a entidade e a *azienda*. A unidade econômica-contábil consolidada ressalta o atributo de controle econômico e a fundamentação contábil da sua estruturação, sem que o CFC a reconheça como entidade, diferentemente do *International Accounting Standards Board* (IASB) e do *International Federation of Accountants* (IFAC).

Ainda no âmbito do CFC, vale notar a existência de normas para entidades sem fins lucrativos, que não interessam ao presente estudo por dois motivos.

Do ponto de vista substantivo, tais normas referem-se aos denominados entes do terceiro setor, isto é diferenciados do primeiro setor (governo) e do segundo setor (mercado). Ainda que compartilhem certas demandas informacionais, notadamente as relativas à dimensão social dos entes, os entes sem fins lucrativos diferenciam-se pelos instrumentos postos à sua disposição, bem como no tocante às finalidades. Assim, os entes governamentais podem impor a sua vontade, ao contrário dos entes privados, que dependem dos acordos estabelecidos entre vontades iguais (contratos). Ademais, os entes governamentais devem zelar pelo conjunto da comunidade, ao passo que os entes privados podem prestigiar ações que beneficiem certos setores sociais, em detrimento até mesmo do conjunto. Esses entes privados podem atuar em colaboração com os governamentais, mas não assumir o seu papel.

Do ponto de vista formal, partindo do Princípio da Entidade, existe uma estrutura normativa específica para o setor governamental, definida como um conjunto vazio, pelo próprio CFC, que deveria informar expressamente se as normas existentes acerca dos entes sem fins lucrativos suprem essa lacuna ou não. Contudo, para os fins deste trabalho, dada a estrutura dedutiva dos referenciais e dos padrões contábeis, basta examinar o Princípio da Entidade, sendo desnecessário adentrar na discussão referida.

7 REGRAS CONTÁBEIS INTERNACIONAIS

As normas internacionais de contabilidade (NICs) para o setor governamental, a cargo do *International Federation of Accountants* (IFAC, 2004b, fonte de consulta das NICs governamentais), baseiam-se nas do setor privado. O IFAC (2004b) encarregou o *Public Sector Committee* (PSC) dos assuntos relativos à contabilidade governamental (a relação das NICs editadas pelo PSC encontra-se no Apêndice F). Examina-se a entidade vislumbrada pela Estrutura Conceitual do *International Accounting Standards Board* (IASB), a objeto do *Study n. 8, The Government Financial Reporting Entity*, de julho de 1996, e a constante das NICs para o setor governamental (IBRACON, 1992, 1998; IFAC, 1996, 2004b, fontes de consulta dos pronunciamentos referidos).

7.1 IFAC, IASB e PSC

O IFAC (2003) serve o interesse público e contribui para o incremento da economia internacional; estabelece padrões e promove a convergência internacional da profissão contábil; é composto por 155 organizações, distribuídas em 113 países, que representam 2,4 milhões de contadores, atuando tanto no setor governamental, quanto no privado. Além da regulação contábil internacional, o IFAC (2003) pronuncia-se sobre a auditoria, a educação e a ética contábeis. O PSC coordena a contabilidade, a auditoria e a divulgação contábil do setor governamental, abrangendo governos nacionais, regionais (estados, províncias ou territórios), locais (cidades e bairros) e outros entes governamentais (agências, comissões e empresas), em nome do IFAC (2004b).

No prefácio aos *International Public Sector Accounting Standards* (IPSASs), o PSC expõe os seus objetivos e procedimentos operacionais, bem como explica o escopo e o alcance das NICs para o setor governamental (IFAC, 2004b). Assim, o prefácio contribui para o aperfeiçoamento das versões preliminares (*exposure drafts*) e o entendimento dos IPSASs, que melhorariam a divulgação contábil do setor governamental, aprimorariam os padrões de contabilidade e estimulariam a sua aceitação (IFAC, 2004b).

O PSC adapta os padrões contábeis governamentais internacionais dos *International Accounting Standards* (IASs), editados para o setor privado pelo *International Accounting Standards Committee* (IASC), sucedido pelo IASB, em 2001 (IFAC, 2004b). Nessa abordagem, o PSC procura manter o tratamento original, sem desconhecer a necessidade de contemplar assuntos não suficientemente desenvolvidos naquelas normas, como a natureza da entidade contábil governamental (IFAC, 2004b). Em razão dessa abordagem, a Estrutura Conceitual do IASB (*Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*) mostra-se relevante para os usuários dos IPSASs (IFAC, 2004c), nela constando a seguinte definição de entidade contábil (IBRACON, 1992, p. 541-564, grifo nosso):

8. A estrutura se aplica às **demonstrações financeiras [contábeis**, na versão mais atual do IBRACON (1998)] de todas as empresas comerciais, industriais e outras, que reportam, tanto no setor público, como no setor privado. Empresa que reporta é aquela cujos usuários se apóiam em suas demonstrações financeiras como sua fonte principal de informações financeiras sobre a empresa.

Note-se o foco econômico do IASB, particularmente voltado para o fluxo de caixa, em detrimento dos aspectos jurídico, organizacional e social (IBRACON, 1998, p. 32):

15. As decisões econômicas que são tomadas pelos usuários das demonstrações contábeis requerem uma avaliação da capacidade da empresa gerar caixa e equivalentes à caixa e da época e certeza de que tais recursos serão gerados. Em última análise, é esta habilidade que determina, por exemplo, a capacidade de uma empresa pagar seus empregados e fornecedores, pagar juros, amortizar empréstimos e fazer distribuições a seus acionistas. Os usuários poderão melhor avaliar esta capacidade de gerar caixa e equivalentes à caixa, se lhes fornecerem informações que focalizem a posição financeira, os resultados e as mutações na posição financeira de uma empresa.

Os IPSASs aplicam-se às demonstrações publicadas por entes do setor governamental, exceto empresas (*Governmental Business Enterprises – GBE*), que utilizam os IASs. Se vigorar o regime de competência (*accrual basis*), as demonstrações contábeis devem evidenciar a situação financeira, o desempenho financeiro, o fluxo de caixa e as mutações do patrimônio líquido (*net assets/equity*); quando o regime é de caixa, o fluxo de caixa constitui a demonstração mais importante (IFAC, 2004b).

As demonstrações contábeis editadas para usuários que são incapazes de exigir informações que atendam as suas necessidades específicas são denominadas demonstrações contábeis de propósito genéricas (*General Purpose Financial Statements – GPFSS*). As demonstrações para usuários que podem demandar informações ou formatos personalizados são para propósitos específicos. O PSC estimula a utilização dos IPSASs também nessas últimas, tanto quanto possível (IFAC, 2004b).

O PSC encoraja o uso dos IPSASs, que depende dos grupos interessados de cada jurisdição, para harmonizar as GPFSS. Segundo o PSC, a adoção dos IPSASs pelos governos nacionais melhora a qualidade das demonstrações, ensejando decisões mais bem informadas sobre a alocação de recursos e aumentando a transparência e a *accountability* (IFAC, 2004b).

7.2 ENTIDADE CONTÁBIL, SEGUNDO O *STUDY 8*

Debruçando-se sobre os pronunciamentos dos países membros do IFAC (1996), os objetivos do *Study n. 8* são definir a entidade governamental, delimitar as transações, os eventos e os entes inseridos na entidade, estudar as maneiras de combinar as demonstrações dos diversos entes incluídos na entidade contábil governamental e estimar os efeitos das diferentes definições de entidade contábil sobre as mensagens comunicadas pelas demonstrações aos usuários. O foco do *Study 8* concentra-se na divulgação contábil dos

governos nacionais, sem prejuízo da aplicação às esferas estaduais e locais. Os critérios de entidade contábil, os elementos de conexão da divulgação, as definições de propriedade ou controle e os critérios para reunir as demonstrações identificados pelo *Study 8* constam dos Anexos A a D.

Segundo o IFAC (1996), a divulgação contábil teria fulcro no fato de que os governos comandam recursos significativos, cujo uso gera impactos importantes no bem-estar social e econômico dos membros da comunidade, e na separação entre a propriedade e a gerência desses recursos. Haveria dois elementos de conexão ou critérios amplos para identificar as entidades governamentais: as normas legais e os princípios, geralmente promulgados pelos órgãos da profissão contábil.

A natureza dos entes, das transações, das atividades e dos eventos incluídos nas demonstrações governamentais relacionam-se com os objetivos da divulgação, que vão desde a comprovação da obediência às autorizações para a alocação de recursos ou fundos públicos até a identificação de todos os recursos de responsabilidade do governo (IFAC, 1996). A abordagem de aderência ou conformidade refere-se à legislação, exigindo menor julgamento profissional do que as baseadas na propriedade ou no controle dos recursos.

Há vários conceitos de controle, inclusive aqueles baseados no risco, no benefício ou na *accountability*. O conceito de propriedade abre-se a um grande número de interpretações, particularmente no setor governamental, em que a propriedade nem sempre é linear (*clear-cut*). Em geral, os limites da entidade contábil serão os mesmos, quer seja adotado o elemento de conexão da propriedade, quer do controle: a propriedade é determinada a partir da forma legal das entidades e das transações; o controle independe dessa forma. Lembre-se que a propriedade subsidia a noção brasileira de entidade.

Ainda que os governos detenham potencial domínio sobre todos os recursos ligados à soberania, há conceitos de controle, relacionados às políticas financeiras e operacionais,

igualmente compatíveis com o setor governamental e o privado (IFAC, 1996). O critério de disposição imediata do benefício afasta o potencial uso dos poderes legiferantes (IFAC, 1996). Atente-se que tal critério iguala a capacidade de agir do ente governamental ao privado, sem captar os efeitos relacionados ao interesse público (MELLO, 2002).

De acordo com o IFAC (1996), quando o elemento de conexão adotado é o controle, a política contábil determina as suas definições e características. Recorde-se, a propósito, a definição de empresa estatal dependente (BRASIL, 2000). No plano técnico, a existência de graus de controle faculta utilizar várias técnicas para o agrupamento das contas, incluindo a consolidação item a item e a equivalência patrimonial. As políticas contábeis podem estabelecer procedimentos de consolidação por tipos de entes controlados, a exemplo da equivalência patrimonial para os entes que não integrem o governo central ou atuem no domínio econômico. O custo e o pragmatismo também influenciam a escolha do método de combinação e eliminação das transações intragovernamentais.

O *Study 8* rejeita a contabilidade por fundos, por excessivamente permeável às manipulações, e recomenda o controle como elemento de conexão da entidade contábil. As escolhas mostram-se coerentes com a utilização do referencial conceitual e das NICs privadas, como ponto de partida das governamentais. Todavia, a visão microeconômica que preside as primeiras desconsidera a capacidade de os entes governamentais imporem a sua vontade, em prol do interesse público, não do próprio. O *Study 8* esgota as dimensões jurídica, organizacional e econômica da entidade contábil, sem evoluir na social. Como frisa Machado (2002), a gestão estratégica dos custos (e dos benefícios) das ações de governo inicia-se antes da discussão do orçamento anual e demanda dados externos às entidades governamentais.

7.3 ENTIDADE CONTÁBIL, SEGUNDO OS IPSASs

O Quadro 18 sintetiza a visão do PSC de entidade contábil.

Graus de <i>Accountability</i>	Dimensões da Entidade Contábil	Elementos de Conexão	Definição de Entidade Contábil
1. Probidade e legalidade (aderência)	Jurídica	Objetivo	Sim
2. Processo (planejamento, alocação e gerenciamento)	Organizacional	Subjetivo	Sim
3. Desempenho ou <i>performance</i> (eficiência e economia)	Econômica	Objetivo	Sim
4. Programas (<i>outcomes</i> e efetividade)	Social	Subjetivo	–
5. Políticas (valor)	–	Subjetivo	–

Fonte: adaptado de Quadro 6.

Quadro 18 – Entidade Contábil Governamental (NICs)

A consolidação das demonstrações é objeto dos IPSASs 6, 7 e 8, respectivamente, da contabilidade para os entes controlados, dos investimentos em associados e da divulgação contábil dos interesses em *joint venture*. Eles são baseados, conforme o PSC (IFAC, 2004b), nos IASs 27, *Consolidated Financial Statements and Accounting for Controlled Entities*, e 28, *Accounting for Investments in Associates*, ambos de abril de 1989, e no IAS 31, *Financial Reporting of Interests in Joint Ventures*, de dezembro de 1990. Esses três sofreram emendas do IAS 39, *Financial Instruments: Recognition and Measurement*, de dezembro de 1998. O Glossário E desta dissertação contém definições do IPSAS 6, do IPSAS 7 e do IPSAS 8.

O IPSAS 6, *Consolidated Financial Statements and Accounting for Controlled Entities*, de maio de 2000, distribui-se em escopo (§§ 1^o-7^o), definições (§§ 8^o-14), apresentação das demonstrações contábeis consolidadas (§§ 15-20), objeto das demonstrações consolidadas (§§ 21-38), consolidação (§§ 39-52), contabilidade para controladas, nas

demonstrações separadas da controladora (§§ 53-56), evidenciação (§ 57), disposições transitórias (§§ 58-60), data de vigência (§§ 61 e 62) e comparação com o IAS 27.

Comparam-se, no Quadro 19, alguns dos termos usados pelo IPSAS 6 e pelo IAS 27.

IPSAS 6	IAS 27
Entidade (<i>entity</i>)	Empreendimento (<i>enterprise</i>)
Receita (<i>revenue</i>)	Ingresso (<i>income</i>)
Demonstração de desempenho financeiro (<i>statement of financial performance</i>)	Demonstração de ingressos (<i>income statement</i>)
Demonstração da situação financeira (<i>statement of financial position</i>)	Balanço patrimonial (<i>balance sheet</i>)
Ativos líquidos/patrimônio líquido (<i>net assets/equity</i>)	Patrimônio líquido (<i>equity</i>)
Controladora (<i>controlling entity</i>)	Controladora (<i>parent</i>)
Controlada (<i>controlled entity</i>)	Subsidiária (<i>subsidiary</i>)

Fonte: adaptado de IFAC (2004b).

Quadro 19 – Diferenças de Terminologia nas NICs Governamentais e Privadas

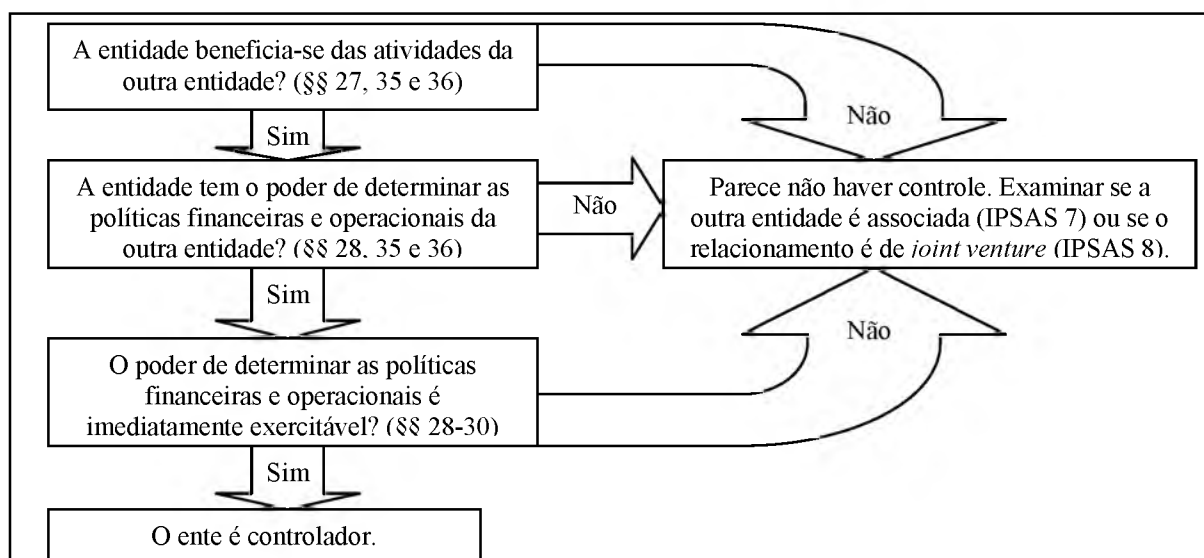
O IPSAS 7, *Accounting for Investments in Associates*, de maio de 2000, divide-se em escopo (§§ 1º-5º), definições, (§ 6º-17), demonstrações contábeis consolidadas (§§ 18-22), demonstrações contábeis separadas do investidor (§§ 23-28), aplicação da equivalência patrimonial (§§ 29-37), tributos (*income taxes*, § 38), contingências (§ 39), evidenciação (§§ 40-42), data da vigência (§§ 43 e 44) e comparação com o IAS 28.

O IPSAS 8, *Financial Reporting of Interests in Joint Venture*, de maio de 2000, divide-se em: escopo (§§ 1º-4º), definições, (§§ 5º-17), operações controladas conjuntamente (§§ 18-22), ativos controlados conjuntamente (§§ 23-29), entidades controladas conjuntamente (§§ 30-50), transações entre um *venture* e uma *joint venture* (§§ 51-53), divulgação dos interesses nas *joint ventures*, mediante as demonstrações contábeis do

investidor (§§ 54 e 55), operadores das *joint ventures* (§§ 56 e 57), evidenciação (§§ 58-62), disposições transitórias (§§ 63-65), data da vigência (§§ 66 e 67) e comparação com o IAS 31. A definição de *joint venture* usa "obrigações combinadas" (*binding arrangement*), em lugar de "arranjo contratual" (*contractual arrangement*). A comparação entre o IPSAS 8 e a IAS 31 frisa as seguintes diferenças (IFAC, 2004b): terminologia; definições; prazo para eliminar os efeitos das transações dentro da mesma entidade econômica (consta dos três IPSASs).

7.3.1 Entidade Contábil, segundo o IPSAS 6

Existem vários termos para identificar a entidade econômica: grupo, entidade consolidada ou entidade administrativa. A entidade econômica pode incorporar os entes com objetivos comerciais e sociais (IFAC, 2004b). Qualquer governo que adote o regime de competência deve usar o IPSAS 6, nas demonstrações consolidadas ou individuais, com exceção dos entes empresariais (*Government Business Enterprises – GBEs*), sujeitos aos padrões do IASB (IFAC, 2004c). A Figura 7 sintetiza o controle por outra entidade.



Fonte: adaptado de IFAC (2004b).

Figura 7 – Identificação da Existência do Controle

Se o ente do setor governamental controlar alguma GBE, aplicam-se os padrões do PSC à consolidação das entidades econômicas e à contabilização do investimento nas demonstrações separadas da controladora (IFAC, 2004b). O controle de uma GBE por outro ente do setor governamental exige menção ao IPSAS 6. A exclusão de entes com atividades distintas da consolidação econômica, como as GBEs e as entidades submetidas ao orçamento, não se justifica, pois seria mais proveitoso consolidá-las e evidenciar as diferenças de maneira adicional (IFAC, 2004b). Outras regras sobre a consolidação não elidem os padrões do PSC, sendo que a entidade econômica única não observa os limites legais (IFAC, 2004b).

