

"A FEA e a USP respeitam os direitos autorais deste trabalho. Nós acreditamos que a melhor proteção contra o uso ilegítimo deste texto é a publicação online. Além de preservar o conteúdo motiva-nos oferecer à sociedade o conhecimento produzido no âmbito da universidade pública e dar publicidade ao esforço do pesquisador. Entretanto, caso não seja do interesse do autor manter o documento online, pedimos compreensão em relação à iniciativa e o contato pelo e-mail bibfea@usp.br para que possamos tomar as providências cabíveis (remoção da tese ou dissertação da BDTD)."

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE
DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE E ATUÁRIA
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

**BENS PÚBLICOS DE INFRA-ESTRUTURA: UM ESTUDO QUALITATIVO DAS
PRÁTICAS RELACIONADAS AO SEU RECONHECIMENTO E EVIDENCIAÇÃO
CONTÁBIL**

Erasmu Moreira de Carvalho

Orientador: Prof. Dr. Valmor Slomski

SÃO PAULO

2004

Prof. Dr. Adolpho José Melfi
Reitor da Universidade de São Paulo

Profa. Dra. Maria Tereza Leme Fleury
Diretora da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade

Prof. Dr. Reinaldo Guerreiro
Chefe do Departamento de Contabilidade e Atuária

Prof. Dr. Fábio Frezatti
Coordenador do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis

T86985



20600027253



Powered by RidProStar - www.logprocess.com.br

ERASMO MOREIRA DE CARVALHO

DEDALUS - Acervo - FEA



20600027253

**BENS PÚBLICOS DE INFRA-ESTRUTURA: UM ESTUDO QUALITATIVO DAS
PRÁTICAS RELACIONADAS AO SEU RECONHECIMENTO E EVIDENCIAÇÃO
CONTÁBIL**

Dissertação apresentada ao Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo como requisito para a obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Dr. Valmor Slomski

SÃO PAULO

2004

Dissertação defendida e aprovada no Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, pela seguinte banca examinadora:

Carvalho, Erasmo Moreira de

Bens públicos de infra-estrutura : um estudo qualitativo das práticas relacionadas ao reconhecimento e evidenciação contábil / Erasmo Moreira de Carvalho. – São Paulo, 2004.

131 f.

Dissertação (Mestrado) – Universidade de São Paulo, 2004
Bibliografia.

1. Contabilidade pública 2. Contabilidade governamental I.
Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da USP.
II. Título.

CDD – 657.61

Dedico este trabalho

a minha namorada Rita, uma pessoa que tem me ensinado a ser alguém melhor desde que nos conhecemos.

a minha mãe Marcionília, que buscou conduzir minha vida sempre no caminho do conhecimento, ao meu pai Expedito (*in* memória), aos meus irmãos Otacílio, Bruno e Érika e ao meu filho Patrick.

Agradeço a Deus, por fazer de um sonho uma realidade e ao meu avô Joaquim por ter me ensinado a ter fé Nesse Deus.

A meu orientador, Prof. Dr. Valmor Slomski, pela sua atenção e dedicação, fundamental para que esse trabalho se materializasse.

Aos professores Dr. L. Nelson Guedes de Carvalho e Dr. Anisio Candido Pereira, pelas sugestões feitas no exame de qualificação.

A todos os professores do Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis da USP que tanto contribuíram para o meu crescimento acadêmico.

Ao Prof. Dr. Jorge Katsumy por ter enviado os materiais bibliográficos da Nova Zelândia e ao Prof. Tom Rowles por ter me atendido e enviado seus materiais da Austrália.

Ao Conselho Federal de Contabilidade - CFC e a Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras – FIPECAFI, pelo apoio financeiro concedido durante a realização do mestrado.

A todos os colegas da “quarta turma de estrangeiros” (além de alguns outros colegas de outras turmas), pelo prazer do convívio e pelos ensinamentos que se estenderam além das salas de aulas. Agradeço, em especial, aos colegas Igor (o amigo), Geraldo, Cláudio, Reinaldo e Amaury.

Aos professores Dr. José Moreira, Msc. Joel Bombardelli e ao Dr. S. Luís Santos do Departamento de Contabilidade da Universidade Federal de Rondônia, pessoas que me incentivaram a vir para o mestrado.

Às funcionárias da cantina, biblioteca, secretária de pós-graduação, UPD, FIPECAFI e Departamento de Contabilidade da FEA, pelos serviços essenciais que prestaram e pela forma como conduziram o nosso relacionamento.

A minha mãe e aos meus irmãos por tudo que representam para mim e por terem confiado nos meus propósitos, e ao meu pai que se estivesse entre nós ficaria muito contente com essa realização em minha vida.

A Rita que é hoje a pessoa mais importante na minha vida e sem a qual eu não teria forças para concluir esta pesquisa. A ela peço desculpas pela ausência de quase três anos, não sei como poderei, e se poderei, recompensar tudo que tem feito por mim.

Às pessoas que contribuíram de forma indireta para que eu pudesse cursar este mestrado em especial ao Gilberto Baptista e ao Francisco Parentes.

Aos meus colegas e alunos que, apesar da distância, não deixaram de dar-me força, sempre. Aos novos amigos que encontrei em São Paulo, especialmente ao Zé Vicente e ao Baiano, pela acolhida e pelo companheirismo.

RESUMO

Os bens públicos de infra-estrutura são essenciais para a existência de uma nação. Eles afetam diretamente a economia nacional e local, o padrão de vida das pessoas e contribuem para a prosperidade de um país. Nos últimos anos, estudos sobre a forma de reconhecimento e de evidenciação contábil dos bens públicos de infra-estrutura vêm se intensificando em vários países. Nesses estudos, existe um consenso, com raras exceções, dentre os pesquisadores e instituições responsáveis por políticas contábeis, de que esses bens representam um ativo para as entidades públicas que os controlam. No Brasil, de forma contrária ao cenário internacional, existe uma visão harmônica, na prática contábil, de que os bens públicos de infra-estrutura, representam, no momento de sua construção ou aquisição, uma despesa para entidade governamental. Considerando esses fatos, esta pesquisa tem como objetivo principal buscar explicações e analisar os fatores que fazem com que os contadores da área governamental reconheçam os bens públicos de infra-estrutura como despesa. Para a consecução deste propósito, utilizou-se, na abordagem metodológica, a pesquisa qualitativa, e, como instrumento de coleta de dados, valeu-se de entrevistas semi-estruturadas. As entrevistas foram realizadas com contadores de Prefeituras Municipais da Grande São Paulo. Na análise de dados foi empregada a técnica de categorização, agrupando-se as respostas recorrentes de sujeitos diferentes. Esta categorização está dividida hierarquicamente em conjuntos temáticos, unidades temáticas e nas categorias propriamente ditas. Os resultados encontrados apontam para dois motivos que podem explicar o que leva os contadores a não reconhecerem os bens públicos de infra-estrutura como ativo. Primeiro, as definições e as características de ativos que os contadores do setor governamental se utilizam em sua prática classificatória são reducionistas, de forma que não há como se considerar, conceitualmente, os bens públicos de infra-estrutura como ativos. Por outro lado, as definições de despesa que se valem os contadores, em seu fazer classificatório, são extensas a ponto de conceberem os consumos de recursos aplicados nos bens públicos de infra-estrutura como despesas. Segundo, os contadores do setor público não percebem nos usuários da informação contábil governamental necessidades de informes que demandem o reconhecimento dos bens públicos de infra-estrutura como ativo. Conseqüentemente, eles não estabelecem, dentre os objetivos da informação contábil, nada que esteja ligado a evidenciar esses bens como ativo. Por fim, são enfatizadas necessidades de novas pesquisas sobre os bens públicos de infra-estrutura. Dentre outras, as recomendações conduzem para um aprofundamento sobre o impacto do fornecimento de informações dos bens públicos de infra-estrutura sobre os usuários, mensuração e depreciação dos bens públicos de infra-estrutura e pesquisas que contemplem comparações entre o reconhecimento dos bens públicos de infra-estrutura no Brasil e o seu reconhecimento em outros países.

ABSTRACT

Infrastructure public property is vital for the existence of a nation as such. It not only affects national and local economy, and people's living standards, but also contributes to a nation's welfare. In recent years, studies on the way of recognition and disclosure of infrastructure public property have become more and more frequent in many countries. With few exceptions, these studies exhibit an agreement among researchers and institutions responsible for accounting policies, according to which this property represents assets to the public entities that control it. Unlike what happens in the international scenario, as far as the accounting practice goes, in Brazil infrastructure public property is viewed as expense for the government, in the moment of building or acquisition. Taking these facts into consideration, this research tries to investigate explanations and analyze the reasons for accountants in the government to consider this property as expense. In order to do so, a qualitative research was carried out and semi structured interviews with accountants in City Halls in Grande São Paulo were the instrument used to collect data. Categorization was the technique used to analyze the data and recurring responses from different subjects were grouped together. This categorization is ranked in theme groups, theme units and the categories themselves. The results point to two reasons for accounts not to consider infrastructure public property as assets: first, the definitions and characteristics of assets used by accountants in that sector as a means of classification are reductive in scope, not allowing for a conceptual consideration of infrastructure public property as asset, while the definition of expenses dealt with by accountants so as to proceed to classification, go as far as considering resources invested in infrastructure public property as expenses; second, public sector accountants do not realize the need for users of governmental accounting information to have information that sees public infrastructure property as assets. Therefore, they do not establish, among the aims of accounting information, anything related to the disclosure of these goods as assets. Lastly, we place emphasis on the necessity for more research on infrastructure public property. Among other things, the recommendations lead to the need for further study on the impact on users of information of providing data about infrastructure public property, examination of their measuring and depreciation, and research that focuses on the comparisons between the appreciation of infrastructure public assets in Brazil and in other countries.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	3
1.1	Justificativas do estudo.....	7
1.2	Caracterização da situação problema.....	11
1.3	Objetivos da pesquisa.....	12
1.3.1	Objetivo geral.....	12
1.3.2	Objetivos específicos.....	13
1.4	Delimitações do estudo.....	13
1.5	Estrutura do trabalho.....	15
2	REVISÃO BIBLIOGRÁFICA.....	17
2.1	Usuários e objetivos das demonstrações contábeis do setor governamental.....	17
2.1.1	A influência do ambiente operacional do governo sobre os objetivos das demonstrações contábeis do setor público.....	19
2.1.1.1	A forma de representação do governo e a separação dos poderes.....	20
2.1.1.2	O sistema federal de governo e o predomínio de receitas intergovernamentais.....	22
2.1.1.3	A relação entre os contribuintes e os serviços recebidos.....	23
2.1.1.4	O orçamento como expressão da política pública, planejamento financeiro e como método de prover controle.....	24
2.1.1.5	O uso da contabilidade por fundos para propósito de controle.....	26
2.1.1.6	As diferenças entre governos designados similarmente.....	26
2.1.1.7	Investimentos significativos em ativos de capital que não produzem receitas.....	28
2.1.1.8	A natureza do processo político.....	29
2.1.2	Potenciais usuários das demonstrações contábeis e suas necessidades.....	30
2.1.3	Objetivos das demonstrações contábeis do setor governamental.....	36
2.2	A natureza dos ativos do setor governamental.....	40
2.2.1	Controle dos ativos públicos.....	43
2.2.2	Benefícios econômicos e potenciais serviços dos ativos públicos.....	46
2.2.3	Contabilização dos ativos públicos.....	50
2.2.3.1	Reconhecimento de um ativo público.....	52
2.3	Ativos públicos de infra-estrutura.....	55
2.3.1	Bens públicos de infra-estrutura: ativos ou despesas?.....	58
2.3.2	Mensuração dos ativos públicos de infra-estrutura.....	62
2.3.3	Depreciação dos ativos públicos de infra-estrutura.....	66
3	PERSPECTIVAS METODOLÓGICAS.....	72
3.1	Modalidade da pesquisa.....	73
3.2	O trilhar de um caminho.....	74
3.3	Formulação do problema.....	75
3.4	A escolha da esfera governamental a ser pesquisada.....	76
3.5	A seleção dos contadores participantes da pesquisa.....	77
3.6	A técnica e o instrumento de coleta de dados.....	78
3.7	A realização das entrevistas e a situação de contato com os entrevistados.....	80
3.8	O procedimento de análise dos dados.....	82
4	RESULTADOS E DISCUSSÃO.....	87
4.1	Sobre as concepções teóricas dos contadores.....	87
4.1.1	Definições de ativos.....	87

4.1.2	Características de ativos.....	88
4.1.3	Definições de despesas.....	89
4.1.4	Ampliando os significados do conjunto temático.....	90
4.2	Os usuários da informação contábil e suas necessidades: a percepção do contador do setor governamental.....	94
4.2.1	Os usuários.....	94
4.2.2	Sobre as necessidades de informações dos usuários.....	96
4.2.3	Ampliando os significados do conjunto temático.....	98
4.3	Os objetivos das demonstrações contábeis.....	101
4.3.1	Ampliando os significados do conjunto temático.....	103
4.4	Bens públicos de infra-estrutura: por que não são reconhecidos como ativos?.....	105
4.4.1	Como os contadores reconhecem os bens públicos de infra-estrutura.....	105
4.4.2	Explicações oferecidas pelos contadores por não reconhecerem os bens públicos de infra-estrutura como ativo.....	106
4.4.3	Ampliando os significados do conjunto temático.....	108
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	113
	REFÊRENCIAS.....	121
	APÊNDICES.....	128

1 INTRODUÇÃO

Informações sobre as finanças públicas podem ser encontradas basicamente em três sistemas contábeis que, segundo Lüder (2000), são os seguintes: sistema de contas nacionais; contas consolidadas do governo e a contabilidade governamental ou pública.

A contabilidade nacional ou contabilidade social é responsável pelas contas nacionais e pode ser definida como uma técnica que se propõe a apresentar informações, em termos monetários, sobre as transações econômicas que se verificam, em determinado período de tempo, entre os diversos setores e agentes do sistema econômico de um país (ROSSETTI, 1995).

A contabilidade nacional é um sistema que compila estatísticas agregadas do produto nacional, da renda nacional, do consumo, da acumulação e do comércio exterior. Esse sistema de informações está diretamente relacionado com as transações econômicas ocorridas entre os agentes econômicos de um país, ou seja, a entidade da qual a contabilidade nacional está a serviço é a nação como um todo.

As transações econômicas do governo são apenas uma parte das informações prestadas pela contabilidade nacional, junto a essas se encontram as informações sobre transações econômicas das empresas, das famílias e do resto do mundo (LÜDER, 2000).

As contas consolidadas do governo são um sistema de informação concebido para análise fiscal e surgiu da necessidade de comparação e avaliação transnacional da situação governamental (PIGATTO, 2004). As contas consolidadas apresentam informações sobre todo o setor público de um país, consolidando, além das entidades governamentais de direito público (União, Estados e Municípios), as de direito privado controladas pelo governo.

No Brasil, as contas consolidadas dão singular importância à divulgação de informações fiscais do governo. Sob a abordagem fiscal, prevalece o regime orçamentário no qual não há uma preocupação com a formação de patrimônio, somente receitas e despesas, ou seja, a abordagem fiscal utiliza-se do regime contábil de caixa.

A abordagem fiscal está ancorada no equilíbrio orçamentário e no controle da dívida pública (REZENDE, 2001). As contas consolidadas por meio da divulgação de informações fiscais procuram demonstrar os índices de desempenho fiscal tais, como: resultado primário, resultado nominal, relação dívida pública e produto interno bruto entre outros.

A contabilidade governamental ou contabilidade pública¹, como é conhecida no Brasil, segundo Petri (1981): “é um dos ramos da contabilidade geral, aplicada às entidades de direito público interno.” O autor define a contabilidade governamental em função da entidade da qual está a serviço, talvez porque a definição de contabilidade governamental não se diferencie da definição geral de contabilidade encontrada na literatura contábil, apenas as entidades nas quais repousa seu interesse não são entidades voltadas para lucro.

Os três sistemas de informações, anteriormente apresentados, efetuam permutas de dados entre si. A contabilidade governamental alimenta o sistema de contas consolidadas que, por sua vez, serve de base de dados para a contabilidade nacional, porém esses dados precisam ser trabalhados antes de sua utilização em outros sistemas, pois existem diferenças entre regimes contábeis, base de mensuração, etc. entre os sistemas (LÜDER, 2000; LANDE, 2000).

O que foi dito até aqui serviu não somente para ajudar a desfazer uma possível confusão terminológica entre os sistemas de informações sobre o setor governamental, como também para demonstrar que existem diferenças com relação ao objeto estudado por esses sistemas contábeis. É importante ressaltar, aqui, que o presente estudo se insere no campo da contabilidade governamental, ou seja, este trabalho está voltado para a contabilidade das entidades de direito público.

É interessante notar que, nas duas últimas décadas, países como Nova Zelândia, Estados Unidos, Portugal e Inglaterra vêm promovendo importantes reformas estruturais em seus respectivos sistemas de contabilidade governamental. Como consequência dessas reformas, foram colocados em discussão assuntos específicos que, no passado, ou já eram questões “resolvidas” ou problemas que se encontravam acalentados pelo passar do tempo.

¹ Dar-se-á preferência à denominação contabilidade governamental à contabilidade pública, por entender-se que a primeira está diretamente ligada à contabilidade aplicada às entidades de direito público e a segunda possui uma dimensão maior, podendo referir-se tanto à contabilidade das entidades de direito público como também à das entidades do terceiro setor.

Essas discussões estão ganhando espaço no ambiente acadêmico, bem como no cenário da prática contábil das instituições públicas. Dentre os pontos críticos que emergiram, por meio das referidas reformas, encontra-se um que tem proporcionado uma discordância entre pesquisadores e práticos da contabilidade governamental, que é a definição de propriedades que estabeleçam a natureza dos ativos para o setor público.

Com relação a essa matéria, especificamente no setor governamental, muitos são os pontos críticos levantados. Algumas abordagens estão sendo desenvolvidas à luz da teoria da contabilidade, outras estão mais centradas na prática da contabilidade governamental, contudo sempre estão envoltas por problemas, tais como: A quem pertencem os ativos públicos? A quem são dirigidos os benefícios desses ativos? Quais os ativos que devem ser reconhecidos nas demonstrações contábeis? Qual a métrica que deve ser aplicada na mensuração dos ativos públicos? etc.

A respeito da natureza dos ativos do setor governamental, um ponto, em particular, tem apresentado muita polêmica, ao qual esta pesquisa se dedica a discutir. O problema refere-se aos bens públicos de uso comum, assim identificados no Brasil. Em outros países, esses bens recebem outros nomes, como, por exemplo: nos Estados Unidos, recebem o nome de ativos de infra-estrutura (*infrastructure assets*); essa designação, também, é utilizada pelo IFAC, International Federation of Accountants, em suas normas internacionais de contabilidade para o setor público; na Nova Zelândia, são denominados ativos comunitários (*community assets*). Enfim, a terminologia pode não ser importante sob a ótica do conteúdo, mas é importante à luz do processo de comunicabilidade do presente trabalho.

Considerando os problemas semânticos que as palavras podem ocasionar em um processo de comunicação, neste trabalho utilizar-se-á a denominação de bens públicos de infra-estrutura ou ativos públicos de infra-estrutura para se referir ao seu objeto de estudo. Tal escolha se prende ao fato de que a expressão bens públicos de uso comum, como é utilizada na legislação brasileira, engloba os bens naturais como rios, florestas naturais, praias, etc. E esses não estão inclusos entre os que interessam para este trabalho. O nome escolhido delimita o foco da expressão, apenas, aos bens públicos de uso comum construídos pela administração pública, tais como: ruas, praças, pontes, sistemas rodoviários e outras obras de infra-estrutura pública.

Sobre os bens públicos de infra-estrutura e sobretudo quanto à sua classificação e reconhecimento enquanto elemento contábil, estudos sugerem abordagens distintas em relação ao assunto.

Pesquisadores, como Mautz (1981, 1988), posicionam-se contra a classificação desses bens como ativo, apoiados na idéia de que esses bens não atendem às definições e às características de ativos, principalmente por não proporcionarem benefícios futuros em forma de entrada líquida de caixa para a entidade que o controla.

Por outro lado, encontram-se trabalhos como os de Rowles (1992) que são contrários aos trabalhos de Mautz e que defendem a idéia de que os bens públicos de infra-estrutura atendem à definição e às características de ativos e, portanto, são ativos como outros quaisquer mantidos pelo setor público. Rowles analisa a natureza desses bens de uma outra perspectiva que não diretamente a sua capacidade de produzir fluxo de caixa para a entidade governamental que o controla, mas a sua capacidade de contribuir para a entrega de bens e serviços à sociedade.

Importantes, também, são os trabalhos de Pallot (1990a, 1990b, 1992, 1997), talvez a pesquisadora que mais tenha escrito sobre esse assunto, inclusive sua tese de doutoramento dedica-se, exclusivamente, a estudos sobre os bens públicos comunitários. Essa autora, em seus trabalhos, defende a idéia de que os bens públicos de infra-estrutura são ativos. Contudo, por possuírem características específicas merecem ser tratados, contabilmente, de forma diferente dos ativos ordinários das entidades públicas.

Saindo do campo acadêmico e adentrando o campo prático, encontram-se os pronunciamentos dos órgãos responsáveis por estabelecerem as políticas contábeis dos respectivos países e até órgãos internacionais têm procurado estabelecer diretrizes, gerais ou específicas, sobre a forma de reconhecimento dos bens públicos de infra-estrutura nas demonstrações contábeis. Destaca-se, nessa área, o GASB, Governmental Accounting Standards Board, que promoveu, através do "*Statement n° 34 – Basic Financial Statements – and Management's Discussion and Analysis – for State and Local Governments*" (1999), uma reforma na contabilidade governamental dos Estados Unidos. Essa reforma teve como um dos principais pontos e conteúdo o estabelecimento do reconhecimento dos bens públicos de infra-estrutura como ativo.

Ainda no campo normativo, pode-se citar: o NZSA, New Zealand Society of Accountants, com o “*Statement of Public Sector Accounting Concepts*” (1987a) e o IFAC, International Federation of Accountants, (1995, 2003), que se pronunciaram com relação aos bens públicos de infra-estrutura e definiram seu reconhecimento como ativo.

Este estudo não alcançou, no Brasil, nenhuma norma, lei, decreto ou portaria que normatize o reconhecimento contábil dos bens públicos de infra-estrutura. Tampouco se conseguiu encontrar trabalhos acadêmicos, pesquisas ou bibliografia que se dispusessem a promover uma discussão dialética sobre o reconhecimento desses bens. Encontram-se, sim, posições de autores de livros didáticos sobre contabilidade governamental, como Machado Jr.; Reis (1998), Kohama (2001), Andrade (2002), que referenciam a classificação desses bens como despesa, contudo não se atêm a explicar os motivos que os levam a tal entendimento.

Esta pesquisa parte do pressuposto de que os bens públicos de infra-estrutura são ativos por atenderem à definição e às características de ativos. Entretanto, entende-se também que esses bens possuem características específicas que devam ser consideradas como fatores que os diferenciam de certos ativos ordinários do setor público.

1.1 Justificativas do estudo

A opção por discutir, de forma específica, o reconhecimento dos bens públicos de infra-estrutura decorre de uma preocupação com o processo de comunicação entre o Estado e seus *stakeholders*, e, especificamente, com a informação contábil para o público externo, ou seja, os usuários da informação contábil que possuam limitações para exercer influência sobre a produção e a divulgação dessas informações, por questões de autoridade, habilidades e fontes de captação, como é o caso da sociedade, credores, órgãos fiscalizadores, etc.

Não só no Brasil, mas em outros países, observa-se que a comunicação entre o governo e os interessados nas atividades econômicas do setor governamental possui uma certa dependência da linguagem contábil, pois as prestações de contas usualmente apresentadas pelos governos são, em sua maioria, baseadas em dados e relatórios contábeis. O IFAC (1991, p. 4) pode confirmar isso por meio da seguinte observação: “As demonstrações financeiras constituem

um importante recurso, embora não seja o único, pelo qual os governos e seus órgãos demonstram sua *accountability*.²

Pode-se dizer que as demonstrações contábeis, quando analisadas de um ponto de vista comunicativo, podem ser interpretadas como a própria mensagem que o governo envia para todos que possuam interesses nas atividades econômicas e financeiras do setor público. Essa mensagem pode ter um conteúdo quando os bens públicos de infra-estrutura são reconhecidos como despesa, como os são hoje reconhecidos pela contabilidade governamental brasileira. E a mensagem pode ser outra, com conteúdo diferente, com o reconhecimento dos bens públicos de infra-estrutura como ativos.

Nesse particular, entende-se que o problema do reconhecimento dos bens públicos de infra-estrutura como ativo ou como despesa possui sua importância quando estudado sobre três perspectivas:

- considerando o objeto da contabilidade;
- considerando os objetivos das demonstrações contábeis do setor governamental e
- considerando as necessidades dos usuários da contabilidade governamental.

Discutir o reconhecimento dos bens públicos de infra-estrutura fora desses três enfoques seria uma reflexão descontextualizada, uma discussão vazia e sem razão de ser.

Quanto ao seu objeto, a contabilidade brasileira apresenta fortes características da escola patrimonialista, principalmente no que concerne à delimitação do objeto de estudo e de seu campo de aplicação (SCHMIDT, 1996). A contabilidade brasileira tem no patrimônio seu objeto de estudo, isso pode ser encontrado nos ensinamentos dos autores mais antigos até dos mais contemporâneos como D'Aurea (1949), Franco (1995), Iudícibus; Marion (2000).

Esta pesquisa utiliza o conceito clássico de patrimônio, ou seja, patrimônio é o conjunto de bens, direitos e obrigações empregados por uma entidade para atingir seus objetivos.

² ORIGINAL: Financial reports are an important means, although not the only means, by which governments and units demonstrate their accountability.

Os autores, utilizados para esclarecer o objeto da contabilidade, são ou foram conhecidos por suas obras dirigidas às áreas com fins lucrativos, porém a contabilidade governamental também possui como objeto e campo de aplicação o patrimônio, porém o patrimônio público (SILVA, 2003). A própria Lei nº 4.320 de 17 de março de 1964, maior instrumento normatizador da contabilidade governamental brasileira, demonstra que o patrimônio é o objeto de estudo da contabilidade governamental, isso pode ser verificado em seu artigo 85:

Art.85- Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitir o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros. (grifo nosso)

Fazendo referência a esse artigo, Machado Jr.; Reis (1998, p. 154) concluem da seguinte forma:

Assim, pode-se afirmar que a contabilidade é basicamente patrimonial, o mais são especializações mediante agrupamentos de contas com a finalidade de gerar informações das mais variadas naturezas que permitam o conhecimento dos fatos de caráter financeiro, resultantes ou não da execução orçamentária e ainda os chamados “independentes da execução do orçamento”, com repercussões no patrimônio, como consequência de atos praticados pelos gestores.

Sendo o patrimônio o objeto de aplicação da contabilidade, essa tem de buscar acompanhá-lo de forma dinâmica e estática, e produzir informações sobre sua composição e sua evolução em qualquer momento, demonstrando, também, as causas e efeitos de sua variação (D'AURIA, 1949).

Disso tudo, é de se considerar que a contabilização dos bens públicos de infra-estrutura, registrados como despesa, pode estar contribuindo para uma apresentação não fidedigna da composição e da evolução patrimonial das entidades governamentais (SILVA, 2003). Isso porque, ao não se reconhecer esses bens em seu balanço patrimonial, as entidades governamentais deixam de reconhecer parte de seu patrimônio (SANTOS, 2001; PALLOT, 1997).

Outro ponto que justificativa este estudo é a busca do cumprimento aos objetivos das demonstrações contábeis do setor governamental. Para este estudo, são admitidos os objetivos estabelecidos nos pronunciamentos do GASB (1987) e do IFAC (1991, 2000). Essas instituições normativas, em seus pronunciamentos, determinam o reconhecimento dos bens públicos de infra-estrutura como ativos e inclusive recomendam sua depreciação, portanto,

dentre os objetivos estabelecidos por elas para as demonstrações contábeis, incluem-se alguns que somente poderão ser alcançados se o reconhecimento desses ativos e seu consumo durante o tempo forem realizados. Dentre os objetivos das demonstrações contábeis do setor governamental ligados ao reconhecimento dos bens públicos de infra-estrutura estão:

- Avaliar os resultados dos serviços e os custos dos programas;
- Determinar se a posição patrimonial do governo melhorou ou se deteriorou em consequência das operações do ano;
- Avaliar a posição e a condição patrimonial do governo;
- Avaliar o potencial de serviços dos recursos físicos que possuem vida útil estendida além do período corrente;
- Predizer o nível de recursos necessários para continuar as operações e os recursos que devem ser produzidos para a continuação das operações do governo.

Um terceiro ponto que justifica este estudo diz respeito ao fator necessidade de informação por parte dos usuários dos informes contábeis. Nesse aspecto, as pesquisas de Dye; Bowsher (1987) e de Pallot (1997) verificam junto aos usuários das demonstrações contábeis do setor público que existem, por parte dos usuários, demandas de informações que justificam o reconhecimento como ativo dos bens públicos de infra-estrutura. Segundo as pesquisas, os usuários precisam dessas informações para obter:

- Um quadro completo da posição patrimonial, incluindo todos os recursos disponíveis do governo;
- Uma figura precisa do tamanho do governo;
- Uma medida completa do custo anual dos serviços públicos;
- Uma medida de custo que seja útil para análise de tendências e para comparação com as medidas de saídas e benefícios;
- Uma indicação das necessidades futuras de reposição dos ativos e
- Uma medida do déficit anual que reflita o consumo de recursos para financiar as operações correntes.

Vale ser lembrado, também, o fator materialidade dos investimentos realizados em bens públicos de infra-estrutura. É factível a observação de que os gastos públicos em construção e

na manutenção de ativos de infra-estrutura são grandes e consomem parcelas relevantes das receitas públicas (IFAC, 1995).

Não foram encontrados, no Brasil, pesquisas ou dados estatísticos que relatem, em termos monetários ou físicos, a dimensão dos investimentos aplicados em bens públicos de infra-estrutura. No entanto, em países como a Nova Zelândia, estima-se que setenta por cento dos ativos totais dos governos locais são representados por ativos públicos de infra-estrutura (PALLOT, 1997).

Esses são os motivos que, de certa forma, levam a determinar a importância do problema dentro do contexto da contabilidade governamental. Ao se discutir a contabilização dos bens públicos de infra-estrutura, argüindo seu reconhecimento e a sua evidenciação como ativo, externa-se uma preocupação com as mensagens contidas nas demonstrações contábeis do setor governamental.

1.2 Caracterização da situação problema

A atividade contábil e, particularmente, a prática classificatória dos elementos contábeis não constituem um processo neutro e desvinculado de uma realidade e de uma teoria (PALLOT, 1992). Esse fazer é influenciado por concepções técnicas, teóricas, legais e empíricas contidas no praticante da contabilidade. Essas concepções formam um conjunto de saberes, crenças e valores para esse profissional, do qual ele se utiliza para executar sua prática.

O processo de acompanhamento e de informação do patrimônio de uma entidade exige que os profissionais da área contábil estejam sempre se defrontando com perguntas do tipo: Isso é ativo ou despesa? Receita ou ganho? Custos ou perdas? Como mensurar os ativos? etc.

Para auxiliar nas respostas a essas perguntas, os contadores podem e devem refletir sobre os caminhos que podem ser tomados na solução de tais dúvidas. As normas, muitas vezes, impedem esse processo de reflexão, pois podem propor respostas específicas para problemas específicos, mesmo que essa resposta não seja a mais adequada. O assunto que está se discutindo, nesta pesquisa, é um problema para o qual as políticas contábeis brasileiras não

propuseram, ainda, uma solução específica. Portanto, é algo que pode ser objeto de reflexão e discussão.

Problemas práticos podem ser resolvidos com o auxílio do saber teórico (SCHÖN, 1983; NOSSA, 1999). Na área contábil, a teoria da contabilidade se apresenta como um importante instrumento sobre o qual os contadores possam refletir suas ações práticas (THEÓPHILO; OLIVEIRA COSTA, 2001; GOULART, 2002; CARVALHO *et al.*, 2003a). Somente se o contador puder visualizar a base (teórica) na qual está se apoiando, evitará aplicações incorretas e conclusões gerais errôneas (PATON, 1962 *apud* HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999).

No caso do reconhecimento dos bens públicos de infra-estrutura, o profissional da contabilidade governamental teria que refletir a sua ação classificatória à luz da teoria sobre definição e características dos elementos contábeis, em primeiro lugar. Essa prática classificatória deveria levar em consideração, também, se o reconhecimento desses bens como ativo possui importância para os usuários da informação contábil do setor governamental.

Desse modo, a questão geral que se coloca para esta pesquisa é:

Quais os fatores que os contadores do setor público governamental levam em consideração em sua prática classificatória para o reconhecimento dos bens públicos de infra-estrutura?

Essa questão problema buscará esclarecer por que os contadores do setor governamental reconhecem os bens públicos de infra-estrutura como despesa e não como ativo.

1.3 Objetivos da pesquisa

1.3.1 Objetivo geral

O objetivo geral desta pesquisa é buscar explicações e analisar os fatores que fazem com que os contadores da área governamental reconheçam os bens de infra-estrutura como despesa.