Exclui-se a controlada da consolidação e inclui-se em investimento, quando o controle é temporário e dele se pretende dispor, em futuro próximo, ou há restrições severas e longas, que impedem a controladora de beneficiar-se das atividades da controlada. Os dois elementos do controle correspondem ao poder de governar financeira e operacionalmente outra entidade e beneficiar-se desse governo. Ademais, o poder de controle deve ser exercitável, desde logo, não requerendo a posse da maioria do interesse residual da controlada, nem a participação nas suas decisões diárias, pois ele existe, mesmo que não seja utilizado (IFAC, 2004b). O controle é presumido, caso ocorra uma das condições do Quadro 20.

Poder	Benefício
Propriedade da maioria votante em outra entidade	Nível significativo de direitos ou de obrigações residuais pela descontinuidade da outra entidade
Indicação ou remoção da maioria dos membros decisórios da outra entidade	
Escolha (<i>cast</i>) ou direcionamento da escolha da maioria votante da assembléia geral de outra entidade	Acesso aos ativos ou às exigibilidades da outra entidade
Direcionamento da maioria dos votos nas instâncias decisórias da outra entidade	

Fonte: adaptado de IFAC (2004b).

Quadro 20 – Condições de Presunção do Controle (IPSAS 6)

Para o PSC, os poderes regulatórios (capacidade de descontinuar as operações de entes que não cumpram determinados requisitos) e de manutenção (transferência de recursos para entes assistenciais ou dependência econômica das empresas) não constituem controle para fins de divulgação contábil, pois não determinam a forma com que os ativos serão empregados pelas unidades (IFAC, 2004b). Vale evocar, novamente, a situação das estatais dependentes, em face dos termos da Lei de Responsabilidade Fiscal (BRASIL, 2000). No tocante aos procedimentos de consolidação, é obrigatória a eliminação dos efeitos das transações ocorridas dentro da entidade econômica, exceto as perdas irrecuperáveis (IFAC, 2004b).

O Quadro 21 identifica algumas manifestações da existência de controle.

Poder	Benefício
Vetar orçamentos operacionais e de capital da outra entidade	Manter continuado acesso aos ativos líquidos da outra entidade
Vetar, substituir ou alterar as decisões operacionais de outra entidade	Deter direito a um significativo nível de ativos líquidos de outra entidade, em caso de liquidação ou em outras distribuições de capital
Aprovar a contratação, realocação ou remoção de pessoas importantes da outra entidade	Apresentar capacidade de direcionar a outra entidade a cooperar na consecução dos objetivos
Estabelecer e limitar o mandato da outra entidade por legislação	Expor-se às obrigações residuais da outra entidade
Manter uma <i>golden share</i> * que faculte direito sobre as políticas financeiras e operacionais da outra entidade	

Fonte: adaptado de IFAC (2004b).

* *Golden share* consiste numa classe de ações que permite ao possuidor usufruir de poderes ou direitos específicos geralmente excedentes àqueles associados aos detentores de participação no capital ou representação na direção do empreendimento.

Quadro 21 – Indicadores da Possibilidade de Controle

As aquisições ou as vendas de unidades exigem informação suplementar, para garantir a comparabilidade das demonstrações contábeis entre os períodos. No caso de entidade controlada, cabe utilizar o método da equivalência patrimonial (*equity method*) ou o do investimento. Se o ente deixar de ser controlador e não houver controle conjunto, registra-se apenas o investimento (IFAC, 2004b).

7.3.2 Entidade Contábil, segundo o IPSAS 7

Aplica-se o IPSAS 7 às situações em que o investidor utiliza o regime de competência em interesses de propriedade com estrutura patrimonial formalizada. Estrutura patrimonial formalizada significa a capacidade de mensurar parcelas do capital de maneira confiável e de avaliar o interesse de propriedade com segurança, independentemente da nomenclatura utilizada. A exposição aos prêmios e aos riscos da atividade da associada constitui manifestação ínsita ao conceito de interesse de propriedade. Assim como no IPSAS 6, as GBEs não se sujeitam ao IPSAS 7, recomendando-se a apresentação consoante os IASs: as GBEs não se diferenciam substancialmente dos entes privados com atividades similares, quer exerçam atividades industriais, quer mercantis ou financeiras (IFAC, 2004b).

Para aplicar os padrões relativos às associadas, deve haver algum interesse de propriedade, caracterizando a influência significativa do investidor sobre a investida, como (IFAC, 2004b): representação na diretoria ou órgão equivalente da investida; participação no processo de formulação de políticas; materialidade das transações entre investidor e investida; intercâmbio do pessoal da gerência; acesso às informações técnicas essenciais. A propriedade de vinte por cento ou mais do capital votante faz presumir a significância (IFAC, 2004b).

Segundo o IFAC (2004b), as demonstrações consolidadas deveriam apresentar as associadas pelo método da equivalência patrimonial ou do custo, conforme a disposição em

futuro próximo. Prefere-se o método da equivalência patrimonial, pois os montantes distribuídos pela investida nem sempre apresentam relação significativa com o desempenho da associada. A consolidação não afeta a necessidade de demonstrações separadas para o investidor, mas o investimento em associadas sem controladas não exige que o investidor publique demonstrações consolidadas. Se as perdas da associada superarem o valor investido, divulga-se como *nil value*, exceto se houver o compromisso por garantias prestadas.

7.3.3 Entidade Contábil, segundo o IPSAS 8

A contabilidade das *joint ventures* e a divulgação dos ativos, das exigibilidades, das receitas e das despesas conjuntas compelem os entes governamentais a usarem o regime de competência e a aplicarem o IPSAS 8 (IFAC, 2004b). As obrigações conjuntas distinguem os interesses de controle comum dos investimentos passíveis de influência significativa.

As combinações de atividades conferem direitos e obrigações às partes, similares aos de contrato, mesmo sem a personalidade jurídica própria. Atividades desacompanhadas de obrigações conjuntas e controle comum não são *joint ventures* (IFAC, 2004b). As combinações versam sobre: a atividade, a duração e as obrigações de divulgação da *joint venture*; a indicação da diretoria e os direitos de votos dos *venturers*; as contribuições de capital dos *venturers*; a partilha dos resultados, das receitas, das despesas, dos *superavits* ou *deficits* ou dos fluxos de caixa da *joint venture* pelos *venturers* (IFAC, 2004b).

Os acordos limitam o controle unilateral por qualquer dos *venturers*. Se um dos *venturers* for executivo ou gerente da *joint venture*, não existe o controle unilateral, pois ele atua conforme as políticas financeiras e operacionais delegadas. Caso contrário, a natureza do ente transmuta-se para controlada (IFAC, 2004b).

A entidade controlada conjuntamente constitui uma *joint venture* e envolve a criação de outro ente, em que cada *venturer* tem interesse. Várias controladas em conjunto são similares às operações ou aos ativos partilhados, mas têm a contabilidade própria e preparam as suas próprias demonstrações. O tratamento dos ativos controlados conjuntamente deve refletir a substância econômica e, em regra, a forma legal da *joint venture* (IFAC, 2004b).

O *venturer* domina parte dos benefícios econômicos futuros e dos serviços em potencial, por meio dos ativos e das exigibilidades do ente na *joint venture* controlada em conjunto. É inapropriada a compensação de ativos e passivos ou de receitas e despesas, qualquer que seja o formato de apresentação, exceto se houver algum direito de compensação, representando a expectativa de realização do ativo ou da exigibilidade (IFAC, 2004b).

A existência de outras demandas de ordem legal ou administrativa para que o *venturer* prepare demonstrações contábeis, com o uso de práticas diferentes de divulgação, não interessa ao IPSAS 8; a transferência ou a venda de ativos para a *joint venture* deve refletir a substância da transação (IFAC, 2004b). Se os ativos e os riscos e os benefícios associados são retidos pela *joint venture*, o *venturer* há de reconhecer somente a porção dos ganhos e das perdas atribuível aos demais *ventures*. E, assim, ocorre perda total quando a contribuição ou a venda resulta em redução do valor realizável líquido dos ativos correntes ou em incapacidade de acesso aos benefícios potenciais – *impairment*.

O resultado para o *venturer* é reconhecido quando revende o ativo da *joint venture* para terceiros. No valor de uso, estimam-se os fluxos futuros de caixa pelo uso continuada do ativo e o valor residual para a *joint venture*, computando-se a deterioração do ativo (IFAC, 2004b). Os investidores sem controle conjunto, mas com influência significativa na *joint venture*, devem observar o IPSAS 7.

8 RESULTADOS OBTIDOS

De acordo com Hendriksen e Van Breda (1999), há diferentes maneiras de se verificar as teorias contábeis. As teorias normativas são julgadas pela plausibilidade de suas hipóteses, desde que os pressupostos em que se baseiam estejam claramente enunciados. A rejeição das hipóteses e dos pressupostos enseja a das conclusões com o conteúdo das divergências claramente definido. As técnicas de investigação eleitas mostraram-se adequadas e pertinentes para desenvolver a dissertação e comprovar as teorias normativas envolvidas.

A questão de pesquisa, acerca da conformidade entre os pronunciamentos sobre a entidade contábil governamental dos órgãos reguladores de diversos países e a Teoria Contábil, obteve resposta positiva. Além da doutrina contábil, foram também empregados elementos da escolha pública (*public choice*) e da escola crítico-interpretativa para explicar os comportamentos observados e as diferenças de conteúdo dos textos das corporações.

Conforme a Teoria Contábil, a dimensão econômica da entidade contábil é um nível necessário, mas não suficiente para a *accountability* do setor governamental. Esta pesquisa evidencia os incentivos para que o setor governamental desenvolva ferramentas conceituais mais amplas de *accountability* e aumente o cabedal de conhecimentos contábeis.

Para verificar a capacidade de as práticas e os institutos contábeis desenvolvidos pelo setor privado atenderem satisfatoriamente às necessidades do setor governamental, reuniram-se três teorias diferentes. Localizada nos textos doutrinários e nos manuais de Contabilidade, a primeira dessas teorias descreve as práticas contábeis, em face dos interesses residuais no patrimônio, isto é, a partir dos objetivos do sistema de informações contábeis, não se confundindo com o postulado da entidade, que preconiza a separação entre o ente e o seu criador:

- a Teoria do Proprietário prestigia uma forma específica de interessado (*stakeholder*);
- a Teoria da Entidade concebe o ente como um nexo de vários interesses, sem privilegiar nenhum;
- a Teoria dos Fundos visualiza o patrimônio como um conjunto de restrições em que o resíduo inexistente ou é irrelevante. Quanto às teorias dos direitos residuais, percebe-se a tentativa de a NPM transportar a visão corporativa da entidade do setor privado para o setor governamental; complementando a perspectiva da Teoria dos Fundos, tradicionalmente associada a esse setor.

O Quadro 22 vincula os pronunciamentos selecionados e as dimensões da entidade.

Dimensões da Entidade Contábil (Deliberação CVM n. 29/1986)	Austrália (SAC 1)	Estados Unidos				Espanha (<i>Documentos 1 e 7</i>)	Brasil (PFC)	IFAC (EC- IASB e IPSASs 6, 7 e 8)
		Estadual e Local		Federal				
		NCGAS		GASBS				
		1	3 e 7	14	34			
Jurídica	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
Organizacional	Sim	–	Sim	Sim	Sim	–	–	Sim
Econômica	Sim	–	–	–	Sim	–	–	Sim
Social	Sim	–	–	–	–	–	–	–

Fonte: adaptado de Quadros 6 e 10-18.

Quadro 22 – Dimensões da Entidade Contábil Governamental

A segunda vertente teórica foi difundida pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM) e pelo Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON) (CVM, 1986). Essa teoria reconhece quatro dimensões para a entidade contábil: jurídica; organizacional, econômica e social. Tendo em vista os objetivos e as restrições da coisa pública, a contabilidade governamental é estimulada constantemente a conceber e formalizar

instrumentos que evidenciem as práticas sociais. Mas a prevalência da dimensão jurídica da entidade impede que se desenvolvam as demais dimensões. Nesse sentido, a adoção das práticas contábeis privadas, prestigiada pela NPM, traz benefícios, pois amplia as dimensões da entidade evidenciada pela contabilidade governamental e, em consequência, a qualidade da informação prestada e o número de usuários atendidos.

Pela terceira fonte, referida em pronunciamentos dos reguladores contábeis norte-americanos, há cinco níveis hierárquicos de *accountability* governamental: probidade e legalidade; processo (eficácia); desempenho (eficiência); programas (efetividade); políticas. A associação entre as dimensões da entidade contábil e os níveis de *accountability* permite afirmar que a Teoria Contábil não identificou interface com o último degrau da responsabilidade pela prestação de contas (ver Quadro 6). Em seu estágio mais elevado de elaboração conceitual, a Teoria Contábil reconhece as questões sociais relativas à efetividade dos programas conduzidos pelo setor governamental como objeto de seu estudo, mas afasta a *accountability* de valor das políticas públicas como um dos focos de interesse da Contabilidade, apesar da provável existência de usuários interessados nessas informações.

A ausência de interface com a *accountability* das políticas públicas pode ser atribuída à necessidade de sedimentação das doutrinas e das práticas, associadas à dimensão social, ainda sem grande tradição na Teoria Contábil. De fato, a Teoria da Responsabilidade Social dos empreendimentos voltados para a atuação nos mercados é recente e carece de maior densidade para que adquira a mesma desenvoltura das demais dimensões, sem prejuízo dos esforços despendidos na elaboração de balanços sociais e no aperfeiçoamento da governança corporativa (ASHLEY, 2002; LIMA, E., 2002; SILVA, C.; FREIRE, 2001).

O setor privado trabalha com os conceitos de entidade, nas dimensões jurídica, organizacional e econômica, sem adentrar na efetividade dos programas ou no valor das políticas praticadas pelo ente. De fato, sob o paradigma neoclássico do preço de mercado

como equivalente da utilidade social, o lucro sinaliza para a convergência da eficácia, da eficiência e da efetividade. Entretanto, no setor governamental, a capacidade de imposição unilateral da vontade, a existência dos bens comuns e os efeitos das externalidades demandam a explicitação em separado das três medidas de desempenho.

No Quadro 23, aparecem os estágios da *accountability*, segundo os pronunciamentos.

Graus de <i>Accountability</i>	Austrália (SAC 1)	Estados Unidos				Espanha (<i>Documentos</i> 1 e 7)	Brasil (PFC)	IFAC (EC- IASB e IPSASs 6, 7 e 8)	
		Estadual e Local		Federal					
		NCGAS		GASBS					
		1	3 e 7	14	34				
1. Probidade e legalidade (aderência)	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	
2. Processo (planejamento, alocação e gerenciamento)	Sim	–	Sim	Sim	Sim	Sim	–	–	Sim
3. Desempenho ou <i>performance</i> (eficiência e economia)	Sim	–	–	–	Sim	Sim	–	–	Sim
4. Programas (<i>outcomes</i> e efetividade)	Sim	–	–	–	–	–	–	–	–
5. Políticas (valor)	–	–	–	–	–	–	–	–	–

Fonte: adaptado de Quadros 6 e 10-18.

Quadro 23 – *Accountability* nas Definições de Entidade Contábil Governamental

A entidade contábil australiana denota o benefício das discussões amplas acerca das políticas e das práticas contábeis, pois se subordina a dimensão econômica à social. Todavia, essa orientação não parece pacífica, porquanto, no pronunciamento consultado, alternam-se as discussões sobre os elementos de conexão "interesse do usuário" e "controle". O primeiro mostra-se coerente com a dimensão social, mas o segundo está afeto à dimensão econômica.

No caso norte-americano, a formulação da Contabilidade para os estados e os entes locais diferencia-se da concernente à União. Entretanto, mesmo sem o compromisso de editar normas gerais para toda a federação, o regulador contábil federal aproveitou-se das experiências havidas nas esferas estadual e local.

Os órgãos reconhecidos pelo *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA) como hábeis para editar princípios contábeis (GAAPs) para estados e municípios norte-americanos – o *National Council on Governmental Accounting Standards* (NCGA), a partir de 1974, e o *Governmental Accounting Standards Board Statements* (GASB), desde 1984 – precisaram disputar o espaço regulatório com outras categorias profissionais e necessitavam da simpatia dos mercados financeiros para afirmarem-se. Em suma, a transição do *Blue Book*, do GFOA, concebido ao largo dos pronunciamentos do AICPA, para os pronunciamentos do NCGA e do GASB, ocorreu sem grandes sobressaltos. Contudo, a capacidade de sobrevivência do atual modelo do GASB, único dos órgãos reguladores pesquisados a depender de contribuições voluntárias, foi questionada por membros do *Financial Accounting Foundation* (FAF), cujos ingressos remanejáveis diminuíram. Com a Lei *Sarbanes-Oxley*, o FASB constituiu-se no destinatário direto das contribuições compulsórias dos agentes das bolsas de valores, inviabilizando a redistribuição desses recursos para o GASB.

Os entes estaduais e locais têm menor capacidade de autogoverno – soberania – do que a esfera federal, pois as escolhas da União condicionam o ambiente estadual e esse, por sua vez, restringe as escolhas locais, mas não vice-versa. A decisão política de o governo federal

norte-americano descentralizar as prestações públicas, a partir da gestão Nixon, estabeleceu um desafio para os sistemas de informações governamentais e estimulou a reestruturação dos órgãos e das instituições contábeis governamentais norte-americanas (ICERMAN; SINASON, 1996). O surgimento do NCGA e, após, do GASB marcaram os pontos de inflexão da classe contábil, com respeito ao papel legitimador da Contabilidade e à disputa pelo espaço regulatório, no ambiente econômico desfavorável ao endividamento dos estados e dos entes locais, tanto na década de 1970, quanto na seguinte. A evolução da entidade contábil governamental, associada ao maior nível de *accountability*, acompanhou o espaço regulatório obtido em troca do maior engajamento corporativo na legitimação requerida naqueles momentos. A frustrada experiência do GASBS n. 11, *Measurement Focus and Basis of Accounting – Governmental Fund Operating Statements*, de maio de 1992, prestigiando a dimensão econômica da entidade contábil governamental, deixou várias lições. Uma delas é que as atribuições bem definidas dos membros e o papel meramente consultivo do FASAB permitiram-lhe promover a definição de entidade contábil econômica antes do GASB (1995 e 1999, respectivamente).

Os pronunciamentos espanhóis e brasileiros frisam a dimensão jurídica de entidade contábil governamental, usando a noção de entidade no nível mais baixo de *accountability*. Isso pode ser associado ao reduzido espaço regulatório conquistado e disputado pelas respectivas corporações, respeitadas algumas diferenças. Na Espanha, a doutrina consultada lamenta a rarefação de estímulos institucionais para avançar na microcontabilidade governamental espanhola e conclama os auditores e a comunidade europeia a agirem. Ainda assim, os profissionais contábeis obtiveram avanços no domínio regulatório, com a criação de um órgão específico para a contabilidade governamental e o reconhecimento da capacidade regulatória da corporação contábil, a partir da década de 1990. Sem conquistas regulatórias claras, a classe contábil brasileira aparentemente legitimou a Lei de Responsabilidade Fiscal,

mediante a instituição do Prêmio Conselho Federal de Contabilidade de Gestão Fiscal Responsável, sem equivalente para o setor privado. No entanto, o órgão não editou nenhuma norma brasileira de contabilidade específica para o setor governamental, apesar de previstas na sua estrutura e da constituição de grupo específico para esse mister. Resta definir, ainda, a participação da classe profissional no Conselho de Gestão Fiscal exigido pela mencionada lei.

A Estrutura Conceitual do IASB foi recepcionada pelo *Public Sector Committee* (PSC), designado pelo IFAC (2004b) para editar normas internacionais de contabilidade (NICs) governamentais. Coerente com a ideologia contratualista do setor privado, a Estrutura Conceitual mostra-se lacônica quanto à entidade contábil. A afiliação do PSC aos pronunciamentos do IASB e à ênfase econômica aparece, nas análises do *Study n. 8*, de julho de 1996, sobre a entidade contábil governamental de países membros do IFAC (1996). Se as NICs operam com a *accountability* de eficiência, e os pronunciamentos brasileiros situam-se no plano da legalidade, o Brasil não adotou por inteiro as NICs governamentais, pois rejeita que uma nova entidade resulte da consolidação de outras. Segundo a Teoria Contábil, a dimensão econômica está aquém do necessário para a *accountability* do setor governamental, mas além das instituições de vários membros do IFAC, como demonstram o *Study 8* e a presente dissertação. Nesses casos, a orientação do PSC estimula a relevância dos sistemas de informações governamentais e a disputa corporativa por espaço regulatório, além de reforçar as posições da classe junto à microcontabilidade internacional do setor privado.

O enfoque institucional utilizado para o presente exame favorece a abordagem dedutiva dos fenômenos observados, que foram restritos aos pronunciamentos de órgãos representativos das corporações de profissionais da Contabilidade. A doutrina acerca da estruturação da Teoria Contábil posiciona a entidade entre os postulados ou axiomas auto-evidentes, derivados dos objetivos das demonstrações e explicitadores do contexto em que atua o ente. O postulado da entidade afirma a existência de limites para o exame contábil das

transações efetuadas. A definição de entidade pode constar tanto dos referenciais conceituais, estratégias que orientam os reguladores, quanto dos padrões, produto das estratégias.

O tipo do pronunciamento aparece no Quadro 24.

Jurisdição	Órgão emissor	Pronunciamento	Referencial Conceitual	Padrão
Austrália	AASB	<i>Statement of Accounting Concept</i> n. 1 (SAC 1) de agosto de 1990	Sim	–
Estados Unidos (estadual e local)	NCGA	<i>National Council on Governmental Accounting Standards</i> (NCGASs) n. 1, de março de 1979, n. 3, de dezembro de 1981, e n. 7, de janeiro de 1984	–	Sim
	GASB	<i>Governmental Accounting Standards Board Statements</i> (GASBSs) n. 14, de junho de 1991, e n. 34, de junho de 1999	–	Sim
Estados Unidos (federal)	FASAB	<i>Statement of Federal Financial Accounting Concept</i> (SFFAC) n. 2, de abril de 1995, e <i>Statement of Federal Financial Accounting Standards</i> (SFFAS) n. 7, de maio de 1996	Sim	Sim
Espanha	IGAE	<i>Documentos</i> n. 1, de dezembro de 1989, e n. 7, s/d	Sim	–
Brasil	CFC	Resoluções CFC n. 750, de dezembro de 1993, e n. 774, de dezembro de 1994	Sim	–
Internacional	PSC (IFAC)	<i>International Public Sector Accounting Standards</i> (IPSASs) n. 6, 7 e 8, de maio de 2000	–	Sim

Fonte: elaboração própria.

Quadro 24 – Pronunciamentos Acerca da Entidade Contábil Governamental

O contratualismo subjacente ao grosso da doutrina e da Teoria Contábil permite homogeneizar os mais diversos bens da vida e desestimula a discussão sobre o sentido e o

alcance das entidades para além do mero nexo de contratos internos e externos (HUNT III; HOGLER, 1990). Assim, não surpreende o fato de os órgãos norte-americanos encarregados da regulação contábil de entes federativos menos aquinhoados de prerrogativas soberanas do que a esfera federal e o PSC, que adotou a estrutura conceitual privada, tratarem a entidade contábil como padrão operacional, em lugar de referencial estratégico. Isso é coerente com a ideologia da NPM e exige menor esforço para obter o reconhecimento da comunidade epistêmica formada pelas grandes empresas de contabilidade e pelo mercado financeiro.

Tanto referenciais conceituais (AASB, FASAB, IGAE e CFC), quanto padrões (NCGA, GASB, FASAB, PSC), são utilizados para definir entidade contábil governamental. A Austrália, a Espanha e o Brasil utilizam níveis de *accountability* diferentes da eficiência econômica em seus pronunciamentos sobre entidade contábil. São compelidos, portanto, a justificarem de maneira mais intensa o respectivo posicionamento acerca da entidade governamental, na forma de referenciais conceituais. Ademais, a tentativa de o GASB reunir a concepção econômica e a visão ampla com a Contabilidade por fundos era rejeitada, ao tempo da definição de entidade contábil pelo FASAB. Assim, explica-se a escolha do referencial como veículo da definição de entidade contábil governamental por parte do FASAB.

Na esfera federal norte-americana, um padrão alterou um referencial anterior. A mudança de texto efetuada pelo padrão é mínima, ante o conteúdo do referencial conceitual. Formalmente, isso denota a fragilidade do devido processo empregado e respalda as exigências do AICPA para que os pronunciamentos do FASAB (2004) adquirissem a condição de GAAPs. Antes disso, a autoridade substantiva do FASAB era reduzida e baseada quase que inteiramente nas atribuições individuais dos seus membros.

9 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

A dissertação focaliza a entidade governamental, segundo a Teoria Contábil e os pronunciamentos das corporações de profissionais da contabilidade australiana, norte-americana, espanhola, brasileira e internacional. A análise de conteúdo documental e a revisão bibliográfica efetuadas permitiram analisar as demandas associadas à nova administração gerencial (*New Public Management* – NPM) e os seus efeitos sobre o instituto da entidade.

O exame dos referenciais e dos padrões contábeis produzidos pela classe contábil e do contexto da sua elaboração aponta para a tendência de prestigiar a dimensão econômica da entidade contábil governamental. Tal dimensão está associada à *accountability* de desempenho ou *performance*, caracterizando-se pela busca de medidas de eficiência e economicidade, tradicionalmente associadas ao setor privado. A equiparação dessas métricas permite comparar as oportunidades de investimento oferecidas por agentes privados e governamentais, em âmbito globalizado, e favorece a decisão de escolha racional dos estados nacionais beneficiados, do ponto de vista dos fornecedores internacionais de capital.

Nesse sentido, o Brasil, juntamente com a Espanha, ainda não incorporou a ideologia da NPM, pois a sua entidade contábil atua na dimensão jurídica, mensurada pela aderência à probidade e à legalidade. No outro extremo, a entidade contábil australiana preserva vários elementos da dimensão econômica, apesar de explicitamente propugnar pela social.

As medidas de efetividade (*outcomes*) relacionadas à dimensão social e situadas na *accountability* de programas – um nível mais abrangente do que a *accountability* de desempenho – vêm recebendo alguma atenção do setor privado. Todavia, não adquiriram a mesma proeminência da dimensão econômica, nem avançam com desenvoltura no setor governamental, apesar da sua maior conformação aos fins dos entes governamentais.

O objetivo geral desta dissertação – confrontar a entidade contábil governamental da Teoria Contábil com os pronunciamentos das corporações australiana (AASB), norte-americana (NCGA, GASB e FASAB), espanhola (IGAE), brasileira (CFC) e internacional (PSC) – foi atendido ao longo do exame efetuado neste trabalho. Para tanto, cumpriram-se os objetivos específicos – identificar as entidades governamentais, compará-las e explicar as diferenças. Conclui-se, então, que a Teoria Contábil comporta as várias definições constantes dos referenciais e dos padrões examinados, embora nenhum deles opere no nível mais abrangente de *accountability*, a de valor das políticas públicas, provavelmente pela insuficiência atual das práticas relativas à dimensão social da entidade contábil.

As evidências colhidas no desenrolar da pesquisa não confirmaram o pressuposto de que os órgãos representativos da profissão contábil usam definições distintas de entidade contábil para cada setor. Pelo contrário, a tendência das corporações contábeis é aglutinar os conceitos, sob argumentos de eficiência, apesar de, à luz da Teoria Contábil e do exercício da *accountability* governamental, haver dissonâncias entre os objetivos de melhoria do setor governamental e as ferramentas conceituais do setor privado.

De um lado, o fulcro microeconômico da teoria do setor privado limita a visão contábil de planejamento do estado nacional e pode enviesar as informações prestadas, embora a pesquisa não permita aquilatar o grau de significância desse comprometimento. Por outro lado, essa reunião de conceitos pode estimular as pesquisas contábeis concernentes ao setor governamental, ensejando pronunciamentos e práticas contábeis que supram as necessidades informacionais de um número mais amplo de usuários.

Frisem-se algumas limitações dos resultados obtidos. A análise restringe-se aos pronunciamentos estudados, que se aplicam aos estados nacionais selecionados. O confronto desses pronunciamentos com os emanados de outros órgãos legiferantes poderia conduzir a resultados diferentes, pois incluiria outros segmentos sociais. A adição de países com outras

tradições – islâmica ou comunista, por exemplo – poderia apontar para questões não suficientemente explanadas pela Teoria Contábil consultada. Por fim, o substrato documental da pesquisa não permite averiguar a efetividade dos pronunciamentos na prática contábil, nem, tampouco, a hipótese dedutiva dos sistemas normativos, em que os padrões operacionais, na média, observariam os referenciais políticos ou conceituais.

Como desdobramentos deste estudo, caberia demarcar com maior precisão os limites do espaço regulatório, investigando a percepção do uso da definição de entidade contábil governamental na prática profissional. Outra linha de pesquisa pertinente consiste em aprofundar o entendimento sobre a *accountability* governamental de valor das políticas públicas, no intuito de elaborar interfaces conceituais que permitam apreender, estudar e aperfeiçoar as práticas contábeis existentes. Uma terceira derivação do presente trabalho seria cotejar as concepções de entidade contábil governamental do orçamento público, capaz de reunir as expectativas sobre os resultados futuros para a coletividade, com as demais demonstrações para fins genéricos, associadas aos fluxos financeiros do ente. Aliás, essa abordagem parece de particular interesse para o PSC, conforme o IFAC (2004c).

REFERÊNCIAS

AASB. AUSTRALIAN ACCOUNTING STANDARDS BOARD. *Exposure Draft n. 124*. Request for comment on: the definition of reporting entity; IASB framework for the preparation and presentation of financial statements; IAS 18 revenue; and IAS 20 accounting for government grants and disclosure of government Assistance. Melbourne, Sep. 2003a.

_____. *About the AASB Structure*. Disponível em: <http://www.aasb.com.au/about/structure_index.htm>. Acesso em: 1º out. 2003b.

_____. APS 4. *Accounting Policy Statement 4*, de April 2002. International convergence and harmonisation policy. Disponível em: <http://www.aasb.com.au/public_docs/policy_statements/ACCPS4_4-02.pdf>. Acesso em: 1º out. 2003.

_____. APS 5. *Accounting Policy Statement 5*, de July 2001. The nature and purpose of statements of accounting concepts. Disponível em: <http://www.aasb.com.au/public_docs/policy_statements/ACCPS5_07-01.pdf>. Acesso em: 1º out. 2003.

_____. *GAAP/GFS convergence: implementing the FRC strategic direction*. Disponível em: <http://www.aasb.com.au/public_docs/misc_doc/Implementing_FRC-GFS_Strategic_Direction_Dec-03.pdf>. Acesso em: 15 jan. 2004a.

_____. *Glossary of defined terms: definitions*. Disponível em: <http://www.aasb.com.au/pronouncements/gloss_index.htm>. Acesso em: 16 abr. 2004b.

_____. SAC 1. *Statement of Accounting Concept 1*, de August 1990a. Definition of the reporting entity. Disponível em: <http://www.aasb.com.au/public_docs/concept_statements/SAC1_8-90_2001V.pdf>. Acesso em: 1º out. 2003.

_____. SAC 2. *Statement of Accounting Concept 2*, de August 1990b. Objective of general purpose financial reporting. Disponível em: <http://www.aasb.com.au/public_docs/concept_statements/SAC2_8-90_2001V.pdf>. Acesso em: 1º out. 2003.

ABBOTT, M. L. Economia indiana já supera a do Brasil, segundo Fitch. *Folha Online*, São Paulo, 8 out. 2003. Disponível em: <<http://www1.folha.uol.com.br/folha/bbc/ult272u24889.shtml>>. Acesso em: 23 out. 2003.

ALMEIDA, M. C. *Princípios Fundamentais de Contabilidade e Normas Brasileiras de Contabilidade*. São Paulo: Atlas, 2000.

AICPA. AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS. *Statement on Auditing Standards 69*. 'The meaning of present fairly in conformity with generally accepted accounting principles' in the Independent Auditor's Report (Supersedes AU sec. 411, AICPA, Professional Standards, vol. 1). New York, Jan. 1992.

_____. *Statement on Auditing Standards 91*. Amendment to statement on auditing standards n. 69, 'The meaning of present fairly in conformity with generally accepted accounting principles' in the independent auditor's report. AICPA, professional standards, vol. 1. AU sec. 411. New York, Apr. 2000.

_____. *AICPA Code of Professional Conduct*. Disponível em: <<http://www.aicpa.org/about/code/index.htm>>. Acesso em: 28 out. 2003.

ANTHONY, R. N. *Financial accounting in nonbusiness organizations: an exploratory study of conceptual issues*. FASB: Stamford, 1978.

_____. The nonprofit accounting mess. *Accounting Horizons*, USA, v. 9, n. 2, p. 44-53, Jun. 1995.

ANTHONY, R. N.; NEWBERRY, S. M. GASB 34 should be revised. *The Journal of Government Financial Management*, USA, v. 49, n. 1, p. 36-38, Spring 2000.

ARAGÃO, V. M. C. *Estudo comparativo entre os procedimentos contábeis adotados pelas entidades governamentais nos EUA e no Brasil*. Monografia (Especialização em Contabilidade). Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais, Universidade de Brasília, Brasília, 2000.

ARRUDA, M. C. C. Apresentação. In: ASHLEY, P. A. (Coord.) *Ética e responsabilidade social nos negócios*. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 15-17.

ASHLEY, P. A. (Coord.) *Ética e responsabilidade social nos negócios*. São Paulo: Saraiva, 2002.

BALL, I. *CPA Australia – Inaugural neil walker memorial lecture: speech presented by Ian Ball, Chief Executive Officer, International Federation of Accountants*. 23 Oct. 2002. Disponível em: <http://www.cpaaustralia.com.au/01_information_centre/16_media_releases/docs/speech_20021023.pdf>. Acesso em: 6 out. 2003.

BARROSI FILHO, M.; BRAGA, M.B. Metodologia da econometria. In: VASCONCELOS, M. A. S.; ALVES, D. (Coord.). *Manual de econometria: nível intermediário*. São Paulo: Atlas, 2000. p. 13-20.

BARTON, A. D. Accounting for public heritage facilities – assets or liabilities of the government? *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Bradford, v. 13, n. 2, p. 219-235, 2000.

_____. The Department of Defense – Australia's most profitable business? *Australian Accounting Review*, Sydney, v. 13, n. 2, p. 35-40, Jul. 2003.

BAUER, M. W. Análise de conteúdo clássica: uma revisão. In: BAUER, M. W; GASKELL, G. (Coord.). *Pesquisa qualitativa com texto: imagem e som: um manual prático*. Petrópolis: Vozes, 2002.

BELKAOUI, A. *Public policy and the practice and problems of accounting*. USA: Quorum Books, 1985.

BOBBIO, N.; MATTEUCCI, N.; PASQUINO, G. *Dicionário de política*. 12. ed. Brasília: EDU, 2004. 2 v.

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*, de 5 de outubro de 1988. Disponível em: <https://www.presidencia.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 15 jun. 2003.

_____. *Decreto-lei n. 200*, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0200.htm>. Acesso em: 17 mar. 2004.

_____. *Decreto-lei n. 9.295*, de 27 de maio de 1946. Cria o Conselho Federal de Contabilidade, define as atribuições do contador e do técnico em contabilidade, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.crcrs.org.br/legisla.htm>>. Acesso em: 5 dez. 2003.

_____. *Lei Complementar n. 101*, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 14 dez. 2002.

_____. *Lei n. 4.320*, de 17 de março de 1964. Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos estados, dos municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm>. Acesso em: 5 out. 2003.

_____. *Lei n. 6.404*, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as sociedades por ações. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L6404consol.htm>. Acesso em: 4 mar. 2004.

_____. *Lei n. 10.406*, de 10 de janeiro de 2002a. Institui o Código Civil. Disponível em: <http://www.presidencia.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10406.htm>. Acesso em: 4 mar. 2004.

_____. SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. *Informações*. Estudos tributários. Carga tributária. 2002. Carga Tributária no Brasil. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/EstudoTributario/cargafiscal/CTB2002.pdf>>. Acesso em: 19 jun. 2003a.

_____. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Ação Direta de Inconstitucionalidade 1.717/DF*. Relator: Min. Sydney Sanches. Distrito Federal. Julgamento: 7 de novembro de 2002b. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Ementa: "Direito Constitucional e Administrativo. Ação direta de inconstitucionalidade do art. 58 e seus parágrafos da Lei Federal n. 9.649, de 27 de maio de 1998, que tratam dos serviços de fiscalização de profissões regulamentadas". Disponível em: <<http://www.stf.gov.br/jurisprudencia/pesquisa/>>. Acesso em 20 mar. 2004.

_____. TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. *Relatório e pareceres prévios sobre as contas do Governo da República*: Exercício de 2002. Brasília, 2003b.

BROADBENT, J.; LAUGHLIN, R. Accounting choices: technical and political trade-offs and the UK's private finance initiative. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Bradford, v. 15, n. 15, p. 622-654, 2002.

CAMPOS, A. M. Accountability: quando poderemos traduzi-la para o português? *Revista de Administração Pública*, Rio de Janeiro, v. 24, n. 2, p. 30-50, fev.-abr. 1990.