Para melhor entendimento do alcance deste estudo, esclarece-se que a pesquisa será realizada através da comparação das práticas classificatórias vigentes no Brasil, confrontando-as com o arcabouço teórico da contabilidade, o que, de certa forma, está se apresentando com divergência em relação ao tratamento dado aos bens públicos de infra-estrutura.

1.3.2 Objetivos específicos

Em paralelo ao objetivo principal e no caminho para o seu cumprimento foram definidos objetivos mais específicos, como:

- Analisar as características dos bens públicos de infra-estrutura por meio da teoria da contabilidade e, através de um processo de demarcação do que representa uma despesa e do que representa um ativo para o setor governamental, buscar identificar os bens de infra-estrutura como um ativo;
- Levantar quais são as definições e características dos elementos das demonstrações financeiras (ativo e despesa) empregadas pelos contadores em sua prática classificatória;
- Levantar e analisar quais são as necessidades de informação contábil dos usuários da contabilidade do setor público, segundo a percepção dos contadores;
- Levantar e analisar quais são os objetivos das demonstrações contábeis do setor governamental, segundo a percepção dos contadores.

Com esses objetivos espera-se contribuir para o desenvolvimento do espírito crítico na área da contabilidade governamental e, de certa forma, proporcionar um senso de direção a respeito da classificação e contabilização dos bens públicos de infra-estrutura.

1.4 Delimitações do estudo

Dificilmente, uma pesquisa consegue abarcar todos os aspectos e facetas abrangentes da análise de determinado tema. No processo construtivo, exteriorizam-se inúmeras pretensões, contudo não podem ser desconsideradas as enormes dificuldades a serem enfrentadas. Aqui se pretende explicitar qual o conteúdo que o trabalho contempla e o que fica fora, por questões de delimitação.

Neste estudo, pretende-se levantar a discussão sobre o reconhecimento dos bens públicos de infra-estrutura na contabilidade governamental brasileira. A pesquisa parte das fundamentações teóricas existentes sobre os elementos contábeis que sustentam que esses bens são ativos por atenderem à definição e às características essenciais de um ativo e devem ser reconhecidos como tais por possuírem, também, os atributos para que assim sejam reconhecidos.

Partindo da teoria que oferece subsídios para definir os bens públicos de infra-estrutura como ativo, a pesquisa procura identificar e explicar os fatores que levam os contadores do setor governamental brasileiro a reconhecerem os bens públicos de infra-estrutura como despesa.

A pesquisa empírica foi elaborada através de entrevistas com os contadores de entidades públicas. As entrevistas limitaram o estudo em três linhas de investigação que buscam identificar os fatores que levam os contadores a reconhecerem os bens públicos de infra-estrutura como despesa e não como ativo:

- As definições e características de ativo e de despesa que os contadores utilizam em sua prática classificatória dos elementos contábeis;
- A percepção dos contadores quanto às necessidades dos usuários com relação às informações contábeis;
- As crenças dos contadores com relação aos objetivos das demonstrações contábeis.

A primeira linha tem como objetivo identificar se a definição de ativos utilizada pelos contadores em sua prática diária é abrangente o suficiente para conceber os bens públicos de infra-estrutura como ativo ou não. A segunda linha de investigação tem como objetivo verificar se os contadores entrevistados percebem, de alguma forma, que os usuários possuem necessidades de informações sobre os bens públicos de infra-estrutura. A última linha busca verificar se os contadores estabelecem, dentre os objetivos das demonstrações contábeis, algum objetivo ligado ao reconhecimento dos bens públicos de infra-estrutura como ativo.

Evidentemente, o trabalho enfrenta algumas restrições com relação não somente à pesquisa empírica, mas também com a pesquisa bibliográfica. Primeiro, em face da população de contadores do setor governamental existente no Brasil e o tipo de instrumento de coleta de dados (entrevistas) que foi utilizado no trabalho, tornou-se inviável a elaboração de uma

amostra estatisticamente representativa para o estudo. Dessa forma, os sujeitos que participaram das entrevistas foram escolhidos por critério de acessibilidade e se restringiram, geograficamente, aos contadores de Prefeituras Municipais da Região da Grande São Paulo.

Outra restrição que deve ser relatada diz respeito à fundamentação teórica que sustenta a pesquisa. Não foram encontrados, no Brasil, materiais e pesquisas que analisassem as necessidades dos usuários com relação às informações contábeis do setor público como, também, nada foi encontrado sobre os objetivos das demonstrações contábeis das entidades governamentais. Isso fez com que fossem utilizadas na fundamentação teórica pesquisas realizadas em outros países e estudos e pronunciamentos de organizações contábeis internacionais.

1.5 Estrutura do trabalho

O trabalho está dividido em cinco capítulos mais as referências bibliográficas que estão, assim, estruturados:

No Capítulo 1 – Introdução: procurou-se demonstrar os antecedentes do problema, as justificativas para a pesquisa, a situação problema, os objetivos que norteiam a pesquisa, as delimitações do estudo e a estrutura do trabalho.

No Capítulo 2 – Revisão Bibliográfica: procurou-se demonstrar a teoria que sustenta a pesquisa. Nesse capítulo, encontram-se temas como: os usuários das demonstrações contábeis do setor público, os objetivos das demonstrações contábeis do setor público, a natureza dos ativos do setor público e ativos públicos de infra-estrutura.

No Capítulo 3 – Perspectivas Metodológicas: procurou-se demonstrar os caminhos percorridos durante todo o processo de pesquisa. Nesse capítulo, encontram-se temas como: modalidade de pesquisa, escolha e seleção dos sujeitos pesquisados, a técnica e o instrumento de coleta de dados, o processo de realização das entrevistas e a análise de dados.

No Capítulo 4 – Resultados e Discussão: são apresentados os resultados da pesquisa empírica. Com a apresentação dos resultados, foram feitas, também, a análise e discussão dos achados.

No Capítulo 5 – Considerações Finais: são apresentadas as conclusões que contemplam, além da resposta à questão de pesquisa, a demonstração do alcance dos objetivos propostos para o estudo e as recomendações para futuras pesquisas sobre o tema.

2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA

2.1 Usuários e objetivos das demonstrações contábeis do setor governamental

A literatura tem oferecido manifestações com relação à função comunicativa da Contabilidade e reconhecido que a compreensão do processo de comunicação é condição fundamental para que essa disciplina se desenvolva prática e teoricamente. Dentre os autores que têm estudado a Contabilidade sobre uma concepção comunicativa, pode-se citar Most (1986), Belkaoui (1997), Slomski (1999) e Dias Filho (2001).

Belkaoui (1997) é enfático ao afirmar que a Contabilidade nada mais é do que um instrumento de comunicação. Para Iudícibus (1993) e Dias Filho (2001), a teoria da comunicação é um campo de conhecimento de grande importância para ser aplicado nos estudos contábeis. Esta parte do trabalho está centrada no processo comunicativo da contabilidade, concebendo-a como uma área de conhecimento que possui ligações com a área de comunicação social.

Quando se fala de objetivos das demonstrações contábeis, está se falando dos objetivos de comunicação de tais demonstrações. Assim, o conteúdo das demonstrações contábeis está sendo interpretado, neste estudo, como a mensagem dentro do processo de comunicação contábil.

Antes de iniciar o tema sobre os usuários e suas necessidades e sobre os objetivos das demonstrações contábeis, faz-se importante estudar o processo geral de comunicação para que se possa identificar o papel de cada elemento dentro do processo.

Na tentativa de descrever o processo geral de comunicação, diversos modelos têm sido propostos ao longo do tempo. Um dos modelos de comunicação mais utilizados atualmente é o formulado por Shannon; Weaver (1949), o qual é formado pelos seguintes elementos: **a) fonte; b) emissor ; c) sinal; d) receptor; e) destinatário**. Esquemáticamente, o modelo de Shannon e Weaver se apresenta da seguinte forma:

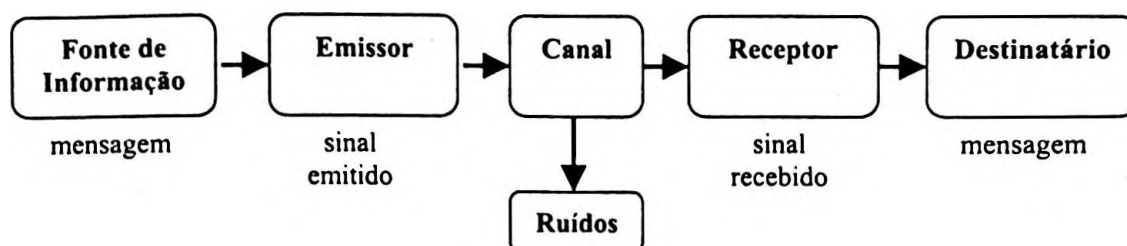


Figura 1- Processo de comunicação
Fonte: Shannon; Weaver (1949)

Os componentes do modelo são assim definidos por Shannon e Weaver:

- a) **fonte de informação:** seleciona uma ou várias mensagens de um conjunto de mensagens possíveis, que podem ser constituídas de palavras escritas ou faladas, imagens, etc.;
- b) **emissor :** transforma a mensagem em sinais que são enviados até o receptor por meio do canal de comunicação;
- c) **canal:** transporta o sinal do transmissor ao receptor;
- d) **receptor:** atua como uma espécie de conversor de sinais, cabendo-lhe a decodificação, convertendo a mensagem em uma linguagem de forma diferente da formulada originalmente;
- e) **destinatário:** a quem a mensagem é dirigida;
- f) **ruídos:** não são elementos do processo. São antes coisas indesejadas adicionadas ao sinal .

Em uma analogia entre o processo de comunicação geral e o processo de comunicação contábil, pode-se fazer equivalências entre os elementos de ambos os processos em que: a fonte de informação é a entidade contábil; o emissor da mensagem é o contador da entidade; o canal é representado pelas demonstrações contábeis; o receptor pode ser representado pelos analistas ou outros que possuem facilidade em interpretar os dados contábeis e o destinatário é o usuário da informação contábil.

Todos os elementos do processo possuem participação na fidelidade da comunicação. Segundo Berlo (1970), fidelidade é quando a comunicação funciona. Fidelidade é o contrário de ruído. Portanto, quanto mais ruído menos fidelidade na comunicação. Há vários trabalhos que estudam ruídos na comunicação contábil, como por exemplo: Slomski (1999) estuda os ruídos de comunicação entre o transmissor e o receptor da mensagem contábil do setor governamental, e Dias Filho (2001) está preocupado com ruídos produzidos, especificamente, na linguagem utilizada na mensagem contábil.

Nesta pesquisa, procura-se estudar, em determinado ponto, o componente emissor do processo de comunicação contábil, ou seja, o contador. Apoiando-se na teoria da comunicação, busca-se identificar se o contador do setor governamental consegue captar as necessidades de informação dos usuários da contabilidade e, com base nessas necessidades, formular os objetivos da informação contábil.

Para Berlo (1970), uma comunicação efetiva somente acontece quando os objetivos de quem está se comunicando tendem a um ponto comum. Portanto, para que haja efetividade na comunicação contábil, o objetivo de quem elabora as demonstrações contábeis tem de convergir para os objetivos de quem recebe as informações contidas nessas demonstrações.

De modo particular, procura-se identificar se os contadores percebem a necessidade de fornecer informações sobre os ativos públicos de infra-estrutura e se têm, dentre os seus propósitos de comunicação contábil o fornecimento de informações sobre esses ativos, uma vez que estudos como os de Dye; Bowsher (1987), Pallot (1997), GASB (1987, 1999) concluem que os usuários das demonstrações contábeis do setor governamental necessitam de informações patrimoniais sobre os ativos públicos.

2.1.1 A Influência do ambiente operacional do governo sobre os objetivos das demonstrações contábeis do setor público

O ambiente em que se dá a comunicação é uma variável a ser considerada como fator que influencia o processo e os elementos que fazem parte do processo de comunicação (BERLO, 1970; DIAS FILHO, 2001).

Nenhuma comunicação se dá livremente sem ser influenciada pelo ambiente em que ocorre. Tanto o emissor como o receptor da mensagem estão dentro de um sistema social e seu objetivo, em termos de comunicação, é função dos acontecimentos desse meio. Em contabilidade, o ambiente econômico, legal, político e social, em que opera uma organização, influencia os objetivos das demonstrações contábeis (FASB, 1978, 1980; GASB, 1987; IFAC, 1991). Assim, torna-se relevante entender o ambiente e as características em que operam as entidades governamentais para a determinação dos objetivos das suas demonstrações contábeis, (GASB, 1987; IFAC, 1991).

O GASB (1987, p. 5) apresenta características sobre o ambiente estrutural e o ambiente de negócios do setor público governamental que influenciam, direta ou indiretamente, os objetivos das demonstrações contábeis do setor público. São elas:

a. Características principais da estrutura e dos serviços fornecidos pelo governo

- (1) A forma de representação do governo e a separação dos poderes;
- (2) O sistema federal de governo e o predomínio de receitas intergovernamentais;
- (3) A relação entre os contribuintes e os serviços recebidos.

b. Características de controles resultantes da estrutura do governo

- (1) O orçamento como expressão da política pública, planejamento financeiro e como método de prover controle;
- (2) O uso da contabilidade por fundos para propósito de controle.

c. Outras características

- (1) As diferenças entre governos designados similarmente;
- (2) Os investimentos significativos em ativos de capital que não produzem receitas;
- (3) A natureza do processo político.³

Com exceção da contabilidade por fundos, todas as outras características podem ser observadas no ambiente da administração pública brasileira e possivelmente são variáveis a serem consideradas quanto aos objetivos e às necessidades dos usuários das informações prestadas pela contabilidade governamental.

2.1.1.1 A forma de representação do governo e a separação dos poderes

Em um sistema político democrático, como é o caso do Brasil, em última instância, o governo é exercido, direta ou indiretamente, pela sociedade. Tal observação tem procedência no parágrafo único do artigo 1º da Carta Constitucional (BRASIL, 1988): “Todo poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição.”

Com a delegação de poderes pelos cidadãos a membros de sua própria comunidade, criam-se os sistemas de poderes para impedir os abusos por parte dos representantes eleitos. O sistema brasileiro é composto por três poderes conforme determina a Carta Constitucional (BRASIL,

³ ORIGINAL: a. Primary characteristics of government's structure and the services it provides: (1) The representative form of government and the separation of powers; (2) The federal system of government and the prevalence of intergovernmental revenues; (3) The relationship of taxpayers to services received. b. Control characteristics resulting from government's structure: (1) The budget as an expression of public policy and financial intent and as a method of providing control; (2) The use of fund accounting for control purposes. c. Other characteristics: (1) The dissimilarities between similarly designated governments; (2) The significant investment in non-revenue-producing capital assets; (3) The nature of the political process.

1988): “São poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário.”

De forma particular, o relacionamento entre os poderes Executivo e Legislativo e a sociedade afeta diretamente o processo de prestação de contas do setor governamental. O Poder Executivo, com base nas necessidades sociais, elabora o planejamento governamental (plano plurianual, lei de diretrizes orçamentárias e o orçamento anual) e o submete à aprovação do Legislativo. Esse relacionamento tem caráter autorizativo e restritivo. O IFAC (1991, p.4) resume esse relacionamento da seguinte forma:

O Legislativo é freqüentemente responsável pela sanção dos planos financeiros, ou orçamentos e autoriza o executivo: a realizar despesas (dentro dos limites predeterminados), investir, obter empréstimos; e gerir programas de acordo com algumas leis que podem afetá-lo [...] O executivo ou a administração é responsável pelo planejamento, direção e controles operacionais e pela preparação de relatórios que fornecerão a contabilidade de sua administração. Sua responsabilidade inclui dirigir as atividades e operações que observem a economicidade e eficiência, mantendo adequados sistemas de controles, assegurando o atendimento às normas, selecionando e aplicando políticas contábeis apropriadas, salvaguardando ativos, mensurando a efetividade dos programas e demonstrando seu desempenho para quem eles devem prestar contas.⁴

A contabilidade tem papel importante como instrumento de prestação de contas das atividades econômicas e financeiras do governo. O ciclo de prestação de contas acontece com o Poder Executivo prestando contas ao Poder Legislativo, direta ou indiretamente através de seus órgãos auxiliares (Tribunais de Contas) e ambos têm o dever de prestar contas de suas atividades à sociedade (GASB, 1987) que, conforme Slomski (1999), em última instância, é proprietária da coisa pública

Portanto, a estrutura de poderes e a forma de representação do governo brasileiro são fatores que estabelecem objetivos específicos para a contabilidade governamental, principalmente como um mecanismo de prestação de contas entre os poderes e a sociedade.

⁴ ORIGINAL: The legislature is usually responsible for sanctioning the financial plan, or budget, and authorizing the executive: to make expenditures (within pre-determined limits); invest; borrow; and administer programs in accordance with any laws that may affect them [...] The executive or management is responsible for planning, directing and controlling operations and for preparing reports that provide an accounting of their administration. Their responsibilities include directing operations and activities with due regard for economy and efficiency, maintaining adequate systems of control, ensuring compliance with applicable authorities, selecting and applying appropriate accounting policies, safeguarding assets, measuring the effectiveness of programs, and reporting on their performance to those to whom they are accountable.

2.1.1.2 O sistema federal de governo e o predomínio de receitas intergovernamentais

São três os níveis de governo no sistema federal brasileiro: a União, os Estados (Distrito Federal) e os Municípios. A Carta Constitucional (BRASIL, 1988) estatui que: “A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: impostos, taxas e contribuições de melhoria.” Os níveis de governo possuem competência própria para tributar, conforme limitações expressas na Carta Constitucional (BRASIL, 1988) através dos artigos 153, 155 e 156.

Além da arrecadação feita diretamente pelas esferas governamentais, existe um sistema de redistribuição das receitas tributárias em que os Municípios possuem participação nas receitas do Estado e da União e os Estados possuem participação nas receitas da União. Isso é um preceito constitucional prescrito nos artigos 157, 158 e 159. Tais transferências são comumente chamadas de transferências constitucionais que, para a entidade que está recebendo, representa uma receita intergovernamental e uma despesa intergovernamental para quem está transferindo.

Existem, ainda, e são práticas comuns na administração pública brasileira, transferências voluntárias ou contratuais entre as esferas governamentais através de convênios, acordos e subsídios.

Em função das transferências de fundos, sejam elas voluntárias ou constitucionais, as unidades que recebem os recursos têm de prestar contas para quem forneceu os recursos (GASB, 1987). Por outro lado, as transferências constitucionais, geralmente, possuem como base de cálculo a própria arrecadação dos governos repassadores. Assim, os governos que as recebem têm potenciais interesses nas informações contábeis daqueles.

O sistema federal de governo e a distribuição de receitas entre as esferas do sistema influenciam diretamente os objetivos das demonstrações contábeis. Cada esfera possui particular interesse nos dados contábeis das demais esferas governamentais.

2.1.1.3 A relação entre os contribuintes e os serviços recebidos

Nos dois primeiros itens, constatam-se cuidados com a estrutura do sistema governamental. Esse item, de forma particular, está ligado ao ambiente de negócios do governo. Segundo o IFAC (1991, p. 03):

O governo difere das empresas em seus objetivos e forma de financiamento. A principal meta das empresas é o lucro e os recursos são utilizados para este fim. O governo, por outro lado, fornece serviços públicos e redistribui riqueza para uma grande variedade de propósitos sociais e econômicos.⁵

O conteúdo da citação do IFAC tem um impacto considerável na contabilidade governamental e afeta, de forma direta, as demonstrações contábeis desse setor, pelo que algumas observações devem ser feitas.

Primeiro, com relação à forma de financiamento das atividades do governo. No mercado, existe um sistema de troca entre vendedor e comprador, existe um pagamento por parte do comprador de bens e serviços, caso contrário, ele será impedido de usufruir os benefícios dos serviços ou bens (GIACOMONI, 2001). No setor público, essa relação de troca perfeita não é possível, pois segundo Musgrave; Musgrave (1980, p. 6) “[...] os benefícios provenientes dos bens públicos não estão limitados a um consumidor particular, que compra o bem, como ocorre com os bens privados, mas também se encontram disponíveis para outras pessoas.” Isso implica dizer que não há uma correlação perfeita entre a quantidade de serviços prestados a um contribuinte e o valor pago por ele em tributos. Não há, conseqüentemente, uma relação de mercado.

Por outro lado, o governo tem o dever, e não pode se esquivar desse dever, de fornecer serviços e bens públicos sem nada cobrar em troca. O fornecimento de tais serviços e bens não busca auferir lucros para a entidade governamental que os fornece. Intencionam, antes, cumprir em parte suas funções básicas de alocação e distribuição de recursos (MUSGRAVE; MUSGRAVE, 1980), com propósitos sociais e econômicos.

Disso tudo, é de concluir-se que, para o setor governamental, não há uma relação perfeita entre despesa e receita (tributária), e que, por conseguinte, não existe um indicador de

⁵ ORIGINAL: Governments differ from business in both their objectives and financing. The primary goal of a business enterprise is profit and its resources are used to that end. Governments, on the other hand, provide public services and redistribute wealth for a variety of social and economic purposes.

sucesso, aceito e reconhecido, como é o lucro líquido para o setor privado (MAUTZ, 1981; GASB, 1987; IFAC, 1991). Isso faz com que as demonstrações contábeis do setor governamental objetivem demonstrar outros indicadores de sucesso, ou em extremos, que precisem adequar-se, diferenciando-se em sentido e significado das demonstrações contábeis do setor privado com relação a evidenciar resultados.

2.1.1.4 O orçamento como expressão da política pública, planejamento financeiro e como método de prover controle

O orçamento público possui uma multiplicidade de funções e seu conceito tem sofrido significativas mudanças ao longo do tempo, em decorrência da evolução de suas funções (GIACOMONI, 2001). O GASB (1987) aponta, particularmente, três funções que, por suas peculiaridades, afetam os objetivos das demonstrações contábeis do setor governamental.

a) O orçamento como expressão de política pública

O orçamento passa por um processo de elaboração que deve estar de acordo com o planejamento de longo prazo da administração pública, representado no Brasil pelo plano plurianual. Ambos, necessariamente, passam pela aprovação do Poder Legislativo que é o órgão fiscalizador e representante dos interesses do povo e, em certos casos, a sociedade participa diretamente do processo de planejamento.

O processo de elaboração e aprovação faz com que o orçamento seja, portanto, a expressão das políticas governamentais que, de forma direta ou indireta, representam a vontade do povo, ou seja, representam uma responsabilidade do governo eleito para com o povo (SILVA, 2003).

Assim, tão logo seja aprovado, o orçamento se transforma em um instrumento legal com objetivos e prioridades a serem alcançados e a forma como os recursos serão conseguidos para cumprir esses objetivos, (GASB, 1987).

Nesse ponto, o papel da contabilidade é informar se o governo está cumprindo o orçamento em termos de objetivos, que foram nele colocados, segundo as prioridades e necessidades sociais. As demonstrações contábeis devem auxiliar no processo de prestação de contas dos resultados orçamentários das entidades governamentais.

b) O orçamento como planejamento financeiro

Essa é a função mais pragmática e mais clássica do orçamento público que representa a expressão detalhada de despesas fixadas pelo governo para um dado exercício futuro, geralmente de um ano, e as fontes de recursos para o financiamento dessas despesas (EKSTEIN, 1966). Tal função pode ser observada na Lei 4.320/64 através do seu artigo 2º: “A Lei de orçamento conterá a discriminação da receita e despesa, de forma a evidenciar a política econômico-financeira e o programa de trabalho do Governo, obedecidos os princípios de unidade, universalidade e anualidade” (BRASIL, 1964).

O acompanhamento do cumprimento das receitas e despesas orçamentárias é feito através do sistema de contabilidade (IFAC, 1991) cujo papel para essa função do orçamento é evidenciar os superávits ou déficits orçamentários. Dentre as informações relatadas pelas demonstrações contábeis, devem estar as que evidenciam as comparações periódicas entre o que foi orçado em termos de receita e despesa, a execução e as variações orçamentárias.

c) O orçamento como forma de controle

O orçamento possui força de lei, ele autoriza e limita valores a serem gastos para propósitos determinados (GASB, 1987). Os recursos governamentais são restritos (REZENDE, 2001) e a obtenção de um determinado objetivo ou meta implica o abandono de outro (MUSGRAVE; MUSGRAVE, 1980). Com isso, o orçamento se reveste de sua função como instrumento que direcionará a administração para objetivos pré-determinados e baseados nas escolhas da sociedade, não podendo o administrador se desviar dessas vontades para satisfazer suas próprias ou outras que são alheias ao orçamento. Torna-se, então, premente, após a aprovação do orçamento, que a administração demonstre estar cumprindo os limites, autorizações e os serviços contidos no orçamento.

A contabilidade, nesse momento, tem a função de controlar e evidenciar se o que está acontecendo em termos de execução orçamentária está de acordo com o que foi planejado previamente e que tem força legal. Não pode o governo ultrapassar os limites de gastos autorizados no orçamento, o que levaria ao aumento do endividamento público. Executar despesas a mais do que o orçado inicialmente, somente quando houver indicação de fontes de recursos para cobrir os excessos de gastos.

2.1.1.5 O uso da contabilidade por fundos para propósito de controle

A contabilidade por fundos não é uma prática totalmente adotada na contabilidade governamental brasileira, contudo achou-se por bem trazer a discussão para o trabalho porque a administração pública brasileira tem se utilizado de um mecanismo que se aproxima da contabilidade por fundos, que é a vinculação de receitas a determinadas despesas e, em alguns casos, já utiliza o fundo contábil propriamente dito. Segundo Carvalho *et al.* (2003b, p. 1) “a vinculação de recursos a despesas específicas consideradas como prioridade nacional, tem sido, nos últimos anos, prática constante na administração pública brasileira.”

As despesas orçamentárias do Poder Público têm sido alvo de vinculação para que setores como a educação e saúde, tidos como prioridade social, sejam privilegiados. Atualmente, os Municípios e Estados são obrigados a investir no mínimo vinte e cinco por cento de suas receitas de impostos e de transferências com a educação e a União, dezoito por cento (BRASIL, 1988). Esses entes federativos, também, estão obrigados a investir no mínimo quinze por cento das mesmas receitas em serviços de saúde (BRASIL, 1988), constituindo exemplos de práticas de vinculação de receitas.

Têm-se ainda, presentes, na administração pública brasileira, os fundos contábeis propriamente ditos como é o caso do FUNDEF – Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e Valorização do Magistério, entre outros, que possuem características de vinculação e de controle social. A Lei nº 9.424/96 (BRASIL, 1996) que criou o FUNDEF esclarece, em seu artigo 1º, que tal fundo é de natureza contábil, ou seja, não carece de uma estrutura particular, permanecendo vinculado estruturalmente à educação, controlado separadamente apenas contabilmente.

A contabilidade e as demonstrações contábeis devem, portanto, ter, dentre os seus objetivos, a preocupação em estabelecer procedimentos de controle e de divulgação das receitas e das despesas com os fundos propriamente ditos e dos recursos vinculados.

2.1.1.6 As diferenças entre governos designados similarmente

Como já dito anteriormente, são três as esferas de governo existentes no Brasil: a União, os Estados e os Municípios. Com exceção de alguns serviços e bens públicos, que já estão bem definidos a qual esfera compete fornecer, muitos, ainda, são oferecidos pelos três níveis de

governo. Os primeiros são as funções locais e se referem a problemas que se circunscrevem a um espaço geográfico limitado, já os segundos envolvem interesses nacionais e são consideradas funções “gerais” ou “nacionais” (REZENDE, 2001). Serviços como saúde, educação, segurança e assistência social são exemplos de funções gerais.

As formas pelas quais as esferas governamentais fornecem os serviços e bens públicos também diferem entre si. Segundo Slomski (1996), os serviços públicos podem ser fornecidos pela administração direta (organizações administrativas do Estado), administração indireta (atividades deslocadas do Estado para entidades por ele criadas) e administração delegada (delegação de serviços públicos a terceiros). Um bom exemplo de formas diferentes de se prestar serviços é o fornecimento de água e saneamento básico: em algumas localidades, são empresas de economia mista estaduais que prestam esses serviços, contudo encontram-se, ainda, locais onde as Administrações Municipais os fornece diretamente ou através de suas empresas, e, em certas localidades, esses serviços se encontram sob responsabilidade de particulares.

Existem esforços no intuito de se centralizarem certos tipos de atribuições como é o caso da municipalização da saúde e da educação fundamental. Essa reorganização pode trazer benefícios em forma de redução de custos e resultados qualitativos em forma satisfação da população. Contudo, essa tarefa envolve questões delicadas como a redistribuição de parcelas de poder e questões de cunho político (REZENDE, 2001).

Com relação à forma de organização, as atribuições de cada esfera governamental e os meios pelos quais os serviços são prestados e o impacto de tudo isso nas demonstrações contábeis o GASB (1987, p.11) observa que:

As demonstrações financeiras devem considerar a natureza da relação entre as entidades governamentais e as agências criadas por elas. As diferenças na organização das entidades governamentais, os serviços que elas fornecem e suas formas de receitas precisam ser consideradas no desenvolvimento dos objetivos das demonstrações financeiras.⁶

⁶ ORIGINAL: Financial reporting should consider the nature of the relationship between governmental entities and the agencies they create. Differences in the organization of governmental entities, the services they provide, and their sources of revenues all need to be considered when developing financial reporting objectives.

2.1.1.7 Investimentos significativos em ativos de capital que não produzem receitas

Nas empresas privadas, os ativos são mantidos para gerar benefícios que comumente, se apresentam em forma de entradas líquidas de caixa. No setor público, essa relação direta entre ativos e fluxo de caixa, na maioria das vezes, pode não existir (GASB, 1987; MAUTZ, 1988; ROWLES, 1992; PALLOT, 1990a, 1990b) . Contudo, não significa dizer que o governo não irá investir em ativos públicos, até porque esses bens, em certos casos, não podem ser oferecidos pela iniciativa privada, o que Musgrave; Musgrave (1980) chama de falha do sistema de mercado.

Esta falta de relação direta entre os serviços prestados por certos ativos públicos e a entrada de fluxos de caixa a que os autores anteriormente citados se referem diz respeito a uma relação de mercado, ou seja, em muitos casos, os serviços gerados pelos ativos públicos são entregues à sociedade de forma gratuita, não existindo, nestes casos, um sistema de troca entre os serviços prestados pelos ativos do governo e um pagamento feito pela sociedade. Alguns dos bens públicos discutidos neste estudo como ruas, praças, avenidas e pontes se enquadram dentre esses ativos.

O fato de não existir uma cobrança direta pelos serviços prestados por esses ativos não implica dizer que eles não contribuam para a manutenção ou incremento das receitas tributárias. O asfaltamento de uma rua por exemplo fará com que o valor venal das residências desta rua aumente, conseqüentemente, a receita de IPTU irá ser incrementada. Um outro exemplo, a abertura de uma estrada que facilitará o transporte de mercadorias para a sua comercialização irá produzir impactos positivos na arrecadação do ICMS.

Bens de infra-estrutura são exemplos fáceis de serem explorados na relação entre seus serviços e as receitas tributárias. As obras de infra-estruturas são importantes para o desenvolvimento econômico de um país como todo ou dos governos locais, e as receitas governamentais possuem uma dependência desse desenvolvimento econômico.

Contudo, mesmo sabendo que existe uma relação indireta entre os serviços oferecidos pelos ativos públicos para a sociedade com a arrecadação de receitas tributárias, não se pode afirmar, por falta de estudos sobre essa relação, se o fluxo de caixa produzido por esses ativos são positivos ou negativos. Autores como Mautz (1988, 1981) afirmam que esse fluxo de

caixa é negativo, pois, segundo esse autor, os custos de manutenção e de conservação dos bens públicos de infra-estrutura são superiores às entradas de caixa que podem produzir. Porém, Mautz não demonstra como chegou a essa conclusão.

O GASB (1987) recomenda que seja observada a existência desses tipos de ativos quando da definição dos objetivos das demonstrações contábeis, principalmente, pelo compromisso que o governo tem com a manutenção e conservação desses ativos, o que demanda recursos financeiros do setor público.

2.1.1.8 A natureza do processo político

Do ponto de vista econômico, o processo político governamental apresenta conflitos de interesse entre os indivíduos que o compõem. De um lado, a sociedade que deseja obter o máximo de serviços, pagando um valor mínimo de impostos. Do outro lado, o governo com demandas crescentes por bens e serviços e com a preocupação de manter o equilíbrio orçamentário (GASB, 1987). O que se observa é a pressuposição de que os indivíduos, ou grupo de indivíduos, agem em seu próprio interesse, ou seja, o processo político é uma competição entre indivíduos por transferências de riqueza (IUDÍCIBUS; LOPES, 2004).

O governo, para maximizar sua riqueza ou para forçar o equilíbrio orçamentário em casos de déficits, recorre a expedientes, tais como: redução de gastos, aumento da carga tributária ou empréstimos. Dentre essas práticas, o GASB (1987) descreve duas como importantes para serem consideradas na especificação dos objetivos das demonstrações contábeis: o endividamento do setor público e o estabelecimento de receitas não recorrentes (o caso da CPMF no Brasil). Tais práticas, segundo o GASB (1987), podem fornecer um equilíbrio orçamentário não verdadeiro, com efeitos de curto prazo. Portanto, esses pontos devem estar particularmente demonstrados nas informações contábeis.