CANNING, M; O'DWYER, B. A critique of the descriptive power of the private interest model of professional accounting ethics: an examination over time in the Irish context. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Bradford, v. 16, n. 2, p. 159-185, 2003.

CARLIN, T. M. Accrual output-based budgeting Systems in Australia – a great leap backwards? *Australian Accounting Review*, Sydney, v. 13, n. 2, p. 41-47, jul. 2003.

CARPENTER, V. L.; FERROZ, E. H. Institutional Theory and accounting rule choice: an analysis of four US State governments' decisions to adopt generally accepted accounting principles. *Accounting, Organizations and Society*, v. 26, n. 7-8, p. 565-596, Oct.-Nov. 2001.

CASTELLS, M. *A sociedade em rede*. A era da informação: economia, sociedade e cultura. 4. ed. São Paulo: Paz e Terra, 1999, v. 1.

CFC. CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. *Princípios Fundamentais e Normas Brasileiras de Contabilidade*. 3. ed. Brasília, 2001.

_____. *Princípios Fundamentais e Normas Brasileiras de Contabilidade e perícia*. Brasília, 2003.

CHAMBERS, R. J. *Accounting, evaluation and behavior*. USA: Prentice-Hall, 1966.

CHAN, J. L. Government accounting: an assessment of theory, purposes and standards. *Public Money & Management*, United Kingdom, v. 23, n. 1, p. 13-20, Jan. 2003.

CHRISTENSEN, M. Without 'reinventing the wheel': business accounting applied to the public sector. *Australian Accounting Review*, Sydney, v. 13, n. 2, p. 22-27, Jul. 2003.

CHRISTIAENS, J. Converging new public management reforms and diverging accounting practices in Flemish local governments. *Financial Accountability & Management*, Oxford, v. 17, n. 2, p. 153-170, May 2001.

COOMBS, G; DOLLERY, B. An analysis of the debate on intergenerational equity and fiscal sustainability in Australia. *Australian Journal of Social Issues*, v. 37, n. 4, p. 363-381, Nov. 2002.

COLAUTO, R. D.; BEUREN, I. M. Coleta, análise e interpretação de dados. In: BEUREN, I. M. (Org.) *Como elaborar trabalhos monográficos em Contabilidade: teoria e prática*. São Paulo: Atlas, 2003. p.76-97.

CRUZ, N. H. Gasto com juros será o maior desde 1994. *Folha de São Paulo*, 30 out. 2003. Disponível em <<http://www1.folha.uol.com.br/fsp/dinheiro/fi3010200313.htm>>. Acesso em 30 out. 2003.

CVM. COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. *Deliberação CVM n. 29*, de 5 de fevereiro de 1986. Aprova e referenda o pronunciamento do IBRACON sobre a estrutura conceitual básica da Contabilidade. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br/asp/cvmwww/atos/exiatio.asp?File=\deli\deli029.htm>>. Acesso em: 11 out. 2003.

DÉFICIT público bate recorde nos EUA. *Folha de São Paulo*, São Paulo, 21 out. 2003. Disponível em: <<http://www1.folha.uol.com.br/fsp/dinheiro/fi2110200307.htm>>. Acesso em: 22 out. 2003.

DELANEY P. R.; EPSTEIN, B. J.; NACH R.; BUDAK, S. W. *GAAP 2003: Interpretation and application of generally accepted accounting principles*. USA: Wiley, 2003. CD-ROM.

DENNIS, A. *Taking account: key dates for the profession*. Oct. 2000. Disponível em <<http://www.aicpa.org/pubs/jofa/oct2000/dennis.htm>>. Acesso em: 9 out. 2003.

DIAS FILHO, J. M.; NAKAGAWA, M. Análise do processo da comunicação contábil: Uma contribuição para a solução de problemas semânticos, utilizando conceitos da Teoria da Comunicação. *Revista Contabilidade & Finanças*, São Paulo, v. 15, n. 26, p. 42-57, maio-ago. 2001.

DYE, R. A.; SRIDHAR, S. S. Reability-Relevance trade-offs and the efficiency of aggregation. *Journal of Accounting Research*, Chicago, v. 42, n. 1, p. 51-88, Mar. 2004.

ELLSWORTH, D.; HANSELL, W.; JOHNSON, R. *The role of local governments in ensuring the financial viability of the GASB*. Disponível em: <<http://www.gasb.org/gasb2003.pdf>>. Acesso em: 20 out. 2003.

ESTADOS UNIDOS. *Government performance and results act of 1993*. Provide for the establishment of strategic planning and performance measurement in the Federal Government, and for other purposes. Disponível em: <<http://govinfo.library.unt.edu/npr/library/misc/s20.html>>. Acesso em: 26 fev. 2004.

_____. *Sarbanes-Oxley Act of 2002*. Protect investors by improving the accuracy and reability of corporate disclosures made pursuant to the securities laws, and for other purposes. Disponível em: <<http://news.findlaw.com/hdocs/docs/gwbush/sarbanesoxley072302.pdf>>. Acesso em: 3 jun. 2004.

FASAB. FEDERAL ACCOUNTING STANDARDS ADVISORY BOARD. *Information on FASAB*. FASAB Facts. Disponível em: <<http://www.fasab.gov/pdf/fasabf~2.pdf>>. Acesso em: 30 out. 2003a.

_____. *Information on FASAB*. FASAB's rules of procedure (amended and restarted through). September 30, 1999. Disponível em: <http://www.fasab.gov/pdf/rules_final.pdf>. Acesso em: 30 out. 2003.

_____. *Information on FASAB*. Memorandum of understanding (between OMB, GAO and Treasury) on May 7, 2003b. Disponível em: <<http://www.fasab.gov/pdf/mou05222003.pdf>>. Acesso em: 30 out. 2003.

_____. *Statements of Federal Financial Accounting Concepts and Standards*. Disponível em: <<http://www.fasab.gov/pdf/vol1v3.pdf>>. Acesso em: 3 jul. 2004.

FASB. FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD. *Statements of financial accounting concepts*. USA: Wiley, 1998.

_____. *Proposal: principles-based approach to US standard setting*. Oct. 21, 2002. Disponível em: <http://www.fasb.org/proposals/principles-based_approach.pdf>. Acesso em: 19 out. 2003.

FEIJÓ, C. A. et al. *Contabilidade social*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2003.

FMI. FUNDO MONETÁRIO INTERNACIONAL. *Manual revisado de transparência fiscal*. 28 fev. 2001 a. Disponível em: <<http://www.imf.org/external/np/fad/trans/por/manualp.pdf>>. Acesso em: 10 out. 2003.

_____. *Government finance statistics manual 2001 (GFSM 2001b)*. Disponível em: <<http://www.imf.org/external/pubs/ft/gfs/manual/index.htm>>. Acesso em: 15 jan. 2004.

_____. *SNA news and notes*. Disponível em: <<http://www.imf.org/external/pubs/ft/sna/default.htm>>. Acesso em: 15 jan. 2004.

FRANCO, H. *A evolução dos princípios contábeis no Brasil*. São Paulo: Atlas, 1988.

FRC. FINANCIAL REPORTING COUNCIL. *About the FRC*. Disponível em: <<http://www.frc.gov.au/content/about.asp>>. Acesso em: 1º out. 2003.

GASB. GOVERNMENTAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD. *Governmental Accounting Research System (GARS)*. Atualizado até 31 dez. 2001. 2002, CD-ROM.

_____. *GASB Publications. Summaries/Status.* Disponível em: <<http://www.gasb.org/pub/index.html>>. Acesso em: 19 out. 2003.

GAUTHIER, S. Then and now: 65 years of the Blue Book. *Government Finance Review*, USA, jun. 2001. Disponível em <<http://www.gfoa.org/services/gfr/articles/gfr0601.pdf>>. Acesso em: 19 out. 2003.

GERGULL, A. W. Uma reflexão acerca do núcleo fundamental da Teoria Contábil. *Caderno de Estudos FIPECAFI*, São Paulo, v. 9, n. 15, p. 35-40, jan.-jun. 1997.

GIACOMONI, J. *Orçamento público*. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

GIAMBIAGI, F.; ALÉM, A. C. D. *Finanças públicas*. 2. ed. Rio de Janeiro, 2000.

GIROUX, G.; SHIELDS, D. Accounting controls and bureaucratic strategies in municipal government. *Journal of Accounting and Public Policy*, v. 12, n. 3, p. 239-262, Aut. 1993.

GODDARD, A. Development of the accounting profession and practices in the public sector – a hegemonic analysis. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Bradford, v. 15, n. 5, p. 655-688, 2002.

GOLDRATT, E. M.; COX, J. *A Meta*. São Paulo: Claudiney Fullman, 1993.

GRAFF, S. L. Accounting's last frontier. *Management Accounting*, p. 43-47, out. 1995.

GRAMSCI, A. *Os intelectuais e a organização da cultura*. São Paulo: Círculo do Livro, [198-?].

GRANOF, M. H.; WARDLOW, P. S. *Core contents of government and not-for-profit accounting*. USA: John Wiley & Sons, 2003.

GUERREIRO, R. *Modelo conceitual de sistema de informação de gestão econômica: uma contribuição à Teoria da Comunicação da Contabilidade*. Tese de Doutorado em Contabilidade. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. Universidade de São Paulo, São Paulo, 1989.

GUTHRIE, J., PARKER, L.; ENGLISH, L. M. A review of new public financial management change in Australia. *Australian Accounting Review*, Sydney, v. 13, n. 2, p. 3-9, Jul. 2003.

HAWKINS, D. M. *Financial accounting, the standards board and economic development*. 12 nov. 1973. Disponível em: <http://newman.baruch.cuny.edu/digital/saxe/saxe_1973/hawkins_73.htm>. Acesso em: 19 out. 2003.

HAVENS, H. S. *The evolution of the general accounting office: from voucher audits to program evaluations*. USA: GAO, 1990.

HEPWORTH, N. Preconditions for successful implementation of accrual accounting in central government. *Public Money & Management*, United Kingdom, v. 23, n. 1, p. 37-43, Jan. 2003.

HEALD, D. The global revolution in government accounting: introduction to theme articles. *Public Money & Management*, United Kingdom, v. 23, n. 1, p. 11-12, Jan. 2003.

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

HOQUE, Z.; MOLL, J. Public sector reform: implications for accounting, accountability and performance of state-owned entities – an Australian perspective. *The International Journal of Public Sector Management*, v. 14, n. 4, p. 304-326, 2001.

HUNT III, H. G.; HOGLER, R. Agency theory as ideology: a comparative analysis based on critical legal theory and radical accounting. *Accounting, Organizations and Society*, Great Britain, v. 15, n. 5, p. 437-454, 1990.

IASB. INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD. *Standards*. The IASB Framework. Disponível em: <<http://www.iasb.org/standards/index.asp>>. Acesso em: 20 jun. 2004.

IBRACON. INSTITUTO BRASILEIRO DOS AUDITORES INDEPENDENTES DO BRASIL. *Princípios contábeis*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1992.

_____. *Normas Internacionais de Contabilidade*. São Paulo, 1998.

ICERMAN, R. C.; SINASON, D. H. The Dynamics of Accountability in the U.S. *Public Funds Digest*, 1996, p. 64-80. Disponível em: <<http://www.icgfm.org/downloads/total.pdf>>. Acesso em: 18 nov. 2003.

ICAC. INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORIA DE CUENTAS. *Informe sobre la situación actual de la contabilidad en España y líneas básicas para abordar su reforma*. Libro Blanco para la reforma de la Contabilidad en España. Madrid: ICAC, 2002.

IFAC. INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. *About IFAC*. Disponível em: <<http://www.ifac.org/About/#Activities>>. Acesso em: 22 out. 2003.

_____. *Study 8, de July 1996*. The government financial reporting entity. Disponível em: <http://www.ifac.org/Members/DownLoads/PSC-Study_No_08.pdf>. Acesso em: 30 out. 2003.

_____. *IFAC task forces*. Disponível em: <<http://www.ifac.org/TaskForces/Enterprise.tmpl>>. Acesso em: 18 mar. 2004a.

_____. *IFAC handbook of international public sector accounting standards*. Disponível em: <http://www.ifac.org/Members/DownLoads/2004_PSC_Handbook.pdf>. Acesso em: 20 jun. 2004b.

_____. *Research report: budget reporting*. Disponível em: <<http://www.ifac.org/Members/DownLoads/BudgetReporting-Research.pdf>>. Acesso em 18 jul. 2004c.

IGAE. INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO. *Principios contables públicos*: Documentos 1 a 8. Comisión de Principios y Normas Contables Públicas. Disponível em: <http://www.igae.minhac.es/publicaciones/Principios_Contables_Publicos_Doc_1_a_8.pdf>. Acesso em: 24 mar. 2004.

IUDÍCIBUS, S. *Teoria da Contabilidade*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

IVES, M. *Governmental accounting: bridging the gap in GAAP*. 19 fev. 1985. Disponível em: <http://newman.baruch.cuny.edu/digital/saxe/saxe_1984/ives_85.htm>. Acesso em: 19 out. 2003.

JOHNSON, H. T.; KAPLAN, R. S. *A relevância da contabilidade de custos*. 2. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1996.

JREIGE, E. F. True and fair view: um entrave ou um impulso para a Contabilidade? *Caderno de Estudos FINECAFI*, São Paulo, v. 10, n. 17, p. 35-46, jan.-abr. 1998.

KAM, V. *Accounting theory*. 2nd ed. USA: Wiley, 1989.

KARAN, R. Public-interest arguments in privatizing government audit. *Australian Accounting Review*, Sydney, v. 13, n. 2, p. 16-21, Jul. 2003a.

_____. Selective commercialization of public-sector accounting and its consequences for public accountability. *Australian Accounting Review*, Sydney, v. 13, n. 3, p. 15-25, Nov. 2003b.

KENT, J. The PSASB: the accounting profession in regulatory space. *Australian Accounting Review*, Sydney, v. 13, n. 2, p. 10-15, Jul. 2003.

LARSEN, E. J. *Modern advanced accounting*. 8th ed. Cingapura: McGraw-Hill, 1999.

LIBONATI, J. J. Taxinomia contábil: uma proposta de classificação relacionada aos objetivos dos usuários da Contabilidade. *Revista Enfoque Reflexão Contábil*, Maringá, n. 8, p. 11-16, jan.-jul. 1994.

LIBONATI, J. J.; MAIOR, V. C. S. O processo de comunicação na contabilidade. In: XV Congresso Brasileiro de Contabilidade, out. 1996, Fortaleza, *Anais ...*, v. IV, p. 229-254.

LIMA, E. O. *Associação do balanço social e o marketing social: implicações na comunicação da organização não-governamental*. Dissertação (Mestrado em Contabilidade). Programa Multiinstitucional e Inter-regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília, da Universidade Federal da Paraíba, da Universidade Federal de Pernambuco e da Universidade Federal do Rio Grande do Norte. Brasília, 2002.

LIMA, I. S. Contribuição ao estudo da eficácia na aplicação do contrato de gestão nas empresas estatais. *Caderno de Estudos FINECAFI*, São Paulo, v. 10, n. 19, p. 23-42, set-dez. 1998.

LIMA, D. V.; CASTRO, R. G. *Contabilidade pública: integrando União, Estados e Municípios (SIAFI e SIAFEM)*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

LLEWELLYN, S. What counts as "theory" in qualitative management and accounting research? Introducing five levels of theorizing. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Bradford, v. 16, n. 4, p. 662-708, 2003.

LOPES, A. B. *A informação contábil e o mercado de capitais*. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2002.

LÜDKE, M.; ANDRÉ, M. E. D. A. *Pesquisa em educação: abordagens qualitativas*. São Paulo: EPU, 1986.

LUSTOSA, P. R. B. *Um estudo das relações entre o lucro contábil, os fluxos realizados de caixa das operações e o valor econômico da empresa: uma simulação aplicada a um banco comercial*. Tese (Doutorado em Contabilidade). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. Universidade de São Paulo, São Paulo, 2001.

MACHADO, N. *Sistema de informação de custo: diretrizes para integração ao orçamento público e à contabilidade governamental*. Tese (Doutorado em Contabilidade). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. Universidade de São Paulo, São Paulo, 2002.

MACKINTOSH, I. Commentary to the annual research lecture. In: *Annual Research Lecture in Government Accounting*, 2001, Canberra. International Harmonisation of Accounting Standards. Disponível em: <http://www.cpaaustralia.com.au/01_information_centre/04_ps_account/docs/KeithAlfredson_speech.pdf>. Acesso em: 5 out. 2003.

MARQUES, M. C. C. A reforma administrativa e financeira e o novo enquadramento contabilístico da administração pública em Portugal. In: Encontro Nacional da Associação Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Administração (ENANPAD), XXVII, 2003, Atibaia-SP. *Anais ...* CD-ROM.

MATTESSICH, R. *Critique of accounting: examination of the foundations and normative structure of an applied discipline*. USA: Quorum Books, 1995.

MCNAB, R. M.; MELESE, F. Implementing the GPRA: Examining the prospects for performance budgeting in the federal government. *Public Budgeting & Finance*, USA, v. 33, n. 2, p. 73-95, Jun. 2003.

MEIRELLES, H. L. *Direito administrativo brasileiro*. 27 ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

MELLO, C. A. B. *Curso de direito administrativo*. 14 ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

MENDES, G. F. Arts. 48 a 59. In: MARTINS, I. G. S.; NASCIMENTO, C. V. (Org.). *Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal*. São Paulo: Saraiva, 2001, p. 334-354.

MENEZES, A. *Teoria Geral do Estado*. Rio de Janeiro: Forense, 1993.

MONTESINOS, V.; VELA, J. M. Governmental accounting in Spain and the European Monetary Union: a critical perspective. *Financial Accountability & Management*, Oxford, v. 16, n. 2, p. 129-150, May 2000.

MOONITZ, M. *Obtaining agreement on standards in the accounting profession*. Sarasota: American Accounting Association, 1974.

MOONITZ, M.; JORDAN, L. H. *Accounting: An analysis of its problems*. v. 1. New York: Holt, Rinehart and Winston, 1963.

MOURA, R. A. *Princípios contábeis aplicados à contabilidade governamental: uma abordagem comparativa Brasil-Estados Unidos*. Dissertação (Mestrado em Contabilidade). Programa Multiinstitucional e Inter-regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília, da Universidade Federal da Paraíba, da Universidade Federal de Pernambuco e da Universidade Federal do Rio Grande do Norte. Brasília, 2003.

NAÇÕES UNIDAS. *United Nations system accounting standards*. Revision V, 12 September 2001. Disponível em: <<http://accsubs.unsystem.org/ccaqfb-intranet/unas/REV5.html>>. Acesso em: 22 mar. 2004.

NAKAGAWA, M. *Introdução à controladoria: conceitos, sistemas, implementação*. São Paulo: Atlas, 1993.