As considerações acima, mesmo que pronunciadas por uma organização norte-americana, são situações observáveis no ambiente governamental brasileiro, portanto devem ser levadas em consideração na identificação dos usuários da informação contábil e na formulação dos objetivos das demonstrações contábeis do setor governamental brasileiro.

2.1.2 Potenciais usuários das demonstrações contábeis e suas necessidades

Ninguém se comunica consigo mesmo, se alguém fala ou escreve tem de ter outros para escutar ou ler o que foi dito ou escrito. Se não houver, conseqüentemente, não se estabelece uma comunicação (PENTEADO, 1964). Uma das premissas da análise do processo comunicativo é a identificação do receptor da mensagem, ou seja, quem está emitindo uma mensagem tem de identificar e qualificar com quem está se comunicando (BERLO, 1970).

Na contabilidade, não tem havido consenso quanto à identificação dos destinatários no processo de comunicação contábil. Tanto os usuários quanto suas demandas por informações não são perenes e nem lineares. Essa observação pode ser verificada em Iudícibus (2000) que afirma ter havido mudanças substanciais nos tipos de usuários das demonstrações contábeis através dos tempos. Já segundo Hendriksen; Van Breda (1999), qualquer tentativa de se estabelecer os destinatários das informações contábeis não será exaustiva.

Identificado o destinatário da mensagem, outro fator importante para a eficácia na comunicação é interpretar quais são suas necessidades no processo de comunicação. Isso porque, quando os objetivos do emissor da mensagem são incompatíveis com os objetivos do receptor, há uma interrupção do processo de comunicação (BERLO, 1970; DIAS FILHO 2001).

A única justificativa para a existência da comunicação é o receptor, o alvo ao qual a mensagem é destinada. O receptor tem sempre de ser lembrado pelo emissor da mensagem (BERLO, 1970). Assim, o conteúdo da mensagem selecionado pelo emissor deve refletir as necessidades ou os interesses do receptor, caso contrário, não haverá eficácia no processo de comunicação.

Em contabilidade, isso implica dizer que os contadores devem estabelecer os objetivos das demonstrações contábeis, a partir dos sinais que recebem dos usuários da contabilidade em forma de demanda por informações (DIAS FILHO, 2001).

Iudícibus (2000) afirma que tem havido alterações nas formas de informação requeridas pelos usuários. Isso indica uma necessidade de pesquisas contínuas para se estabelecer tanto quem são os usuários quanto suas necessidades de informações contábeis.

Em função dos problemas que envolvem a identificação dos usuários da informação contábil, esta pesquisa assume, com base na conclusão da pesquisa de Dye; Bowsher (1987), que os interessados em informações sobre as atividades governamentais incluem aqueles que têm responsabilidade primária para fazer e implementar políticas públicas e aqueles que estão preocupados com ou são afetados por tais políticas. Dentre esses, estão os eleitos pelo GASB (1987, 1999) e pelo IFAC (1991) como potenciais usuários das demonstrações contábeis das entidades governamentais que, por serem grupos muito semelhantes entre si, serão apresentados nesse momento do trabalho.

a) A sociedade

Nesse grupo, encontram-se os contribuintes, eleitores, recebedores de bens, serviços e benefícios do governo e os grupos de interesses especiais. Eles são os proprietários da coisa pública (SLOMSKI, 1999), portanto, a quem o governo deve primariamente prestar contas de suas atividades (GASB, 1987, 1999).

b) Poder Legislativo e os órgãos fiscalizadores

Nesse grupo, estão inclusos os órgãos representantes do Poder Legislativo (Congresso Nacional, Assembléias Legislativas e Câmaras Municipais), os Tribunais de Contas, os conselhos fiscalizadores de todos os níveis de governo e outros grupos ou comitês fiscalizadores de áreas específicas. Tais organizações são entendidas como representantes diretas da sociedade (GASB, 1987), portanto são importantes usuários das informações contábeis (IFAC, 1991). Esse grupo de usuários tem uma função adicional, além da fiscalização, que é a de propalar as informações para outros grupos de usuários (DYE; BOWSHER, 1987).

c) Investidores, credores e financiadores

São os emprestadores de dinheiro, fornecedores, agências fornecedoras de recursos nacionais e internacionais, investidores institucionais e individuais. Os interesses desse grupo de usuários são similares aos dos credores, investidores e financiadores do setor privado. Os investidores estão preocupados com o retorno sobre seu investimento. Já os credores e financiadores do poder público estão preocupados com a solvência da entidade.

d) Mídia e analistas

Grupo composto por todo o complexo de mídia e por analistas financeiros, políticos, sociais e econômicos e, ainda, os pesquisadores da área pública. Esse grupo tem ligação mais direta com as informações financeiras e estão preocupados em analisá-las e disseminá-las em forma de informação de massa (DYE; BOWSHER, 1987).

Torna-se importante ressaltar que, por serem usuários de informações sobre as atividades econômicas do governo, não implica dizer que os usuários, anteriormente citados, tenham as demonstrações contábeis do governo como fonte primária de informações. Em sua pesquisa sobre os usuários das demonstrações contábeis do governo federal do Canadá e dos Estados Unidos, Dye; Bowsher (1987) concluíram que os cidadãos e os usuários corporativos, em sua maioria, não lêem as demonstrações financeiras do governo federal. Geralmente, buscam tais informações na mídia, nas instituições financeiras, com analistas nos institutos políticos, etc. No mesmo estudo, concluíram que os legisladores canadenses, embora sejam usuários diretos das demonstrações contábeis governamentais, confiam, fortemente, na mídia e em analistas externos e que o legislativo americano se dirige a pessoas especializadas para interpretar e analisar as demonstrações, além de confiarem na mídia e em analistas externos.

Não foram encontrados, na bibliografia pesquisada, estudos semelhantes com relação aos usuários da contabilidade governamental no Brasil. Contudo, o senso comum indica que a situação dos usuários da informação contábil brasileira está muito próxima dos achados da pesquisa realizada por Dye; Bowsher. Basta observar que o Poder Legislativo brasileiro precisa de apoio dos Tribunais de Contas para julgar as contas do Executivo, e que pouco interesse se percebe da sociedade para com as contas públicas. A sociedade, possivelmente, não tenha tempo nem conhecimento suficiente para analisar as informações econômicas do governo (DYE; BOWSHER, 1987).

Sobre as necessidades de informação por parte dos usuários da contabilidade governamental, uma consideração sucinta que deve ser feita é que essas necessidades são formadas por interesses complexos e variados (MAUTZ, 1981), ou seja, os usuários precisam de diferentes tipos de informações para diferentes propósitos (GASB, 1999).

Em seus pronunciamentos, o GASB (1987) e o IFAC (1991), de forma muito semelhante, descreveram, não exaustivamente, as necessidades e as utilidades das informações contábeis

do setor governamental. Como a descrição do GASB é mais completa do que a do IFAC, servirá como base para este tópico.

Comumente, os usuários necessitam de informações que possam ajudá-los na tomada de decisões econômicas, políticas e sociais (GASB, 1987; IFAC, 1991) e para avaliar a *accountability*⁷, o que, segundo o GASB (1987, p. 13), se processa através da:

- a. Comparação dos resultados financeiros reais com o orçamento legalmente adotado;
- b. Avaliação das condições financeiras resultantes das operações;
- c. Auxílio na determinação da adequação das leis, regras e regulamentações relacionadas às finanças;
- d. Auxílio na avaliação da eficiência e efetividade.⁸

É importante esclarecer que certos grupos de usuários possuem demandas de informações mais detalhadas e para fins mais específicos. Esses tipos de informações não estão contemplados na citação anterior. As necessidades de informações dos usuários descritas pelo GASB, que consideradas neste trabalho, são necessidades de natureza geral e, conseqüentemente, estão ligadas aos objetivos gerais, os quais as demonstrações contábeis se propõem a cumprir.

a) Comparação dos resultados financeiros reais com o orçamento legalmente adotado
Os usuários de todos os grupos possuem interesse no equilíbrio orçamentário. Exemplos dessas necessidades são: a sociedade se preocupa com possíveis aumentos de impostos, em caso de déficits contínuos e com a alocação de recursos em programas ou funções específicas (GASB, 1987; IFAC, 1991). O Legislativo, do mesmo modo, também está preocupado com a questão de possíveis abusos de poder, por parte do Executivo, ao não cumprir o orçamento.

Informações comparativas entre o orçado e o executado ajudam a avaliar se os recursos públicos estão sendo gerenciados de acordo com os limites orçamentários, pois o não

⁷ A palavra *accountability* não será traduzida nesta pesquisa, até por questões semânticas, porém ela será utilizada em um significado que está muito próximo à colocação do GASB (1987, 1999): “*Accountability* exige que o governo dê respostas à sociedade – justifique onde levantou os recursos públicos e para que propósitos eles foram utilizados. *Accountability* governamental é baseada na crença de que a sociedade tem o “direito de saber”, o direito de receber os fatos clara e abertamente para que se possa conduzir um debate entre a sociedade e seus representantes eleitos.

⁸ ORIGINAL: a. Comparing actual financial results with the legally adopted budget b. Assessing financial condition and results of operations c. Assisting in determining compliance with finance-related laws, rules, and regulations d. Assisting in evaluating efficiency e effectiveness.

cumprimento desses limites pode representar irresponsabilidade fiscal e causar várias conseqüências financeiras ao ente governamental (IFAC, 1991).

Na administração pública brasileira, medidas contra práticas abusivas com relação às finanças públicas, principalmente contra o descomedimento de despesas que têm como conseqüência o endividamento do setor público, foram implantadas com a Lei Complementar nº 101/2000 (BRASIL, 2000), conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal.

b) Avaliação das condições financeiras resultantes das operações

Os usuários têm preocupação com a posição financeira da entidade governamental, sendo cada grupo com um foco diferente (GASB, 1987; DYE; BOWSER, 1987; IFAC, 1991). Com relação a esse ponto, de modo geral, a preocupação é a avaliação da posição financeira entre o ano corrente e o ano anterior para verificar se a condição financeira melhorou ou piorou com as operações (GASB, 1987).

Muito comum no Brasil, principalmente por parte dos Tribunais de Contas, é o controle dos passivos tanto de curto como de longo prazos. Os usuários buscam, nas demonstrações contábeis, a capacidade para cumprimento dessas obrigações (IFAC, 1991). Para alguns grupos de usuários, a preocupação é com informações que relatem a capacidade futura de fluxo de caixa e a capacidade de solvência das entidades governamentais.

A sociedade e, mais precisamente, os contribuintes têm certos interesses na posição financeira das entidades governamentais, pois eles são diretamente afetados pelo bom ou mau estado financeiro dessas entidades. Sobre isso, observa o IFAC (1991, p.9):

Os usuários necessitam de informações que aumentem a compreensão e para avaliar o estado financeiro em determinado momento. São necessários indicadores para ajudá-los a avaliar se a condição financeira do governo teve melhoras ou deterioração ao longo do tempo. Tais informações são importantes para avaliar a viabilidade financeira do governo, exigências de impostos e receitas futuras e a capacidade para manter ou expandir o nível e a qualidade dos serviços.⁹

⁹ ORIGINAL: Users need information to gain an understanding of and to assess the state of finances at a point in time. Indicators are needed to help them assess whether the government's or unit's financial condition has improved or deteriorated over time. Such information is important in assessing the government's or unit's financial viability, future tax and revenue requirements, and its ability to maintain or expand the level and quality of services.

c) Auxílio na determinação da adequação das leis, regras e regulamentações relacionadas às finanças

O orçamento possui características jurídicas autorizativas e restritivas. Mesmo assim, existem outros instrumentos normativos que regulamentam as ações econômicas do governo. Assim, as demonstrações financeiras são essenciais para fornecer controles sobre essas restrições e limites, tais como: limite de despesas com custeio de pessoal estabelecido na Lei Complementar nº 101/2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal (BRASIL, 2000); gastos mínimos a serem aplicados na educação e na saúde, estabelecidos na Carta Constitucional (BRASIL, 1988).

A sociedade deve se preocupar, principalmente, com a adequação a essas normas, pois, em última instância, o não cumprimento delas irá prejudicá-la através de sanções e conseqüências financeiras por parte dos repassadores de recursos, do Legislativo e outras esferas governamentais (GASB, 1987). Uma das funções dos legisladores e de seus órgãos auxiliares, enquanto usuários das demonstrações contábeis, é o acompanhamento do cumprimento dessas normas e regulamentações por parte da administração.

d) Auxílio na avaliação da eficiência e da efetividade

Essa é uma necessidade que tem sido debatida sob a ótica de resultados por pesquisadores como Osborne; Gaebler (1995), Slomski (1996, 1999) e Pereira; Spink (2001). Entretanto, mensurar resultados no setor público não é uma tarefa das mais triviais. Existem poucas preocupações e poucas informações sobre os resultados produzidos por governos (OSBORNE; GAEBLER, 1995). A contabilidade governamental brasileira, na prática, pauta-se por um enfoque legal (SLOMSKI, 2003), e não por um enfoque de resultados.

Mesmo dentro dessas limitações, existem, por parte de usuários como a sociedade e o Poder Legislativo, demandas por informações sobre o cumprimento dos objetivos e metas planejadas, custos e produtividade, quantidade e qualidade dos serviços oferecidos (GASB, 1987; IFAC, 1991). Ressalte-se, porém, que as demonstrações contábeis, por si só, não são capazes de fornecer tais informações. Elas têm de ser acompanhadas com outras formas de informações para que possam cumprir essas necessidades dos usuários (IFAC, 1991), como as propostas por Slomski (1996, 1999).

2.1.3 Objetivos das demonstrações contábeis do setor governamental

Em comunicação, sempre existe um objetivo que é obter uma reação específica de determinada pessoa ou grupo de pessoas, ainda que os agentes envolvidos no processo não estejam conscientes dessa realidade (BERLO, 1970; DIAS FILHO, 2001).

Analisando as demonstrações contábeis como uma mensagem, a reação que se espera que ela produza nos seus destinatários se materializa através de uma decisão ou julgamento por parte desse receptor. Uma expressão corriqueiramente utilizada, quando do estabelecimento dos objetivos da informação contábil, é: “ser útil para tomada de decisões”. Esse amplo objetivo atribuído às informações contábeis tem sofrido severas críticas, talvez por sua dimensão, ou por problemas operacionais nas palavras que o formam. Críticas como a de Iudicibus (2000, p. 20) ao observar que:

A decisão sobre o que é útil ou não para a tomada de decisões econômicas é, todavia, muito difícil de ser avaliada na prática. Isto, [...], exigiria um estudo profundo do modelo decisório de cada tipo de tomador de decisões que utiliza dados contábeis.

E as críticas de Hendriksen; Van Breda (1999), ao afirmarem que, mesmo considerando a possibilidade de se determinarem os modelos decisórios dos usuários da informação contábil e qual informação lhes seja útil, esse procedimento pode não levar aos melhores resultados, pois os usuários estão limitados pelas informações que lhes são disponibilizadas e, geralmente, podem não utilizar os melhores modelos de decisões.

Os objetivos estabelecidos pelo emissor da mensagem devem ser construídos de forma compatível com os objetivos ou necessidades do receptor. Havendo diferenças de objetivos, ou se esses forem independentes, a comunicação pode ser interrompida (BERLO, 1970).

Sobre o processo de comunicação contábil, observa o IFAC (1993, p. 1):

As demonstrações financeiras não são um fim em si mesmas, mas um meio de comunicação confiável e relevante entre entidade divulgadora e os usuários. A informação que deve ser divulgada pelas entidades do setor público será determinada com referência nas necessidades de informações dos usuários das demonstrações financeiras das entidades e será condicionada à natureza da entidade que está divulgando.¹⁰

¹⁰ ORIGINAL: Financial reporting is not an end in itself, but is a means of communicating relevant and reliable information about a reporting entity to users. The information which should be reported by public sector entities will be determined by reference to the information needs of the users of the financial reports of those entities and be conditioned by the nature of the reporting entity.

O que foi observado por Berlo com relação ao processo de comunicação geral é confirmado pelo IFAC no processo de informação contábil, ou seja, se os objetivos das informações contábeis não forem estabelecidos considerando os objetivos dos usuários da informação, é provável que não seja estabelecida uma comunicação entre a entidade divulgadora e os possíveis usuários dessa informação.

De maneira geral, a *accountability* é o papel fundamental das demonstrações contábeis do setor governamental. Ela é o objetivo supremo que todos os outros objetivos das demonstrações contábeis devem tomar por base (GASB, 1987, 1999; IFAC, 1991).

A *accountability* se faz presente nas demonstrações contábeis como um ato de fornecer informações para a sociedade e para outros usuários julgarem a responsabilidade do governo e de suas ações (GASB, 1999). Contudo, há que se ressaltar que *accountability* é um termo conceitualmente muito amplo para ser cumprido somente pelas demonstrações contábeis. Essas são apenas uma parte na busca desse grande objetivo. Tais observações a respeito da *accountability* ressaltam o papel social da atividade contábil, e o seu sobrepujamento ao arquétipo técnico e ortodoxo que ela vem carregando através dos tempos.

Com base nas necessidades de informações dos usuários e nas influências ambientais do setor governamental, o GASB (1987, 1999) estabeleceu os seguintes objetivos gerais para as demonstrações contábeis do setor governamental:

- As demonstrações financeiras devem auxiliar o governo no cumprimento de suas obrigações para ser publicamente responsável e permitir aos usuários avaliar a *accountability*;
- As demonstrações financeiras devem auxiliar os usuários na avaliação dos resultados operacionais da entidade governamental, durante o ano;
- As demonstrações financeiras devem auxiliar os usuários a avaliar o nível de serviços que podem ser fornecidos pela entidade governamental e a capacidade de cumprir suas obrigações quando elas se tornarem devidas.¹¹

O GASB atribui a esses objetivos gerais, objetivos mais específicos, mais focados e que são revestidos de características fiscal e operacional. O GASB (1999) denomina esses objetivos de *accountability* fiscal e *accountability* operacional. Embora, mesmo com essa taxionomia,

¹¹ ORIGINAL: - Financial reporting should assist in fulfilling government's duty to be publicly accountable and should enable users to assess that accountability; - Financial reporting should assist users in evaluating the operating results of the governmental entity for the year; - Financial reporting should assist users in assessing the level of services that can be provided by the governmental entity and its ability to meet its obligations as they become due.

às vezes, torna-se difícil identificar um ou outro objetivo, pontualmente, em uma das formas de *accountability*.

Na *accountability* fiscal, os objetivos das demonstrações contábeis estão ligados à responsabilidade do governo em justificar que suas ações são coerentes com as decisões públicas, com respeito ao levantamento e gasto do dinheiro público (GASB, 1999).

Dessa forma, o GASB (1987, p. 27-29) estabelece para as demonstrações contábeis os seguintes objetivos fiscais:

- As demonstrações financeiras devem fornecer informações para determinar se as receitas do ano corrente foram suficientes para pagar os respectivos serviços;
- As demonstrações financeiras devem demonstrar se os recursos foram obtidos e utilizados de acordo com o orçamento legalmente adotado pela entidade;
- As demonstrações financeiras devem fornecer informações sobre as fontes e usos dos recursos financeiros;
- As demonstrações financeiras devem fornecer informações a respeito de como a entidade governamental financiou suas atividades e cumpriu suas necessidades financeiras.¹²

Na *accountability* operacional, as demonstrações contábeis possuem o objetivo de auxiliar o governo na sua responsabilidade em evidenciar o cumprimento de sua missão de forma eficiente e eficaz, bem como a sua capacidade de continuar cumprindo suas metas no futuro (GASB, 1999).

Para cumprir os seus objetivos operacionais, as demonstrações financeiras devem permitir aos usuários a possibilidade de avaliar a capacidade de fornecimento de bens e serviços, o impacto das decisões passadas e presentes na posição financeira e patrimonial a médio e longo prazo, demandas futuras por recursos (de capital e financeiro), custos operacionais dos serviços e os resultados operacionais da entidade (GASB, 1999).

Numa perspectiva operacional, o GASB (1987, p. 27-29) estabelece os seguintes objetivos para as demonstrações contábeis:

¹² ORIGINAL: - Financial reporting should provide information to determine whether current-year revenues were sufficient to pay for current-year services; - Financial reporting should demonstrate whether resources were obtained and used in accordance with the entity's legally adopted budget; - Financial reporting should provide information about sources and uses of financial resources; - Financial reporting should provide information about how the governmental entity financed its activities and met its cash requirements.

- As demonstrações financeiras devem fornecer informações para auxiliar os usuários a avaliar os serviços oferecidos, os custos e o alcance dos objetivos de uma entidade governamental;
- As demonstrações financeiras devem fornecer informações necessárias para determinar se a posição financeira da entidade melhorou ou se deteriorou com os resultados das operações do ano;
- As demonstrações financeiras devem fornecer informações sobre a posição e a condição financeira da entidade governamental;
- As demonstrações financeiras devem fornecer informações sobre os recursos físicos e outros não financeiros, da entidade, que tenham vida útil ampliada além do ano corrente, incluindo informações que possam ser usadas para medir o potencial de serviços destes recursos.
- As demonstrações financeiras devem evidenciar restrições legais ou contratuais sobre os recursos e os riscos de potenciais perdas dos recursos.¹³

Como pode ser observado, para que os objetivos operacionais das demonstrações contábeis possam ser alcançados, necessário se faz o reconhecimento dos bens públicos de infraestrutura como ativos.

Caso esses bens não sejam reconhecidos nos balanços patrimoniais das entidades públicas, não haverá, por exemplo, como as demonstrações contábeis auxiliarem na avaliação da capacidade dos serviços prestados e nos custos desses serviços. Assim, como o não reconhecimento desses bens, como ativo, impedirá que as demonstrações contábeis possam produzir informações completas sobre os recursos físicos mantidos pelas entidades e o potencial de serviços desses recursos.

Na prática, a contabilidade governamental brasileira dá muita ênfase aos objetivos fiscais das demonstrações contábeis (SLOMSKI, 2003), e pouca importância é dada aos objetivos operacionais. Chega a transparecer que o único objetivo das informações contidas nas demonstrações contábeis das entidades governamentais brasileiras é demonstrar de onde vieram os recursos e para que foram utilizados e se foram utilizados, conforme predetermina o orçamento.

¹³ ORIGINAL: - Financial reporting should provide information to assist users in assessing the service efforts, costs, and accomplishments of the governmental entity; - Financial reporting should provide information necessary to determine whether the entity's financial position improved or deteriorated as a result of the year's operations; - Financial reporting should provide information about the financial position and condition of a governmental entity; - Financial reporting should provide information about a governmental entity's physical and other nonfinancial resources having useful lives that extend beyond the current year, including information that can be used to assess the service potential of those resources; - Financial reporting should disclose legal or contractual restrictions on resources and risks of potential loss of resources.

As demonstrações contábeis, tanto no que tange aos objetivos fiscais como aos operacionais, são cerceadas por limitações. A própria natureza econômica da informação e a amplitude do número de usuários e a diversidade de suas necessidades são limitações inerentes às demonstrações contábeis do setor governamental (GASB, 1987; IFAC, 1991), não que as informações contábeis não sejam de caráter físico ou produtivo, contudo elas privilegiam informações econômicas e, por outro lado, o universo de usuários e a diversidade de suas necessidades são tão extensas, que é improvável, senão impossível, as demonstrações contábeis atenderem a todos de forma adequada.

Escapa, ao âmbito deste trabalho, discutir as limitações das informações contábeis. Contudo, é crucial demonstrar a consciência dessas limitações e informar que os usuários devem compreender tais limitações, para que possam avaliar até que ponto as demonstrações podem auxiliar em seus julgamentos e decisões.

2.2 A natureza dos ativos do setor público governamental

Os ativos são de grande importância para as entidades governamentais, assim como para as empresas, pois são imprescindíveis para que as entidades públicas alcancem seus objetivos sociais (PALLOT, 1992). Mas, mesmo diante da reconhecida importância dos ativos para o setor público, são escassos os estudos sobre o seu tratamento contábil (MATHEWS; PERERA, 1995).

Tanto os ativos como os demais elementos contábeis do setor governamental são, ao mesmo tempo, semelhantes em determinadas características e diferentes em outras, com relação aos elementos contábeis das organizações voltados para fins lucrativos. Isso não poderia ser diferente, uma vez que a natureza das atividades dos dois setores são distintas entre si. Tal observação tem levado pesquisadores como Lapsley (1988) e Pallot (1992) a se manifestarem em favor do desenvolvimento de conceitos, definições, classificações e significados apropriados para a contabilidade governamental. Em outras palavras, esses autores têm advogado contra a importação, por parte do setor governamental, de teorias construídas para o setor privado.

Para se começar a falar sobre ativos, é inevitável não discutir o aparente distanciamento que existe entre as definições de ativos encontrados na literatura sobre teoria da contabilidade e as definições utilizadas na contabilidade prática. Pesquisas, como as de Goulart (2002) e Carvalho *et al.* (2003a), corroboram com o que o senso comum já demonstrava, ou seja, há uma aceitação por parte dos contadores práticos de definições superficiais de ativos do tipo: “ativo é um conjunto de bens e direitos pertencentes a uma entidade”.

Explicações para as diferenças entre as definições teóricas de ativos que possuem caráter econômico e as definições percebidas no campo da prática contábil não são consensuais. Existem os que atacam as utópicas definições econômicas e os que as defendem, argumentando deficiências na prática contábil.

Entre os autores que se posicionam contra as definições econômicas de ativo, podem ser citados Schuetze (1993) e Samuelson (1996). Esses autores alegam a falta de conteúdo empírico e o alto nível de abstração que contêm as definições de ativos em termos de benefícios econômicos. Eles acreditam que a definição de ativo deva ser elaborada em função de características concretas como propriedade e os aspectos físicos do ativo.

Por outro lado, não se referindo especificamente à definição de ativo, Carvalho; Iudícibus (2001) acreditam que as diferenças encontradas entre o campo prático da contabilidade e o mundo acadêmico e de pesquisas, do qual se originam as teorias e os constructos, em parte são normais, pois os pesquisadores ousam sem censuras e se antecipam aos tempos. Os mesmos autores, também, colocam que os práticos da contabilidade sofrem pressões muito fortes no intuito de atender as necessidades dos usuários das informações. Portanto, não se trata, nesse caso, de não se porem em prática as teorias contábeis e, sim, de um fator pragmático. Para Carvalho e Iudícibus, existe uma demasiada prudência na prática contábil e não uma utopia nas teorias contábeis e em suas definições.

Definir algo significa expor os seus caracteres genéricos e diferenciais. Portanto, há que se considerar que definir ativo, enquanto conjunto de bens e direitos pertencentes a uma entidade, não representa propriamente uma definição, mas antes uma tentativa tautológica de definição que está mais voltada para descrever os componentes que pertencem ao grupo do ativo e determinada ênfase no direito de propriedade que alguém deve ter sobre esses elementos.

Não se está, com isso, desprezando essa pseudodefinição que é costumeiramente ensinada nos cursos de graduação e, naturalmente, aceita pelos profissionais da contabilidade (GOULART, 2002). Não obstante, este trabalho ajusta-se ao ensinamento de Most (1986, p. 340-341), ao afirmar que: “Ativos não são somente recursos econômicos, ou propriedades, ou coisas de valor que são possuídas pela empresa, nem são simplesmente débitos que permanecem no balanço após o encerramento das contas, ou expectativas de recebimentos de caixa.”¹⁴

Most ajuda a consolidar a idéia de que esses tipos de expressões relacionados às definições e às características de ativos são, no mínimo, insatisfatórios e insuficientes para caracterizar algo como ativo, pois não possuem a capacidade de descrever, explicar e predizer o que venha a ser um ativo. Por outro lado, muito aceitas e difundidas no mundo acadêmico e de pesquisa, as definições de ativos em termos de benefícios econômicos ou potenciais serviços, mesmo que abstratas, são coerentes com sua essência econômica (AVERSARI MARTINS, 2002).

Segundo Pallot (1997), as organizações responsáveis por pronunciamentos contábeis têm definido ativos de forma muito semelhante. Portanto, seria improdutivo trazer várias definições para se discutir o que venha a ser ativo para o setor público.

Dessa forma, optou-se por trazer, para iniciar a discussão sobre ativos governamentais, a definição do IFAC (2000, p. 29) em que: **“Ativos são recursos controlados por uma entidade como resultado de um evento passado e do qual benefícios econômicos ou potenciais serviços são esperados”**¹⁵. Essa definição pode não ser a mais abrangente, entre as definições de ativos públicos oferecidas na bibliografia contábil, mas é composta por expressões de grande riqueza para discussões e controvérsias, à luz do ambiente governamental, como: controle, recursos, benefícios econômicos e potenciais serviços.

Um primeiro ponto a ser discutido a respeito da definição de ativo é a questão da diferença entre o recurso e o ativo propriamente dito. O recurso é o objeto ou o agente físico e o ativo é representado pelo potencial de serviços e de benefícios contidos no objeto que compreende apenas uma representação física do ativo, (MARTINS, 1972; MOST, 1986; SCHUETZE, 1993; AVERSARI MARTINS, 2002). Por exemplo, um caminhão registrado no balanço

¹⁴ ORIGINAL: Assets are not only economic resources, or property, or things of value owned by the firm, nor are they simply debit balances left over after closing the books, or expected future cash receipts.

¹⁵ ORIGINAL: Assets are resources controlled by an entity as a result of past events and from which future economic benefits or service potential are expected to flow to the entity.

patrimonial de uma empresa. O caminhão em si é o recurso e o ativo é o serviço de transporte que o caminhão pode oferecer para a entidade.

A esse respeito, a definição de ativo do IFAC, diferentemente das definições encontradas em autores como Martins (1972), Hendriksen; Van Breda (1999), que não destacam as características físicas de um ativo, o faz no momento em que referencia que: “os ativos são recursos controlados”. Portanto, não distingue entre o recurso controlado por uma entidade e o ativo decorrente desse recurso, apesar de deixar explícito que um está contido no outro. Para o IFAC, o ativo é o recurso (o agente) e não os benefícios ou serviços contidos nesse recurso.

Nesta pesquisa, a semelhança de Martins (1972) e de Hendriksen; Van Breda (1999), considera-se que ativos são os potenciais serviços ou benefícios econômicos futuros e não os recursos físicos. Essa concepção é mais abrangente, pois pode admitir a existência de recursos físicos, sob controle ou propriedade da entidade, mas que não representem ativos para ela. Como, também, ativos da entidade que podem não, necessariamente, ser representados por recursos físicos, como, por exemplo, os ativos intangíveis.

2.2.1 Controle dos ativos públicos

Não é ponto pacífico, em contabilidade, o dimensionamento a respeito do termo controle, bem como do termo propriedade, principalmente quando se trata de ativos. Isso pode ser percebido em Martins (1972) que se coloca contra a inclusão do termo controle para caracterizar um ativo, por ser uma palavra semanticamente vasta. Por outro lado, o autor acha o termo propriedade inconveniente pelo seu aspecto legal. As palavras de Martins são de grande importância no contexto deste trabalho, pois se esses termos causam desconfortos no setor privado, avalie-se no setor governamental, em que controle e propriedade de ativos tomam diversas formas e características.

Como foi dito anteriormente, existe uma diferença entre o ativo, que são os benefícios ou serviços potenciais, e o recurso físico que pode incorporar o ativo. Partindo dessa diferença, a pergunta que se faz é: uma entidade tem de ter o controle do ativo ou do recurso físico?

A entidade poder ter o controle ou a propriedade do recurso e não ter o controle ou propriedade do ativo, assim como a entidade pode ter o controle do ativo e não ter controle ou propriedade do recurso.

Segundo Musgrave; Musgrave (1980), no sistema de mercado, os bens privados funcionam adequadamente com o princípio da exclusão e da rivalidade, segundo o qual os benefícios de um bem são de exclusividade de quem tenha pago por eles. O princípio da exclusão e da rivalidade colocado por Musgrave; Musgrave dá a entender que, nas empresas privadas, o importante não é ter o controle ou a propriedade do recurso e, sim, a exclusividade dos benefícios ou serviços (o ativo) que esse recurso potencialmente pode oferecer.

Nas entidades públicas, segundo Pallot (1990a), o controle dos ativos públicos deve ser discutido com observância a um conjunto de direitos que devem possuir as entidades sobre esses ativos, dentre os quais os mais importantes são:

- 1- o direito de gerenciar e tomar decisões sobre os ativos;
- 2- o direito de dispor (vender ou destruir) dos ativos e
- 3- o direito à exclusividade dos benefícios ou serviços.

Os bens públicos, sejam eles de infra-estrutura ou não, estão sob a gerência de alguma entidade pública. Seja um veículo ou uma avenida pública, alguma entidade governamental tem o direito de tomar decisões sobre seu uso, manutenção, proteção, etc. (IFAC, 1993).

Portanto, sobre o direito de gerenciar e de tomar decisões sobre seu uso, parece não haver dúvidas e controvérsias que as entidades públicas possuem esse direito sobre os ativos públicos (PALLOT, 1990a, 1992; IFAC, 1993; STANTON; STANTON, 1998; GASB, 1999; BARTON, 2000).

Com relação ao direito de dispor (vender ou destruir) dos ativos públicos, Mautz (1988), Pallot (1990a) e Barton (2000) reconhecem que, para muitos ativos, principalmente os de infra-estrutura e os ativos culturais, existem algumas restrições com relação, principalmente, à sua venda. Por exemplo, no Brasil, qualquer tipo de alienação, de qualquer bem imóvel de uma entidade pública, não está autorizado sem que antes seja aprovada uma lei que permita tal prática.

Mautz (1981) utiliza essa restrição para tentar descaracterizar certos bens públicos como ativos e faz uma observação interessante a esse respeito ao afirmar que, mesmo no auge da crise financeira da cidade de Nova Iorque, ninguém cogitou, seriamente, de vender o Central Park.

Com isso, Mautz alega que os ativos públicos não estão disponíveis para a gestão pública, assim como os ativos das empresas estão. Contudo, mesmo não sendo restringida por questões legais, a alienação de certos ativos públicos seria impraticável, pois eles foram adquiridos ou construídos com finalidades sociais e não comerciais (PALLOT, 1990a; ROWLES, 1992) e, em muitos casos, não haveria um mercado no qual esse ativo pudesse ser negociado (MUSGRAVE; MUSGRAVE, 1980).

O fato de Mautz tentar se utilizar dessa restrição para descaracterizar certos bens públicos como não sendo ativos é também refutado pelo FASB (1993) ao admitir que a capacidade de ser trocável ou vendável é uma característica que ajuda a identificar um ativo, no entanto, afirma que a ausência desses atributos não é relevante o suficiente para a descaracterização de um item como ativo.

Talvez a mais importante face dos direitos que Pallot (1990a) põe em discussão seja o direito aos benefícios ou serviços do ativo. A um bem puramente público não se aplica o princípio da exclusividade bem como seu consumo não é rival (MUSGRAVE; MUSGRAVE, 1980; REZENDE, 2001).

A teoria econômica afirma que o que torna os bens públicos diferentes dos bens privados é a impossibilidade de excluir determinados indivíduos ou segmentos da população de seu consumo (MUSGRAVE; MUSGRAVE, 1980; REZENDE, 2001). O consumo de um bem ou serviço público por um indivíduo não implica a exclusão automática desses benefícios a outras pessoas. Isso fica bem visualizado em um exemplo dado por Musgrave; Musgrave (1980) em que, no caso de uma ponte que apresenta trânsito desimpedido, sua utilização por "A" não interfere em sua utilização por "B".

Existem, no setor público, ativos dos quais seus benefícios são de exclusividade da entidade. Esses são denominados por Pallot (1990a, 1990b) e Rowles (1992) de ativos ordinários.

Como exemplo, pode-se citar um automóvel de um órgão público. Os benefícios desse veículo não estão disponíveis à sociedade, eles se restringem ao órgão público que o controla.

Segundo Musgrave; Musgrave (1980), esse automóvel é um bem misto, pois, apesar de ser um bem público, aplica-se a ele o princípio da exclusividade e da rivalidade, ou seja, ele possui características de um bem privado.

Em um bem público puro, como os de infra-estrutura, não há como se aplicar o controle da exclusividade dos benefícios ou dos serviços. No caso de um jardim particular, por exemplo, a pessoa que detém sua propriedade ou controle tem o direito de uso exclusivo desse ativo. Um jardim público difere de um jardim particular porque, no primeiro caso, existe a obrigação de tornar o uso do jardim disponível a toda a sociedade. No caso do jardim particular, seu dono tem o direito de excluir terceiros de seu uso. No jardim público, os membros da sociedade possuem o direito de não serem excluídos de seus benefícios.

Algo interessante na definição de ativo do IFAC (2000), a qual está sendo utilizada neste trabalho, é que ela se refere a controle sobre o recurso físico e não sobre os benefícios ou serviços (o ativo) que estão embutidos nesse recurso. Segundo a definição, ativos são “recursos controlados”, ou seja, o controle é sobre o elemento físico. Dessa forma, a definição não expressa a necessidade de se ter a exclusividade dos benefícios e serviços dos ativos públicos.

2.2.2 Benefícios econômicos e potenciais serviços dos ativos públicos

Os termos benefícios econômicos e serviços, freqüentemente, são encontrados na literatura sobre teoria da contabilidade com significados semelhantes. Martins (1972) fala em resultado econômico, o FASB (1993) emprega a expressão benefícios econômicos, Iudicibus (2000) se refere a serviços, contudo todos eles exprimem a mesma idéia: a capacidade de geração de fluxo de caixa positivo como essência desses termos. Para o setor governamental, as expressões serviços e benefícios econômicos, contidas na definição de ativo, não devem ser interpretadas como similares (IFAC, 1993).

O IFAC, já na sua definição de ativos, deixa demarcada a diferença entre benefícios econômicos e potenciais serviços, não dando a esses termos o mesmo sentido e retoma a

discussão da diferença entre ativos públicos, que produzem benefícios econômicos, em termos de entrada líquida de caixa, e ativos públicos que estão previstos para fornecer bens e serviços à sociedade, observando que:

Ativos fornecem meios para as entidades alcançarem seus objetivos. Os ativos que são utilizados para entregar bens e serviços de acordo com os objetivos da entidade, mas que não geram diretamente entradas líquidas de caixa são frequentemente descritos como incorporadores de “serviços potenciais”. Os ativos que são usados para gerar entradas líquidas de caixa são frequentemente descritos como incorporadores de “benefícios econômicos futuros”. Para encerrar todos os propósitos colocados para os ativos, este pronunciamento utiliza o termo “benefícios econômicos futuros ou serviços potenciais” para descrever as características essenciais de um ativo.¹⁶ (IFAC, 2000, p. 34) (grifo nosso)

O IFAC, ao estabelecer a distinção entre ativos incorporadores de benefícios econômicos futuros e ativos incorporadores de potenciais serviços observa que a diferença entre esses ativos é que, no caso dos primeiros, os serviços são prestados à sociedade mediante um sistema de mercado, em que os serviços oferecidos pelos ativos do governo são entregues mediante pagamento direto em troca dos serviços, igualmente ao que acontece com os ativos privados. No caso dos ativos incorporadores de potenciais serviços, os benefícios dos ativos são oferecidos à sociedade de forma gratuita, não existindo, para esses ativos, uma relação direta entre serviços entregues e receitas cobradas da sociedade por esses serviços.

Porém, como dito anteriormente, neste estudo admite-se que exista uma relação entre os ativos incorporadores de potenciais serviços e as receitas tributárias arrecadadas pelo governo, mesmo que seja uma relação indireta.

Para Pallot (1990a, 1992) e Rowles (1992), a maioria dos ativos públicos são incorporadores de potenciais serviços. Portanto, analisar esses bens em uma perspectiva única de produção direta de fluxo de caixa, em termos de mercado, seria excluir muito do que está reconhecido como ativo nos balanços patrimoniais das entidades públicas. A sociedade, por exemplo, não paga diretamente pelos serviços de educação e de saúde prestados pelo governo, porém os prédios escolares e os prédios dos hospitais são considerados como ativos para propósitos contábeis.

¹⁶ ORIGINAL: Assets provide a means for entities to achieve their objectives. Assets that are used to deliver goods and services in accordance with an entity's objectives but which do not directly generate net cash inflows are often described as embodying “service potential”. Assets that are used to generate net cash inflows are often described as embodying “future economic benefits”. To encompass all the purpose to which assets may be put, this Standard uses the term “future economic benefits or service potencial” to describe the essential characteristic of assets.

Mesmo diante dos argumentos de que ativos públicos, em sua maioria, não podem ser analisados exclusivamente à luz da produção de caixa para as entidades que os controlam, ainda existem pesquisadores que o fazem, como Mautz (1981, 1988) e Barton (2000). Esses autores são alvo de várias críticas por parte de pesquisadores da área governamental que são contrários a essa idéia.

Sobre a dissimilaridade entre serviços e benefícios econômicos, pesquisadores da área de contabilidade do setor privado como Aversari Martins (2002) admitem que, mesmo nesse setor, existem certos benefícios que não podem ser avaliados em termos de entradas de caixa para a entidade por não envolverem expectativas de conversibilidade dos benefícios esperados em forma de caixa futuro. O autor denomina esse tipo de benefícios de subjetivos, pois são avaliados, por cada pessoa, de maneira diferente.

Uma forma mais convencional e na qual os teóricos de finanças públicas (MUSGRAVE; MUSGRAVE, 1980; REZENDE, 2001) têm concebido os benefícios ou serviços dos ativos públicos é sob a expectativa de redução de custos para a sociedade. Essa é uma concepção social e não comercial, portanto, mais condizente com a natureza dos ativos públicos.

Os benefícios dos ativos públicos, em forma de economia proporcionada para a sociedade, podem ser mensuráveis economicamente. A teoria das finanças públicas propõe a avaliação de resultados de ativos públicos através da confrontação entre custos de construção e manutenção e a economia de custos que a sociedade tem ao utilizar o ativo, (MUSGRAVE; MUSGRAVE, 1980; REZENDE, 2001).

Outra alternativa de mensuração econômica dos serviços, prestados pelos ativos públicos, pode ser encontrada em Slomski (1996) que, através da demonstração do resultado econômico, propõe a confrontação da receita econômica¹⁷ com o consumo dos ativos públicos. O resultado representa o que a sociedade economizou (lucro econômico) ou gastou a mais (prejuízo econômico) ao utilizar os ativos públicos. Essa forma de avaliação econômica de benefícios dos bens públicos, também, é concebida na teoria das finanças públicas. Para melhor elucidar a proposta desse autor, segue um exemplo ilustrativo:

¹⁷ Receita econômica, para a entidade pública, deveria ser a multiplicação do custo de oportunidade, que o cidadão desprezou ao utilizar o serviço público, pelos serviços que ela tenha efetivamente executado e que sejam faturáveis (SLOMSKI, 1996, p. 57).

Suponha-se a situação de uma rodovia intermunicipal com 300 km de extensão na qual trafegam um total de 400.000 (quatrocentos mil) veículos por mês. Os custos diretos mensais com a manutenção da estrada foram, em determinado mês, de R\$ 450.000,00, os custos indiretos identificáveis com o ativo foram de R\$ 100.000,00 e a depreciação mensal do ativo foi de R\$ 700.000,00.

Suponha-se, também, que o preço mínimo encontrado no mercado local de serviços de pedágios em uma estrada privatizada com qualidade equivalente à estrada pública, com um percurso de 300 km, seja de R\$ 5,00. A mensuração do resultado econômico para o período seria o seguinte:

Tabela 1: Demonstração de Resultado Econômico

DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO ECONÔMICO	
(+) Receita Econômica	2.000.000,00 ¹⁸
(-) Custos Diretos de Manutenção/Preservação do Ativo	(450.000,00)
(=) Margem Bruta	1.550.000,00
(-) Depreciação do Ativo	(700.000,00)
(-) Custos Indiretos Identificáveis ao Ativo	(100.000,00)
(=) Resultado Econômico	750.000,00

Fonte: Adaptado de Slomski (1996)

No exemplo acima, a estrada proporcionou serviços à sociedade que, mensurados economicamente, representaram benefícios de R\$ 750.000,00 em forma de redução de custos para a população, pois se ela tivesse optado por não investir no setor público e buscado os serviços na iniciativa privada pagaria, no mínimo, R\$ 2.000.000,00 para obter os serviços prestados por um ativo equivalente ao público.

Este trabalho reconhece como válida a idéia do IFAC com relação à necessidade de se fazer uma distinção entre ativos que produzem benefícios econômicos em forma de entrada direta de caixa e ativos que prestam serviços que não geram receitas diretas para a entidade. Contudo, aproxima-se mais da idéia de que o principal benefício econômico dos ativos públicos deva ser em forma de redução de custos para a sociedade, pois a sociedade é a entidade que deve ser beneficiada economicamente com os bens públicos.

¹⁸ Receita Econômica : 400.000 (veículos que utilizaram o ativo no período em questão) x 5,00 (custo de oportunidade) = 2.000.000,00

2.2.3 Contabilização dos ativos públicos

Antes de discutir as características essenciais para o reconhecimento contábil de um ativo, serão feitas algumas considerações sobre o balanço patrimonial.

Em contabilidade, ainda existem polêmicas sobre o significado do balanço patrimonial. Autores como Aversari Martins (2002) defendem que o balanço patrimonial deva ser entendido como uma demonstração estática que represente o estoque de benefícios econômicos futuros e as obrigações em relação a esses benefícios de uma entidade. Já para Barton (2000), o balanço patrimonial deve representar a posição financeira de uma entidade.

O significado de um balanço patrimonial e a informação que ele deseja transmitir dependem da base contábil e do foco de mensuração adotada pela entidade divulgadora. Essas duas variáveis é que determinarão quando os elementos contábeis serão reconhecidos e quais elementos serão reconhecidos para fins de divulgação (IFAC, 1993).

O IFAC (1993, p. 11) define base contábil e foco de mensuração da seguinte forma:

(i) a base contábil refere-se a quando a transação ou evento é reconhecido – pela ocorrência de fluxo de caixa ou ocorrência dos eventos; e (ii) o foco de mensuração refere-se ao que é mensurado – recursos econômicos, total de recursos financeiros, recursos financeiros correntes ou saldo e fluxo de caixa.¹⁹

O IFAC, em seus pronunciamentos para o setor público, reconhece quatro bases contábeis para a contabilidade governamental:

Base de caixa (*cash basis of accounting*): reconhece as transações e eventos somente quando são recebidos ou pagos.

Base de competência total (*full accrual basis of accounting*): reconhece os efeitos financeiros das transações e eventos do período quando ocorrem, independentemente de ter havido ou não pagamento ou recebimento de caixa.

¹⁹ ORIGINAL: “ (i) the basis of accounting refers to when a transaction or event is recognized – when cash flows or when the event occurs; and (ii) the measurement focus refers to what is measured – economic resources, total financial resources, current financial resources or cash flows and balances.”

Base de caixa modificado (*modified cash basis of accounting*): inclui nas demonstrações contábeis, além de informações de caixa, informações sobre transações e eventos que irão resultar em recebimentos e pagamentos de caixa em um curto espaço de tempo, geralmente até o final do período seguinte.

Base de competência modificada (*modified accrual basis of accounting*): inclui nas demonstrações financeiras apenas os ativos e passivos financeiros de curto e longo prazo. Os ativos físicos são excluídos.

O quadro a seguir resume a relação entre o foco de mensuração, a base contábil e o reconhecimento de ativos:

Quadro 1: Reconhecimento de ativos sob diferentes bases contábeis e diferentes focos de mensuração

Ativos Reconhecidos sobre Diferentes Bases Contábeis e Diferentes Focos de Mensuração				
BASE CONTÁBIL	Base de Caixa	Caixa Modificado	Competência Modificada	Competência Total
FOCO DE MENSURAÇÃO	Saldo e Fluxo de Caixa	Recursos Financeiros Correntes	Recursos Financeiros Total	Recursos Econômicos
	Saldo de caixa	Saldo de caixa	Saldo de caixa	Saldo de caixa
		Contas a receber em x dias	Contas a receber em x dias	Contas a receber em x dias
			Ativos financeiros:	Ativos financeiros:
			- Investimentos;	- Investimentos;
			- Estoques p/ venda;	- Estoques p/ venda;
			- Emp. a receber;	- Emp. a receber;
			- Receitas a receber;	- Receitas a receber;
			- Outros recebíveis.	- Outros recebíveis
				Ativos físicos:
				- Materiais p/ uso;
				- Instalações;
				- Equipamentos;
				- Ativos de Infra-estrutura;
				- Outros ativos.

Fonte: Adaptado do IFAC (1993 e 1995)

Dependendo da base contábil e do foco de mensuração adotado pela entidade governamental, o seu balanço patrimonial transmitirá uma mensagem específica. Se a entidade assume uma base de caixa e um foco de mensuração de caixa, por exemplo, seu balanço patrimonial irá representar apenas as disponibilidades. Assumindo uma base contábil de caixa modificada com um foco de mensuração de recursos financeiros correntes, o balanço patrimonial irá representar a posição financeira corrente da entidade. Com uma base contábil de competência modificada e um foco de mensuração em recursos financeiros total, o balanço patrimonial representará a posição financeira de curto e de longo prazo da entidade. Por fim, se a entidade assumir uma base de competência total com foco de mensuração em recursos econômicos, o balanço patrimonial representará o total de recursos disponíveis para a entidade oferecer seus bens e serviços e o total de obrigações da entidade.

Este estudo é baseado em uma base contábil por competência com foco de recursos econômicos, porém deve ser ressaltado que as demonstrações contábeis das entidades governamentais brasileiras não se enquadram, pontualmente, em nenhuma das situações descritas pelo IFAC. Elas apresentam uma posição intermediária entre uma base de competência modificada com um foco de mensuração nos recursos financeiros totais e uma base de competência total com um foco de mensuração nos recursos econômicos. Primeiro, porque adotam uma base contábil mista de competência para a despesa e de caixa para a receita. Segundo, porque reconhecem os recursos financeiros totais e não reconhecem todos os ativos físicos da entidade. Deixam de reconhecer, por exemplo, os ativos públicos de infraestrutura, os ativos culturais e os ativos ambientais.

2.2.3.1 Reconhecimento de um ativo público

Reconhecimento é o processo que consiste em incorporar formalmente um item nas demonstrações contábeis de uma entidade como ativo, passivo, receita, despesa ou coisas parecidas. Um item reconhecido é representado tanto em palavras quanto em números, com o montante incluso nos totais da demonstração. O reconhecimento compreende tanto o reconhecimento inicial de um item quanto o reconhecimento de mudanças subsequentes ou a remoção de um item anteriormente reconhecido.²⁰ (FASB, 1993, p. 1097)

²⁰ ORIGINAL: Recognition is the process of formally incorporating an item into the financial statements of an entity as an asset, liability, revenue, expense, or the like. A recognized item is depicted in both words and numbers, with the amount included in the statement totals. Recognition comprehends both initial recognition of an item and recognition of subsequent changes in or removal of previously recognized item.

Reconhecer um ativo, portanto, é ato de registrá-lo e apresentá-lo no balanço patrimonial. Para que isso aconteça, além de atender à definição de ativo, o elemento deve atender os critérios de reconhecimento contábil, ou seja, o reconhecimento não decorre, automaticamente, da conformidade à definição de ativo (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999).

Os critérios definidos pelo FASB (1993) como necessários para que um elemento contábil seja reconhecido são: enquadramento na definição e a possibilidade de mensuração. O último deve ser analisado conjuntamente com as características qualitativas de relevância e confiabilidade. Tais critérios são também determinados pelo IFAC (1995) com relação ao setor governamental.

a) Enquadramento na definição

A primeira fase que um elemento, candidato a reconhecimento contábil, tem de superar é o teste de consonância às respectivas definições contábeis (ativo, passivo, patrimônio líquido, receitas, ganhos, despesas e perdas).

Desse modo, um elemento para ser passível de registro contábil como ativo deve ser caracterizável como tal, conforme a definição de ativo adotada pela entidade. Porém, esse é o primeiro passo, outras exigências devem ser atendidas para o seu reconhecimento contábil.

b) Possibilidade de mensuração

Em contabilidade, mensuração é o processo de atribuição de valores monetários significativos a objetos e eventos associados a uma entidade (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999). Esses objetos ou eventos devem possuir atributos relevantes que permitam sua mensuração contábil, no caso, ativos devem ser avaliados conforme um ou mais de um atributo selecionado. Entretanto, não significa dizer que o fato da impossibilidade de mensuração descaracterize um elemento enquanto ativo (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999).

Existe, ainda, muita discussão em contabilidade sobre questões quanto às métricas a serem utilizadas na mensuração de ativos. Em parte, isso é decorrente da diversidade de atributos que podem ser identificados nesses elementos. Propostas existem para que ativos sejam

avaliados pelo seu preço de mercado, outras, mais prudentes, pelo seu custo histórico de aquisição ou construção, etc.

c) Relevância

Relevância e Confiabilidade são termos que se referem às características qualitativas da informação contábil. Particularmente, a relevância deve ter uma relação lógica entre a informação fornecida e a necessidade dos usuários dessa informação.

A informação só será relevante se puder fazer diferença no processo decisório de alguém (GASB, 1987). Deduz-se que, a respeito do item relevância, a informação de um ativo será relevante se puder, de qualquer forma, contribuir para as decisões dos usuários, sendo tal contribuição função da necessidade de informação desse usuário.

Quando se fala em contribuir para decisões dos usuários, essa contribuição estaria em termos de valor de predição e de *feedback*. A esse respeito, o IFAC (2000, p. 81) observa que “a informação é relevante para os usuários se puder ser usada para auxiliar na avaliação de eventos passados, presentes e futuros ou na confirmação, ou correção de avaliações passadas.”²¹

d) Confiabilidade

Segundo Hendriksen; Van Breda (1999, p. 99), confiabilidade é: “a qualidade da informação que garante que a informação seja razoavelmente livre de erro e viés e represente o que visa representar.”

Portanto, a expressão confiabilidade não possui um sentido de precisão e exatidão, mas um significado de representação fidedigna (AVERSARI MARTINS, 2002). A fidedignidade de uma informação está ligada à sua neutralidade, ou seja, informações não devem ser fornecidas com intenções de provocar reações ou decisões desejadas e predeterminadas por quem é responsável pela sua emissão.

²¹ ORIGINAL: Information is relevant to users if it can be used to assist evaluating past, present or future events or in confirming, or correcting, past evaluations.

Outro fator importante dentro da fidedignidade é a possibilidade de verificação. A informação contábil deve possibilitar a identificação de vestígios ou pistas, de forma que outras entidades ou os usuários possam chegar à mesma informação divulgada.

Desse modo, o reconhecimento de um ativo torna-se confiável se sua contabilização for neutra, sem erros e verificável, permitindo que o usuário ou outro interessado possa não só entender, mas chegar à mesma informação (AVERSARI MARTINS, 2002).

É interessante notar que, em certas situações, os atributos de confiabilidade e relevância da informação contábil podem ser conflitantes entre si (IFAC, 1995, 2000). Um exemplo desse conflito pode ser verificado no reconhecimento de certos ativos intangíveis que podem fornecer, em determinados casos, grande relevância à informação contábil. Contudo, sua mensuração pode não ser executada de forma tão confiável. Em outros casos, a busca da confiabilidade pode prejudicar a tempestividade da informação, e uma informação intempestiva pode não ser relevante.

2.3 Ativos públicos de infra-estrutura

A palavra ativo não se faz muito presente na literatura contábil brasileira dirigida ao setor governamental. Autores dessa área (ALOE, 1963; KOHAMA, 2001; ANDRADE, 2002; SILVA, 2003) e a própria Lei nº 4.320/64 optam pela utilização de termos como bens públicos ou bens permanentes para se referirem aos ativos, principalmente os ativos fixos. Outro termo, também nada coloquial na linguagem contábil governamental brasileira, é infra-estrutura. Assim sendo, torna-se necessário oferecer um significado para a expressão ativos públicos de infra-estrutura, contextualizando-a dentro da linguagem contábil nacional, mesmo que isso já tenha sido feito sutilmente no capítulo de introdução.

Os termos ativo ou bens públicos de infra-estrutura estão sendo utilizados neste trabalho para se referir a recursos mantidos pelo poder público tais, como: rodovias, praças, pontes, sistemas de águas e esgoto, entre outras grandes obras de engenharia com finalidades de prestação de serviços e bens comunitários.

No Brasil, não existe um termo que expresse, de forma específica e limitada, os bens públicos de infra-estrutura. Muito corriqueiro, na linguagem contábil governamental, é a utilização da expressão bens públicos de uso comum para se referirem a esses tipos de ativos.

O termo bens públicos de uso comum é uma expressão que a contabilidade brasileira importou da linguagem jurídica. Mais especificamente, esse termo tem origem no Código Civil que o utilizou para classificar os bens públicos, levando em consideração a sua forma de utilização pela sociedade. A esse respeito, estabelece o Código Civil Brasileiro:

Art. 99. São bens públicos:

I- os de uso comum do povo, tais como rios, mares, estradas, ruas e praças;

II- os de uso especial, tais como edifícios ou terrenos destinados a serviço ou estabelecimento da administração federal, estadual ou municipal, inclusive os de suas autarquias;

III- os dominicais, que constituem o patrimônio das pessoas jurídicas de direito público, como objetivo de direito pessoal, ou real, de cada uma dessas entidades. (BRASIL, 2002)

A contabilidade governamental brasileira, inclusive os livros didáticos escritos nessa área, não tiveram o cuidado de dar um significado contábil próprio para a expressão jurídica bens públicos de uso comum. Esse é um dos motivos que levaram à não utilização desse termo nesta pesquisa.

Outro fator que impossibilita a utilização do termo bens públicos de uso comum para especificar o objeto deste estudo é o fato de ele ser mais abrangente semanticamente do que o termo bens públicos de infra-estrutura. O termo bens públicos de uso comum compreende, além dos bens públicos de infra-estrutura, os bens públicos ambientais e culturais, os quais não são de interesse desta pesquisa.

Não obstante, pode-se fazer uma equivalência parcial entre as expressões bens públicos de uso comum e bens públicos de infra-estrutura, desde que observadas as limitações que foram colocadas no parágrafo anterior.

São muitas as definições de bens públicos de infra-estruturas oferecidas por pesquisadores e organizações ligadas à contabilidade governamental. Contudo, elas apresentam caracteres muito semelhantes entre si. Seguem-se as definições de ativos públicos de infra-estrutura mais encontradas na literatura internacional.

O GASB (1999, p. 11), assim, define esses bens: “Ativos de infra-estrutura são ativos duráveis de capital que geralmente são fixos na natureza e podem ser preservados por um número de anos significativamente maior do que a maioria dos ativos”.²²

Segundo a NZSA (1987b, p.7), ativos de infra-estrutura são:

[...] ativos que não possuem uma vida útil determinável e que oferecem serviços sociais ao invés de serviços comerciais. Estes ativos são conhecidos como ativos comunitários. Frequentemente são grandes, não suscetíveis de subdivisão para sua disposição, geralmente não possuem valor determinável de mercado e a entidade pode ter restrições com relação à sua disponibilidade para venda.²³

O Ministry of Commerce New Zealand (1994) define ativos de infra-estrutura como grupos de ativos que juntos formam um sistema integrado. Tal sistema não poderia ser efetivamente operado se os componentes individuais fossem removidos.

Para Pallot (1990b), bens públicos de infra-estrutura representam ativos mantidos pelo setor público que são usados diretamente para benefício de uma grande comunidade, não sendo substituíveis e nem vendáveis.

Existem outras definições de ativos públicos de infra-estrutura, mas pelo fato de estarem muito próximas das definições trazidas anteriormente não serão aqui apresentadas. É interessante notar que as definições são oferecidas pelas organizações e pelos autores com a finalidade de distinguir ativos de infra-estrutura de ativos ordinários (de uso especial) do setor público. Em resumo, essas definições sugerem que os ativos públicos de infra-estrutura são ativos:

- que não possuem vida útil determinável;
- que possuem restrições com relação à sua venda;
- que geralmente não possuem valor de mercado;
- de utilidade pública;
- imóveis ou fixos à natureza;

²² ORIGINAL: Infrastructure assets are long-lived capital assets that normally are stationary in nature and normally can be preserved for a significantly greater number of years than most capital assets.

²³ ORIGINAL: [...] assets which have no determinable useful life and provide a social service rather than a commercial service. These assets are referred to as community assets. They are frequently large, not capable of subdivision for ready disposal, usually have no readily determinable market value and there may be constraints on the capacity of the reporting entity to dispose of such assets.

- prestam serviços sociais (não existe forma de excluir alguém de seus benefícios) e
- formados por outros ativos menores (é um sistema de ativos).

Autores, como Pallot (1990a, 1990b, 1992), têm argüido em seus trabalhos que os bens públicos de infra-estrutura, em função das características mencionadas anteriormente, formam um grupo de ativos particularizado e, portanto, não devem ser apresentados no balanço patrimonial juntamente com os ativos ordinários (de uso especial) das entidades divulgadoras.

Contra-pondo-se a Pallot, Rowles (1992) argumenta, de forma até certo ponto lógica, que esses ativos não são diferentes de outros ativos encontrados no setor público e no setor privado. O problema é que Rowles, ao fazer isso, não demonstrou, dentre suas analogias, ativos ordinários, seja no setor privado ou público, que reunissem todas as características citadas anteriormente, como acontece no caso dos ativos públicos de infra-estrutura. O que se quer dizer é que Rowles fez suas argumentações através de comparações entre ativos de infra-estrutura e ativos ordinários e nessas analogias ele não demonstrou nenhum ativo ordinário que tivesse ao mesmo tempo, por exemplo, características como utilidade pública, vida útil não determinável e ativos que não possuem valor de mercado.

Deve ser considerado que as características que foram relacionadas aos ativos públicos de infra-estrutura fazem com que eles mereçam um tratamento especial. Como exemplo, pode-se citar o fato de eles não terem um valor de mercado disponível. Essa particularidade impede sua mensuração com base em valores de saída. Outro exemplo é o fato de não ser vendável, o que impossibilita sua inclusão em análises de posição financeira.

Assim sendo, neste trabalho, concorda-se com Pallot no sentido de que os bens públicos de infra-estrutura são ativos particularizados e devem ser divulgados nas demonstrações contábeis de forma separada dos demais ativos.

2.3.1 Bens públicos de infra-estrutura: ativo ou despesa ?

Discutir se os bens públicos de infra-estrutura constituem um ativo ou não é algo já superado, segundo Pallot (1997), sendo de aceitação geral, atualmente, que esses bens sejam considerados ativos (IFAC, 1995). Embora isso possa ser um fato no cenário internacional,

tais afirmações ainda não podem ser inferidas para a contabilidade governamental brasileira que reconhece e divulga os bens públicos de infra-estrutura como despesa.

Utilizando-se de uma visão ativo/passivo, será realizada uma análise dos bens públicos de infra-estrutura para se verificar sua adequação à definição e às características de ativo ou de despesa.

Para um bem público de infra-estrutura ser reconhecido para propósitos contábeis como ativo, é necessário que ele possua primeiro as características essenciais de um ativo contidas na definição²⁴, isto é:

- ele deve conter potenciais serviços ou benefícios econômicos futuros;
- ele deve ser controlado por uma entidade;
- ele deve ter origem em um evento passado.

Se essas características estiverem presentes em um item, isso significa que, de fato, ele é um ativo. As observações seguintes são relevantes para julgar a aplicação da definição do IFAC nos bens públicos de infra-estrutura.

- **Potenciais serviços ou benefícios econômicos futuros**

Ativos são meios para que uma entidade alcance seu objetivo. No caso das entidades voltadas para o lucro, o objetivo dos ativos é contribuir para as entradas positivas de fluxo de caixa, ou reduzir saídas de caixa ou a combinação desses dois (PALLOT, 1990b; ROWLES, 1992).

No caso de entidades governamentais, o seu objetivo não é a geração de resultados e, sim, o fornecimento de bens e serviços para a sociedade. Portanto, os ativos do setor público devem, principalmente, contribuir para que as entidades possam fornecer bens e serviços comunitários (PALLOT, 1990a; ROWLES, 1992).

Esses bens ou serviços podem ser entregues para a comunidade por meio de uma relação de mercado, mediante pagamento do contribuinte por eles, ou, de forma gratuita. Segundo o

²⁴ No caso desta pesquisa, a definição de ativo público adotada é a do IFAC (pg. 42).

IFAC (2000), no primeiro caso, o ativo incorpora benefícios econômicos futuros e, no segundo caso, o ativo incorpora um serviço potencial.

Os bens públicos de infra-estrutura no Brasil, como, por exemplo: sistemas de esgoto, de água, de energia elétrica e algumas rodovias pedagiadas, incorporam benefícios econômicos futuros. Outros como praças, avenidas, pontes e rodovias não pedagiadas, incorporam os potenciais serviços. Reconhece-se, também, que esses últimos contribuem para a geração de receitas tributárias para as entidades governamentais.

Em ambos os casos, estão à disposição das entidades públicas para que estas alcancem seus objetivos. Portanto, pode-se dizer que os bens públicos de infra-estrutura possuem a característica essencial de um ativo que é a de conter um serviço potencial ou um benefício econômico futuro.

- **Controle**

Recapitulando o que Pallot (1990a) observa sobre controle de ativos no setor público, sua análise é feita sobre um conjunto de direitos que são: o direito de exclusividade aos benefícios ou serviços, o direito de dispor (vender ou destruir) dos ativos e o direito de gerenciar e tomar decisões sobre os ativos.

Os bens públicos de infra-estrutura, em sua maioria, são o que Musgrave; Musgrave (1980) denominam de bens públicos puros, sobre os quais não tem como se estabelecer a exclusividade e a rivalidade sobre os seus benefícios.

Por essas razões, segundo Pallot (1990a), Rowles (1992) e IFAC (1995), o controle dos bens públicos de infra-estrutura não pode ser discutido sobre o enfoque do direito de exclusividade dos benefícios ou potenciais serviços. Ainda segundo Pallot (1990a) e Musgrave; Musgrave (1980), o direito de exclusividade de benefício é aplicado apenas aos bens privados e não a bens públicos puros.