NEWBERRY, S. Public-Sector Accounting: a Common Reporting Framework? *Australian Accounting Review*, Sydney, v. 11, n. 1, p. 2-7, Mar. 2001.

_____. Intended or unintended consequences? Resource erosion in New Zealand's government departments. *Financial Accountability & Management*, Oxford, v. 18, n. 4, p. 309-330, Nov. 2002.

_____. 'Sector neutrality' and NPM 'incentives': their use in eroding the public sector. *Australian Accounting Review*, Sydney, v. 13, n. 2, p. 28-34, Jul. 2003.

NEWBERRY, S.; PALLOT, J. Fiscal (ir)responsibility: privileging PPPs in New Zealand. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Bradford, v. 16, n. 3, p. 467-492, 2003.

NIYAMA, J. K.; GOMES, A. L. O. *Contabilidade de instituições financeiras*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

PALLOT, J. Elements of a theoretical framework for public sector accounting. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Bradford, v. 5, n. 1, p. 38-59, 1992.

PAULO, E. *Comparação da estrutura conceitual da contabilidade financeira: experiência brasileira, norte-americana e internacional*. Dissertação de Mestrado em Contabilidade. Programa Multiinstitucional e Inter-regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília, da Universidade Federal da Paraíba, da Universidade Federal de Pernambuco e da Universidade Federal do Rio Grande do Norte. João Pessoa, 2002.

PEREIRA, C. A. Avaliação de resultados. In: CATELLI, A. (Coord.) *Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – GECON*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001. Capítulo 7.

PEREIRA, J. M. *Finanças públicas: a política orçamentária no Brasil*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

PERERA, H. B.; RAHMAN, A. R.; CAHAN, S. F. Globalisation and the major accounting firms. *Australian Accounting Review*, Sydney, v. 13, n. 1, p. 27-37, Mar. 2003.

PÉREZ, C. C.; HERNÁNDEZ, A M. L. La difusión de información financiera gubernamental en los países del Mercosur: su armonización a través de la aplicación de las IPSASs de la IFAC. *Revista Contabilidade & Finanças USP*, São Paulo, n. 33, p. 90-100, set.-dez. 2003.

PETRI, N. *A Lei n. 4.320/64 e os princípios de contabilidade geralmente aceitos*. Dissertação (Mestrado em Contabilidade). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. Universidade de São Paulo, São Paulo, 1981.

_____. *Análise de resultados no setor público*. São Paulo. Tese (Doutorado em Contabilidade). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. Universidade de São Paulo, São Paulo, 1987.

PETREI, H. *Budget and control: reforming the public sector in Latin América*. USA: Inter-American Development Bank, 1998.

PINA, V.; TORRES, L. *Principios y normas de contabilidad pública*, 2001. Disponível em: <<http://www.5campus.com/leccion/contpub003>>. Acesso em: 5 dez. 2003.

PISCITELLI, R. B.; TIMBÓ, M. Z. F.; ROSA, M. B. *Contabilidade pública: uma abordagem da administração financeira pública*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

POTTER, B. Financial accounting reforms in the Australian public sector: an episode in institutional thinking. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Bradford, v. 15, n. 1, p. 69-93, 2002.

RAUPP, F. M.; BEUREN, I. M. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In: BEUREN, I. M. (Org.) *Como elaborar trabalhos monográficos em Contabilidade: teoria e prática*. São Paulo: Atlas, 2003. p.76-97.

REIS, H. C. *Gestão governamental e a contabilidade por fundos*. Rio de Janeiro: IBAM/CDM, 1991.

RUPPEL, W. *GAAP for governments field guide 2002*. USA: Wiley, 2002.

SÁ, A. L. *Teoria da Contabilidade*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

SANCHES, O. M. *Dicionário de orçamento, planejamento e áreas afins*. Brasília: Prisma, 1997.

SCHMIDT, P. A classificação da Contabilidade dentre os ramos do conhecimento humano. *Caderno de Estudos FINECAFI*, São Paulo, v. 10, n. 17, p. 9-22, jan.-abr. 1998.

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

SILVA, C. A. T. Introdução. In: SILVA, C. A. T.; FREIRE, S. F. (Org.) *Balanço social: teoria e prática*. Inclui o novo modelo IBASE. São Paulo: Atlas, 2001. Introdução.

SILVA, L. M. *Contabilidade governamental: um enfoque administrativo*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

SHANK, J. K.; GOVINDARAJAN, V. *Strategic cost management: the new tool for competitive advantage*. New York: The Free Press, 1993.

SIMONS, R. *Levers of control: how managers use innovative control systems to drive strategic renewal*. Boston: Harvard Business School Press, 1994.

SLOMSKI, V. *Teoria do agenciamento no Estado: uma evidenciação da distribuição de renda econômica produzida pelas entidades públicas de administração indireta*. 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.

SOARES, C. R. P. *O impacto da governança corporativa sobre o comportamento do preço de ações no Brasil: o caso do papel e celulose, 2000 a 2003*. Dissertação (Mestrado em Ciências). Área de Concentração: Economia Aplicada. Universidade de São Paulo, Piracicaba, 2003.

SPROUSE, R. T.; MOONITZ, M. *A tentative set of broad accounting principles for business enterprises*. New York: AICPA, 1962.

STAUBUS, G. J. Foreward. In: ANTHONY, R. N. *Financial accounting in nonbusiness organizations: an exploratory study of conceptual issues*. FASB: Stamford, 1978. p. III-IV.

STAUNTON, J. A Statement of accounting concepts for level 1 of the conceptual framework? *Abacus*, Sydney, v. 39, n. 3, p. 398-414, Oct. 2003.

SUCUPIRA, J. A. Ética nas empresas e balanço social. In: SILVA, C. A. T.; FREIRE, S. F. (Org.) *Balanço social: teoria e prática*. Inclui o novo modelo IBASE. São Paulo: Atlas, 2001. Capítulo 5.

UNIÃO EUROPÉIA. *Eurostat*. Disponível em: <<http://europa.eu.int/comm/eurostat>>. Acesso em: 15 jan. 2004.

_____. *Comunicação da comissão: modernização da contabilidade das comunidades européias*. Bruxelas, 17 dez. 2002. Disponível em: <http://europa.eu.int/eur-lex/pt/com/cnc/2002/com2002_0755pt01.pdf>. Acesso em: 18 fev. 2004.

VIANA, C. R. *Compêndio de contabilidade geral*. 5. ed. Porto Alegre: Sulina, 1972.

WALKER, R. G. Public-private partnerships: form over substance? *Australian Accounting Review*, Sydney, v. 13, n. 2, p. 54-59, Jul. 2003.

WATTS, R. L.; ZIMMERMAN, J. L. *Positive accounting theory*. USA: Prentice Hall, 1986.

WEBER, M. *A ética protestante e o espírito do capitalismo*. 2. ed. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001.

WHITEHOUSE, H. A. Warning: Bush social security reform proposal demands fundamental decision for or against artificial support of stock market. *Public Budgeting & Finance*, USA, v. 23, n. 2, p. 134-141, Summer 2003.

WILLIAMSON, D. *What are the objectives of accounting*. Disponível em <<http://www.duncanwil.co.uk/objacc.html>>. Acesso em 9 out. 2003.

YOUNG, D.; GUENTHER, D. A. Financial reporting environments and international capital mobility. *Journal of Accounting Research*, Chicago, v. 41, n. 3, p. 553-579, Jun. 2003.

ZIFCAK, S. *From administrative reform to democratic reformation: accountability reformation: accountability in a post-managerial era – An australian case study*. Nov. 1998. Disponível em: <http://www.planejamento.gov.br/arquivos_down/seges/publicacoes/reforma/seminario/ZIFCAK.PDF>. Acesso em: 30 out. 2003.

GLOSSÁRIO A – AASB¹

Associado (*associate*): uma investida (*investee*) em que o investidor (*investor*) tem significativa influência, sem ser uma subsidiária, um colaborador (*partnership*) ou um investimento adquirido ou mantido exclusivamente para dispor em futuro próximo.

Ativos (*assets*): os benefícios econômicos futuros controlados pela entidade, resultantes de transações e outros eventos pretéritos.

Avaliação (*evaluation*): a determinação da possibilidade técnica e da viabilidade comercial de um projeto específico, incluindo, no volume e no grau adequados, o exame e o teste dos métodos extrativos e metalúrgicos ou dos processos de tratamento, a pesquisa das exigências de transporte e infraestrutura e o estudo dos mercados e das finanças.

Bases contábil (*accounting basis*): os critérios de contabilidade subjacentes à divulgação contábil (*financial report*), incluindo os regimes de custo histórico, custo corrente, continuidade, competência e caixa.

Capacidade (*capacity*): a habilidade e o poder direto ou indireto, inclusive aquele imediatamente exercitável, resultante, intermediado, infringido ou revogado por confiança (*trust*), acordos relevantes (*relevant agreements*) e práticas obrigatórias ou não.

Controle de um ativo: a capacidade da entidade beneficiar-se do ativo, na perseguição dos seus objetivos, e de negar ou regular o acesso de outros ao benefício.

Controle: a capacidade de uma entidade dominar as políticas financeiras e operacionais de outro ente, direta ou indiretamente, de modo que a controlada opere em consonância com os objetivos perseguidos pela controladora.

Despesas (*expenses*): o consumo ou a perda de benefícios econômicos futuros, na forma da redução dos ativos ou do aumento das exigibilidades da entidade, exceto as resultantes do aumento do patrimônio líquido no período.

Economicidade (*economy*): a medida da aquisição de certos recursos pelo menor preço de aquisição.

Eficácia (*effectiveness*): a medida da consecução dos objetivos estabelecidos para as operações ou as atividades de uma entidade, sejam eles expressos em produtos ou resultados (*outputs or outcomes*).

Eficiência (*efficiency*): a medida da maximização dos produtos resultantes de um dado conjunto de insumos ou a minimização dos custos dos insumos da produção de certos volumes de produtos, mantido um padrão de qualidade, pela entidade.

¹ Fonte: AASB (2004b, tradução nossa).

Elementos (*elements*): os ativos, os passivos, o patrimônio líquido, as receitas e as despesas.

Entidade (*entity*): um arranjo legal, administrativo ou fiduciário qualquer, estrutura organizacional ou parte (inclusive pessoa natural) capaz da depleção de recursos escassos para atingir os seus objetivos.

Entidade econômica (*economic entity*): um grupo de entidades, compreendendo a entidade principal (*parent entity*) e todas as entidades controladas (subsidiárias).

Patrimônio líquido (*equity*): o interesse residual nos ativos de uma entidade, após a dedução das suas exigibilidades.

Política contábil (*accounting policies*): os princípios contábeis e as bases ou as regras especificamente adotadas na preparação e na apresentação de demonstrações contábeis.

GLOSSÁRIO B – GASB (GASBS 14)¹

Apresentação integrada [*Blending (blended)*]: o método de divulgar os dados financeiros de uma unidade componente que apresenta os seus balanços e as suas transações de maneira similar ao governo central (*primary government*).

Benefício financeiro (*Financial benefit*): o meio de acessar os recursos da organização.

Demonstrações separadas [*Discrete presentation (discretely presented)*]: o método de divulgação de dados contábeis (*financial data*) das unidades componentes do governo central em colunas separadas. O método requer a disponibilidade de informações adicionais sobre a unidade componente, tanto nas notas explicativas das demonstrações condensadas da entidade quanto nas GPFS (*general purpose financial statements* – demonstrações contábeis de propósitos genéricos).

Dependência e independência fiscal governamental (*Fiscally independent/Fiscally dependent government*): um governo é fiscalmente independente se pode, sem aprovação substantiva por outro governo, determinar seu orçamento, impor tributos ou preços públicos e lançar títulos de dívida. Um governo fiscalmente dependente é incapaz desses procedimentos sem a aprovação substantiva por outro governo.

Entidade contábil (*Financial reporting entity*): o governo central, as organizações pelas quais é financeiramente responsável e as demais, cuja natureza e cuja significância do relacionamento com o governo central são tamanhas que a exclusão ensejaria demonstrações contábeis enganosas ou incompletas. O núcleo da entidade contábil, normalmente, é o governo central. Contudo, outras organizações governamentais (a exemplo de unidades componentes, *joint ventures* e organizações conjuntas) servem como núcleo das suas próprias divulgações.

Governo central (*Primary government*): o governo estadual ou local com fins genéricos ou especiais, eleito separadamente, com respaldo legal e fiscalmente independente de outros governos estaduais e locais.

Interesse residual (*Equity interest*): um interesse financeiro numa *joint venture*, evidenciado pela propriedade de parcelas das ações da *joint venture* ou por outro modo que explicita o direito a recursos líquidos mensuráveis, baseado numa inversão de recursos financeiros ou de capital pelo governo participante.

Joint venture: uma entidade legal ou outra organização resultante de um arranjo contratual, possuída, operada ou dirigida como uma atividade separada e específica, por pelo menos dois

¹ Fonte: GASB (2002, tradução nossa).

participantes em conjunto, que detêm um interesse financeiro e uma responsabilidade financeira continuados.

Ônus financeiro (*Financial burden*): a obrigação de financiar os prejuízos ou prover suporte financeiro para uma organização ou a obrigação quanto às suas dívidas.

Organizações dirigidas conjuntamente (*Jointly governed organizations*): um governo regional ou outro arranjo multigovernamental, dirigido por representantes de cada governo que cria a organização, diferente de *joint venture*, uma vez que os participantes não têm interesse ou responsabilidade financeira continuados.

Organizações relacionadas (*Related organization*): o governo central não é financeiramente responsável pela organização (uma vez que não impõe os seus desejos, nem tem relacionamentos de benefícios ou ônus financeiros), mesmo que o governo central indique a maior parte da diretoria da organização.

Responsabilidade pela prestação de contas [*Accountability (accountable)*]: o vínculo resultante da escolha (*appointment*) de uma liderança (*organization's governing board*) pela maioria votante.

Responsabilidade pela prestação de contas financeira [*Financial accountability (financially accountable)*]: o grau de *accountability* que existe, caso o governo central indique a maior parcela da diretoria e seja capaz tanto de impor a sua vontade sobre a organização quanto de utilizá-la para gozar dos benefícios ou impor o ônus. Um governo central pode também ser financeiramente responsabilizado por organizações governamentais com diretoria eleita separadamente, indicada por outro governo ou em conjunto, quando exista dependência fiscal.

Unidades componentes (*Component units*): as organizações legalmente separadas, pelas quais os burocratas eleitos (*elected officials*) do governo central são financeiramente responsáveis. Uma unidade componente também pode ser outra organização, cuja exclusão ensejasse demonstrações enganosas ou incompletas.

GLOSSÁRIO C – FASAB¹

Antecipação (Forecast): o termo refere-se às informações contábeis prospectivas, incluindo as demonstrações contábeis, baseadas nas crenças gerenciais sobre as condições e as ações futuras mais prováveis durante o período abarcado. Distingue-se de projeção (*projection*), que produz informações baseadas em uma ou mais hipóteses especulativas ou conjunto de suposições relacionadas a condições e ações futuras, cuja ocorrência pode não ser a mais provável.

Avaliação (ou contabilidade de avaliação) [Valuation (or accounting valuation)]: os métodos e os critérios de avaliação são numerosos e variados e podem ser expressos quantitativamente e em moeda. As aplicações vão desde um ativo isolado, até um grupo de ativos ou uma empresa inteira, conforme determinado pelos critérios e pelos métodos.

Demonstrações contábeis de propósitos genéricos (General purpose financial reports – GPFS): as divulgações cujo objetivo é atender às necessidades comuns de diversos usuários que, tipicamente, não têm a habilidade de especificar as bases, a forma e o conteúdo das informações que recebem.

Despesa (Expense): as reduções e os outros consumos de ativos ou os aumentos de exigibilidade (ou uma combinação de ambos) para prover bens, prestar serviços e desempenhar outras atividades relativas aos programas e às missões de uma entidade, cujos benefícios não se estendam para além do período operacional.

Entidade (Entity): a unidade dentro do governo federal – departamentos, agências, escritórios ou programas – que deve preparar demonstrações contábeis. Entidades também incorporam grupo de funções, fundos e outras contas, cuja forma e cujo conteúdo das demonstrações contábeis observam as recomendações da OMB (*Office of Management and Budget*).

Impactos (Impacts): no contexto da discussão de medidas de desempenho, o SFFAC 1 define impactos como a diferença entre o que efetivamente ocorreu e o que teria acontecido sem o programa governamental. O SFFAC 1, § 206, destaca que, tanto quanto for possível e conveniente, a avaliação da efetividade (*effectiveness*) deve focar os efeitos ou os impactos dos programas. Acompanhar os impactos da ação governamental requer a avaliação de programas ou outras técnicas que transcendem a divulgação anual do desempenho, embora avalizem a informação ali contida. Tais avaliações freqüentemente requerem muitos anos de exame, sua realização é custosa e, em regra, não ocorrem a cada ano para o mesmo programa.

Indicadores de desempenho (Performance measurement): um modo de avaliar eficiência, eficácia e resultados (*efficiency, effectiveness, and results*²). Um indicador de desempenho

¹ Fonte: FASAB (2004, tradução nossa).

harmonizado (*balanced performance measurement scorecard*) inclui medidas financeiras e não financeiras, voltadas para a qualidade, o ciclo de tempo e o custo. Indicadores de desempenho incluem acompanhar os produtos (quantidade de bens ou serviços providos, a exemplo de saber quantos itens foram produzidos) e os efeitos (os resultados dos bens e dos serviços providos, identificando quais efetivamente contribuem para atingir a missão) dos programas; ver *Statement of Federal Financial Accounting Concepts* n. 1, *Objectives of Federal Financial Reporting*, § 192.

Informação suplementar sobre a economia [*Required supplementary stewardship information* (RSSI)]: (1) a informação considerada essencial para a divulgação contábil da entidade, além das principais demonstrações contábeis; a demonstração trata dos indicadores empregados e da sua apresentação; (2) a categoria definida pelo GASB para divulgar informações sobre o ambiente social. Informação sobre o bem-estar social pode ser apresentada no RSSI ou em notas explicativas às demonstrações contábeis. Tais informações são necessárias para uma apresentação justa da posição financeira e dos resultados das operações.

Produto (*Output*): uma tabulação, um cálculo ou um registro de atividade ou esforço que pode ser expresso em termos qualitativos e quantitativos. Possui duas características chave: (1) é sistemática e periodicamente capturado pelo sistema contábil ou gerencial; (2) há conexão lógica entre as medidas divulgadas e os objetivos do programa.

Stewardship: o governo federal tem responsabilidade pelo perpétuo bem-estar geral da nação.

² O termo é empregado, nesse trecho, como sinônimo de *efficacy*.

GLOSSÁRIO D – IGAE¹

Atribuição patrimonial (*Atribución patrimonial*): o ato jurídico por intermédio do qual uma pessoa proporciona a outra uma vantagem ou um benefício de caráter patrimonial.