Quanto ao direito de dispor dos bens públicos de infra-estrutura, existem algumas restrições a esse respeito, contudo não é improvável que isso venha a acontecer. Um fato que confirma essa possibilidade é o grande número de rodovias brasileiras que foram privatizadas na década de 90.

Mesmo assim, para certos ativos de infra-estrutura, não todos, existem restrições políticas e sociais quanto à sua venda ou privatização. Portanto, esse direito não se aplica a todos os bens públicos de infra-estrutura.

Por fim, segundo Pallot (1990a), Rowles (1992) e IFAC (1995), para propósitos contábeis, o controle das entidades governamentais sobre os bens públicos de infra-estrutura deve ser em termos de gerenciamento e decisões sobre a utilização desses bens para perseguir seu objetivo que é o de fornecer bens e serviços à sociedade.

- **Origem em um evento passado**

Essa característica foi adicionada à definição de ativo com a finalidade de evitar que fosse considerada a existência de ativos contingenciais, ou seja, recursos que possuam benefícios no futuro, mas não existem no presente, ou não estão sob o controle da entidade no presente (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999).

Bens públicos de infra-estrutura, geralmente, são construídos pelas entidades públicas ou são recebidos em forma de doação ou transferência, quando da emancipação do Município ou do Estado. Considerando essas situações como sendo eventos passados que deram origem aos ativos, não há muito o que se discutir sobre a aplicabilidade dessa característica aos bens públicos de infra-estrutura.

Como pode ser percebido, os bens públicos de infra-estrutura satisfazem às características essenciais da definição de ativo, logo, conceitualmente, são ativos para as entidades públicas.

Agora por que os bens públicos de infra-estrutura não são despesas? Para responder a essa pergunta faz-se necessária uma breve análise da definição de despesa pública.

Segundo o IFAC (2000, p. 31):

Despesas são reduções nos benefícios econômicos ou serviços potenciais durante um determinado período divulgado em forma de consumo de ativos ou na ocorrência de passivos que resultam na diminuição dos ativos líquidos ou do patrimônio líquido, a não ser as reduções relacionadas à distribuição aos proprietários.²⁵

²⁵ ORIGINAL: Expenses are decreases in economic benefits or service potential during the reporting period in the form of outflows or consumption of assets or incurrences of the liabilities that result in decreases in net asset/equity, other than those relating to distributions to owners.

Ativo, para o setor público, pode ser entendido como um reservatório de benefícios econômicos ou de serviços. Já a despesa compreende, conforme definição dada pelo IFAC, o consumo desses benefícios ou serviços. Conceitualmente, não há como confundir ativo e despesa.

Então, a pergunta se um bem público de infra-estrutura representa um ativo ou uma despesa poderia ser refeita da seguinte forma: Um bem público de infra-estrutura representa um reservatório de benefícios econômicos ou potencial serviços ou representa o consumo desses benefícios ou serviços?

E amparado na análise feita com os ativos públicos de infra-estrutura e as características essenciais de um ativo, pode-se responder que um bem público de infra-estrutura representa, no momento de sua construção ou aquisição, um reservatório de benefícios ou serviços, ou seja, um ativo.

Agora, esses benefícios ou serviços serão consumidos com o decorrer do tempo, pela utilização desses ativos e, portanto, com esse consumo, os ativos deverão ser alocados como despesa em seu devido período.

Outro fator importante a ser lembrado com relação aos bens públicos de infra-estrutura é que o seu reconhecimento como ativo auxilia as demonstrações contábeis a alcançarem seus objetivos, conforme observam o GASB (1987, 1999) e o IFAC (1991).

Porém, para que os bens públicos de infra-estrutura sejam reconhecidos como ativo nas demonstrações contábeis das entidades governamentais, não basta que eles atendam à definição de ativo, eles devem possuir atributos que permitam sua mensuração contábil. Este será o próximo tópico de discussão.

2.3.2 Mensuração dos ativos públicos de infra-estrutura

Mensurar é atribuir uma quantidade numérica a uma característica ou a um atributo de algum objeto. Em contabilidade, mensuração é o processo de atribuição de valores monetários a objetos ou eventos (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999). Segundo os mesmos autores,

para se avaliar um ativo faz-se necessária, antes, a seleção de um, ou mais de um, atributo específico a ser medido.

A literatura especializada em teoria da contabilidade oferece um conjunto de bases de mensuração para os ativos, tanto a valores de saídas como de entrada. Essas bases métricas de ativos não são conflitantes entre si e, sim, complementares, e cada uma delas leva a uma interpretação do valor dos ativos líquidos (AVERSARI MARTINS, 2002).

Nesse tópico, não se tem a pretensão de abordar todas as alternativas existentes para a mensuração de um ativo, até porque, isso já é vastamente descrito por autores como Most (1986), Kam (1989), Mathews; Perera (1995), Belkaoui (1997), Iudícibus (2000) entre outros. O que se pretende é descrever, de forma breve, o que existe de propostas em termos de mensuração para os bens públicos de infra-estrutura, especificamente.

Considerando que a escolha de uma base de mensuração de ativo, conseqüentemente, leva a diferentes informações, deduz-se que não há métricas “boas” ou “más”. A escolha de uma ou de outra deveria ser função da necessidade de informação dos usuários das demonstrações contábeis. Porém, o problema reside no fato de que não se sabem quais as métricas e informações preferidas pelos usuários (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999). Assim, proliferam ávidas discussões sobre qual o método de mensuração que deva ser aplicado aos ativos.

Iudícibus (2000) observa que, em se considerando a definição econômica de ativo, a forma que mais se aproxima de sua natureza seria sua mensuração a valores atuais de fluxos descontados futuros de caixa, conquanto esse método, apesar de seus méritos conceituais, apresenta dificuldades de ordem prática para que se possa utilizá-la de forma generalizada, o que é um fato a ser considerado.

Para os ativos públicos de infra-estrutura, a polêmica quanto a que base de mensuração deva ser utilizada para avaliá-lo tem sido insumo para discussões e pesquisas na área contábil e na área de engenharia (CURRIE, 1987; ROWLES, 1992; MINISTRY OF COMMERCE NEW ZEALAND, 1994; PALLOT, 1997; STANTON; STANTON, 1998; McCRAE; AIKEN, 2000).

As características particulares dos ativos públicos de infra-estrutura, já comentadas anteriormente, interferem diretamente nas práticas de mensuração desses ativos. Alguns desses atributos, por vezes, limitam o rol de possibilidade de mensuração. Um primeiro exemplo a ser considerado e que parece ser de consenso entre os pesquisadores, é o fato de que os ativos públicos de infra-estrutura, por não serem mantidos pelas entidades governamentais com intenções comerciais e também por não possuírem um mercado em que possam ser vendidos, impossibilitam a utilização de métricas de avaliação que utilizem valores de saída para sua mensuração (PALLOT, 1997; ROWLES, 1992).

Outra restrição que deve ser considerada com relação à mensuração de bens públicos de infra-estrutura é que, em sua maioria, esses bens não possuem a finalidade de gerar resultados econômicos, em forma de entrada de caixa, para a entidade que o controla. Assim, a utilização de métricas de avaliação que utilizem valor presente líquido de fluxos de caixa futuro fica também difícil, senão impossível, de serem aplicadas a essas espécies de ativos (IFAC, 1995; PALLOT, 1997).

Diante de tais restrições, restam os valores de entrada que, segundo Rowles (1992) e Pallot (1997), representam o valor de uso dos ativos públicos de infra-estrutura, uma vez que não possuem valor de troca para a entidade que o controla.

Como nas empresas, o custo histórico é uma base comumente utilizada pelas entidades do setor público, outras formas de mensuração têm raramente sido aplicadas por tais entidades (IFAC, 1995). A observação do IFAC é verificável à realidade contábil brasileira.

Seja no setor público ou empresarial, o custo histórico é, paradoxalmente, muito utilizado e bastante criticado. A falta de substância e relevância dos registros, à medida que decorre o tempo por fatores ligados à inflação, a mudanças tecnológicas e outros (MARTINS, 2001; CARVALHO; IUDÍCIBUS, 2001) são as críticas mais recorrentes a essa forma de valoração de ativos.

Apesar das críticas sofridas pelo custo histórico, a sua indicação para mensurar os ativos públicos de infra-estrutura tem sido referendada em certos países e também por organizações contábeis internacionais. Como exemplo disso, tem o GASB (1999; p.10-11) que recomenda o seguinte:

Ativos de capital devem ser divulgados pelo seu custo histórico. O custo dos ativos de capital deve incluir a capitalização de juros e as despesas auxiliares necessárias para colocar o ativo no local e em condição de uso. [...], o termo ativo de capital inclui terras, melhorias em terras, direitos de uso, construções, melhorias em construções, veículos, [...], infra-estrutura e todos os outros ativos tangíveis e intangíveis que são utilizados nas operações e que possuem vida útil inicial estendida além de um simples período reportado.²⁶

Não só a capitalização inicial deve ser reconhecida a custo histórico como também devem ser capitalizadas, através dessa métrica, as maiores renovações, restaurações e melhorias nos ativos públicos de infra-estrutura (GASB, 1999).

O IFAC (2003), a exemplo do GASB, recomenda que os ativos de infra-estrutura sejam avaliados com base no custo histórico.

Tanto o GASB como o IFAC reconhecem que, no caso de ativos de infra-estrutura, é possível que não haja como se determinar o seu custo histórico inicial, no caso de ativos que foram recebidos em doação ou por meio de transferências de outras entidades públicas ou privadas. Nesses casos, recomendam que sejam utilizadas estimativas para o custo histórico. Essas instituições recomendam que se utilize o custo corrente de reposição para avaliar os ativos de infra-estrutura.

Para o IFAC, custo de reposição é o preço equivalente de um ativo similar ou, em outros casos, o custo de construção de um ativo novo depreciado. Para o GASB, o custo de reposição de um ativo de infra-estrutura deve ser o custo de um ativo similar deflacionado por indexador de nível de preços no ano de aquisição ou construção do ativo.

Em sua pesquisa, Pallot (1997) não discrimina o custo histórico, porém advoga a favor do custo de reposição. Ela afirma ser o custo de reposição um sistema de custo histórico modificado que transfere a ênfase do custo para o valor. Outra argumentação da autora em defesa da utilização do custo de reposição é que ele representa o montante que a entidade pública estaria disposta a pagar se fossem privadas dos serviços do ativo.

²⁶ ORIGINAL: Capital assets should be reported at historical cost. The cost of capital asset should include capitalized interest and ancillary charges necessary to place the asset into its intended location and condition for use. [...], the term capital assets includes land, improvements to land, easements, buildings, building improvements, vehicles, [...], infrastructure, and all other tangible or intangible assets that are used in operations and that have initial useful lives extending beyond a single reporting period.

Em sua pesquisa Pallot (1997), demonstra que o custo de reposição é a métrica mais utilizada entre as administrações locais da Nova Zelândia, na avaliação dos ativos públicos de infraestrutura.

Currie (1987) se apresenta, também, como um defensor do custo de reposição como métrica de avaliação dos ativos de infra-estrutura e faz isso por acreditar que o custo histórico, em tempo de mudanças rápidas de preços, é falho e produz anomalias na informação desses ativos. O autor acredita que o custo de reposição amenize essas falhas ocasionadas pelo custo histórico.

No Brasil, caso os bens públicos de infra-estrutura venham a ser reconhecidos como ativo, terão de ser mensurados, para propósitos de divulgação para os usuários externos, pelo seu custo histórico de aquisição ou de construção em cumprimento à Lei nº 4.320 (BRASIL, 1964). Possivelmente, nesse caso, para a avaliação dos bens públicos de infra-estrutura já existentes seria necessária a utilização do custo corrente para uma mensuração inicial, conforme recomenda o GASB (1999) e o IFAC (2003).

2.3.3 Depreciação dos ativos públicos de infra-estrutura

O debate sobre depreciação apresenta os mesmos problemas que envolvem a discussão sobre mensuração dos bens públicos de infra-estrutura. A exemplo do tópico anterior, não há pretensão de explorar todas as faces da depreciação até porque o termo depreciação tem várias conotações (PALLOT, 1997), e os métodos de depreciação são diversos e nenhum deles é completamente defensável (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999).

Quando se fala em depreciação, três variáveis são, no mínimo, necessárias para a sua operacionalização: 1) o valor do ativo; 2) a vida útil do ativo e 3) um valor residual ou de liquidação.

Os ativos públicos de infra-estrutura, geralmente, não são objetos de venda, logo não se faz necessária uma preocupação com o valor residual ou de liquidação. Quanto ao valor desses ativos, essa é uma questão de escolha de métrica a ser utilizada.

O problema mais recorrente, na literatura especializada, sobre processo de depreciação dos bens públicos de infra-estrutura é a questão da vida útil que, segundo Currie (1987), Rowles (1992), IFAC (1995) e Pallot (1997) é muito difícil, senão impossível, determinar a vida útil de um bem público de infra-estrutura.

A vida útil de um ativo de infra-estrutura é dificilmente estimada por dois motivos. Primeiro, porque esses tipos de ativos são, na realidade, um sistema formado por outros ativos menores. Esses ativos menores possuem vida útil diferente do ativo de infra-estrutura como um todo e diferentes entre si. Em segundo lugar, porque as partes dos bens públicos de infra-estrutura, ou os ativos que o compõem, são freqüentemente renovados, com isso a capacidade de serviços do ativo como um todo é constantemente reestruturada de forma parcial.

Resumindo, na prática, os bens públicos de infra-estrutura são construídos e renovados para terem uma vida útil indeterminada e isso faz com que a tarefa de depreciação contábil desses tipos de ativos demande técnicas alternativas às que poderiam ser aplicadas a um ativo que tem vida útil limitada.

Como consequência dessa característica dos ativos de infra-estrutura, alguns órgãos normativos e pesquisadores da área de contabilidade governamental estudam e apontam caminhos alternativos com relação ao tema depreciação de ativos de infra-estrutura.

O GASB (1999) oferece duas perspectivas a seus jurisdicionados. A primeira é que seja feita a depreciação dos ativos de infra-estrutura como se fossem ativos fixos normais, considerando a seguinte recomendação: “A despesa de depreciação deve ser mensurada pela alocação do custo líquido do ativo depreciado (custo histórico menos o valor residual estimado) sobre sua vida útil estimada, em uma base sistemática e racional”. (GASB, 1999, p. 11)²⁷

A segunda opção oferecida pelo GASB, a que ele chama de *modified approach*, recomenda que os ativos de infra-estrutura não sejam depreciados, conquanto que se cumpram duas exigências:

²⁷ ORIGINAL: Depreciation expense should be measured by allocating the net cost of depreciable assets (historical cost less estimated salvage value) over their estimated useful lives in a systematic and rational manner.

Primeiro, o governo gerenciará os ativos de infra-estrutura selecionados, utilizando um sistema de gestão de ativos que tenha as seguintes características:

- a. Manter um inventário atualizado dos ativos de infra-estrutura selecionados;
- b. Desenvolver condições de avaliar os ativos de infra-estrutura selecionados e sumarizar os resultados, utilizando escalas de mensuração;
- c. Estimar, a cada ano, o valor anual de manutenção e conservação dos ativos de infra-estrutura selecionados, nas circunstâncias do nível estabelecido e evidenciado pelo governo.

Segundo, o governo declarará, por escrito, que os ativos de infra-estrutura selecionados estão sendo preservados próximo dos níveis de condições estabelecidos e evidenciado por ele. (GASB, 1999, p. 12)²⁸

Na ocasião da escolha de não se depreciarem os ativos, o governo que o fizer, deverá considerar como despesa do período todos os gastos que visem preservar a vida útil dos ativos, capitalizando apenas os gastos que proporcionem o aumento ou melhoria na capacidade ou eficiência do ativo de infra-estrutura (GASB, 1999). Isso, segundo Rowles (1992) e Pallot (1997), é uma espécie de contabilidade por regime de caixa, portanto, incoerente com o regime de competência adotado pelo GASB.

O IFAC (2003), mesmo cômico das dificuldades de se determinar a vida útil dos ativos de infra-estrutura, considerando-os como equivalentes à propriedades, instalações e equipamentos, faz a seguinte recomendação :

O valor depreciável dos itens de propriedade, instalações e equipamentos devem ser alocados em bases sistêmicas sobre sua vida útil. O método de depreciação usado deve refletir a base em que os benefícios econômicos ou os potenciais serviços sejam consumidos pela entidade. (IFAC, 2003, p. 536)²⁹

É interessante notar que as abordagens dadas para a depreciação pelas duas organizações são distintas. O GASB (1999) enfatiza a alocação de custos, ou seja, a distribuição do custo ou outro valor do ativo ao longo do tempo. O IFAC (2003), por sua vez, dá ênfase na abordagem da diminuição da capacidade de geração de serviços do ativo, nesse caso a depreciação é interpretada como o declínio do potencial de geração de serviços de ativos de longa duração.

²⁸ ORIGINAL: First, there government manages the eligible infrastructure assets using an asset management system that has the characteristics set forth below: a. Have an up-to-date inventory of eligible infrastructure assets; b. Perform condition assessments of the eligible infrastructure assets and summarize the results using a measurement scale; c. Estimate each year the annual amount to maintain and preserve the eligible infrastructure assets at the condition level established and disclosed by the government.

²⁹ ORIGINAL: The depreciable amount of an item of proprietary, plant and equipment should be allocated on systematic basis over its useful life. The depreciation method used should reflect the pattern in which the assets's benefits or service potential is consumed by entity.

Currie (1987), o Ministry of Commerce New Zealand (1994) e Pallot (1997), assumindo que os ativos de infra-estrutura podem ter uma vida útil indefinida, sugerem um sistema alternativo à contabilidade de depreciação de ativos públicos de infra-estrutura denominado contabilidade de renovação (*renewal accounting*).

O método de contabilidade por renovação consiste em se estimarem custos necessários de manutenção para manter o ativo em condições eficientes de operação. Esses custos serão calculados com base na deterioração física dos ativos e reconhecidos em termos contábeis, independentemente se houve gastos com a reabilitação do potencial dos serviços do ativo. Nesse sentido, o cálculo do consumo dos serviços ou benefícios dos ativos seria representado através dos custos necessários para repor todo seu potencial de serviços ou benefícios, assumindo-se, portanto, a seguinte igualdade:

$$\text{CPS} = \text{NRS}$$

Em que:

CPS= Consumo de potencial de serviços e

NRS = Necessidade reposição do potencial de serviços

Esse método demanda cálculos periódicos sobre a necessidade de manutenção dos bens públicos de infra-estrutura em termos monetários. Esses cálculos seriam contabilizados não como uma provisão passiva para possíveis investimentos nesses ativos, mas como valores redutores dos ativos públicos de infra-estrutura.

Quando a entidade governamental efetuar gastos com renovações, os custos dessas renovações seriam reduzidos, no período em que foram realizados, do valor da conta de manutenção diferida, pois, neste instante, o potencial de serviços físicos do ativo estaria voltando aos níveis determinados pela organização que mantém seu controle.

A seguir, apresenta-se uma ilustração de como a contabilidade por renovação pode ser incorporada ao sistema contábil governamental através de um breve exemplo:

Considere-se que uma entidade governamental gaste R\$ 150.000,00 na construção de uma nova obra de infra-estrutura no ano X1. Isso seria registrado e demonstrado no Balanço Patrimonial da entidade da seguinte forma:

Tabela 2 - Balanço Patrimonial em X1

Balanço Patrimonial em X1	
Ativo Financeiro.....XXXXXX	Passivo Financeiro.....XXXXXX
Disponíveis.....XXXXXX
.....
.....
Ativo Permanente.....150.000,00	Ativo Real Líquido.....XXXXXX
Ativos de Infra-estrutura.....150.000,00
TOTAL DO ATIVOXXXXXX	TOTAL DO PASSIVO.....XXXXXX

Considere-se, que no ano X2, foram realizadas estimativas de que o valor necessário para reabilitar a obra em seu potencial máximo de serviços seria de R\$ 30.000,00, contudo foram gastos de manutenção do ativo apenas R\$ 12.000,00. O balanço da entidade governamental ficaria, assim, representado:

Tabela 3 - Balanço Patrimonial em X2

Balanço Patrimonial em X2	
Ativo Financeiro.....XXXXXX	Passivo Financeiro.....XXXXXX
Disponíveis.....XXXXXX
.....
.....
Ativo Permanente.....142.000,00	Ativo Real Líquido.....XXXXXX
Ativo de Infra-estrutura.....160.000,00 ³⁰
Manutenção diferida.....(18.000,00)
TOTAL DO ATIVOXXXXXX	TOTAL DO PASSIVO.....XXXXXX

Como os cálculos da manutenção diferida são realizados a custos correntes de mercado, a mensuração do ativo, também, deve ser a custo corrente de mercado.

Se a manutenção do ativo tivesse sido feita de forma que todo o seu potencial físico de serviços tivesse sido recuperado, não haveria valores na conta de manutenção diferida, pois o ativo estaria com sua capacidade máxima de serviços.

Na abordagem da contabilidade por renovação devem ser observadas distinções entre os gastos que possuem como finalidade recuperar o potencial de serviços e os gastos que visam aumentar a capacidade esperada do potencial de geração de serviços do ativo. Os primeiros devem ser deduzidos da conta de manutenção diferida, os segundos devem ser capitalizados aos ativos.

³⁰ Custo de reposição para se construir o ativo.

Um pré-requisito essencial para a utilização da contabilidade de renovação para os ativos públicos de infra-estrutura é o desenvolvimento de um plano adequado de gestão desses ativos baseado em cálculos que visem periódicas estimativas de gastos necessários de restauração do potencial de serviço (CURRIE, 1987; PALLOT, 1997).

Algo que deve ser observado com relação à contabilidade por renovação, é o fato de que esta técnica está relacionada apenas a fatores de utilização física do ativo, ignoram desvalorizações por questões de avanços tecnológicos ou outros fatores semelhantes.

A intenção do tópico de mensuração e depreciação dos ativos públicos de infra-estrutura não era esgotar todos os assuntos a esse respeito. Esses assuntos merecem estudos exclusivos para sua discussão. A intenção era trazer para o trabalho aquilo que mais tem sido estudado e recomendado com relação à mensuração e depreciação de ativos de infra-estrutura em termos internacionais.

3 PERSPECTIVAS METODOLÓGICAS

Em sentido genérico, método em pesquisa significa a escolha de procedimentos sistemáticos para a descrição e explicação de fenômenos (RICHARDSON, 1999). Assim, a finalidade desse capítulo é descrever quais foram os caminhos percorridos durante o processo de investigação, desde a fase exploratória até chegar à análise e apresentação dos resultados. Essa tarefa é mais do que cumprir uma mera formalidade, pois oferece a outros a possibilidade de refazer o caminho e, desse modo, avaliar com mais segurança os achados e as afirmações que serão feitas no estudo.

O que se procura, nesta pesquisa, se aproxima de uma discussão dialética entre a teoria e a prática contábil com relação ao reconhecimento e divulgação dos bens públicos de infra-estrutura. Por um lado, tem-se a teoria que, através de suas proposições, definem tal elemento como ativo. Por outro, os profissionais da contabilidade governamental brasileira que reconhecem os ativos públicos de infra-estrutura como despesa. A respeito de pesquisas que envolvem teoria *versus* a realidade, observa Richardson (1999, p. 92):

[...] a produção de conhecimento envolve a abstração do mundo material para o mundo teórico para poder informar melhor sobre nossa atividade prática. A aproximação da dialética problematiza essa relação entre realidade objetiva e nossas tentativas para representá-la no conhecimento.

Com base nessa dualidade de juízo entre teoria e prática, pretende-se uma incursão nas ações dos contadores do setor governamental, com a intenção de investigar elementos de sua prática profissional, levando em consideração seus aspectos cognitivos, suas crenças e seus significados com relação aos ativos públicos de infra-estrutura, aos objetivos das demonstrações contábeis e às necessidades de informações dos usuários da contabilidade.

Através do discurso dos contadores, procurar-se-á o estabelecimento do confronto entre teoria e prática. Esse confronto pretende identificar os pontos comuns e divergentes entre esses dois tipos de saberes a respeito dos bens públicos de infra-estrutura.

3.1 Modalidade da pesquisa

Não é tarefa fácil enquadrar um estudo em uma modalidade específica de pesquisa. Conforme o enfoque epistemológico, há diferentes gêneros de pesquisa, e a bibliografia sobre o assunto não proporciona um único referencial quanto às classificações existentes, apresentando um grande número de tipos de estudos ou pesquisas (ANDRADE MARTINS, 2002).

Parte-se do princípio de que não há métodos “bons” ou “ruins”, intrinsecamente e, sim, métodos adequados ou inadequados para determinado problema (ALVES, 1991). A problemática delineada para a presente pesquisa, inevitavelmente, demandou uma abordagem qualitativa, tanto no que se refere aos seus objetivos como em seus procedimentos de coleta de dados e análise de resultados.

Para Richardson (1999, p. 90), “a pesquisa qualitativa pode ser caracterizada como a tentativa de uma compreensão detalhada dos significados e características situacionais apresentados pelos entrevistados.”

A citação do autor vai ao encontro do objetivo proposto nesta pesquisa, a qual privilegia compreender as percepções, valores, crenças e comportamentos dos contadores das entidades governamentais com relação ao que representam, economicamente, para eles os ativos públicos de infra-estrutura, bem como a sua crença sob a importância da revelação, nas demonstrações contábeis, desses ativos, para os usuários da contabilidade governamental.

Para Bogdan; Biklen (1982 *apud* Lüdke; André, 1986 e Triviños, 1987), uma pesquisa qualitativa apresenta cinco características que a distinguem como tal, nas quais este estudo se enquadra:

1. A pesquisa qualitativa tem o ambiente natural como fonte direta dos dados e o pesquisador como seu principal instrumento;
2. Os dados coletados são predominantemente descritivos;
3. A preocupação com o processo é muito maior do que com o produto;
4. O “significado” é a preocupação essencial na abordagem qualitativa;
5. A análise dos dados tende a seguir um processo indutivo.

Quanto ao tipo de pesquisa, seria descuidado classificar, pontualmente, essa pesquisa em um ou em outro tipo de estudo, pois, como observam Lüdke; André (1986), denominar de etnográfica uma pesquisa apenas porque utiliza uma observação participante nem sempre é

apropriado, já que a etnografia tem sentido próprio. Portanto, dizer que essa pesquisa é um estudo de caso, uma pesquisa-ação ou um estudo etnográfico somente porque se utiliza de técnicas de coleta e de análise de dados próprios desses tipos de estudo seria forçar uma situação, pois todos eles demandam mais do que uma entrevista e uma análise de dados não estatística.

Vergara (2003) classifica os tipos de pesquisa quanto aos meios e quanto aos fins. Dentro dessa taxionomia, esta pesquisa, quanto aos meios, utiliza-se de uma pesquisa bibliográfica e de uma pesquisa de campo. A pesquisa bibliográfica é constituída a partir de material publicado em livros, teses, dissertações, artigos científicos e outros materiais acessíveis ao público (GIL, 2000; VERGARA, 2003). A pesquisa de campo é a investigação realizada no local onde ocorreram ou ocorrem os fenômenos (ANDRADE MARTINS, 2002; VERGARA, 2003).

Quanto aos objetivos, esta pesquisa “se aproxima” de um estudo crítico-dialético. Para Andrade Martins (2002), esses tipos de estudos se apóiam na concepção dinâmica da realidade e das relações dialéticas entre o sujeito e o objeto, entre o conhecimento e a ação, entre a teoria e a prática. Suas propostas são marcadamente críticas e pretendem desvendar mais do que o conflito de interpretações, o conflito de interesses.

3.2 O trilhar de um caminho

Segundo Alves (1991, p.58), “três grandes etapas podem ser distinguidas nos estudos qualitativos: a) período exploratório; b) investigação focalizada; e c) análise final e elaboração do relatório”.

A fase exploratória tem o objetivo de proporcionar, através da imersão do pesquisador no contexto, uma visão geral do problema considerado (ALVES, 1991). Nessa primeira etapa, estão incluídas as primeiras observações, com a finalidade de adquirir maior conhecimento sobre o fenômeno e possibilitar a seleção de aspectos que serão mais sistematicamente investigados (LÜDKE; ANDRÉ, 1986).

A segunda fase da pesquisa consiste numa busca mais sistemática dos dados (ALVES, 1991) que o pesquisador elege como mais importantes para compreender e interpretar o fenômeno estudado (LÜDKE; ANDRÉ, 1986).

Por fim, a terceira etapa corresponde à análise dos resultados e à elaboração do relatório final (ALVES, 1991). Lüdke; André (1986) denominam essa etapa de fase da descoberta, que consiste na explicação da realidade, isto é, na tentativa de encontrar princípios subjacentes ao fenômeno estudado e de situar as várias descobertas num contexto mais amplo.

Nos tópicos subseqüentes, serão apresentados e discutidos os caminhos trilhados, através dessas etapas genéricas, para se atingirem os objetivos predeterminados para o estudo. As fases serão apresentadas separadamente, no entanto, os momentos em que aconteceram podem ter sido simultâneos.

3.3 Formulação do problema

Alves (1991) aponta três tipos de situações como origens de problemas de pesquisas: a) lacunas no conhecimento existente; b) inconsistências entre deduções decorrentes de teorias e resultados de pesquisas ou observações feitas na prática cotidiana e c) inconsistências entre resultados de diferentes pesquisas ou entre esses e o que se observa na prática.

O problema formulado para esta pesquisa é originário da observação de inconsistências entre a teoria e a prática contábil, portanto, pode-se dizer que se encontra dentro do grupo “c” da taxionomia de Alves.

O tema sobre os bens públicos de infra-estrutura e seu reconhecimento contábil nas demonstrações contábeis teve sua origem em conversas com o orientador do trabalho, o qual disse ter interesse em estudar o problema da classificação desses bens no Brasil. Havia, até então, um conhecimento teórico sobre ativos e despesas que levava a conceber esse elemento como ativo e a experiência, por parte do autor e do orientador, em atividades práticas em contabilidade governamental que lhes deram o conhecimento de que os bens públicos de infra-estrutura eram reconhecidos como despesa, por conseguinte contrário à teoria vigente.

A partir dessas conversas, iniciou-se uma inquietação pela formulação de um problema que pudesse ser discutido de maneira empírica; não seria suficiente um estudo de revisão bibliográfica que poderia culminar em uma conclusão de que os bens públicos de infraestrutura são ativos. Isso, em parte, já era sabido. Esse processo de formulação do problema passou por muitas etapas e demandou tempo e preocupação.

Na busca de bibliografia e pesquisas que antecedessem ao problema e que pudessem sustentar teoricamente a pesquisa, não foram encontradas referências de origem nacional que apresentassem uma discussão fundamentada sobre o tema. A persistência nas buscas levou ao encontro de artigos, normas contábeis e publicações internacionais que tratavam do assunto. Entretanto, esses materiais não se apresentaram em grande número. Algumas dessas obras ainda tratam da classificação desses elementos, outras, no entanto, são pautadas em discussões mais avançadas.

Além do referencial teórico e das pesquisas antecedentes, outro expediente de grande importância para a materialização final do problema foi a elaboração de um estudo exploratório junto a contadores e auditores do setor público. Esse levantamento preliminar se deu através da aplicação de um questionário com questões fechadas e permitiu a coleta de informações de grande importância tanto para dar uma maior compreensão ao tema estudado, como para selecionar e direcionar os aspectos que mereciam ser investigados.

É importante notar, também, que conversas a respeito do tema com os colegas do curso, com o próprio orientador do trabalho e com contadores de prefeituras e de outros órgãos governamentais contribuíram para o processo de formulação e solidificação do problema.

3.4 A escolha da esfera governamental a ser pesquisada

Pesquisadores em contabilidade governamental têm utilizado as Administrações Municipais como suas fontes de pesquisa (SLOMSKI, 1996; PALLOT, 1997; SANTOS, 2001). Livros didáticos em contabilidade governamental têm sido, também, escritos especialmente para os Governos Locais (ANDRADE, 2002; SLOMSKI, 2003). Talvez uma carência de pesquisas e de obras dirigidas para esse setor, ou ainda, um grau maior de acessibilidade a essa esfera

governamental tenha encaminhado esses autores a pesquisas específicas em contabilidade pública municipal.

Neste estudo, a definição do campo de pesquisa deu-se principalmente por se acreditar que um contato com contadores de Municípios seria mais suscetível de acontecer do que com contadores de outras esferas governamentais, levando-se em consideração que o instrumento de coleta de dados demanda o contato direto entre o pesquisador e os sujeitos pesquisados.

Foi ponderada, também, a vivência profissional, por meio da prática de auditoria pública municipal, que o autor experimentara no passado. Esse contato com a contabilidade pública municipal cooperou para uma maior familiaridade com a prática contábil nos Municípios e com as deficiências que sofre a contabilidade desse setor.

Por último, reforçando os motivos acima, concorda-se com Pallot (1997) que observa que a maioria dos serviços que demandam ativos de infra-estrutura, tais como ruas, praças e pontes, estão sob responsabilidade dos Municípios. Por conseguinte, o problema de contabilização desses ativos se faz mais aparente nas demonstrações contábeis das Administrações Municipais.

3.5 A seleção dos contadores participantes da pesquisa

Tendo decidido que os Municípios seriam as esferas governamentais a serem pesquisadas, era preciso definir, então, quais contadores municipais seriam escolhidos para as entrevistas. Não houve, durante o processo de seleção dos sujeitos de pesquisa, nenhuma preocupação com a utilização de recursos aleatórios para fixar a amostra. Em pesquisas qualitativas, isso até pode ocorrer, porém não é prioridade, ao invés da aleatoriedade, decide-se intencionalmente, considerando uma série de condições (sujeitos que sejam essenciais, segundo o ponto de vista do investigador, para o esclarecimento do assunto em foco; facilidade de se encontrar com as pessoas, tempo dos indivíduos para entrevistas, etc.), o tamanho da amostra (TRIVIÑOS, 1987).

Em pesquisa qualitativa, não é possível identificar, a priori, quantos e quais sujeitos comporão a pesquisa (ALVES, 1991; DUARTE, 2002). Então, como determinar o número de

contadores a serem entrevistados? Isso aconteceu durante o próprio processo de coleta de dados. Para essa decisão, observou-se o que ensina Duarte (2002) que assevera que o trabalho de campo em uma pesquisa qualitativa pode ser dado por finalizado quando for possível identificar padrões simbólicos, práticas, sistemas classificatórios, categorias de análise da realidade e visões de mundo do universo em questão, e as recorrências atingem um ponto de saturação.

Neste estudo, decidiu-se elaborar a investigação com contadores de Municípios da Grande São Paulo. Essa é uma microrregião do Estado de São Paulo composta por 38 municípios localizados em torno da capital paulista, que, em termos de população e de economia, são bastante heterogêneas entre si, o que, do ponto de vista da pesquisa qualitativa, é um fato positivo.

A pesquisa conta com cinco entrevistas com contadores municipais, os quais, em sua maioria, solicitaram a não divulgação de suas identidades e das prefeituras às quais prestam serviços. Os entrevistados estão qualificados no quadro abaixo:

Quadro 2: Qualificação dos sujeitos da pesquisa

Identificação	Cargo ocupado na Prefeitura	Tempo em que está no cargo	Formação acadêmica
Contador 1	Contador da Prefeitura	30 anos	Graduação em Ciências Contábeis
Contador 2	Contador da Prefeitura	03 anos	Graduação em Ciências Econômicas Técnico em Contabilidade
Contador 3	Chefe do Departamento de Contabilidade	04 anos	Graduação em Ciências Jurídicas Técnico em Contabilidade
Contador 4	Diretor do Departamento de Contabilidade	08 anos	Graduação em Ciências Contábeis
Contador 5	Chefe da Seção de Contabilidade	05 anos	Graduação em Ciências Contábeis Graduação em Administração Especialização em Administração

3.6 A técnica e o instrumento de coleta de dados

Neste estudo, foram utilizadas entrevistas como instrumento de coleta de dados. Andrade Martins (2002) define entrevista como um processo de interação social entre duas pessoas na qual uma delas, o entrevistador, tem por objetivo a obtenção de informações por parte da outra, o entrevistado.

O fato de ser um assunto com pouca exploração na contabilidade governamental brasileira levou a decisão de se adotar a entrevista semi-estruturada como instrumento de coleta de dados. Esse tipo de entrevista pode auxiliar a impedir um excesso de dispersão nos relatos dos entrevistados. A entrevista semi-estruturada é, geralmente, muito utilizada em pesquisas qualitativas (DUARTE, 2002) sendo um dos principais meios que tem o investigador qualitativo para realizar a coleta de dados (TRIVIÑOS, 1987).

Sobre entrevista semi-estruturada, observa Triviños (1987, p. 146):

Podemos entender por entrevista semi-estruturada, em geral, aquela que parte de certos questionamentos básicos, apoiados em teorias e hipóteses, que interessam à pesquisa, e que, em seguida, oferecem amplo campo de interrogativas, fruto de novas hipóteses que vão surgindo à medida que recebem as respostas do informante. Desta maneira, o informante, seguindo espontaneamente a linha de seu pensamento e de suas experiências dentro do foco principal colocado pelo investigador, começa a participar na elaboração do conteúdo da pesquisa.

Laville; Dionne (1999) apresentam uma definição mais operacional sobre a entrevista semi-estruturada, considerando que essa é uma série de perguntas abertas, feitas verbalmente em uma ordem prevista, mas na qual o entrevistador pode acrescentar perguntas de esclarecimento.

Antecipa-se a esse tipo de entrevista não só uma teoria, mas todos os tipos de informações recolhidas sobre o fenômeno estudado (TRIVIÑOS, 1987). Esse conjunto de informações sobre o tema é levado para a entrevista por meio de um roteiro ou guia de entrevista³¹, que suporta o processo de comunicação entre o entrevistador e o entrevistado. Neste estudo, tanto a leitura de pesquisas, normas e teoria da contabilidade, como as informações obtidas no estudo exploratório forneceram subsídios valiosos para formulação do roteiro de entrevista.

O roteiro de entrevista tomou como orientação três eixos principais com relação ao objeto de estudo: a) primeiro procurou identificar o domínio cognitivo dos contadores com relação à caracterização de um elemento enquanto ativo e enquanto despesa, e a diferença entre esses elementos; b) o segundo eixo procurou identificar a percepção do contador com relação aos usuários das demonstrações contábeis, suas necessidades e os objetivos das demonstrações contábeis; e c) por fim, tentou-se encontrar significados para o não reconhecimento dos bens públicos de infra-estrutura como ativos. Os dois primeiros conjuntos de perguntas são

³¹ O roteiro de entrevista consta do apêndice 1.

hipóteses, ou seja, buscam no discurso do informante possíveis causas do problema estudado, já o segundo grupo procura sentidos mais diretos para a situação pesquisada.

Muitos problemas podem ser identificados no roteiro das entrevistas quando elas saem do papel e ganham significado na interação entrevistador/entrevistado (DUARTE, 2002). A preocupação com a experiência de Duarte levou à realização de um pré-teste com o roteiro de entrevistas. Essa prática representa uma forma de validação do instrumento de coleta de dados. O pré-teste se deu através de entrevistas pilotos com dois contadores de prefeituras. Após essa experiência, foram detectadas falhas quanto à ordem das perguntas, com relação à sua inteligibilidade e inconsistências e, principalmente, questões muito abertas a divagações. Questões enquadradas nessas falhas foram reformuladas ou retiradas do roteiro.

3.7 A realização das entrevistas e a situação de contato com os entrevistados

O processo de entrevista é algo muito complexo, por mais que se saiba, hipoteticamente, aquilo que se está buscando. Adquirir uma postura adequada à realização de entrevistas semi-estruturadas, encontrar a melhor maneira de formular as perguntas, ser capaz de avaliar o grau de indução da resposta contida numa dada questão, ter algum controle das expressões corporais são competências que só se constroem na reflexão suscitada pelas leituras e pelo exercício de trabalhos dessa natureza (DUARTE, 2002).

A pesquisa não contou com a colaboração direta de terceiros, todos os procedimentos investigatórios e conclusivos foram executados pelo próprio autor do estudo. Portanto, para a realização das entrevistas tornou-se indispensável uma preparação antes de ir a campo. Essa preparação foi edificada através de leituras de livros, como os já citados neste capítulo, que abordam tecnicamente assuntos sobre entrevistas. Outro ponto que colaborou com a avaliação do processo de entrevista em si foi o próprio pré-teste. A transcrição desse pré-teste demonstrou, dentro de seus limites, alguns pontos que precisaram ser corrigidos com relação à postura do entrevistador. Esses dois expedientes se apresentaram como imprescindíveis para que se pudesse adquirir um mínimo de experiência sobre a técnica de entrevista.

As entrevistas foram marcadas e realizadas entre os dias 21 de janeiro de 2004 e 15 de março de 2004. Foram consultados, inicialmente, 12 (doze) contadores dos municípios da Grande

São Paulo, dentre esses apenas 7 (sete) se mostraram disponíveis a fornecer as entrevistas. Os que não concordaram em fornecer as entrevistas alegaram motivos que variaram desde a falta de tempo até o próprio desinteresse em participar da pesquisa, motivos esses que foram respeitados.

O primeiro contato com os contadores foi feito por telefone, os quais foram conseguidos nos sites da *internet* das respectivas prefeituras municipais. Nesse primeiro momento, de forma geral, foram fornecidas informações sobre o objetivo da pesquisa, para que se prestava a mesma, a instituição à qual estaria vinculada e outras informações solicitadas pelos potenciais entrevistados.

Alguns deles solicitaram que fosse enviado o roteiro de entrevista para que eles pudessem analisar previamente. Os roteiros foram enviados, após verificação, junto ao orientador, se tal procedimento poderia ou não interferir nos resultados da pesquisa. Como o orientador não via problema em enviar o roteiro, esse foi enviado aos que o solicitaram.

O primeiro contato, acima de tudo, tinha intenção de marcar data, hora e local das entrevistas, porém, nenhuma entrevista foi marcada com menos de dois contatos telefônicos e alguns *e-mails* para os contadores.

Os diálogos, em sua totalidade, aconteceram nos locais de trabalho dos contadores. Isso, de certa forma, interferiu no processo de entrevista, primeiro porque elas foram gravadas e o barulho do ambiente interferiu na gravação.

Duas entrevistas foram perdidas pela impossibilidade de transcrição por estarem muito poluídas. Outro problema no processo de entrevistas foram as interrupções constantes, por se tratar do próprio ambiente de trabalho dos contadores. No entanto, isso não foi surpresa, pois Duarte (2002) já apontava para esses possíveis problemas, e a aquiescência com relação ao local da entrevista foi em respeito aos pedidos dos entrevistados.

Apesar de ser uma entrevista semi-estruturada, a flexibilidade com relação ao roteiro foi uma prática muito utilizada. O caminho percorrido em cada entrevista foi função das respostas obtidas.

Quando as respostas se apresentavam sem um fundo explicativo que ensejava a situação, outras perguntas eram elaboradas com finalidade de enriquecer os depoimentos. Essas subperguntas, geralmente, continham expressões do tipo: Por quê? Como? Você pode me dar um exemplo? E outras perguntas mais, que tencionavam captar os significados das informações relatadas pelos entrevistados.

Mesmo sendo realizado o pré-teste, surgiram, durante as entrevistas, problemas com interpretações das questões, e questões que não foram compreendidas pelos entrevistados. Nesses momentos, houve a necessidade de se reformular as perguntas, e por vezes, inclusive, utilizar outros vocábulos para que o entrevistado alcançasse o que se pretendia com a pergunta.

As entrevistas tiveram em média de uma hora a uma hora e meia de duração cada uma e foram antecedidas por conversas informais. Essas conversas se deram mais para se estabelecer um ambiente amistoso entre entrevistador e entrevistado e para fornecer informações adicionais sobre a pesquisa.

Ao final das entrevistas, procurando salvaguardar os direitos dos colaboradores, foram expressas de forma verbal, algumas considerações a respeito da pesquisa:

- a) a importância da participação e a liberdade de desistir a qualquer momento da pesquisa;
- b) o acesso, a qualquer tempo, às informações sobre os procedimentos relacionados à pesquisa, inclusive para dirimir dúvidas;
- c) assegurar a confidencialidade e sigilo das informações prestadas, respeitando sua decisão em relação à adoção ou não do anonimato;
- d) comprometimento de que as informações concedidas seriam utilizadas apenas com a finalidade do estudo.

3.8 O procedimento de análise dos dados

Nas pesquisas qualitativas, não há uma perfeita demarcação entre a coleta de informações e a sua interpretação (LÜDKE; ANDRÉ, 1986; TRIVIÑOS, 1987; ALVES, 1991). Isso significa que a análise de dados se inicia na fase exploratória na qual já se busca, mesmo que

rudemente, criar categorias, tendências e padrões para a interpretação dos dados. No transcorrer da coleta de dados, o pesquisador vai procurando tentativas de identificar temas e relações, construindo interpretações e gerando novas questões (ALVES, 1991). Enfim, a análise de dados, em estudos qualitativos, permeia todo o processo de pesquisa.

O *momentum* a que se está denominando de análise de dados, então, passa a ter uma relação com a atividade de organização e categorização, segundo critérios relativamente flexíveis e previamente definidos, de acordo com os objetivos da pesquisa (DUARTE, 2002).

As fitas de áudio, nas quais estavam registradas as entrevistas com os contadores das entidades governamentais foram primeiramente transcritas e depois editadas. Essa tarefa possibilitou que se percebesse que as entrevistas produziram um material rico em significados, bem como demonstrou o direcionamento diferenciado que cada entrevista tomou. As transcrições das entrevistas resultaram, em média, em oito a quatorze páginas escritas manualmente.

A seleção das verbalizações dos contadores obedeceu a um critério de recorte em que foram escolhidas dos textos todas as falas dos entrevistados que possibilitassem compreender seu pensamento sobre suas definições dos elementos contábeis (ativo e despesa), as necessidades dos usuários da informação contábil e sobre os objetivos das demonstrações contábeis. As falas foram, então, agrupadas em categorias. Segundo Sellitz *et al.* (1974) e Minayo (1995) a categorização compreende um processo de agrupar respostas idênticas de sujeitos diferentes.

Buscando uma melhor apresentação dos resultados, as categorias foram divididas em agrupamentos maiores aos quais se denominou de unidades temáticas e essas foram divididas em grupos superiores ao que se chamou de conjunto temático³². Ao todo, foram construídos 4 conjuntos temáticos que estão divididos em 7 unidades temáticas que contemplam o total de 31 categorias. Toda a estrutura de resultado construída a partir das especificidades do conteúdo verbal dos contadores pode ser resumida da seguinte maneira:

³² Apenas o conjunto temático sobre os objetivos das demonstrações não precisou ser agrupado em unidades temáticas.

1 - Sobre as concepções teóricas dos contadores

1.2 - Definições de ativos

- a) Ativos como débitos apresentados no balanço patrimonial
- b) Ativos como conjunto de bens e direitos pertencentes a uma entidade
- c) Ativos como fator de enriquecimento para a entidade

1.3 - Características de ativos

- a) Vida útil longa
- b) Ser vendável, transformado em caixa
- c) Propriedade

1.4 - Definições de despesas

- a) Despesas como saída de caixa
- b) Despesas como fator de empobrecimento da entidade

2 - Os usuários da informação contábil e suas necessidades: a percepção do contador do setor governamental

2.1 – Os usuários

- a) A sociedade
- b) Os órgãos fiscalizadores
- c) Os repassadores de recursos
- d) Os analistas e pesquisadores
- e) Os usuários internos

2.2 - Sobre as necessidades de informações dos usuários

- a) Quanto arrecadou e a origem da arrecadação
- b) Onde foram investidos os recursos arrecadados
- c) Quanto ao cumprimento do orçamento aprovado
- d) Fluxos de caixa
- e) Sobre a conformidade e adequação às leis, regras e regulamentos relacionados às finanças públicas

3 - Os objetivos das demonstrações contábeis

- a) Demonstrar se os recursos foram obtidos e utilizados de acordo com o orçamento aprovado
- b) Demonstrar as fontes e usos dos recursos financeiros

- c) Demonstrar se as receitas do exercício foram suficientes para cobrir os serviços do mesmo período (fluxo de caixa)
- d) Demonstrar a conformidade à legislação financeira

4 - Bens públicos de infra-estrutura: por que não são reconhecidos como ativo?

4.1 - Como os contadores reconhecem os bens públicos de infra-estrutura:

- a) Reconhecem como despesa

4.2 - Explicações oferecidas pelos contadores por não reconhecerem os bens públicos de infra-estrutura como ativo

- a) Os bens públicos de infra-estrutura não são de propriedade da prefeitura
- b) Os bens públicos de infra-estrutura não são mensuráveis de modo confiável
- c) Os bens públicos de infra-estrutura não são vendáveis
- d) Os bens públicos de infra-estrutura não produzem fluxo positivo de caixa para a entidade que os controla
- e) Os bens públicos de infra-estrutura são de uso direto da sociedade
- f) Os benefícios dos bens públicos de infra-estrutura são sociais
- g) Os bens públicos de infra-estrutura não possuem alternativa de uso
- h) A ausência de regulamentação específica que determine o registro dos bens públicos de infra-estrutura como ativo

Para se chegar à organização dos dados supracitados, foi realizado um trabalho inferencial sobre as verbalizações dos contadores entrevistados, buscando-se identificar o que estava subjacente à fala com o intuito de conhecer as bases do pensamento dos entrevistados sobre sua ação classificatória com relação aos bens públicos de infra-estrutura.

A análise e a discussão dos resultados foram norteadas pelas seguintes perguntas:

- A definição e as características de ativo que os contadores do setor governamental utilizam em sua prática classificatória são amplas o suficiente para compreender os bens públicos de infra-estrutura como ativo ou não?
- Os contadores percebem, nos usuários da informação contábil, alguma necessidade de informação sobre os bens públicos de infra-estrutura?
- Os contadores estabelecem, para as demonstrações contábeis, algum objetivo que esteja ligado ao reconhecimento dos bens públicos de infra-estrutura como ativo?

- Sobre as explicações que os contadores oferecem para o não reconhecimento dos bens públicos de infra-estrutura como ativo, o que diz a teoria?

No próximo capítulo serão apresentados os resultados da pesquisa juntamente com sua discussão. A discussão será realizada por meio de comparações entre os achados e as teorias trazidas na revisão bibliográfica. O que se pretende com esse confronto é verificar se os achados confirmam ou contrariam a teoria.

4 RESULTADOS E DISCUSSÃO

Nesse capítulo, apresentam-se os resultados e a sua discussão a partir das falas dos contadores que foram objeto de exame por meio de uma estrutura de categorização, conforme definido no capítulo anterior. Ao analisar os discursos dos sujeitos entrevistados, busca-se compreender os motivos que os levam a não reconhecer os bens públicos de infra-estrutura como ativos ou por que reconhecem os valores consumidos com a sua construção ou aquisição como despesas.

4.1 Sobre as concepções teóricas dos contadores

Esse conjunto temático preocupa-se com a reflexão teórica proporcionada pelo contador em sua prática de identificação e reconhecimento dos elementos contábeis, ou seja, dedica atenção especial não ao que fazem na sua ação classificatória, mas ao que eles pensam e levam em consideração nesse fazer. É importante compreender como esse fazer se constrói no cotidiano do contador das entidades públicas e se suas ações com relação à identificação e reconhecimento dos ativos públicos de infra-estrutura se amparam em uma práxis ou resulta de uma ação puramente pragmática.

4.1.1 Definições de ativos

Procura-se, aqui, identificar quais são as definições de ativos utilizadas pelos contadores em sua prática classificatória. A definição assumida pelos contadores e em seguida as características que elegem para identificar um elemento como ativo pode indicar até que ponto um bem de infra-estrutura pode representar um ativo para esses contadores. Há três definições diferentes na percepção dos contadores, as quais podem ser agrupadas nas seguintes categorias:

a) Ativos como débitos apresentados no balanço patrimonial

O ativo na verdade, teoricamente, é tudo que tem de débito no lado esquerdo do balanço patrimonial [...] tem o ativo disponível, tem o ativo permanente, [...] tem os créditos de longo prazo que é a nossa dívida ativa [...] (contador 1)

b) Ativos como conjunto de bens e direitos pertencentes a uma entidade

Vou falar mais na parte teórica que é o conjunto de bens e direitos [...] é o conceito que eu utilizo. [...] seria o saldo de bancos, saldo de bens patrimoniais: móveis e imóveis. (contador 2)

Didaticamente, são os bens. No ativo, você tem dinheiro, a dívida ativa que é um crédito, saldos de almoxarifado [...] (contador 4)

Aquele velho conceito, dos meus (da prefeitura) bens e meus direitos. [...] isso é uma coisa que nunca vai modificar. [...] toda essa parte de caixa, bancos, as contas de bens móveis e imóveis [...] (contador 5)

c) Ativos como fator de enriquecimento para a entidade

Ativo é tudo aquilo que enriquece a prefeitura, tudo aquilo que enriquece o ente. Os fatores de enriquecimento. Ativo financeiro: dinheiro, caixa. Ativo patrimonial: imóveis, móveis e utensílios. (contador 4)

As categorias encontradas com relação a definições de ativos que os contadores utilizam na sua prática classificatória apresentam certa diversidade das definições encontradas na bibliografia sobre teoria da contabilidade. Outra observação a ser feita com relação aos achados dessa unidade é a necessidade que os contadores expressaram em terem de listar um rol de elementos que compõem o grupo ativo. Isso demonstra uma certa dificuldade que os contadores sentiram em expressar o que para eles significa um ativo.

4.1.2 Características de ativos

A teoria sobre ativos explica que, além da definição de ativo, um consumo de recursos para ser classificado como ativo, deve possuir características básicas a serem atendidas. Essa unidade buscou na fala dos contadores quais as características que eles atribuem a um elemento, além do atendimento à definição, para que sejam identificados como ativo. As categorias encontradas foram as seguintes:

a) Vida útil longa

O ativo pode ter sido uma despesa anteriormente, ela passa a ser um ativo quando: tem uma vida fixa, quando tem uma característica permanente, quando ela tem uma durabilidade. (contador 1)

A durabilidade, o tempo de uso disso (do ativo). Então, se eu tenho um aparelho telefônico e a durabilidade dele é superior a um ano, eu considero isso como um ativo. (entrevistado 3)

b) Ser vendável, transformado-se em caixa

Um mobiliário, ele é um ativo porque eu posso transformar ele em dinheiro (por meio de venda) para a prefeitura. Um bem imóvel, eu posso transformar ele em dinheiro, tudo aquilo que se transforma em dinheiro para a prefeitura, em caixa, tudo isso se classifica como ativo [...] Então,

junta tudo aquilo que eu vejo que vai trazer um dinheiro em caixa, me leva a classificar como ativo. (contador 4)

[...] se vai dar uma disponibilização (alienação) para a prefeitura. [...] até que ponto ela vai influenciar realmente em dizer que a prefeitura tem um patrimônio onde ela possa, se necessário, fazer sua disponibilização. Por exemplo, se eu tenho um prédio escolar, isso eu incorporo, se em qualquer momento eu precisar aliená-lo através de uma lei para fazer um pagamento de algum outro tipo de despesa de capital, ou passivo, eu posso fazer essa alienação. (contador 5)

c) Propriedade

[...] uma rua não é um ativo, não é, a prefeitura não tem a propriedade daquele bem, ele é de uso comum [...] Quando você fala em propriedade, eu consigo me localizar um pouco, o que eu posso considerar (como ativo), o que nós (prefeitura) temos propriedade sobre aquilo[...] (contador 5)

As características de um ativo categorizadas através dos dizeres dos contadores apontam suas crenças em que um elemento para ser um ativo deva possuir aspectos físicos como durabilidade e jurídicos como propriedade. Esses fatores embora possam se fazer presentes em alguns ativos, não podem ser generalizados a todos. Nem todos os ativos possuem vida útil longa, assim como nem todos ativos são de propriedade da entidade, bem como muitos ativos não estão disponíveis à venda, são antes mantidos para produção de outros bens ou serviços. Portanto, as características apontadas pelos entrevistados não são atributos de todos os ativos, não podendo ser entendidas como essenciais para individualizar um elemento como tal.

4.1.3 Definições de despesas

Considera-se interessante para o estudo procurar entender o significado do termo despesa para os contadores, pois isso pode ajudar a compreender porque reconhecem os bens públicos de infra-estrutura como despesa. Para a expressão despesa, foram encontradas poucas variabilidades nas declarações dos contadores. Essa unidade apresenta apenas duas categorias:

a) Despesas como saída de caixa

A despesa faz parte de um orçamento [...] no qual a prefeitura despense um numerário para comprar aquele bem, isso é uma despesa. (contadora 1)

É a aquisição de um bem ou consumo de um material ou de um serviço de mão-de-obra, isso é caracterizado como despesa, tudo que venha a desembolsar dinheiro [...] é exatamente isso, a despesa é o valor que é gasto para a manutenção dos serviços públicos. (contador 2)

Tudo que vai me onerar o caixa, saiu dinheiro de caixa é despesa. (contador 4)

b) Despesa como fator de empobrecimento da entidade

Então, a despesa é o empobrecimento [...] eu observo sempre a despesa assim, e, na prática, sempre separo aquela que é para custear a máquina administrativa (despesa) e aquela que é para enriquecê-la (ativo). (contador 3)

Percebe-se que as definições de despesas apresentadas pelos contadores na categoria “a” se baseiam em um regime de caixa e é importante lembrar que esse não é o regime adotado pela contabilidade governamental brasileira, no caso das despesas. Quanto à categoria “b”, a definição oferecida pelo contador está ligada ao impacto da despesa dentro do patrimônio da entidade, ou seja, seu poder de redução patrimonial.

4.1.4 Ampliando os significados do conjunto temático

O termo teoria é utilizado, neste trabalho, no sentido dado por Kerlinger (1980) e Belkaoui (1997) como um conjunto de constructos (conceitos), definições e proposições relacionadas entre si que têm por objetivo a explicação dos fenômenos da realidade.

Os conceitos e definições servem, como pode ser observado nos autores citados anteriormente, para explicar uma realidade. Concorda-se com Iudicibus (1996) quando afirma que uma teoria somente se justifica se for capaz de explicar a prática (o mundo real), adicionando-lhe valor e utilidade.

Não se pretende, a partir desse conjunto temático, supervalorizar a teoria em detrimento da prática profissional. O conhecimento contábil pode e vem da prática, mas não há como situá-lo exclusivamente nela. Se assim for, estar-se-á reduzindo todo o saber contábil à sua dimensão prática e excluindo sua dimensão teórica. Em outras palavras, os contadores não podem limitar seu mundo de ação e de reflexão ao como contabilizar, ao como evidenciar. É necessário transcender os limites que se apresentam inscritos em seu trabalho, superando uma visão meramente técnica na qual os problemas se reduzem a *como fazer*. Isso indica que o trabalho do contador é uma tarefa eminentemente intelectual e implica num *saber fazer*.

Esse conjunto temático procura identificar se os contadores do setor governamental se fundamentam nas teorias vigentes sobre ativo e despesa para explicar sua prática classificatória em relação aos bens públicos de infra-estrutura. Discute-se, aqui, o que Schön (1983) denomina de racionalidade técnica. De acordo com esse modelo, a atividade

profissional consiste na resolução instrumental de problemas através da aplicação de teorias e técnicas científicas.

A racionalidade técnica se opõe às habilidades exclusivamente práticas que se desenvolvem por meio da rotina e da repetição. As habilidades construídas pela prática levam o profissional a um como fazer, dispensando, por vezes, a reflexão sobre o que estão fazendo (SCHÖN, 1983).

Em outras palavras, pode-se dizer que este conjunto temático busca identificar se os contadores operam suas ações através de uma “prática” ou de uma “práxis”. Tanto um como outro termo podem ser utilizados indistintamente no sentido de ação. Contudo, segundo Vázquez (1968), o termo prática está ligado à prática humana estritamente utilitária, enquanto a práxis é um movimento operacionalizado simultaneamente pela ação e reflexão, isto é, a práxis é uma ação final que traz, no seu interior, a inseparabilidade entre teoria e prática.

Autores, como Martins (2002), Mathews; Perera (1995), Judícibus (1996), e Belkaoui (1997), têm se manifestado em favor de uma práxis contábil, por uma prática contábil orientada pela teoria. Nesta pesquisa, considera-se que teoria e prática são indissociáveis.

Analisando o conteúdo das categorias formadas com relação à definição de ativos, percebe-se que são divergentes das concepções teóricas apresentadas pela bibliografia contábil vigente. Definir ativo, da forma que foi relatada pelos contadores entrevistados, é algo que tem sido criticado por autores como Most (1986) ao observar que ativos não são somente recursos econômicos, ou propriedades, ou coisas de valor (riqueza) ou simplesmente débitos que permanecem no balanço patrimonial.

As categorias que relacionam as características de um ativo, também, são alvo de controvérsia na teoria da contabilidade. Caracterizar ativo em termos de propriedade, de durabilidade ou por sua possibilidade de ser alienável, parece sugerir uma redução ao que pode ser interpretado como ativo, pois excluiria muito do que se encontra nos balanços patrimoniais das organizações por não constituírem bens duráveis (contas a receber, estoques, etc.), vendáveis (instalações, equipamentos, etc.) ou de propriedade (ativos intangíveis em geral) da entidade.

Para Martins (1972), o termo propriedade não serve para ser discutido para fins de caracterização de ativo por ser um termo inconveniente, já que possui conotação mais legal do que econômica. O autor comenta, também, a impossibilidade de certos recursos serem incluídos como ativos se o fator propriedade for tido como característica que individualize um elemento como tal. Segundo ele, recursos como custos diferidos e *goodwill* não seriam, nesse caso, ativos de uma organização por não se lhes aplicar a propriedade.

O fato de ser vendável ou alienável é, segundo o FASB (1993), uma característica que pode auxiliar na identificação de um elemento enquanto ativo. Contudo, essa organização afirma que a ausência desse atributo não é suficiente para descaracterizar um elemento como ativo.

De forma semelhante à posição do FASB, encontram-se as idéias de Pallot (1990b) e de Rowles (1992). Portanto, a característica de ser vendável, como verbalizado pelos contadores, provavelmente reduza consideravelmente o que eles possam conceber como ativos para o setor público, uma vez que, conforme Pallot (1990b) e Rowles (1992), grande parte dos ativos desse setor não estão disponíveis à troca ou venda.

A durabilidade é, também, uma característica que não pode ser extensiva a todos os ativos. Dinheiro em caixa e valores a receber não são propriamente ativos que tenham uma durabilidade ou ciclo de vida longo, contudo são ativos tanto quanto uma máquina ou outro que possua vida útil superior a um ano ou a um ciclo operacional. A durabilidade pode ser uma característica que auxilie a classificar um ativo enquanto circulante, realizável a longo prazo ou permanente, mas não como fator de caracterização de ativo.

Referindo-se à definição de despesa, os contadores entrevistados propuseram duas definições. Uma delas é que despesa é o que proporciona a saída de caixa. Se o regime contábil do setor governamental fosse o regime de caixa, essa definição seria apropriada para o termo despesa. Contudo, como o regime adotado para a despesa, na contabilidade governamental brasileira, é o regime de competência, definir despesa enquanto saída de caixa pode não ser precisa, pois nem tudo que demanda saída de caixa pode ser despesa e nem todas as despesas podem originar-se da saída de caixa.

Quanto à segunda definição dada pelos contadores para despesa como fator de empobrecimento da entidade, essa está mais próxima de uma definição teórica. Contudo,

como colocam Hendriksen; Van Breda (1999), nem todas as variações desfavoráveis de recursos podem ser entendidas como despesas. O que os autores colocam é que despesas são variações desfavoráveis do patrimônio, mas não somente despesas o são, existem, portanto, outros fatores que causam reduções no patrimônio sem que sejam despesas.

Analisando todo o contexto das definições e características de ativos nas quais os contadores refletem sua prática classificatória, é de se presumir que para eles os bens públicos de infraestrutura não sejam ativos, pois não se enquadram em suas definições e características de ativo. Por outro lado, analisando as definições de despesas, os bens públicos de infraestrutura se enquadram nas definições oferecidas pelos contadores pelo fato de produzirem saída de caixa ou motivarem empobrecimento da entidade (diminuem o patrimônio da entidade).

Não se pode concluir que os contadores entrevistados não possuem uma teoria e que sobre ela não refletem sua prática ou sua ação classificatória dos elementos enquanto ativo ou despesa. Não se pode dizer, portanto, que não existe uma práxis que desassocia teoria e prática, ação e reflexão. Existe um conhecimento no fazer contábil dos contadores entrevistados no qual repousam sua práxis cotidiana e que deve ser respeitado.

Inferências podem ser feitas sobre o tipo de saber teórico nos quais os contadores refletem as suas ações, a sua práxis classificatória. Acredita-se que as definições oferecidas pelos contadores entrevistados e que servem de apoio para a sua práxis classificatória apresentam um nível considerável de pragmatismo e aparentam ter emergido da própria prática e do próprio fazer contábil e não de conhecimentos científicos e acadêmicos, o que é suscetível de acontecer em áreas de conhecimentos muito técnica, segundo afirma Schön (1983).

Esse saber prático se aproxima do que Belkaoui (1997) denomina de abordagem não-teórica, prática ou pragmática (informal). Para o autor, tal abordagem se constrói a partir da prática e emerge a partir da necessidade de se proporem soluções a problemas do mundo real e sua relevância está na utilidade. Belkaoui afirma que a abordagem prática não pode ser descartada simplesmente pelo fato de ser pragmática, contudo observa que pode sofrer de falta de fundamentação teórica.

O problema é que a abordagem prática é reducionista, ou seja, é limitada e possui um apelo teórico restrito, o que limita o poder de reflexão do profissional. Por exemplo, no caso

específico das categorias sobre as características de ativos oferecidas pelos contadores, segundo suas concepções, o elemento que não for de propriedade da prefeitura não é um ativo. Isto do ponto de vista teórico é passível de discussão.

Não se quer, com esta pesquisa, encontrar culpados por essa abordagem não-teórica presente nos dizeres dos contadores com relação às definições de ativo e de despesa. Contudo, acredita-se que se for feita uma regressão maior, serão encontrados problemas ligados à educação teórica dos contadores entrevistados. A educação contábil brasileira apresenta um forte apelo pragmático e isso pode ser confirmado nos trabalhos de Iudicibus (1996) e de Nossa (1999).