Balanço (*Balance*): a demonstração (*Estado*) que apresenta a posição patrimonial de uma entidade em um momento determinado. Estrutura-se em dois grupos patrimoniais, ativo e passivo, desdobrados, cada qual, em agrupamentos que representam elementos patrimoniais homogêneos.

Conta de resultado econômico-patrimonial (*Cuenta del resultado económico-patrimonial*): a demonstração que apresenta o resultado referente a uma entidade num exercício. Estrutura-se em dois conjuntos, desenvolvidos cada qual em função da natureza econômica da operação, recolhendo: (a) o positivo, os ingressos e os benefícios da entidade; (b) o negativo, os gastos e as perdas da entidade.

Contabilidade governamental (*Contabilidad pública*): a parte da microcontabilidade constituída por um conjunto de princípios e normas aplicáveis aos entes enquadrados no setor governamental.

Deslocamento patrimonial (*Desplazamiento patrimonial*): o termo representa a atribuição patrimonial em sentido estrito, pois requer a materialização da vantagem ou do benefício em bens monetários ou não, que mudam de titularidade, desconsiderando-se a atribuição patrimonial que suponha a ausência de gasto pelo beneficiário.

Entidade contábil governamental (*Entidad contable pública*): o ente que, pertencendo ao setor governamental, detenha personalidade jurídica própria e orçamento de gastos ou de ingressos diferenciado, além de elaborar e prestar as contas sob o regime de contabilidade governamental.

Gastos: os fluxos que configuram o componente negativo do resultado econômico-patrimonial, produzidos ao longo do exercício, pelas operações de natureza orçamentária ou não, como consequência da variação de ativos ou do surgimento de obrigações, associados ao decréscimo dos recursos próprios. Portanto, este termo reserva-se para os fluxos imputados ao resultado da entidade por intermédio das contas de gestão. O termo não se confunde com o gasto orçamentário, pois existem gastos extra-orçamentários.

Ingressos (*Ingresos*): os fluxos que configuram o componente positivo do resultado econômico-patrimonial, produzidos ao longo do exercício pelas operações de natureza orçamentário ou não, em consequência do aumento de ativo ou da diminuição de passivos que

¹ Fonte: IGAE (2004, tradução nossa).

resultem no incremento do patrimônio líquido. Portanto, o termo reserva-se para os fluxos imputáveis ao resultado da entidade por intermédio das contas de gestão. Não se confunde com ingresso orçamentário, pois existem ingressos extraorçamentários. Tampouco se confunde com cobrança (*cobro*), ou seja, os ingressos distinguem-se dos fluxos de tesouraria.

Patrimônio líquido (*Patrimonio neto*): a parte residual dos ativos da entidade, após a dedução das exigibilidades de terceiros. No âmbito da contabilidade governamental, esse termo, com caráter geral, equivale ao de recursos próprios.

Reconhecimento de um gasto (*Reconocimiento de un gasto*): a imputação ao exercício de um elemento que, cumprindo as características enunciadas na definição, satisfaça os seguintes requisitos: (a) o decréscimo do patrimônio líquido da entidade resulte de um fato contábil associado a uma variação de ativos ou ao surgimento de obrigações. O reconhecimento do gasto há de realizar-se simultaneamente ao momento em que se registram as variações de ativos ou obrigações; (b) a valoração do fato apresente um custo ou montante mensurável com confiança. Cabe aí incluir o uso de estimativas razoáveis como um método válido para identificar certos gastos. O reconhecimento não pode ser substituído por notas ou outro material explicativo.

Resultado econômico-patrimonial (*Resultado económico-patrimonial*): a variação dos fundos próprios da entidade, produzida em certo período, como consequência das suas operações de natureza orçamentária ou não. Determina-se pela diferença entre os ingressos e os gastos do período a que se refere.

GLOSSÁRIO E – PSC (IPSASs 6, 7 e 8)¹

Associada (*Associate*): a entidade em que o investidor tem influência significativa, mas não é controlada, nem *joint venture* do investidor.

Ativos (*Assets*): os recursos controlados pela entidade como resultado de eventos passados e dos quais se espera benefícios econômicos futuros ou potenciais serviços para a entidade. [Os benefícios econômicos futuros geram entradas líquidas de caixa, ao passo que potenciais de serviços não o fazem diretamente (IPSAS 6, § 12)].

Consolidação proporcional (*Proportionate consolidation*): um método de contabilidade e de evidenciação contábil em que a participação de cada ativo, exigibilidade, receita e despesa de uma entidade controlada em conjunto pelo *venturer* é combinada linha a linha com itens similares das demonstrações contábeis do *venturer* ou apresentada como rubricas separadas nessas demonstrações.

Contribuição dos proprietários (*Contributions from owners*): os benefícios econômicos futuros ou os potenciais de serviços recebidos pela entidade e oriundos de partes externas, sem exigibilidades, que estabelecem um interesse financeiro nos ativos líquidos ou no patrimônio líquido da entidade e que: (a) enseja compromisso de tanto distribuir os benefícios econômicos futuros ou os potenciais de serviços obtidos pela entidade, em sua existência, conforme a discricionariedade dos proprietários e seus representantes, quanto distribuir qualquer excesso de ativos sobre as exigibilidades, caso a entidade seja descontinuada; (b) podem ser vendidos, trocados, transferidos ou recuperados.

Controlada: a entidade sob controle de outra entidade (conhecida como controladora).

Controladora: a entidade que detém uma ou mais entidades controladas.

Controle conjunto (*Joint control*): o controle partilhado por acordo sobre uma atividade, mediante um arranjo conjunto.

Controle: o poder de dirigir as políticas financeiras e operacionais de outra entidade de modo a beneficiar-se daquelas atividades.

Demonstrações contábeis consolidadas (*Consolidated financial statements*): as demonstrações contábeis de um ente econômico apresentado como uma só entidade.

Distribuição aos proprietários: a entrega de benefícios econômicos futuros ou potenciais de serviços, pela entidade, para todos ou alguns dos seus proprietários, tanto sob a forma de retorno sobre o investimento quanto de retorno do investimento.

Entidade econômica: o grupo que abrange a entidade controladora e as controladas.

¹ Fonte: IFAC (2004b, tradução nossa).

Estatais (GBE): as entidades com as seguintes características: (a) poder de contratar em nome próprio; (b) autoridade financeira e operacional para efetuarem seus negócios; (c) intuito de lucro ou recuperação plena dos custos pela venda de bens e serviços para outras entidades, no decorrer normal dos negócios;

Influência significativa (*Significant influence*): o poder de participar das decisões de política financeira e operacional do investido, sem controlá-las, isoladamente ou em conjunto.

Interesse minoritário (*Minority interest*): a parte do *superavit (déficit)* líquido e dos ativos líquidos/patrimônio (*net assets/equity*²) de uma entidade controlada, atribuíveis aos interesses que não constituem propriedade, direta ou indiretamente, da controladora.

Investidor: o participante sem controle conjunto sobre a *joint venture*.

Joint venture: o arranjo de duas ou mais partes, visando à consecução de uma atividade sujeita ao controle conjunto.

Políticas contábeis (*Accounting policies*): os princípios específicos, as bases, as convenções, as regras e as práticas adotadas pela entidade na elaboração e na apresentação das demonstrações contábeis.

Venturer: o participante que possui controle conjunto sobre a *joint venture*.

² Esses termos, entre outros, identificam a medida da situação residual do patrimônio (ativos menos exigibilidades), com valores positivos ou negativos (IFAC, 2004b).

APÊNDICE A – CONCEITOS EMPREGADOS

Salvo menção em contrário, "ideologia" corresponde aos valores que orientam os comportamentos coletivos; em seu outro sentido, com origem em Marx, ideologia equivaleria ao falseamento da verdade (BOBBIO; MATTEUCCI; PASQUINO, 2004).

Governmental designa o setor do Estado e do "interesse público" que atua em contraponto e, às vezes em contrariedade, ao setor ou interesse "privado". O governo ora se identifica com os Poderes – Legislativo, Executivo e Judiciário – e órgãos do Estado, ora aflora, nas funções originárias desses Poderes e órgãos, como manifestação da soberania (MEIRELLES, 2002). O interesse público democrático representa a busca por satisfazer as necessidades da maioria dos cidadãos, quando não for possível atender a todos.

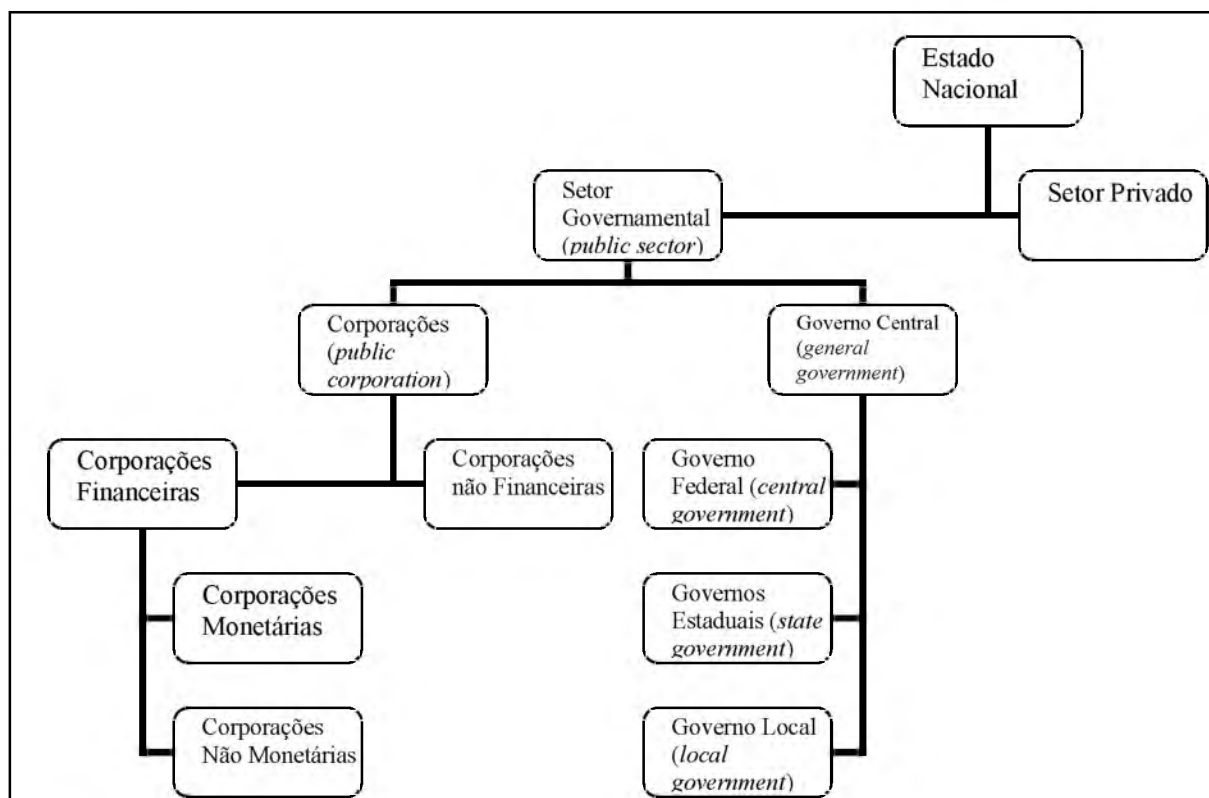
"Público" refere-se aos interesses do povo ou ao conjunto dos cidadãos; "estado" e "estatal" vinculam-se à população, ao território e à soberania reunidos (MENEZES, 1993). Dessarte, a qualificação de público inclui tanto as ações governamentais quanto as de ordem privada, sendo que o ato de governar exige a participação das três funções estatais, não apenas da executiva. A dissertação emprega o termo "contabilidade governamental" para designar o objeto do estudo, em lugar de contabilidade pública, sem prejuízo daqueles que preferem esta última designação, como Petri (1981, 1987) e Piscitelli, Timbó e Rosa (2002).

A contabilidade social mencionada ao longo da dissertação não se confunde com os sistemas de contas nacionais das Nações Unidas, orientados quase que exclusivamente para a dimensão econômica da entidade (FEIJÓ et al., 2003). Entretanto, convém conhecer alguns dos conceitos do *Government Finance Statistics Manual 2001* (GFSM 2001), elaborado pelo Departamento de Estatística do Fundo Monetário Internacional (FMI, 2001b) e harmonizado com o 1993 *System of National Accounts* (1993 SNA). O 1993 SNA é um sistema de contas macroeconômicas que atende analistas, formuladores de políticas e gestores. O GFSM 2001 descreve o *Government Finance Statistics* (GFS), com os conceitos, as classificações e as regras contábeis usados no planejamento e na condução de políticas públicas (FMI, 2001b).

O "governo central" (*general government*) – "administração direta ou centralizada" (MEIRELLES, 2002) – consiste das autoridades públicas e das respectivas agências estabelecidas por processos políticos, no exercício da autoridade legislativa, judicial e executiva, dentro de um espaço territorial. Tais agências executariam as políticas governamentais de maneira especializada, objetiva e não sujeita às pressões político-partidárias. Para o FMI (2001b), o governo central exclui as "corporações": entes criados com

o objetivo de produzir bens e serviços para o mercado. Mas, dependendo do contexto da dissertação, corporação também pode significar as grandes companhias abertas.

A Figura 8 divide os estados nacionais entre o setor governamental e o privado.



* O Banco Central do Brasil comporta-se como agência e integra o governo federal, apesar de o GFS 2001 incluir os bancos centrais entre as corporações monetárias.

Fonte: adaptado de FMI (2001b).

Figura 8 – Estado Nacional e Setor Governamental (FMI)

O termo "corporação" também está ligado à doutrina que defende a organização da coletividade baseada na associação representativa dos interesses e das atividades profissionais (BOBBIO; MATTEUCCI; PASQUINO, 2004). Eventualmente, tais organizações envolvem-se diretamente, nos processos de formação e de gestão das decisões estatais, mediante o reconhecimento institucional, o monopólio da representação dos interesses do grupo e o exercício de funções públicas, de modo "a privilegiar a negociação política acima da atividade conflitivo-contratual" (BOBBIO; MATTEUCCI; PASQUINO, 2004, p. 819). Assim o termo "corporação contábil" representa ainda a categoria ou a classe dos contabilistas.

Além do GFSM, o FMI (2001a) mantém um manual de transparência fiscal. Segundo esse manual, a melhor prática de divulgação de informações requer, junto com o orçamento anual, um balanço patrimonial com todos os passivos e os ativos físicos ou um balanço

patrimonial completo, que apresente todos os passivos e os ativos financeiros e físicos do governo central. O "sistema contábil global e integrado" deve: permitir a avaliação fidedigna dos pagamentos atrasados; basear-se em sistemas de controle interno sólidos; captar e registrar as informações no estágio do empenho; gerar relatórios sobre atrasos de pagamentos; acompanhar as transações com financiamento externo; registrar a ajuda em bens e serviços. A melhor prática é que o sistema contábil opere conforme o regime de competência e gere relatórios de caixa. Esse manual refere os *International Public Sector Accounting Standards* (IPSASs) como padrões reconhecidos e cita alguns trechos dos princípios de governança corporativa da Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE).

A "governança corporativa" é (CARVALHO, 2002, e INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA, *apud* LODI, 2000, ambos *apud* SOARES, 2003): o conjunto de regras que minimiza os problemas de agenciamento ou o sistema que assegura aos sócios proprietários o governo estratégico e a monitoração da diretoria executiva, com equidade, transparência, responsabilidade pelos resultados (*accountability*) e obediência às leis (*compliance*).

Pela Teoria do Agenciamento, num modelo com dois indivíduos, o "agente" compromete-se a realizar certas tarefas para o "principal". Os cidadãos (principal) escolhem os sistemas de informações de modo a que os tomadores de decisões (agentes) maximizem a função utilidade dos primeiros (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999). A informação reduz a incerteza e confere um papel importante à contabilidade na governança e na divisão dos riscos entre o principal e o agente.

APÊNDICE B – HIERARQUIA DOS US GAAP (SASs)

Níveis	Entidades Privadas	Governos Locais e Estaduais	Governo Federal	
Princípios contábeis estabelecidos – (a) a (d)	a	Declarações (SFAS) e interpretações (FAS) do FASB, opiniões do ABP e boletins contábeis do AICPA. Normas e informativos de interpretação da SEC: Regulação S-X, ASRs e <i>Financial Reporting Releases</i> – FRRs	Declarações e interpretações do GASB, pronunciamentos do AICPA e do FASB, aplicáveis aos governos estaduais e locais, por determinação do GASB	Declarações e interpretações do FASAB e pronunciamentos do AICPA e do FASB, aplicáveis à União por determinação do FASAB
	b	Pronunciamentos de órgãos de peritos em contabilidade que observem o devido processo, como boletins técnicos do FASB, auditorias de setores, guias contábeis e declarações de posições do AICPA, se explicitamente reconhecidos pelo FASB	Boletins técnicos do GASB e auditorias de setores, guias contábeis e demonstrações elaboradas para governos estaduais e locais e explicitamente reconhecidos pelo GASB	Boletins técnicos do FASAB e auditorias de setores, guias contábeis e demonstrações do AICPA, elaboradas para entidades do governo federal e referidas pelo FASAB
	c	Pronunciamentos de organismos compostos por peritos contábeis que observem o devido processo na interpretação ou no estabelecimento de padrões contábeis ou na descrição de práticas contábeis geralmente aceitas, como boletins práticos, do <i>Accounting Standards Executive Committee</i> (AcSEC), da Divisão de Padrões Contábeis do AICPA e memorandos ou protocolos do <i>Emerging Issues Task Force</i> (EITF) do FASB	Boletins práticos do AcSEC, do AICPA, quando elaborados para governos estaduais e locais e explicitamente reconhecidos pelo GASB, e posições consensuais de grupos de contadores organizados pelo GASB, a propósito de assuntos contábeis relacionados a entidades governamentais estaduais e locais	Boletins práticos do AcSEC, do AICPA, e informes técnicos de contabilidade do <i>Accounting and Auditing Policy Committee</i> (AAPC) do FASAB
	d	Práticas ou pronunciamentos que representem práticas prevalecentes no segmento ou cuja aplicação, nas circunstâncias dadas, é geralmente aceita, como interpretações contábeis do AICPA e guias de implementação do FASB	Guias de implementação (perguntas e respostas), publicados pelo GASB e práticas amplamente reconhecidas e prevalecentes em governos estaduais e locais	Guias de implementação publicados pelo FASAB e práticas reconhecidas e prevalecentes no governo federal
Doutrina contábil	e	Na ausência dos padrões contábeis estabelecidos (a-d), a doutrina contábil aceita: referenciais conceituais do FASB, ensaios do AICPA, boletins contábeis da SEC, padrões internacionais do <i>International Accounting Standards Board</i> (IASB), pronunciamentos de outras associações profissionais ou agências regulatórias (inclusive a SEC), informações técnicas do serviço de apoio à prática do AICPA e artigos e manuais de contabilidade	Doutrina contábil, incluindo as declarações conceituais do GASB e os pronunciamentos do AICPA e do FASB, quando não especificamente dirigidos para governos estaduais e locais	Na ausência de padrões contábeis reconhecidos, o auditor pode considerar outra doutrina contábil, dependendo das circunstâncias, como os referenciais conceituais do FASAB e os pronunciamentos de (a) a (d), quando não explicitamente reconhecidos pelo FASAB.