4.2 Os usuários da informação contábil e suas necessidades: a percepção do contador do setor governamental

Nesse conjunto temático, pretende-se analisar a percepção dos contadores em relação aos usuários da informação contábil, como também as necessidades de informações desses usuários. Busca-se a identificação de quem são, para os contadores, os recebedores da informação contábil e quais são suas possíveis necessidades de informação sobre as entidades públicas. A finalidade é identificar se os contadores percebem dentre as demandas de informações dos usuários a necessidade de informes sobre o conjunto dos ativos públicos, e que tipo de informações sobre esses ativos os usuários precisam para formular suas decisões e julgamentos sobre as atividades do setor governamental.

4.2.1 Os usuários

O universo de usuários da contabilidade do setor governamental, teoricamente, é mais abrangente do que o das entidades com fins lucrativos, isso porque os indivíduos que são afetados pelas atividades governamentais são relativamente em maior número do que os afetados pelas organizações lucrativas. As categorias descritas, a seguir, representam os usuários da contabilidade governamental nos dizeres dos contadores entrevistados nesta pesquisa.

a) A sociedade

Quem mais usa a nossa contabilidade seriam os próprios contribuintes, os cidadãos do município. Nós temos como obrigatoriedade, por legislação também, que seja aberta a contabilidade, tem que ser aberta e livre de qualquer restrição. [...] nós trabalhamos com o dinheiro do público, eles são nossos patrões [...] então, eles têm todo o direito a toda informação. (contador 1)

[...] principalmente a população, através da prestação de contas ou publicação. O grande objetivo é que a população fique ciente do que está acontecendo. (contador 3)

b) Os órgãos fiscalizadores

Quem mais usa a nossa contabilidade seriam [...] os órgãos fiscalizadores da prefeitura que é o Tribunal de Contas. (contador 1)

Os principais usuários são os próprios segmentos do governo seja no ambiente estadual ou federal, são usuários porque eles vão analisar nossos balanços para prestação de contas [...] principalmente os Tribunais de Contas. Nós devemos prestar contas da prefeitura, são analisadas por eles, vão ser aprovadas ou ter parecer para que a câmara venha a aprovar as contas, tudo baseado em fatos contábeis, registros contábeis. (contador 2)

No Brasil hoje, na minha opinião, basicamente são os membros dos Tribunais de Contas dos Estados e dos Municípios. Basicamente os membros do poder público que efetuam a fiscalização, o controle externo, vamos dizer assim. (contador 3)

c) Os repassadores de recursos

Quem mais usa a nossa contabilidade seriam [...] os órgãos concessionários de recursos, que encaminham recursos para diversas ações através de convênios. (contador 1)

Os principais usuários são os próprios segmentos do governo seja no âmbito estadual ou federal, são usuários porque eles vão analisar nossos balanços para concessão de créditos [...] Nós devemos prestar contas dos convênios, seja no órgão estadual ou federal ou até mesmo junto ao Banco Mundial, tudo através de resultados contábeis [...] (contador 3)

d) Os analistas e os pesquisadores

Quem mais usa a nossa contabilidade seriam [...] os institutos de estatística como o IBGE, SEADE, órgãos que nos solicitam informações. [...] nós somos obrigados a fornecer dados mensalmente para o IBGE, por exemplo. (contador 1)

Estudantes de contabilidade [...] o IBGE para termos estatísticos, a própria Secretaria do Tesouro Nacional e, às vezes, algumas ONGs. (contador 5)

e) Os usuários internos

Além disso, quem também se interessa um pouco (pelas informações contábeis) são os defensores dos agentes públicos, em defesa junto ao Tribunal de Contas. Aqueles que prestam consultorias às prefeituras, que vão trabalhar nas defesas dos prefeitos, dos vereadores [...] (contador 3)

Interno seria o secretário de finanças, o prefeito e o consultor. Essas são as pessoas mais interessadas no balanço e naquilo que eu demonstro da Lei de Responsabilidade Fiscal, pessoas que perguntam alguma coisa. (contador 4)

Interessado realmente é a parte administrativa da prefeitura, secretário de finanças principalmente e o prefeito [...] pelo fato deles serem responsáveis por isto, eles têm a responsabilidade de saber os resultados. (contador 5)

Um ponto a ser destacado nessa unidade é com relação à categoria “a” em que os contadores entrevistados apontam para o problema de falta de compreensão da linguagem contábil e do desinteresse apresentado pela sociedade:

Agora, como tomar isto (informações contábeis) mais claro [...] traduzir isto para linguagem do povão. (contador 2)

Agora, o público lá fora abre o jornal (onde estão as informações contábeis do município) e parece até um espaço em branco. Ninguém vê isso. Tanto que hoje, após 4 anos de Lei nº 101 de (Lei de Responsabilidade Fiscal), uma pessoa me ligou para perguntar uma coisa do quadro (demonstrações), que foi o meu ex-chefe que trabalha na câmara. (contador 4)

O problema é que nem todo mundo sabe ler isso (as demonstrações contábeis). (contador 5)

A esse respeito, o que foi expresso pelos contadores é explicado na pesquisa de Dye; Bowsher (1987) que observa que a sociedade, em geral, não tem conhecimento e nem tempo para ler as demonstrações contábeis do setor público.

4.2.2 Sobre as necessidades de informações dos usuários

A demanda de informações é o fator direto que irá estabelecer os objetivos das demonstrações contábeis. Essa unidade temática categoriza a percepção dos contadores com relação às necessidades de informações contábeis por parte dos usuários da contabilidade governamental. Procura-se, com essas categorias, verificar até que ponto os contadores observam a demanda de informações sobre os ativos públicos de infra-estrutura. Os entrevistados apresentaram as seguintes categorias:

a) Quanto arrecadou e a origem da arrecadação

A grande curiosidade deles (usuários) é com relação à receita [...] eles querem saber quanto e onde se arrecadou, então tem de ser informações claras para discutir, para informar a origem daqueles recursos. (contador 2)

O administrador municipal, os responsáveis pelo município e o secretário de finanças, eles estão preocupados com os resultados de quanto a prefeitura arrecadou, essa é a preocupação deles [...] (contador 5)

b) Onde foram investidos os recursos arrecadados

[...] temos uma arrecadação de impostos, no que vai ser aplicada esta arrecadação [...] temos que prestar contas aos concessionários de recursos, eles exigem na prestação de contas informações que indiquem se realmente os recursos foram gastos no objeto do convênio [...] (contador 1)

A grande curiosidade deles (usuários) é [...] onde estão sendo aplicados (os recursos arrecadados). Isso também é importante até para o administrador dar um *feedback* para a população com relação à aplicação destes recursos. Onde aplicou e se sobrou ou não sobrou. (contador 2)

[...] na execução orçamentária e gestão fiscal, os gastos com a manutenção e desenvolvimento do ensino e os gastos com a saúde [...] gastos com pessoal [...] eles observam isto. (contador 3)

c) Quanto ao cumprimento do orçamento aprovado

[...] a grande preocupação é com resultado em si, do orçamento principalmente [...] estamos conseguindo ou não cumprir a receita, como está o empenho, na parte da despesa, estamos com um superávit? É lógico, a primeira coisa que eles irão verificar, também, é com relação ao déficit ou superávit, se está com déficit, lógico que a auditoria (se referindo ao Tribunal de Contas) vai ser mais rígida. (contador 2)

Seria a execução do orçamento, o que você previu de receita, se você teve sucesso, teve um déficit ou um superávit [...] (contador 4)

[...] eles estão preocupados com os resultados de quanto eu (prefeitura) arrecadei, para verificar se eu tive [...] um superávit orçamentário ou um déficit [...] (contador 5)

d) Fluxos de caixa

[...] o Tribunal de Contas, por exemplo, verifica o total de restos a pagar que passou de um exercício para o outro, se existia saldo financeiro [...] porém se não tiver saldo financeiro para pagar aí é falha [...] também é importante para o administrador dar um *feedback* para a população com relação a aplicação dos recursos, onde aplicou e se sobrou ou não sobrou. (contador 2)

[...] é o resultado financeiro de uma administração [...] tudo que foi executado no tocante à arrecadação, as execuções de despesas de determinado órgão [...] sempre da ótica financeira [...] (contador 3)

[...] eles estão preocupados com os resultados de quanto eu arrecadei para verificar se eu tive [...] um superávit financeiro ou um déficit. (contador 5)

e) Sobre a conformidade e adequação às leis, regras e regulamentos relacionados a finanças públicas

No caso dos órgãos (fiscalizadores), é justamente verificar se está sendo respeitada a Lei nº 4.320. Existem essas leis que exigem que os administradores devem aplicar, por exemplo, 25% na educação, 15% no ensino fundamental e 10% no ensino infantil. E na saúde a administração tem de aplicar 15% no mínimo [...] (contador 2)

As principais demandas (de informações) que eu percebo, que são os principais focos, são aquelas informações contidas na Lei de Responsabilidade Fiscal, especificamente execução orçamentária e gestão fiscal. Os gastos com manutenção e desenvolvimento do ensino e os gastos com saúde [...] controles de gastos com pessoal. Acho que esses são os objetivos que eles observam, eu vejo isso. (contador 3)

[...] nós temos índices a serem obedecidos: pessoal (despesas), dívida fundada, serviços de terceiros, ensino, saúde. Então, índices constitucionais e que a própria Lei nº 101 (Lei de Responsabilidade Fiscal) coloca. Então, é disso que as pessoas (usuários) mais precisam se inteirar [...] (contador 4)

As necessidades de informações são percebidas pelos contadores a partir das demandas reais dos usuários da informação contábil. Isso faz com que essa percepção seja pautada dentro de

uma realidade prática. O que é um fato normal, considerando que no Brasil não há pronunciamentos que prescrevam as necessidades dos usuários de informações contábeis no setor público. Isso significa que os dizeres dos entrevistados não são discursos provindos de uma leitura efetuada em normas ou prescrições sobre os usuários e suas necessidades de informações contábeis.

4.2.3 Ampliando os significados do conjunto temático

Na unidade temática referente aos usuários da informação contábil governamental, percebe-se, através das falas dos entrevistados, que os usuários por eles identificados se mostram muito próximos dos usuários considerados pelo GASB (1987, 1999) e pelo IFAC (1991) em seus respectivos pronunciamentos. Esse achado é importante, pois indica haver similaridade entre os usuários, de fato, da contabilidade governamental brasileira e os usuários apontados na revisão bibliográfica desta pesquisa.

A identificação de quem é o receptor da mensagem em um processo de comunicação é algo tido como importante, pois, conforme observa Penteado (1964), a comunicação é condicionada pelo receptor, este é que conduz a maneira do emissor se comunicar. Para Berlo (1970), qualquer análise dos objetivos de um processo de comunicação precisa passar primeiro pela identificação do receptor da mensagem. Berlo ensina que a preocupação com o receptor da mensagem é o princípio orientador de qualquer emissor que queira ter eficácia na comunicação.

Os contadores entrevistados demonstraram ter certos conhecimentos das pessoas com quem se comunicam, não só por descreverem quem são, mas por terem apresentado em suas falas características fracas e fortes referentes aos usuários da informação contábil. Como exemplo, pode ser citado o reconhecimento das deficiências que percebem em determinados grupos de usuários como a sociedade. Outro dizer que permite inferir o conhecimento dos usuários, por parte dos contadores, pode ser encontrado na fala do contador 2, ao se referir à postura diferenciada do Tribunal de Contas, em seus trabalhos de auditorias, com relação às entidades que apresentam resultados deficitários e entidades que apresentam resultados superavitários.

Outro ponto que pode ser encontrado nas entrelinhas dos discursos dos contadores com relação aos usuários da informação contábil é o fato de deixarem evidentes os motivos que os

levam a elegerem as pessoas e instituições identificadas nas categorias como os principais usuários das informações contábeis. Os contadores, em sua maioria, deixam claro que são fatores relacionados ao cumprimento de normas ou regulamentações legais. Com raras exceções, os usuários são escolhidos fora de um contexto legal. Isso, de certa forma, é negativo, pois não só os usuários serão selecionados por um fator coercitivo, mas, provavelmente também as mensagens podem ser selecionadas por motivos legais e deles não se desvinculando. Isso pode não ser bom para o desenvolvimento das práticas contábeis, pois, segundo Carvalho; Iudicibus (2001), essa preocupação com o cumprimento legal, sem uma análise crítica, faz com que o aperfeiçoamento da contabilidade e das próprias normas não avance.

Mais do que conhecer com quem se está comunicando, necessário se faz que os objetivos estabelecidos entre emissor e receptor sejam correspondentes sob pena de não haver efetivamente uma comunicação (PENTEADO, 1964; BERLO, 1970; DIAS FILHO, 2001). A segunda unidade temática busca, assumindo as necessidades de informações contábeis dos usuários estabelecidas pelo GASB (1987, 1999) e pelo IFAC (1991), na revisão bibliográfica, verificar a percepção dos contadores com relação a tais necessidades.

As falas dos contadores, ao se referirem às necessidades de informações contábeis que percebem nos usuários da contabilidade governamental, divergem das apontadas pelo GASB e pelo IFAC. Os entrevistados notam nos usuários da informação contábil apenas necessidades com o cumprimento do orçamento, com os fluxos de caixa e com a adequação das leis, regras e regulamentações relacionadas a finanças públicas.

Não se nota, nos dizeres dos contadores, a percepção de que os usuários demandem informações que possam auxiliá-los a avaliar a eficiência e efetividade dos serviços oferecidos pelo governo. Mais analiticamente, segundo os contadores, não existe uma demanda por informações sobre os recursos físicos e outros recursos não financeiros da entidade que possam fornecer dados que possibilitem aos usuários avaliarem o potencial e a qualidade dos serviços governamentais .

Utilizando-se da taxionomia do GASB (1999), que divide a *accountability* em fiscal e operacional, pode-se afirmar, segundo as falas dos contadores, que os usuários da informação

contábil demandam informações exclusivamente de ordem fiscal, não possuem interesses em informações por resultados operacionais.

A falta de percepção de necessidades de informações operacionais, conforme identificada nas categorias, apresenta uma certa despreocupação dos contadores com a geração de informações patrimoniais. Recorrendo novamente à teoria da comunicação, buscam-se explicações para se identificar até onde o fato de não perceber a necessidade de informar certo conteúdo pode levar o emissor da mensagem a não emití-la.

Para Penteadó (1964), a comunicação humana é um fator comportamental em que determinado estímulo corresponde a uma determinada resposta. Adotando semelhante raciocínio, Berlo (1970) observa que o conteúdo da mensagem é função do receptor da mensagem. Berlo leva a entender que existe um processo de estímulo e resposta entre o emissor e o receptor da mensagem. O emissor da mensagem continuará a fornecer o mesmo conteúdo na mensagem enquanto estiver recebendo respostas positivas de quem se destina a mensagem e somente modificará o conteúdo quando houver a necessidade de novas informações.

Trazendo para o campo contábil, Dias Filho (2001) relata que, no processo de comunicação contábil, o contador não irá transmitir o máximo de informação possível. Irá, sim, selecionar a informação que deve ser transmitida a partir de um amplo conjunto de sinais que recebe dos usuários da contabilidade. O mesmo autor oferece um exemplo elucidativo sobre a oferta de informações a partir da percepção da necessidade de tal informação por parte do contador. Segundo Dias Filho, se a controladoria percebe a necessidade de um relatório sobre o comportamento dos custos de produção incorridos em determinado período, nesse instante ela passa a incorporar o *status* de originador ou causador da comunicação contábil, ou seja, ela dá *start* ao processo de comunicação. Caso contrário, dificilmente o contador tomará uma atitude proativa para produzir informações que não são consideradas necessárias.

Como se pode observar, tanto no processo de comunicação geral como no processo de comunicação contábil, o emissor da mensagem precisa ser estimulado pelos destinatários para que possa selecionar o conteúdo da mensagem a ser transmitida. Essa percepção de necessidade é fundamental para que ambos, tanto o emissor quanto o receptor, alcancem seus objetivos no processo comunicativo.

Os contadores entrevistados não vêem demandas por informações relacionadas a ativos como forma de evidenciar o potencial de serviços a ser oferecido pelo governo, ou para outra finalidade qualquer. Mais precisamente, todos afirmaram, em suas entrevistas, não haver demanda por informações sobre os bens públicos de infra-estrutura. Não percebem, portanto, como o reconhecimento desses recursos não financeiros como ativo poderá influenciar os usuários da informação contábil.

Através de explicações procuradas na teoria da comunicação e no processo de comunicação geral, é de se inferir que, em não percebendo que contribuições possam trazer para as demonstrações contábeis e para seus usuários, os contadores entrevistados não vejam necessidade de manter informações sobre os bens públicos de infra-estrutura.

4.3 Os objetivos das demonstrações contábeis

Cada grupo de usuários descrito pelos contadores no conjunto temático anterior pode ter objetivos muito diversos e complexos. Esse conjunto temático possui como finalidade descrever e analisar, através dos discursos dos contadores, o que eles estabelecem como objetivos para as demonstrações contábeis do setor governamental. Busca-se identificar, dentre os objetivos apontados pelos contadores, se eles estabelecem algum objetivo ligado à divulgação de informações relacionadas aos ativos públicos.

a) Demonstrar se os recursos foram obtidos e utilizados de acordo com orçamento aprovado

O objetivo principal é mostrar [...] por exemplo, o balanço orçamentário, ele vem a figurar exatamente qual é a composição do orçamento, se estamos conseguindo ou não cumprir a receita, como está a parte da despesa, se estamos com um superávit ou não, ou seja, como está sendo administrado (os recursos). (contador 2)

O objetivo principal é os resultados [...] o orçamentário (balanço) é apurar os déficits e superávits. (contador 3)

Bom, o objetivo dele (balanço orçamentário)[...] seria a execução orçamentária, o que você previu de receita, se você teve sucesso, teve um déficit ou um superávit. Se na despesa que você fez, há uma economia de dotação ou não. Isso aí é que demonstra. (contador 4)

O objetivo do balanço orçamentário é mostrar se o orçamento foi cumprido, ou não. Esse é o grande objetivo dele. Se você arrecadou o que previu, se você arrecadou mais ou menos. E a sua parte de despesa, se você fugiu muito da sua parte de despesa lá do orçamento. Se você teve muitas suplementações, abriu créditos especiais. Então, o balanço orçamentário seria realmente como ele diz: se seu orçamento foi cumprido e se foi bem executado ou mal executado. (contador 5)

b) Demonstrar as fontes e usos dos recursos financeiros

Nas demonstrações, a gente mostra os resultados do nosso trabalho, por exemplo, temos uma arrecadação de impostos, no que vai ser aplicada esta arrecadação? (contador 1)

O financeiro (balanço) é exatamente o que aconteceu no exercício, quanto você arrecadou e quanto empenhou, é a receita e a despesa propriamente dita em todas as suas categorias, suas rubricas [...] (contador 5)

c) Demonstrar se as receitas do exercício foram suficientes para cobrir os serviços do mesmo período (fluxo de caixa)

[...] antes não existia uma preocupação em controlar a quantidade de déficit (financeiro). Então, se faziam os orçamentos acima das expectativas e não se conseguia chegar àquela receita, porém a despesa, sim, se conseguia chegar e o resultado é que ao final de cada ano tinham-se déficits (financeiros) [...] (contador 2)

O objetivo principal é o resultado financeiro de uma administração [...] O balanço financeiro eu vejo que seria o resultado de tudo que foi executado no tocante à arrecadação, a execução de despesas de determinado órgão [...] sempre da ótica financeira [...] (contador 3)

O objetivo das peças (demonstrações) principais seria [...] o balanço financeiro: a saúde financeira do município, se teve um superávit ou um déficit [...] receita contra despesa [...] o que você empenhou a mais, além do que arrecadou. (contador 4)

d) Demonstrar a conformidade com a legislação financeira

[...] então, é uma síntese de tudo o que foi feito na prefeitura (referindo-se às demonstrações contábeis), principalmente pela Lei de Responsabilidade Fiscal que é de 2000. Temos de gastar em certas áreas um percentual obrigatório, um mínimo obrigatório, com educação e saúde. Então, mais uma vez eu digo que temos que demonstrar se estes limites foram obedecidos ou não [...] (contador 1)

O balanço patrimonial [...] demonstra se a prefeitura está se esforçando ou não para diminuir suas dívidas [...] a grande dificuldade para a administração é manter suas contas em ordem e, ainda, se esforçar para diminuir suas dívidas, sejam elas fundadas ou flutuantes. (contador 2)

Estes objetivos (os que foram relatados) é mais assim a parte legal mesmo, mais assim a parte da 4.320. Então estes são os objetivos delas (demonstrações contábeis), eu elegi como objetivo legal, para atender uma parte legal. (contador 5)

Os objetivos da contabilidade, por vezes, se confundem com os das demonstrações contábeis, isso talvez aconteça porque as demonstrações sejam o produto principal gerado pela contabilidade. Mesmo dentro de limitações práticas, a concepção de que as demonstrações contábeis objetivam fornecer informações úteis para subsidiar decisões, por parte de diversos estratos de usuários, parece ser fato bem aceito entre os estudiosos da contabilidade. Portanto, os resultados descritos anteriormente serão interpretados como a seleção elaborada pelos contadores do setor governamental como informações que possam influenciar as decisões e julgamentos dos usuários das demonstrações contábeis das entidades do setor público.

4.3.1 Ampliando os significados do conjunto temático

Berlo (1970) acredita que, quando se aprende a estabelecer objetivos de comunicação em termos de necessidades específicas da parte daqueles que recebem as mensagens, ter-se-á dado um grande passo para uma comunicação positiva e eficiente. Contudo, Berlo adverte que é comuníssimo escritores pensarem que seus trabalhos sejam apenas relatórios técnicos, em lugar de pensar o quanto a mensagem neles contida pode afetar o seu recebedor. O que Berlo afirma pode ser trazido para o profissional contábil, ou seja, o contador, em muitos momentos, está mais preocupado com o relatório em si e com o seu processo de construção do que com os recebedores da mensagem que está contida nele .

Com relação ao estabelecimento dos objetivos da comunicação, existe similar pensamento por parte dos estudiosos e órgãos reguladores da contabilidade a respeito dos objetivos das demonstrações contábeis. Para o FASB (1978), Most (1986), GASB (1987), IFAC (1991) e Hendriksen; Van Breda (1999), tais objetivos devem ser estabelecidos por meio da orientação acerca do que é relevante para os usuários das demonstrações contábeis, tendo em vista suas necessidades, seus objetivos e o ambiente em que se dá a comunicação contábil.

Um ponto positivo que pode ser extraído do conjunto temático em análise é o fato de se encontrar nas falas dos entrevistados uma convergência entre as categorias dos objetivos das demonstrações contábeis e as categorias encontradas sobre as necessidades de informações contábeis dos usuários. Existe, portanto, uma simetria entre o que eles acreditam que sejam as necessidades de informações dos usuários e o que eles estabelecem para objetivos das informações contábeis.

À semelhança do que aconteceu nas categorias referentes às necessidades de informações por parte dos usuários, as categorias encontradas nesse conjunto temático apresentam um viés fiscal, ou seja, os objetivos das demonstrações contábeis estabelecidos pelos contadores enfatizam, quase que exclusivamente, o equilíbrio orçamentário e informações de cunho financeiro.

Em uma ótica fiscal, a responsabilidade do governo é justificar que suas ações em determinado período sejam coerentes com o orçamento aprovado, enfatizando tanto o levantamento como os gastos do dinheiro público (GASB, 1999).

Além dos propósitos fiscais, os contadores entrevistados vêem, nas demonstrações contábeis, um instrumento capaz de oferecer informações que auxiliem os usuários a avaliar o cumprimento de legislações financeiras estabelecidas para o setor governamental, principalmente as que vinculam de recursos públicos a determinadas despesas como saúde e educação.

Os contadores entrevistados, até como consequência do que acreditam ser as necessidades de informações dos usuários da contabilidade, não entendem as demonstrações contábeis como canal de informação que possa auxiliar o usuário na avaliação da *accountability* operacional. Não estabelecem como objetivos das demonstrações contábeis a função de demonstrar a capacidade de o governo cumprir seus objetivos, e de demonstrar como o governo está conseguindo cumprir seus objetivos e se continuará cumpri-los em um futuro próximo. Não percebem, também, que as demonstrações contábeis podem contribuir para auxiliar os usuários a avaliar o potencial de serviços da entidade governamental. Todos esses objetivos estariam ligados à posição patrimonial da entidade, mais especificamente à divulgação dos ativos públicos.

As falas dos contadores demonstraram uma certa despreocupação com as informações contidas no balanço patrimonial e mais especificamente com informações sobre os ativos de uma entidade pública. Em todas as entrevistas, poucas vezes o balanço patrimonial foi citado e, quando o foi, somente se referiram aos passivos e nunca aos ativos.

Para Rowles (1992) e Pallot (1992), uma discussão sobre a inclusão ou não dos bens públicos de infra-estrutura deve-se dar a partir dos objetivos estabelecidos para as demonstrações contábeis. Como no Brasil não há pronunciamentos ou estudos que tratem dos objetivos das demonstrações contábeis para setor governamental, esta pesquisa teve de buscar tais objetivos junto aos elaboradores das demonstrações.

Dentre os objetivos estabelecidos pelos contadores entrevistados, não se encontrou nenhum que pudesse estar ligado ao reconhecimento dos ativos públicos de infra-estrutura. Isso demonstra, e em certos momentos foi relatado pelos contadores de forma explícita, que eles não vêem em que o reconhecimento dos bens públicos de infra-estrutura como ativo pode contribuir para as demonstrações, enquanto informação contábil.

4.4 Bens públicos de infra-estrutura: por que não são reconhecidos como ativo?

Esse conjunto temático procura identificar a forma de reconhecimento dos bens públicos de infra-estrutura e analisar os fatores técnicos e teóricos que são considerados pelos contadores para reconhecimento desse elemento contábil. Partindo da idéia de que o processo de classificação não é um ato neutro e desvinculado de uma realidade e de uma teoria, a análise desse conjunto temático será realizada de forma conjunta com os três anteriormente descritos. Isso significa que os conjuntos temáticos já analisados até este ponto podem conter a explicação para os resultados aqui encontrados.

4.4.1 Como os contadores reconhecem os bens públicos de infra-estrutura

Como já foi discutido nos capítulos anteriores, é prática comum na contabilidade governamental brasileira o reconhecimento dos bens públicos de infra-estrutura como despesa. Contudo, acredita-se que essa unidade temática se faz necessária para confirmar tal prática ou se os contadores que fizeram parte deste estudo reconhecem esses recursos como ativos.

a) Reconhecem como despesa

Como despesa: pontes, ruas, certamente são despesas. (contador 1)

As infra-estruturas eu classifico como despesa. (contador 2)

Classifico como despesa. (contador 3)

Que eu saiba, só como despesa. (contador 4)

Ruas, pontes, eu não caracterizo como patrimônio. (contador 5)

O fator que leva a essa prática não está apoiado em nenhuma legislação ou norma contábil, uma vez que todos os contadores entrevistados afirmaram não conhecer qualquer regulamentação que prescreva o tratamento dos bens públicos de infra-estrutura como despesa, bem como afirmaram, também, não conhecer nada que obrigue ou indique seu reconhecimento como ativo. Reafirma-se, assim, a idéia de que a prática classificatória no processo contábil é uma ação de julgamento, sendo o contador o sujeito indicado para tal ponderação, assim a classificação dos bens públicos de infra-estrutura é um caso típico no qual o julgamento do contador se faz necessário. As explicações para o não reconhecimento dos bens públicos de infra-estrutura com ativo serão descritas na unidade temática seguinte.

4.4.2 Explicações oferecidas pelos contadores por não reconhecerem os bens públicos de infra-estrutura como ativo

Entender os parâmetros que os contadores utilizam na sua ação de julgar o reconhecimento dos bens públicos de infra-estrutura é o objetivo maior deste estudo. Essa unidade busca encontrar no discurso dos contadores as razões e os significados que os levam a não reconhecer os bens públicos de infra-estrutura como ativos. Os motivos que potencializam a prática de classificação desses elementos contábeis estão, sempre, sendo analisados com base na fundamentação teórica dos contadores e na percepção de necessidades de informações sobre os bens públicos de infra-estrutura. As categorias explicativas são as descritas abaixo:

a) Os bens públicos de infra-estrutura não são de propriedade da prefeitura

Se você falar de uma rua, não é ativo, não é, a prefeitura não tem propriedade sobre aquele bem. Ele é de uso comum [...] nós temos o domínio sobre ele, mas não a propriedade. Quando você fala de propriedade, eu consigo me localizar, o que nós temos propriedade sobre aquilo (considera-se ativo), agora sobre uma rua (não é ativo). (contador 1)

A prefeitura não tem a propriedade daquele espaço (obras de infra-estrutura), tem o direito, como toda a sociedade também tem. (contador 2)

b) Os bens públicos de infra-estrutura não são mensuráveis, de modo confiável

Quando é um imóvel, eu acredito que possa ser incorporado, porque nós temos um valor, nós podemos dar um valor para aquele bem. Agora uma rua, muito dificilmente você vai conseguir colocar parâmetros de valores concretos naquilo para você contabilizar. (contador 1)

Isso (contabilizar como ativo) envolveria uma mudança porque você faz uma contratação que contém asfaltamento, canalização em diferentes ruas do município. Só para começar, a empresa vai ter de apresentar uma planilha de custo de rua por rua. A nota fiscal seria também de forma individual [...] para você incorporar isso com um valor simbólico o seu balanço não estaria espelhando a realidade [...] (contador 4)

c) Os bens públicos de infra-estrutura não são vendáveis

Porque a prefeitura não pode vender uma praça, ou uma rua ou uma ponte. Então, dentro deste princípio, eu considero que seja uma despesa. (contador 2)

[...] como é um bem de uso comum, eu não posso alienar isso daí, começa por aí, eu não posso fazer uma alienação desse tipo de bem [...]. Uma rua eu jamais vou poder fazer uma alienação qualquer. (contador 5)

d) Os bens públicos de infra-estrutura não produzem fluxo de caixa para a entidade que o controla

Até hoje como despesa (afirmação de como são tratados os ativos de infra-estrutura) por causa da manutenção, dos custos de manutenção, eu vou pagar um pessoal para fazer a manutenção, capinação, manter uma rua limpa, uma pintura, etc. Então, eu não imagino como eu vou gerar receita, fazendo tudo isso. (contador 4)

Eu vejo mais como despesa (afirmação de como são tratados os ativos de infra-estrutura) porque vai dar muita manutenção para a prefeitura, vai dar bastante manutenção, é um buraco que tem na rua, é a limpeza de uma praça que você tem de fazer. (contador 5)

e) Os bens públicos de infra-estrutura são de uso direto da sociedade

[...] eu estou pavimentando uma rua, esta despesa eu tenho de incorporar ao patrimônio da prefeitura? Tenho de jogar ela no ativo patrimonial? Não, não jogo [...] porque eu não incorporo uma rua? Porque eu vejo que estes gastos, estas despesas, embora sejam despesas de capital (em termos de orçamento), elas são bens de uso comum e que não têm nenhum guarda (agente público) não tem ninguém cuidando daquilo em nenhum momento. (contador 3)

Eu nunca tive essa visão de ser classificado como ativo, eu não vejo particularmente como classificar como ativo, por se tratar de domínio público não tem como incorporar. (contador 4)

Como despesa (afirmação de como são tratados os ativos de infra-estrutura), justamente por isso, ele é de uso comum, ele é um bem comum, não vai acrescentar nada no patrimônio do município. (contador 5)

f) Os benefícios dos bens públicos de infra-estrutura são sociais

[...] aquele terreno onde foi construída uma praça é um bem, porém é um bem social, não passível de ser contabilizado no balanço. (contador 2)

Ela (referindo-se à infra-estrutura) não vai acrescentar nada no patrimônio da prefeitura. Ela vai demonstrar os investimentos que o município fez e que melhorou a condição de vida do munícipe. Não está acrescentando nenhum bem para a prefeitura [...] Então, fazer essa praça, essa rua tudo é uma melhoria para a vida de seu munícipe, do cidadão. (contador 5)

g) Os bens públicos de infra-estrutura não possuem alternativa de uso

Um prédio (escolar) pode ser utilizado tanto no período escolar como para exposições do governo ou da comunidade. Enfim, o enfoque é diferente (afirmando que outros ativos como um prédio escolar pode ter alternativas de uso, o que não acontece com um bem de infra-estrutura). (contador 2)

[...] uma quadra de esporte, eu contabilizo como ativo, porque a qualquer momento você pode tirar isso aí (os equipamentos da quadra), se desfazendo desses materiais, desses equipamentos [...] se verificar que a quadra de esporte não está gerando o benefício que você esperava, você pode simplesmente dar uma baixa nela, mudá-la completamente e torná-la uma praça comum (comparando a presença de usos alternativos de um ativo como quadras de esportes com os bens de infra-estrutura que não possuem essa característica de uso alternativo). (contador 5)

h) A ausência de regulamentação específica que determine o registro dos bens de infra-estrutura como ativo

Eu nunca vi escrito em nenhum lugar para a gente contabilizar ruas, praças e avenidas como ativo. (contador 2)

Isto aí é o que acontece, se tivesse uma normatização disso (classificação como ativo) mais abrangente. A 4.320 é muito simplória no tocante a isto e eu não conheço mais nada além disso [...] (contador 3)

Com exceção da categoria “h”, todas as demais categorias estão relacionadas a fatores de origens teóricas ou conceituais, alguns inclusive, já foram discutidos em conjuntos temáticos anteriores.