Fonte: adaptado de AICPA (1992, 2000).

APÊNDICE C – REFERENCIAIS E PADRÕES DO NCGA

Item *	Denominação	Ano	Observações
NCGACS 1	<i>Objectives of Accounting and Financial Reporting for Governmental Units</i>	1982	Substituído pelo GASBCS 1.
NCGAS 1	<i>Governmental Accounting and Financial Reporting Principles</i>	1979	Reafirma o GAAFR, de 1968, incorporando aspectos do <i>Audit of States and Local Governmental Units</i> (ASLGU), com os padrões de auditora do AICPA. Continua vigendo, por força do GASBS 1, nas partes não alteradas ou substituídas.
NCGAS 2	<i>Grant, Entitlement, and Shared Revenue Accounting by State and Local Governments</i>	1979	Altera o NCGAS 1, § 62. Continua vigendo, por força do GASBS 1, nas partes não alteradas ou substituídas.
NCGAS 3	<i>Defining the Governmental Reporting Entity</i>	1981	Altera o NCGAS 1, § 138; substituído pelo GASBS 14.
NCGAS 4	<i>Accounting and Financial Reporting Principles for Claims and Judgments and Compensated Absences</i>	1982	Altera o NCGAS 1, §§ 1º, 42, 43, 46 e 105. Continua vigendo, por força do GASBS 1, nas partes não alteradas ou substituídas.
NCGAS 5	<i>Accounting and Financial Reporting Principles for Lease Agreements of State and Local Governments</i>	1982	Altera o NCGAS 1, §§ 1º, 5º, 6º, 40 e Apêndice. Continua vigendo, por força do GASBS 1, nas partes não alteradas ou substituídas.
NCGAS 6	<i>Pension Accounting and Financial Reporting: Public Employee Retirement Systems and State and Local Government Employers</i>	1983	Substitui o NCGA <i>Interpretations</i> (NCGAI) 4. Substituído pelos GASBS 25 e 27.
NCGAS 7	<i>Financial Reporting for Component Units within the Governmental Reporting Entity</i>	1984	Altera o NCGAS 1, Princípio 12, e §§ 128, 135, 138 e 139, o NCGAS 3, § 9º, o NCGAI 6, §§ 4º e 5º e Apêndice, e o NCGAI 7, § 10; substituído pelo GASBS 14.

Fonte: adaptado de GASB (2002).

* NCGACS = NCGA *Concepts Statement*; NCGAS = NCGA *Statements*.

APÊNDICE D – REFERENCIAIS E PADRÕES DO GASB

Item	Denominação	Ano	Observações
GASBCS 1	<i>Objectives of Financial Reporting</i>	1987	-
GASBCS 2	<i>Service Efforts and Accomplishments</i>	1994	-
GASBS 01	<i>Authoritative Status of NCGA Pronouncements and AICPA Industry Audit Guide</i>	1984	-
GASBS 02	<i>Financial Reporting of Deferred Compensation Plans Adopted under the Provisions of Internal Revenue Code Section 457</i>	1986	Com eficácia a partir de 15.12.1986
GASBS 03	<i>Deposits with Financial Institutions, Investments (including Repurchase Agreements), and Reverse Repurchase Agreements</i>	1986	Com eficácia a partir de 15.12.1986
GASBS 04	<i>Applicability of FASB Statement n. 87, "Employers' Accounting for Pensions," to State and Local Governmental Employers</i>	1986	-
GASBS 05	<i>Disclosure of Pension Information by Public Employee Retirement Systems and State and Local Governmental Employers</i>	1986	Com eficácia a partir de 15.12.1986
GASBS 06	<i>Accounting and Financial Reporting for Special Assessments</i>	1987	Com eficácia a partir de 15.6.1987
GASBS 07	<i>Advance Refundings Resulting in Defeasance of Debt</i>	1987	Com eficácia a partir de 15.12.1986
GASBS 08	<i>Applicability of FASB Statement n. 93, "Recognition of Depreciation by Not-for-Profit Organizations," to Certain State and Local Governmental Entities</i>	1988	-
GASBS 09	<i>Reporting Cash Flows of Proprietary and Nonexpendable Trust Funds and Governmental Entities That Use Proprietary Fund Accounting</i>	1989	Com eficácia a partir de 15.12.1989
GASBS 10	<i>Accounting and Financial Reporting for Risk Financing and Related Insurance Issues</i>	1989	-
GASBS 11	<i>Measurement Focus and Basis of Accounting-- Governmental Fund Operating Statements</i>	1990	-
GASBS 12	<i>Disclosure of Information on Postemployment Benefits Other Than Pension Benefits by State and Local Governmental Employers</i>	1990	Com eficácia a partir de 15.6.1990
GASBS 13	<i>Accounting for Operating Leases with Scheduled Rent Increases</i>	1990	-

GASBS 14	<i>The Financial Reporting Entity</i>	1991	Com eficácia a partir de 15.12.1992
GASBS 15	<i>Governmental College and University Accounting and Financial Reporting Models</i>	1991	Com eficácia a partir de 15.6.1992
GASBS 16	<i>Accounting for Compensated Absences</i>	1992	Com eficácia a partir de 15.6.1993
GASBS 17	<i>Measurement Focus and Basis of Accounting-- Governmental Fund Operating Statements: Amendment of the Effective Dates of GASB Statement n. 11 and Related Statements--an amendment of GASB Statements n. 10, 1 and 13</i>	1993	-
GASBS 18	<i>Accounting for Municipal Solid Waste Landfill Closure and Postclosure Care Costs</i>	1993	Com eficácia a partir de 15.6.1993
GASBS 19	<i>Governmental College and University Omnibus Statement-- an amendment of GASB Statements n. 10 and 15</i>	1993	-
GASBS 20	<i>Accounting and Financial Reporting for Proprietary Funds and Other Governmental Entities That Use Proprietary Fund Accounting</i>	1993	Com eficácia a partir de 15.12.1993
GASBS 21	<i>Accounting for Escheat Property</i>	1993	Com eficácia a partir de 15.06.1994
GASBS 22	<i>Accounting for Taxpayer-Assessed Tax Revenues in Governmental Funds</i>	1993	Com eficácia a partir de 15.6.1994
GASBS 23	<i>Accounting and Financial Reporting for Refundings of Debt Reported by Proprietary Activities</i>	1993	Com eficácia a partir de 15.6.1994
GASBS 24	<i>Accounting and Financial Reporting for Certain Grants and Other Financial Assistance</i>	1994	Com eficácia a partir de 15.6.1995
GASBS 25	<i>Financial Reporting for Defined Benefit Pension Plans and Note Disclosures for Defined Contribution Plans</i>	1994	Com eficácia a partir de 15.6.1996
GASBS 26	<i>Financial Reporting for Postemployment Healthcare Plans Administered by Defined Benefit Pension Plans</i>	1994	Com eficácia a partir de 15.6.1996
GASBS 27	<i>Accounting for Pensions by State and Local Governmental Employers</i>	1994	Com eficácia a partir de 15.6.1997
GASBS 28	<i>Accounting and Financial Reporting for Securities Lending Transactions</i>	1995	Com eficácia a partir de 15.12.1997
GASBS 29	<i>The Use of Not-for-Profit Accounting and Financial Reporting Principles by Governmental Entities</i>	1995	Com eficácia a partir de 15.12.1995
GASBS 30	<i>Statement No.: Risk Financing Omnibus--an amendment of GASB Statement n. 10</i>	1996	Com eficácia a partir de 15.6.1996

GASBS 31	<i>Accounting and Financial Reporting for Certain Investments and for External Investment Pools</i>	1997	Com eficácia a partir de 15.6.1997
GASBS 32	<i>Accounting and Financial Reporting for Internal Revenue Code Section 457 Deferred Compensation Plans--a rescission of GASB Statement No. 2 and an amendment of GASB Statement n. 31</i>	1997	Com eficácia a partir de 31.12.1998 ou antes, caso os ativos atenderem às exigências do IRC Seção 457, subseção (g)
GASBS 33	<i>Accounting and Financial Reporting for Nonexchange Transactions</i>	1998	Com eficácia a partir de 15.6.2000
GASBS 34	<i>Basic Financial Statements— and Management's Discussion and Analysis—for State and Local Governments</i>	1999	Instruções específicas de transição aplicam-se aos ativos de uso comum. Vigência: Fase 1 – demonstrações para o período iniciando em 15.6.2001, para governos com receitas anuais de \$100 milhões ou mais, no primeiro ano fiscal, terminando em 15.6.1999. Fase 2 – demonstrações para o período iniciando em 15.6.2002, para governos com receitas anuais de \$10 milhões ou mais, mas menos do que \$100 milhões ou mais, no primeiro ano fiscal, terminando em 15.6.1999. Fase 3 – demonstrações para o período iniciando em 15.6.2003, para governos com receitas totais inferiores a \$10 milhões, no primeiro ano fiscal, terminando em 15.6.1999.

GASBS 35	<i>Basic Financial Statements— and Management’s Discussion and Analysis—for Public Colleges and Universities— an amendment of GASB Statement n. 34</i>	1999	Vigência em três fases, com esteio na receita, começando em 15.6.2001, até 15.6.2003. Entidades públicas integrantes acompanham o governo central.
GASBS 36	<i>Recipient Reporting for Certain Shared Nonexchange Revenues—an amendment of GASB Statement n. 33</i>	2000	Vigência simultânea com a do GASBS 33, para períodos iniciando em 15.6.2000
GASBS 37	<i>Basic Financial Statements—and Management’s Discussion and Analysis—for State and Local Governments: Omnibus— an amendment of GASB Statements No. 21 and n. 34</i>	2001	-
GASBS 38	<i>Certain Financial Statement Note Disclosures</i>	2001	-
GASBS 39	<i>Determining Whether Certain Organizations Are Component Units—an amendment of GASB Statement n. 14</i>	2002	-
GASBS 40	<i>Deposit and Investment Risk Disclosures—an amendment of GASB Statement n. 3</i>	2003	-
GASBS 41	<i>Budgetary Comparison Schedules—Perspective Differences—an amendment of GASB Statement n. 34</i>	2003	-
GASBS 42	<i>Accounting and Financial Reporting for Impairment of Capital Assets and for Insurance Recoveries</i>	2003	-

Fonte: adaptado de GASB (2003).

APÊNDICE E – REFERENCIAIS E PADRÕES DO FASAB

Item	Denominação	Ano	Eficácia
SFFAC 1	<i>Objectives of Federal Financial Reporting</i>	1993	N.A.
SFFAC 2	<i>Entity and Display</i>	1995	N.A.
SFFAC 3	<i>Management's Discussion & Analysis</i>	1999	N.A.
SFFAC 4	<i>Intended Target Audience and Qualitative Characteristics for the Consolidated Financial Report of the United States Government</i>	2003	N.A.
SFFAS 1	<i>Accounting for Selected Assets and Liabilities</i>	1993	1994
SFFAS 2	<i>Accounting for Direct Loans and Loan Guarantees</i>	1993	1994
SFFAS 3	<i>Accounting for Inventory and Related Property</i>	1993	1994
SFFAS 4	<i>Managerial Cost Accounting Concepts & Standards</i>	1995	1998
SFFAS 5	<i>Accounting for Liabilities of the Federal Government</i>	1995	1997
SFFAS 6	<i>Accounting for Property, Plant & Equipment (PP&E)</i>	1995	1998
SFFAS 7	<i>Accounting for Revenue and Other Financing Sources</i>	1996	1998
SFFAS 8	<i>Supplementary Stewardship Reporting</i>	1996	1998
SFFAS 9	<i>Deferral of Implementation Date for SFFAS 4</i>	1997	1998
SFFAS 10	<i>Accounting for Internal Use Software</i>	1998	2001
SFFAS 11	<i>Amendments to Accounting for PP&E – Definitions</i>	1998	1999
SFFAS 12	<i>Recognition of Contingent Liabilities from Litigation</i>	1999	1998
SFFAS 13	<i>Deferral of Para.65.2-Material Rev.-Related Transactions</i>	1999	1999
SFFAS 14	<i>Amendments to Deferred Maintenance Reporting</i>	1999	1999
SFFAS 15	<i>Management's Discussion & Analysis</i>	1999	2000
SFFAS 16	<i>Amendments to Accounting for PP&E - Multi-Use Heritage Assets</i>	1999	2000
SFFAS 17	<i>Accounting for Social Insurance</i>	1999	2000
SFFAS 18	<i>Amendments to Accounting Standards for Direct & Guaranteed Loans</i>	2000	2001
SFFAS 19	<i>Technical Amendments to Accounting Standards for Direct & Guaranteed Loans</i>	2001	2003
SFFAS 20	<i>Elimination of Disclosures Related to Tax Revenue Transactions by the Internal Revenue Service, Customs and Others</i>	2001	2001
SFFAS 21	<i>Reporting Corrections of Errors and Changes in Accounting by the Internal Revenue Service, Customs and Others</i>	2002	2002

SFFAS 22	<i>Change in Certain Requirements for Reconciling Obligations and Net Cost of Operations (amends SFFAS 7)</i>	2001	2001
SFFAS 23	<i>Eliminating the Category National Defense Property, Plant, and Equipment</i>	2003	2003
SFFAS 24	<i>Selected Standards For The Consolidated Report of the United States Goernment</i>	2002	2002
SFFAS 25	<i>Reclassification of Stewardship Responsibilities and Eliminating the Current Services Assessment</i>	2003	2005

Fonte: adaptado de FASAB (2004).

APÊNDICE F – PADRÕES DO PSC (IFAC)

Item	Denominação	Ano	IAS
Prefácio	<i>Preface to International Public Sector Accounting Standards</i>	2000	–
IPSAS 1	<i>Presentation of Financial Statements</i>	2000	5
IPSAS 2	<i>Cash Flow Statements</i>	2000	7
IPSAS 3	<i>Net Surplus or Deficit for the Period, Fundamental Errors and Changes in Accounting Policies</i>	2000	8
IPSAS 4	<i>The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates</i>	2000	21
IPSAS 5	<i>Borrowing Costs</i>	2000	23
IPSAS 6	<i>Consolidated Financial Statements and Accounting for Controlled Entities</i>	2000	27
IPSAS 7	<i>Accounting for Investments in Associates</i>	2000	28
IPSAS 8	<i>Financial Reporting of Interests in Joint Ventures</i>	2000	31
IPSAS 9	<i>Revenue from Exchange Transactions</i>	2001	18
IPSAS 10	<i>Financial Reporting in Hyperinflationary Economies</i>	2001	29
IPSAS 11	<i>Construction Contracts</i>	2001	11
IPSAS 12	<i>Inventories</i>	2001	2
IPSAS 13	<i>Leases</i>	2001	17
IPSAS 14	<i>Events After the Reporting Date</i>	2001	10
IPSAS 15	<i>Financial Instruments: Disclosure and Presentation</i>	2001	32
IPSAS 16	<i>Investment Property</i>	2001	40
IPSAS 17	<i>Property, Plant and Equipment</i>	2001	16
IPSAS 18	<i>Segment Reporting</i>	2002	14
IPSAS 19	<i>Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets</i>	2002	37
IPSAS 20	<i>Related Party Disclosures</i>	2002	24

Fonte: adaptado de IFAC (2004b).

ANEXO A – CRITÉRIOS DE ENTIDADE CONTÁBIL (STUDY 8)

País	Pronunciamento	Regras ou Princípios e Definições
Bangladesh	Constituição da República de Bangladesh, Capítulo II – Procedimentos Legislativos e Financeiros	Demonstração dos recebimentos e dos gastos do Governo deve ser anualmente apresentada ao Parlamento. Portanto, a entidade contábil governamental é determinada pelas somas recebidas e pagas.
França	Constituição de 1958, Lei de Finanças n° 59.2 (1959), Regras de Contabilidade Governamental, Decreto n° 62.1578 (1962)	Entidades contábeis são governos e outras organizações que editam demonstrações contábeis separadas. Os dois principais critérios são: (1) accountability política pelo Poder Executivo ao Legislativo; (2) quitação da responsabilidade legal e financeira pessoal das autoridades à Corte de Contas.
Itália	Lei Nacional n° 259 (1958) e n° 51 (1982)	Entidades contábeis são governos e outras organizações que editam demonstrações contábeis separadas. Entidades contábeis são também: (1) entes que recebem regularmente e incorporam aos seus orçamentos, por mais de dois anos, impostos e contribuições autorizadas em bases permanentes ou que são transferidas para eles. As contribuições podem ser na forma de capital, serviços ou ativos. Um ente, recebendo a contribuição de uma entidade contábil, pode configurar outra entidade, dependendo do tamanho da contribuição e da natureza das suas atividades; (2) províncias e municipalidades com mais de 8.000 habitantes.
Formosa (<i>Taiwan</i>)	Lei Orçamentária, Lei da Contabilidade, Lei da Divulgação Anual, Lei de Auditoria	Governo central, províncias, distritos e bairros são considerados entidades contábeis.
Austrália	Demonstração de Conceitos Contábeis SAC 1 “Definição de Entidade Contábil”	Entidades contábeis são todos os entes (inclusive os econômicos) a respeito dos quais seja razoável supor a existência de usuários dependentes das informações de demonstrações contábeis de propósitos genéricos, para decidir e avaliar a alocação de recursos escassos (§ 40).
Canadá	Recomendações para a Contabilidade do Setor Governamental, Seção PS 1300, “Entidade Contábil” (1996)	Governos federal, provinciais, territoriais e locais são entidades contábeis separadas e excluídas das demonstrações de qualquer outro governo (§ 2°). Demonstrações contábeis governamentais devem divulgar a plena natureza e a abrangência das atividades financeiras e dos recursos pelos quais o governo é responsável, inclusive aqueles relacionados às atividades das agências governamentais e das empresas (§ 3°).
Nova Zelândia	Demonstração de Conceitos para a Divulgação Contábil de Propósitos Genéricos	Entidade contábil existe quando é razoável supor a existência de usuários dependentes das demonstrações contábeis de propósitos genéricos para obter informações úteis sobre (§§ 2.1 e 3.1): (1) o desempenho financeiro e operacional, a situação financeira e os fluxos de caixa da entidade; (2) a observância da legislação, dos regulamentos, da lei civil e dos contratos; (3) a entrega ou não de recursos e a realização ou não de negócios com o ente.

Inglaterra	Demonstração de Princípios para a Divulgação Contábil (ASB)	Condição de demanda: a entidade contábil deve preparar demonstrações contábeis se houver usuários potenciais com interesse legítimo nessas demonstrações como a fonte mais importante de informações sobre a entidade. Condição de oferta: para ser capaz de fornecer demonstrações úteis, a entidade deve ser uma unidade econômica coesa, normalmente resultante de uma estrutura de controle unificada. Na prática, a legislação determina quais entes constituem entidades contábeis. Por exemplo, a legislação inglesa requer a divulgação contábil para companhias e grupos.
Estados Unidos	(1) Federal (FASAB) – Demonstrações de Conceitos Contábeis Federais “Entidade e Apresentação” (1995)	Entidade contábil atende aos seguintes critérios: (1) possui uma gerência responsável pelo controle e pelo uso dos recursos, dos produtos e dos resultados, pela execução orçamentária (supondo a sua inclusão) e pelo desempenho da entidade; (2) provê, nas demonstrações contábeis, uma representação completa das operações e da situação financeira; (3) existem prováveis usuários das demonstrações contábeis, interessados e capacitados a utilizar as informações para auxiliá-los no processo de alocação de recursos e prestação de contas dos recursos empregados.
	(2) Estadual e Local (GASB) – Demonstração nº 14, da Diretoria de Padrões Contábeis Governamentais “A Entidade Contábil” (1991) – Governos Estaduais e Locais	Entidades contábeis são governos e outras organizações que editam demonstrações contábeis separadas. O fundamento do governo é a autoridade eleita pelos cidadãos em uma eleição geral, para exercer autoridade genérica em qualquer estado ou local (municipalidades ou distritos). O governo também se apresenta com propósitos específicos (por exemplo, uma escola ou um parque distritais), se preencher os seguintes critérios (§§ 12 e 13): (1) tem um órgão diretivo eleito; (2) é legalmente separado; (3) é fiscalmente independente de outros governos estaduais e locais.

Fonte: IFAC (1996, tradução nossa).

ANEXO B – ELEMENTOS DE CONEXÃO DE DIVULGAÇÃO (STUDY 8)

País	Pronunciamento	Elemento de Conexão	Implicações para a Divulgação
Austrália	Demonstração de Conceitos Contábeis SAC 1 “Definição de Entidade Contábil” (1990) e SAC 2 “Objetivo das Demonstrações Contábeis de Propósitos Genéricos” (1990) e ED 62 “Divulgação Contábil pelos Governos”	<i>Accountability</i> e processo decisório	Todos os recursos/entidades controladas
	Governo Federal – Lei de Auditoria de 1901	Governo federal – dependência orçamentária	Governo federal – entes dependentes do orçamento
	Governo Estadual (provincial) de Nova <i>South Wales</i> – Lei de Finanças Públicas e Auditoria de 1983 e Instruções e Regulamentos do Tesouro	Governo estadual (provincial) – <i>accountability</i> e processo decisório	Governo estadual (provincial) – todos os recursos e entidades controladas
	Governo Local (municipal) – Relamentos estabelecidos em cada Estado (província)	Governo local (municipal) – <i>accountability</i> e processo decisório	Governo local (municipal) – todos os recursos ou entidades controladas
Bangladesh	Constituição da República de Bangladesh	Dependência orçamentária	Entes que são muito dependentes do orçamento
Canadá	Recomendações para a Contabilidade do Setor Governamental, Seção PS 1300, “Entidade Contábil” (1996)	<i>Accountability</i> e propriedade ou controle	Entes possuídos ou controlados, que respondem ao governo pelas suas atividades e seus recursos financeiros (§ 7º)
França	Regras de Contabilidade Governamental, Decreto n. 62.1587 (1962) e Lei da Corte de Contas (<i>Court of Audit</i>), Lei n. 67.483 (1967)	<i>Accountability</i>	Entes financiados pelo governo
Itália	Lei Nacional n. 259 (1958) e n. 51 (1982)	<i>Accountability</i> pelos gastos orçamentários e pelas decisões adotadas	Entes que regularmente recebem fundos governamentais
México	Lei Nacionais	<i>Accountability</i>	Dependência orçamentária
Países Baixos	Governo Federal – Lei de <i>Accountability</i> (<i>Comptabiliteitswet</i>)	Governo federal – <i>accountability</i> pelas aplicações orçamentárias	Governo federal – entes substancialmente dependentes do orçamento
	Governos Regionais (Provinciais) – Lei Provincial Governos Locais (Municipais) – Lei Municipal	Governos regionais (provinciais) e locais (municipais) – controle e propriedade	Governos regionais (provinciais) e locais (municipais) – todos os recursos ou entes possuídos ou controlados

Nova Zelândia	Demonstração de Conceitos para a Divulgação Contábil com Propósitos Genéricos (1993) Lei de Finanças Públicas (1989)	<i>Accountability</i> e as decisões adotadas Propriedade, definida de modo a incluir aspectos do controle	Todos os recursos ou os entes abarcados pela referência ao controle ou à influência significativa
Portugal	Constituição da República Portuguesa e Lei de Gastos Estatais	<i>Accountability</i> pelas aplicações orçamentárias	Entes substancialmente dependentes do orçamento
Estados Unidos	(a) Federal: Demonstração de Conceitos para a Contabilidade Federal n. 1, <i>Objetivos da Divulgação Contábil Federal</i> (1993), e n. 2, <i>Entidade e Divulgação</i> (1995)	<i>Accountability</i> e <i>stewardship</i>	Todas as organizações e os programas elencados no orçamento como <i>Programas Federais</i> , inclusive contas não orçamentárias e outras unidades componentes que exerçam funções federais, sejam possuídas ou controladas ou financeiramente interdependentes.
	(b) Estadual e Local: Demonstração n. 14, da Comissão de Padrões Contábeis Governamentais (GASB), <i>A Entidade Contábil</i> (1991)	<i>Accountability</i> financeira, determinada com base nas condições que evidenciam a existência de controle	Entes ou recursos pelos quais o governo seja financeiramente responsável.
Formosa	Lei de Orçamento, Lei de Contabilidade, Lei de Divulgação Anual, Lei de Auditoria	<i>Accountability</i> pelas aplicações orçamentárias	Entes substancialmente dependentes do orçamento

Fonte: IFAC (1996, tradução nossa).

ANEXO C – DEFINIÇÕES DE PROPRIEDADE OU CONTROLE (STUDY 8)

País	Pronunciamento	Definição	Aplicação
Austrália	Padrão Contábil Australiano AAS 24, <i>Divulgações Contábeis Consolidadas</i> (1992), e ED 62, <i>Divulgação Contábil pelos Governos</i>	Controle significa a capacidade de uma entidade dominar decisões, diretamente ou indiretamente, em relação às políticas financeiras e operacionais de outro ente, possibilitando que o outro opere conforme os objetivos perseguidos pela controladora (AAS 24, § 18)	Todas as entidades contábeis do setor governamental (quando acompanhadas das equivalentes corporativas) e do setor privado.
Canadá	Manual CICA, Seção 1590, <i>Subsidiárias</i> (1992)	Controle de um empreendimento é o poder contínuo de determinar suas políticas de estratégias operacionais, investimentos e financiamentos, sem a sua cooperação (§ 3 ^o)	Controladoras (<i>parent entities</i>) orientadas para o lucro
	Recomendações para a Contabilidade do Setor Governamental, Secção PS 1300, <i>Entidade Contábil</i> (1996)	Um governo controla uma organização quando, sem o consentimento de outros ou a mudança na legislação existente, detém autoridade para determinar as políticas financeiras e operacionais desta organização. Tal autoridade governamental permite-lhe estabelecer os fundamentos para a condução das atividades financeiras, bem como para o emprego dos recursos, da organização (§ 14)	Controladoras governamentais
Comitê Internacional de Padrões Contábeis [atual IASB]	IAS 22, <i>Combinações de Negócios</i> (1993)	Controle é o poder de governar as políticas de um empreendimento de modo a beneficiar-se de suas atividades (§ 9 ^o)	Controladoras voltadas para o lucro

Itália	Constituição da República da Itália (art. 100), Lei Nacional n. 20, de janeiro de 1994, sobre as Reformas na Função de Controle das Cortes de Contas, e a Lei Nacional n. 259, de março de 1958	Controle é alcançado de quatro modos: (i) previamente a alguns tipos de atos administrativos (por exemplo, aprovação de convenções ou contratos); (ii) subsequentemente aos atos ou às atividades administrativas; (iii) gerencialmente, nas atividades administrativas; (iv) orçamentariamente, nos serviços governamentais, e extra-orçamentariamente, nos demais. Controle representa o poder de a autoridade que audita verificar se os atos administrativos estão de acordo com as leis e as demais determinações e em consonância com as políticas financeiras e operacionais das entidades.	Entes do setor governamental
Nova Zelândia	Demonstração dos Padrões da Prática Contábil n. 8, <i>Contabilidade para Combinações com Fins Lucrativos</i> (1990)	Controle representa o poder de governar as políticas financeiras e operacionais de outro ente com o objetivo de obter os benefícios ou assumir os riscos normalmente associados à propriedade (§ 3.6)	Todos os tipos de controladoras, exceto a Coroa
Formosa	Lei do Orçamento, Lei da Administração de Empreendimentos Governamentais e Padrões de Administração do Governo Central e dos Fundos Especiais	Uma entidade está sob o controle e a supervisão governamental se o governo possui 50% ou mais do capital integralizado.	Governo relacionado às empresas estatais
Inglaterra	Padrão de Divulgação Contábil 2, <i>Contabilidade para Subsidiárias</i> (1992)	A habilidade de dirigir as políticas financeiras e operacionais de outro ente, com vistas a obter benefícios econômicos das suas atividades (§ 6º)	Controladoras do setor privado

Estados Unidos	Demonstração dos Conceitos de Contabilidade Federal n. 2, <i>Entidade e Apresentação</i> (1995)	<p>Propriedade é estabelecida pelo domínio da organização, não apenas pela propriedade formal, e por considerações de risco, caso a organização falhe, ou pela identificação de para quem trabalham os funcionários.</p> <p>Controle pode ser revelado por: (1) habilidade de selecionar or remover autoridades ou designar gerentes, especialmente se há um relacionamento contínuo e significativo de condução de importantes funções públicas; (2) autoridade de revisar e modificar ou aprovar (a) pedidos, ajustes ou emendas orçamentárias ou (b) mudanças de taxas ou preços; (3) capacidade de vetar ou modificar as decisões do órgão diretivo ou influenciar significativamente as operações diárias; (5) aprovar a contratação, realocação e remoção de trabalhadores importantes (<i>key personnel</i>); (6) comando ou capacidade de transferir o comando ou de exercer o controle sobre bens e direitos; (7) faculdade de requisitar auditoria além daquela necessária para a garantia dos contratos.</p>	Setor [governamental] federal
----------------	---	---	-------------------------------

Fonte: IFAC (1996, tradução nossa).

ANEXO D – CRITÉRIOS PARA REUNIR DEMONSTRAÇÕES (STUDY 8)

País	Pronunciamento	Critério de Combinação
Austrália	(a) Exigências Profissionais Gerais – Padrões Contábeis Australianos AAS 24, <i>Divulgações Contábeis Consolidadas</i> (1992), e ED 62, <i>Divulgação Contábil pelos Governos</i>	Controle – capacidade de dominar as decisões de política financeira e operacional para atingir objetivos comuns (AAS 24, § 18) Consolidação linha a linha, quando houver controle.
	(b) <i>New South Wales</i> – Lei de Finanças Públicas e de Auditoria de 1983	Controle (como acima). Consolidação linha a linha para entes provedores de serviços sociais, que partilham dos vários níveis de proteção monopolística do Estado. Equivalência patrimonial para organizações financeiras governamentais
Canadá	Recomendações Contábeis para o Setor Governamental, Seção 1300, <i>Entidade Contábil</i> (1996)	Consolidação linha a linha para organizações que executam integral e diretamente as funções de governo, como departamentos, fundos especiais e organizações que existem primordialmente para prover serviços aos governos (§§ 19 e 20). Equivalência patrimonial modificada para empreendimentos estatais com fins lucrativos (§§ 21 e 28), definidos como organizações com todas as seguintes características: (a) separada legalmente, com poder de contratar em seu próprio nome e que pode demandar e ser demandada em juízo; (b) autorizada financeira e operacionalmente a atuar com fins lucrativos; (c) fornecedora de bens e serviços principalmente para indivíduos e organizações além da entidade governamental; (d) mantenedora de suas operações com recursos diferentes dos da entidade governamental (§ 21).
Itália	Lei Nacional n. 362, de agosto de 1988	Demonstrações contábeis de entidades pelas quais o governo é responsável são anexadas às demonstrações contábeis governamentais.
Países Baixos	Governo Federal – Lei de <i>Accountability</i> (<i>Comptabiliteitswet</i>)	Dependência orçamentária. Consolidação linha a linha, quando interessar ao Balanço do Estado, e simples combinação, quando se tratar do Governo Central. Informação contábil sobre os resultados das agências aparecem nas contas departamentais; informação sobre a participação governamental em companhias limitadas aparece nas notas ao Balanço do Estado.
Nova Zelândia	Lei de Finanças Públicas (1989)	Propriedade, determinada com referência ao controle. Consolidação linha a linha para departamentos e escritórios do Parlamento e do Banco Central, que são partes da entidade legal denominada Coroa. Equivalência patrimonial para entes separados, em que a Coroa possua a maioria votante ou detenha o poder de afastar a maioria dos diretores, que são diretamente responsáveis perante a Coroa, ou em que a Coroa tenha direitos a mais do que metade dos ativos líquidos, na descontinuidade ou em que a Coroa possa assumir qualquer obrigação residual.

Portugal	Constituição da República Portuguesa e Leis Esparsas	Dependência orçamentária. Atividades ou entes orçamentariamente dependentes, inclusive <i>órgãos autônomos</i> que tenham ativos ou receitas próprias, são combinados. O Banco de Portugal (banco central) divulga separadamente.
Formosa	Lei do Orçamento. Lei da Contabilidade. Lei da Divulgação Anual	Propriedade ou dependência orçamentária. Consolidação linha a linha de todos os fundos governamentais em uma demonstração de receitas e despesas, com o resultado líquido de atividades governamentais com fins lucrativos sendo reconhecidos como receita ou despesa. Um quadro adicional apresenta a consolidação linha a linha de todos os ativos e as exigibilidades governamentais, inclusive os relacionados às atividades com fins lucrativos (<i>government business undertakings</i>).
Estados Unidos	(a) Federal – Demonstração de Conceitos Contábeis Federais, <i>Entidade e Apresentação</i> (1995)	Dependência orçamentária ou propriedade. A consolidação de departamentos, agências independentes e corporações governamentais considera tanto a divulgação de informações específicas sobre unidades componentes significativas, nas demonstrações consolidadas, quanto informes separados ou notas explicativas adicionais. O Banco Central (<i>Federal Reserve system</i>) é excluído.
	(b) Estadual e Local – Demonstração n. 14, do GASB, <i>A Entidade Contábil</i> (1991)	Governos centrais divulgam separadamente, usando a contabilidade por fundos. As unidades componentes legalmente separadas, pelas quais os governos centrais tenham responsabilidade financeira são destacadas nas demonstrações. Sem consolidações.

Fonte: IFAC (1996, tradução nossa).

ANEXO E – OBJETIVOS DAS DEMONSTRAÇÕES (COMISSÃO TRUEBLOOD)¹

- 1) Processo decisório – o objetivo básico das demonstrações contábeis é prover informação útil para as decisões econômicas;
- 2) Demonstrações contábeis – um objetivo das demonstrações contábeis é priorizar os usuários sem autoridade, habilidade ou recursos para obter as informações necessárias e dependentes da divulgação contábil como sua principal fonte de informação acerca das atividades econômicas do empreendimento;
- 3) Fluxo de caixa – um objetivo das demonstrações contábeis é prover os usuários de informações úteis aos investidores e aos credores para prever, comparar e avaliar o potencial fluxo de caixa para eles, nos aspectos quantitativos, temporais e de risco associado;
- 4) Lucros – um objetivo das demonstrações contábeis é prover os usuários com informações para prever, comparar e avaliar a capacidade de o empreendimento gerar lucros;
- 5) Habilidade gerencial – um objetivo das demonstrações contábeis é prover informações úteis para o julgamento da capacidade gerencial em utilizar efetivamente os recursos do empreendimento na consecução dos objetivos primários;
- 6) Evidenciação – um objetivo das demonstrações contábeis é prover informação factual interpretativa das transações e outros eventos úteis para prever, comparar e avaliar a capacidade de o empreendimento gerar lucros. Os pressupostos básicos subjacentes sujeitos à interpretação, à avaliação, à predição ou à estimativa devem ser evidenciados;
- 7) Demonstração da situação financeira – um objetivo é prover uma demonstração da situação financeira, útil para prever, comparar e avaliar a capacidade de o empreendimento gerar lucros. Essa demonstração deve prover informação concernente às transações do empreendimento e a outros eventos que participem do ciclo incompleto dos negócios. Os valores correntes devem ser informados, quando se diferenciarem significativamente dos custos históricos. Os ativos e as obrigações devem ser agrupados e segregados pela incerteza relativa de valores e tempos para a realização futura ou a liquidação;
- 8) Transações incompletas – um objetivo é prover uma demonstração periódica de resultados, útil para prever, comparar e avaliar a capacidade de o empreendimento gerar lucros. O resultado líquido do ciclo completo de negócios e das atividades do empreendimento que resultem em progresso reconhecível em direção ao complemento dos ciclos por terminar devem ser informadas. As mudanças nos valores, ao longo de sucessivas demonstrações da

¹ Fonte: Williamson (2003, tradução nossa).

situação financeira, devem ser informadas, mas não separadamente, porquanto se diferenciam na certeza da realização;

- 9) Informação esperada – outro objetivo é prover uma demonstração útil para prever, comparar e avaliar a capacidade de o empreendimento gerar lucros. Essa demonstração deve divulgar, precipuamente, os aspectos factuais das transações do empreendimento, tendo ou que se julgue ter significativas conseqüências sobre o caixa. Essa demonstração deve informar os dados que requeiram um mínimo de julgamento e interpretação pelo elaborador;
- 10) Previsões – um objetivo das demonstrações contábeis é prover informação útil para o processo preditivo. As previsões financeiras devem ser fornecidas quando aumentem a confiabilidade das previsões do usuário;
- 11) Governo – um objetivo das demonstrações contábeis para os empreendimentos governamentais e sem intuito de lucro é prover informação útil para avaliar a efetividade da gestão em atingir os objetivos organizacionais. As medidas de desempenho devem ser quantificadas em objetivos explicitados;
- 12) Preocupações sociais – um objetivo das demonstrações contábeis é informar sobre as atividades do empreendimento que afetem a sociedade, possam ser determinados e descritos ou medidos e sejam importantes para o papel social da organização.