4.4.3 Ampliando os significados do conjunto temático

A primeira unidade temática serviu para confirmar se os contadores entrevistados reconheciam os bens públicos de infra-estrutura como ativo ou como despesa. Não cabe, portanto, para esta unidade, uma discussão sobre seus resultados, pois serviu apenas como apoio para a unidade seguinte.

A unidade temática constante do tópico 4.4.2 busca, nas palavras dos contadores, as explicações que os motivam a não reconhecer os bens públicos de infra-estrutura como ativo. A seguir, será discutida cada categoria encontrada nessa unidade.

A categoria “a”, apresentada na unidade temática, está ligada ao fato de os bens públicos de infra-estrutura não serem de propriedade da prefeitura. Portanto, não sendo, por esse motivo, um ativo para a administração pública. Como já enfatizado em momentos anteriores deste trabalho e apoiados em Martins (1972), a propriedade não é uma característica a ser considerada como algo que possa singularizar um elemento como ativo.

Se a questão propriedade é uma característica discutível como identificador de ativo para as organizações lucrativas, essa é mais polêmica ainda para o setor governamental. Pallot (1992) observa que a aplicação do conceito de propriedade privada, ao setor público, significa excluir os bens de infra-estrutura das definições de ativo. Com isso, Pallot se apóia em concepções sociais e, ao fim conclui, que o tipo de propriedade que pode ser aplicado aos ativos de infra-estrutura não seria o de propriedade privada e sim o de propriedade comunitária. Para a autora, a propriedade comunitária, que sempre existiu, inclusive na economia, significa o direito que todos têm de não serem excluídos de usufruírem os benefícios dos bens públicos.

A categoria “b” faz menção à não possibilidade de mensuração dos bens públicos de infra-estrutura. Autores, como Currie (1987), Rowles (1992), Pallot (1997), Stanton; Stanton (1998), até reconhecem o fato de existirem dificuldades práticas com relação à mensuração dos ativos de infra-estrutura, contudo não a impossibilidade. Os autores acima citados,

juntamente com o GASB (1999) e IFAC (2003) têm apresentado, em seus estudos, formas possíveis de mensuração dos ativos públicos de infra-estrutura.

Dentre os estudos apresentados anteriormente, destaca-se o de Pallot (1997), por ser um estudo empírico que demonstra que nos locais onde foi realizada a pesquisa, as entidades governamentais já reconhecem os bens públicos de infra-estrutura como ativo e os mensuram em termos econômicos, inclusive em bases diferentes. Portanto, mesmo havendo dificuldades em se mensurar os ativos públicos de infra-estrutura, existem evidências que isso pode ser feito de forma confiável.

Na categoria “c”, os contadores argumentam que os bens públicos de infra-estrutura não são passíveis de venda, portanto, não classificáveis como ativo. Esse é um dos argumentos de que se utiliza Mautz (1981), em seu estudo, para descaracterizar os bens públicos de infra-estrutura como ativo. A posição de Mautz é, contudo, contestada por Pallot (1990a) e por Rowles (1992) ao observarem que os ativos do tipo infra-estrutura não são construídos para serem vendidos, mas, sim, para auxiliarem o poder público em seu objetivo maior que é o de fornecer o bem-estar social.

O fato de os bens públicos de infra-estrutura não possuírem a característica de serem vendáveis não constitui impossibilidade para serem reconhecidos como ativos, pois, como já debatido em momentos anteriores deste trabalho, segundo o FASB (1993), o fato de não ser alienável não é argumento suficiente para descaracterizar um elemento enquanto ativo.

A categoria “d” levanta o fato de os bens públicos de infra-estrutura não produzirem fluxo de caixa positivo para a entidade que o controla e produzirem saídas líquidas de caixa pela necessidade de manutenção e conservação. Esse, também, é um argumento utilizado por Mautz (1981) para não considerar os bens públicos de infra-estrutura como ativos. Pallot (1990a) afirma que ativos são meios para determinados fins. No setor privado, os fins constituem a geração líquida de caixa positivo. No setor governamental, os benefícios devem ser em forma de entrega de bens e serviços para a sociedade tais como melhoria do setor educacional e da saúde pública. A autora afirma com isso que, para o setor público, um ativo para propósitos contábeis não deve ser concebido, unicamente, em função de produção de benefícios em forma de fluxo de caixa positivo, como no setor privado.

Interessante, também, é a observação de Rowles (1992) ao afirmar que, se ativos do setor público forem determinados unicamente em função de sua capacidade de gerar fluxo de caixa positivo para a entidade que o controla, muitos ou quase todos ativos, e não somente os de infra-estrutura, não deverão ser considerados para propósitos contábeis como ativo. A observação de Rowles é muito feliz, pois um prédio escolar ou um prédio de um hospital, também, não gera entrada de caixa para a entidade governamental que o controla e, no entanto, são considerados, para fins contábeis, como ativo.

O que se infere das observações de Rowles e de Pallot é que tomar como característica principal de um ativo público a sua capacidade de gerar fluxos de caixa positivos para a entidade que o controla não é uma base apropriada como é para caracterizar os ativos do setor privado, porque não é função do setor governamental a produção de lucro, como nas empresas.

Na categoria “e”, os contadores apresentam o argumento de que os bens públicos de infra-estrutura são de uso direto da sociedade, portanto, não classificáveis como ativo. Esse é o argumento mais utilizado nos livros didáticos de contabilidade governamental brasileiros como Kohama (1999, 2001) e Andrade (2002), para justificar o não reconhecimento dos bens públicos de infra-estrutura como ativo. Mas como foi dito na revisão teórica, esse é um argumento de pouca consistência para não reconhecer tais bens como ativo.

O fato de ser de utilização direta pela sociedade é uma característica dos bens públicos de infra-estrutura reconhecida nos trabalhos de Pallot (1990a), Rowles (1992), IFAC (1995), GASB (1999) não como fator que impeça o seu reconhecimento como ativo, mas, sim, como uma característica que pode ser específica desses tipos de ativos.

Na categoria “f”, argumentam os contadores que os bens públicos de infra-estrutura estão para prestar serviços sociais. Essa categoria poderia ser analisada como sendo o contraponto das categorias “c” e “d”, ou seja, como afirmam Pallot (1990b), IFAC (1995), Stanton; Stanton (1998) que os benefícios de ativos públicos do tipo infra-estrutura possuem um sentido mais amplo do que a produção de fluxo positivo de caixa. Os bens públicos de infra-estrutura estão mais para a geração de bens e serviços específicos para seus beneficiários que é a sociedade.

Complementando, Rowles (1992) observa que o fato de ser um ativo que produz serviços sociais não é motivo suficiente para justificar o não reconhecimento dos bens públicos de infra-estrutura como ativo nas demonstrações contábeis, uma vez que eles contribuem para que as entidades públicas alcancem seus objetivos, portanto, sendo ativos para elas.

A categoria “g” apresenta o fato de os ativos públicos de infra-estrutura não possuírem alternativa de uso como outros ativos ordinários do setor público podem apresentar. Currie (1987), Rowles (1992), o GASB (1999) e o IFAC (2003) apresentam a falta de alternativa de uso como uma característica natural dos bens públicos de infra-estrutura. O GASB e o IFAC atribuem essa falta de alternativa de uso ao motivo de os bens de infra-estrutura serem fixos à natureza e não existirem formas de retirá-los da natureza sem a sua destruição total ou parcial, o que o tornaria, nesse caso, inutilizável.

Rowles (1992) observa que a falta de alternativa de uso não é uma característica exclusiva dos bens públicos de infra-estrutura. O autor oferece o exemplo de um forno construído por uma cerâmica que, dentre seus ativos, pode se apresentar como o mais importante por ser um ativo a ser utilizado diretamente no processo produtivo da cerâmica e este forno não tem alternativa de uso a não ser para o processo de produção da cerâmica. Ela não poderá removê-lo sem sua destruição parcial ou total e nem por isso, argumenta Rowles, esse forno não representa um ativo para aquela cerâmica.

Na categoria “h”, os contadores justificam o não reconhecimento dos bens públicos de infra-estrutura como ativo por falta de uma regulamentação específica que assim o determine. Essa postura confirma a observação de Slomski (2003) sobre a dependência normativa da contabilidade governamental brasileira. Contudo, como já foi visto em oportunidades anteriores neste trabalho, as normas contábeis, também, não dizem se os ativos de infra-estrutura são despesas. Portanto, sua classificação contábil depende do julgamento dos contadores.

De maneira geral, os argumentos apresentados pelos contadores para explicarem porque não reconhecem os bens públicos de infra-estrutura como ativos estão ligados, em sua maioria, a fatores teóricos. As justificativas apresentadas pelos entrevistados são tidas por autores como Rowles (1992), Pallot (1992) como argumentos que devem ser analisados com base nos

objetivos das demonstrações contábeis e na definição e nas características de ativo que a organização adota para pautar suas práticas contábeis.

Possivelmente, os problemas que foram discutidos nesse conjunto temático, em sua maioria, estejam sofrendo do que Lapsley (1988) identificou em sua pesquisa como carência de fundamentação teórica que forneça uma estrutura para o desenvolvimento da prática contábil no setor público. Essa fundamentação teórica para o setor público é advogada, também, por Pallot (1992) como primordial para que a contabilidade governamental possa se desenvolver em termos práticos.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Tendo em vista a ênfase qualitativa adotada neste trabalho, as conclusões foram sendo expostas ao longo da apresentação dos resultados, à medida que se desenvolvia a discussão. As considerações, que se seguem, representam, portanto, uma síntese dos principais resultados atingidos, sendo acrescida de algumas ilações de caráter geral e sugestões visando contribuir para futuras pesquisas sobre os bens públicos na contabilidade governamental brasileira.

A idéia da realização deste estudo surgiu a partir da divergência percebida entre a teoria e a prática relacionada ao tratamento contábil dado aos bens públicos de infra-estrutura na contabilidade governamental brasileira. O objetivo principal da pesquisa foi buscar explicações e analisar por que, mesmo satisfazendo, conceitualmente, a definição e as características de um ativo público, os bens públicos de infra-estrutura vêm sendo reconhecidos e divulgados, para propósitos contábeis, como despesas.

Para o alcance desse objetivo, o estudo foi organizado em três linhas de investigação: a) primeiro, procurou-se estudar se, considerando a base teórica utilizada pelos contadores, os bens públicos de infra-estrutura representariam para eles um ativo ou uma despesa; b) o segundo, procurou identificar se os contadores percebiam, dentre as necessidades de informação dos usuários da contabilidade governamental, algo que fosse ligado a informar os bens públicos de infra-estrutura como ativo e c) por fim, procurou-se identificar se os objetivos da informação contábil, formulados pelos contadores, continham algo que pudesse estar ligado ao reconhecimento dos bens públicos de infra-estrutura como ativo.

Essas três linhas de investigação levaram ao estabelecimento de objetivos mais específicos e de caráter mais descritivo do que o objetivo geral delineado para a pesquisa. Como esses objetivos são o caminho que irá conduzir o estudo ao seu fim mais geral, as conclusões começarão por demonstrar o cumprimento dos objetivos específicos para depois se encaminhar para responder à questão de pesquisa e para demonstrar o cumprimento do objetivo geral.

O primeiro objetivo específico está relacionado à demarcação conceitual do que representa um ativo e o que representa uma despesa em contabilidade governamental e à identificação dos bens públicos de infra-estrutura como despesa ou como ativo, em termos de definições contábeis. Esse objetivo pode ser respondido pela própria revisão bibliográfica que sugere que as definições de ativo e de despesa para o setor governamental possuam algumas diferenças das definições de ativo e despesa direcionados para o setor privado.

A revisão demonstra que um ativo público não deve ser concebido exclusivamente sob a ótica da produção de fluxo de caixa positivo para a entidade que o controla. Objetivos maiores são esperados desses ativos como, por exemplo, objetivos sociais, direcionados, principalmente, ao fornecimento de bens e serviços que têm como finalidade promover o bem-estar social.

A entrega desses bens ou serviços pode ou não ser feita mediante a cobrança de pecúnia da sociedade. Quando for cobrado pelo fornecimento dos bens ou serviços, dentro de uma relação de mercado, o ativo incorporará a característica de benefícios econômicos futuros. Quando a entrega dos bens ou serviços for gratuita, o ativo incorporará a característica de serviços potenciais. Essa diferença parece ser pequena, mas é de vital importância para que os ativos públicos não sejam analisados, observando-se, apenas, o retorno financeiro que podem trazer para a entidade que os controla.

A definição de despesa apresenta, também, uma sutil, porém, importante, diferença em relação à definição de despesa atribuída ao setor privado. Enquanto nesse setor, o termo despesa tem relação com o consumo de benefícios ou serviços para a produção de receita, no setor governamental, essa relação praticamente não existe. Para o setor governamental, despesa significa o consumo de ativos para a produção de bens e serviços que têm como finalidade maior o bem-estar da sociedade.

Portanto, dentro do que foi discutido nos parágrafos anteriores, é de se considerar que a construção ou aquisição de um bem público de infra-estrutura representa a construção ou aquisição de uma reserva de benefícios econômicos ou de potenciais serviços que irão ser disponibilizados para a sociedade e que estará sob controle gerencial de uma entidade do governo. Em outras palavras, os bens públicos de infra-estrutura representam um ativo, para fins contábeis, quando adquiridos ou construídos.

O segundo objetivo proposto pelo estudo diz respeito ao levantamento e análise de quais são as definições e características de ativo e de despesa empregadas pelos contadores, em sua prática classificatória. Esse objetivo tem como finalidade particular demonstrar se as definições de ativo que os contadores utilizam, em sua práxis contábil, consideram ou não os bens públicos de infra-estrutura como ativo, o mesmo ocorrendo com as definições de despesa.

Com relação às definições e características de ativos, os resultados da pesquisa demonstram que os contadores entrevistados utilizam definições de natureza pragmática. As definições de ativo encontradas nos dizeres dos contadores, em sua totalidade, carecem de uma fundamentação teórica. Elas são reducionistas e diminuem a dimensão dos elementos que poderiam ser considerados como ativos para o setor público. Foram categorizadas as seguintes definições para o termo ativo:

- Ativos são o conjunto de bens e direitos pertencentes à prefeitura;
- Ativos são os débitos apresentados no balanço patrimonial;
- Ativos são os fatores de enriquecimento da entidade.

Quanto às características de ativos, os resultados demonstram que os contadores acreditam que o que pode singularizar um consumo de recurso como ativo é:

- Uma vida útil longa;
- A capacidade de ser vendável ou transformado em caixa;
- A entidade ter a propriedade do recurso.

Com relação à despesa, as definições encontradas são demasiadamente extensas e não conseguem definir a natureza do que ela significa para o setor público. As definições encontradas foram :

- Despesas são saídas de caixa;
- Despesas são fatores de empobrecimento da entidade.

Os contadores, ao utilizarem as definições e características de ativos apresentadas anteriormente, não conseguem, de fato, entender os bens públicos de infra-estrutura como ativo. Isso porque esses tipos de bens não pertencem ou não são de propriedade exclusiva da prefeitura, são de propriedade comum da sociedade. Esses bens não enriquecem a prefeitura, enriquecem a sociedade através do fornecimento de bens e serviços prestados a ela. Por fim, esses bens não são vendáveis, pois, além de não serem construídos ou adquiridos para esse fim, não possuem um mercado no qual possam ser facilmente negociados.

Por outro lado, quando os contadores admitem, por exemplo, que despesa significa saída de caixa para a entidade e esses bens, quando construídos ou adquiridos, produzem uma saída de caixa, torna-se patente para eles que os bens públicos de infra-estrutura são despesas. Também, pelo fato de os bens públicos de infra-estrutura serem registrados como despesas, isso faz com que o patrimônio da entidade seja reduzido. Assim, segundo a definição de despesa, enquanto fator de empobrecimento para a entidade, os ativos públicos de infra-estrutura são, nesse caso, despesas.

O terceiro objetivo específico do estudo era levantar e analisar quais as necessidades de informação contábil dos usuários, segundo a percepção dos contadores. Esse objetivo teve o propósito de investigar se os contadores, em seu fazer prático, reconhecia nos usuários da informação contábil demandas por informações sobre os bens públicos de infra-estrutura.

As necessidades de informações dos usuários apresentadas pelos contadores entrevistados foram:

- Informações sobre quanto a entidade arrecadou e a origem da arrecadação;
- Informações sobre onde foram investidos os recursos arrecadados;
- Informações quanto ao cumprimento do orçamento aprovado;
- Informações sobre fluxo de caixa;
- Informações sobre a conformidade e adequação às leis, regras e regulamentos relacionados a finanças públicas.

As necessidades de informações dos usuários apresentadas anteriormente estão relacionadas a informações fiscais sobre a gestão orçamentária e financeira do governo. Não se identificou,

na fala dos entrevistados, nenhuma necessidade de informação que estivesse ligada à situação patrimonial da entidade governamental, ou seja, informações sobre ativos, sobre passivos e sobre a situação líquida patrimonial da entidade divulgadora.

Mais especificamente, os contadores afirmaram não perceber, nos usuários da informação contábil, quaisquer necessidades que tivessem relacionamento com o reconhecimento e divulgação dos bens públicos de infra-estrutura como ativos.

O quarto e último objetivo específico do estudo era levantar e analisar quais os objetivos das demonstrações contábeis, segundo a percepção dos contadores. Esse objetivo, à semelhança do anterior, tinha como proposta identificar se, dentre os objetivos das demonstrações contábeis estabelecidos pelos contadores, existiria algum relacionado à divulgação dos bens públicos de infra-estrutura como ativo.

Os objetivos das demonstrações contábeis apresentados pelos contadores entrevistados foram:

- Demonstrar se os recursos foram obtidos e utilizados de acordo com o orçamento aprovado;
- Demonstrar as fontes e usos dos recursos financeiros;
- Demonstrar se as receitas do exercício foram suficientes para cobrir os serviços do mesmo período (fluxo de caixa);
- Demonstrar a conformidade com a legislação sobre finanças públicas.

O que ressalta de importante quando os contadores estabelecem os objetivos para as demonstrações contábeis do setor governamental é o fato de levarem em consideração, nessa tarefa, as necessidades de informações que percebem nos usuários da contabilidade. Isso, no processo de comunicação contábil, é importante, pois indica que os contadores estabelecem seus objetivos de comunicação como dependentes dos objetivos do receptor da informação contábil.

Contudo, não foram identificados, nos resultados, nenhum objetivo das demonstrações contábeis que tivesse relacionamento com a posição patrimonial da entidade. Dentre os

objetivos relatados pelos contadores, não se encontrou nenhum que pudesse estar ligado ao reconhecimento dos bens públicos de infra-estrutura como ativo.

A questão de pesquisa levantada para o estudo é a seguinte: quais os fatores que os contadores do setor público governamental levam em consideração em sua prática classificatória para o reconhecimento dos bens públicos de infra-estrutura?

O conjunto das análises realizadas permite sugerir que existem dois fatores preponderantes que influenciam o contador em sua prática classificatória com relação ao reconhecimento dos bens públicos de infra-estrutura.

Um primeiro fator que pode explicar o não reconhecimento dos bens públicos de infra-estrutura como ativo é de ordem teórica. Nesse sentido, um aspecto que merece consideração é o fato de que as próprias definições e características de ativos que os contadores utilizam em sua prática classificatória são reducionistas, impedindo, dessa forma, que eles entendam os bens públicos de infra-estrutura como ativo.

De forma mais específica, os contadores acreditam que os bens públicos de infra-estrutura não sejam ativos por apresentarem a ausência de certas características que eles entendem serem necessárias para que um elemento seja definido como um ativo, para propósitos contábeis. As características ausentes nos bens públicos de infra-estrutura são: a entidade não tem a propriedade sobre os bens públicos de infra-estrutura; a entidade não pode vendê-los; não são mensuráveis de forma confiável; não produzem fluxos de caixa positivo para a entidade que os controla e não possuem alternativa de uso.

Por outro lado, os contadores atribuem aos bens públicos de infra-estrutura certas características que consideram como fatores impeditivos para o seu reconhecimento como ativo. São elas: os benefícios dos bens públicos de infra-estrutura são sociais e eles são utilizados diretamente pela sociedade.

Todos esses argumentos apresentados pelos contadores foram discutidos nos resultados. Segundo as teorias trazidas para a discussão, a presença desses atributos, ou a falta deles, com exceção da mensurabilidade, não representam fatores impeditivos para o reconhecimento dos bens públicos de infra-estrutura como ativo. Já com relação à mensuração, a teoria e as

pesquisas empíricas utilizadas na revisão bibliográfica demonstram ser possível mensurar os bens públicos de infra-estrutura de forma confiável.

Em resumo, considerando que as bases teóricas, nas quais os profissionais da contabilidade se apóiam para realizar a sua prática contábil, é um fator importante. O primeiro ponto conclusivo demonstra que existem problemas relacionados com a fundamentação teórica que os contadores utilizam em sua ação classificatória, ou seja, muito dos argumentos que foram levantados pelos contadores como explicações para não reconhecerem os bens públicos de infra-estrutura como ativo são contrários às teorias vigentes sobre ativos públicos.

Um segundo fator identificado no estudo como determinante para o não reconhecimento dos bens públicos de infra-estrutura como ativo é de origem comportamental. Os contadores do setor público não percebem nos usuários da informação contábil nenhuma necessidade de informação ligada ao reconhecimento e à divulgação desses tipos de bens como ativo. Em comunicação, alguém somente irá emitir um tipo de mensagem se for estimulado a fazê-lo. Neste caso, ao não perceberem a necessidade de informação, os contadores não vêem em que vai contribuir para o usuário, o reconhecimento dos bens públicos de infra-estrutura como ativo.

O fato de os contadores não perceberem a necessidade de informar os bens públicos de infra-estrutura como ativo, leva-os, conseqüentemente, a não estabelecerem como objetivos das demonstrações contábeis quaisquer tipos de objetivos de informações que tenham ligação com o reconhecimento dos bens públicos como ativo. Por exemplo, não é objetivo das demonstrações contábeis, conforme a verbalização dos contadores, dar informações sobre os recursos físicos da entidade e informações sobre o seu potencial de serviços futuros.

A resposta à questão de pesquisa proposta para o estudo permite que o objetivo geral do trabalho seja, conseqüentemente, alcançado.

Devido à base amostral e ao tipo de pesquisa delineada para este estudo, suas conclusões são válidas, apenas, para os contadores participantes do estudo, não podendo ser generalizadas a todos os contadores do setor governamental brasileiro.

O resultados alcançados, aliados à escassez de estudos sobre os bens públicos de infra-estrutura, no contexto da contabilidade governamental brasileira, sugerem a necessidade de mais pesquisas na área de ativos públicos. Assim, recomenda-se aos estudiosos e pesquisadores do setor público o aprofundamento dos achados deste estudo, utilizando um universo amostral mais amplo. Outras questões na área de ativos públicos que necessitam de pesquisas são:

- Estudos sobre mensuração dos bens públicos de infra-estrutura;
- Estudos sobre depreciação dos bens públicos de infra-estrutura;
- As necessidades dos usuários sobre informações dos bens públicos de infra-estrutura;
- Estudos comparativos entre a forma de reconhecimento dos bens públicos de infra-estrutura no Brasil e o seu reconhecimento em outros países;
- Estudos sobre ativos públicos culturais;
- Estudos sobre ativos públicos ambientais.

REFERÊNCIAS

- ALOE, Armando. **Técnica orçamentária e contabilidade pública**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1963.
- ALVES, Alda Judith. O planejamento de pesquisas qualitativas em educação. **Cadernos de Pesquisas**. São Paulo: Fundação Carlos Chagas/Cortez, n. 77, p. 53-61, mai. 1991.
- ANDRADE MARTINS, Gilberto de. **Manual para elaboração de monografias e dissertações**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- ANDRADE, Nilton de Aquino. **Contabilidade pública na gestão municipal**. São Paulo: Atlas, 2002.
- AVERSARI MARTINS, Vinícius. **Contribuição à avaliação do goodwill: depósitos estáveis, um ativo intangível**. São Paulo, 2002. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) – Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo.
- BARTON, Allan D. *Accounting for public heritage facilities – assets or liabilities of the government?* **Accounting, Auditing & Accountability Journal**. Bradford: MCB University Press, vol. 13, n. 2, p. 219-235, 2000.
- BELKAOUI, Ahmed Riahi. *Accounting Theory*. 3rd ed. San Diego: Harcourt, Brace Jovanovich, 1997.
- BERLO, David K. **O processo de comunicação: introdução à teoria e prática**. Tradução de Jorge Arnaldo Fortes. 3. ed. Rio de Janeiro: Ed. Fundo de Cultura, 1970.
- BOGDAN, R.; BIKLEN, S. K. *Qualitative research for education*. Boston, Allyn and Bacon, Inc. 1982 *apud* LÜDKE, Menga; ANDRÉ, Marli E. D. A. **Pesquisa em educação: abordagens qualitativas**. São Paulo: E.P.U., 1986 e TRIVIÑOS, Augusto N. S. **Introdução à pesquisa em ciências sociais: a pesquisa qualitativa em educação**. São Paulo: Atlas, 1987
- BRASIL. Lei nº 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. **Manual de Legislação Atlas**. 16. ed. São Paulo: Atlas, 1993.
- _____. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. **Coleção Saraiva de Legislação**. 33. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.
- _____. Lei nº 9.424, de 24 de dezembro de 1996. Dispõe sobre o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério. **Coleção de Leis da República Federativa do Brasil**. Disponível em: <<http://senado.gov.br>> Acesso em: 14 abr. 2004.
- _____. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas para a responsabilidade na gestão fiscal. **Coleção de Leis da República Federativa do Brasil**. Disponível em: <<http://senado.gov.br>> Acesso em: 14 abr. 2004.

_____. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. **Coleção de Leis da República Federativa do Brasil**. Disponível em: <<http://senado.gov.br>> Acesso em: 14 abr. 2004.

CARVALHO, Erasmo M. de *et al.* Ativo e despesa: uma análise da compreensão dos fundamentos e definições por parte dos profissionais de contabilidade. *In: ENCONTRO DE PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE – EPAC*, 3., 2003, São Paulo. **Anais eletrônicos...** São Paulo, 2003a. CD-ROM.

_____; As externalidades das políticas públicas: uma análise do impacto provocado pelo FUNDEF sobre as desigualdades de investimentos na área de educação fundamental entre os estados brasileiros. *In: ENCONTRO DE PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE – EPAC*, 3., 2003, São Paulo. **Anais eletrônicos...** São Paulo, 2003b. CD-ROM.

CARVALHO, L. Nelson; IUDÍCIBUS, Sérgio de. Porque devemos ousar em contabilidade. **Boletim do Instituto Brasileiro de Contadores**. São Paulo: IBRACON, n. 276, mai. 2001.

CURRIE, B. *Accounting for infrastructure assets. Public Finance and Accountancy*. London: The Chartered Institute of Public Finance and Accountancy, n. 8, p. 7-10, may 1987.

D'AUREA, Francisco. **Primeiros princípios de contabilidade puro**. São Paulo: Departamento de Cultura e Ação Social, 1949.

DIAS FILHO, José Maria. **Características qualitativas da informação contábil: o problema da compreensibilidade à luz da teoria semiótica e da comunicação**. São Paulo, 2001. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) – Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo.

DUARTE, Rosália. Pesquisa qualitativa: reflexões sobre o trabalho de campo. **Cadernos de Pesquisa**. São Paulo: Fundação Carlos Chagas/Cortez, n. 115, p. 139-154, mar. 2002.

DYE, Kenneth M.; BOWSER, Charles A. *Financial statements for a sovereign state: the federal government reporting study. Accounting Horizons*. Sarasota: American Accounting Association, vol. 1, n. 01, p. 17-23, mar. 1987.

ECKSTEIN, Otto. **Economia financeira: introdução à política. fiscal**. Tradução de Luciano Miral. Rio de Janeiro: Zahar Editores, 1966.

FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD – FASB. *Statement of financial accounting concepts No. 1: objectives of financial reporting by business enterprises*. Connecticut, 1978.

_____. *Statement of financial accounting concepts No. 4: objectives of financial reporting by nonbusiness organizations*. Connecticut, 1980.

_____. *Original Pronouncements: accounting standards*. Connecticut, 1993.

FRANCO, Hilário. **Contabilidade geral**. 22. ed. São Paulo: Atlas, 1995.

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

- GIL, Antonio Carlos. **Técnicas de pesquisa em economia e elaboração de monografias**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- GOULART, André Moura Cintra. O conceito de ativos na contabilidade: um fundamento a ser explorado. **Revista Contabilidade & Finanças – USP**. São Paulo: Departamento de Contabilidade e Atuária da FEA/USP, n. 28, p. 56-65, jan./abr. 2002.
- GOVERNMENTAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD – GASB. **Concepts statement No. 1: objectives of financial reporting**. Connecticut, 1987.
- _____. **Statement No. 34: basic financial statements – and management's discussion and analysis – for state and local governments**. Connecticut, 1999.
- HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BREDÁ, Michael F. **Teoria da contabilidade**. Tradução de Antonio Zoratto Sanvicente. São Paulo: Atlas, 1999.
- INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS – IFAC, PUBLIC SECTOR COMMITTEE. **Study 1: financial reporting by national governments**. New York, 1991.
- _____. **Study 2: elements of the financial statements of national governments**. New York, 1993.
- _____. **Study 5: definition and recognition of assets**. New York, 1995.
- _____. **IPSAS 1: Presentation of financial statements**. New York, 2000.
- _____. **IPSAS 17: Property, plant and equipment**. New York, 2003.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos. **Introdução à teoria da contabilidade**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da contabilidade**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1993.
- _____. O verdadeiro significado de uma teoria. **Revista Brasileira de Contabilidade**. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, v. 25, n. 97, p. 21-23, jan/fev 1996.
- _____. **Teoria da contabilidade**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de; LOPES, Alexsandro Broedel (Orgs.). **Teoria avançada da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2004.
- KAM, Vernon. **Accounting theory**. New York: John Wiley & Sons, 1989.
- KERLINGER, Fred N. **Metodologia da pesquisa em ciências sociais: um tratamento conceitual**. Tradução de Helena Mendes Rotundo. São Paulo: EDUSP, 1980.
- KOHAMA, Heilio. **Balancos públicos: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 1999.
- KOHAMA, Heilio. **Contabilidade pública: teoria e prática**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- LANDE, Evelyne. **Macro-accounting and micro-accounting relationships in France. Financial Accountability & Management**. Oxford: Blackwell Publishers, vol. 16, n. 2, p. 151-165, may 2000.

- LAVILLE, Christian; DIONNE, Jean. **A construção do Saber: Manual de Metodologia da Pesquisa em Ciências Humanas**. Tradução de Heloísa Monteiro Filho e Francisco Settineri. Porto Alegre: Artimed; Belo Horizonte: Ed. UFMG, 1999.
- LAPSLEY, L. *Research in public sector accounting: an appraisal*. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**. Bradford: MCB University Press, vol. 1, n. 1, p. 21-33, 1988.
- LÜDER, Klaus. *National accounting, governmental accounting and cross-country comparisons of government financial condition*. **Financial Accountability & Management**. Oxford: Blackwell Publishers, vol. 16, n. 2, p. 117-128, may 2000.
- LÜDKE, Menga; ANDRÉ, Marli E. D. A. **Pesquisa em educação: abordagens qualitativas**. São Paulo: E.P.U., 1986.
- MACHADO Jr., J. Teixeira; REIS, Heraldo da Costa. **A Lei 4.320 comentada**. 28. ed. São Paulo: IBAM, 1998.
- MARTINS, Eliseu. **Contribuição à avaliação do ativo intangível**. São Paulo, 1972. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) – Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo.
- _____. (Org.). **Avaliação de empresas: da mensuração contábil à econômica**. São Paulo: Atlas, 2001.
- _____. **Contabilidade: teoria x prática. Informações Objetivas - IOB**. São Paulo: Thomson Company, Bol. 7/2002, p. 1-7, jun. 2002.
- MATHEWS, M. R.; PERERA, M. H. **Accounting theory & development**. 3rd ed. Melbourne: Nelson, 1995.
- MAUTZ, Robert K. *Financial reporting: should government emulate business?* **Journal of Accountancy**. Jersey: American Institute of Certified Public Accountants, vol. 152, n. 2, p. 53-60, aug. 1981.
- _____. *Monuments, Mistakes, and Opportunities*. **Accounting Horizons**. Sarasota: American Accounting Association, vol. 2, n. 2, p. 123-128, jun. 1988.
- McCRAE, Michael; AIKEN, Max. *Accounting infrastructure service delivery by government: generational issues*. **Financial Accountability & Management**. Oxford: Blackwell Publishers, vol. 16, n. 3, p. 265-287, aug. 2000.
- MINAYO, Maria Cecília de Souza (Org.). **Pesquisa social: teoria, método e criatividade**. 4. ed. Petrópolis: Vozes, 1995.
- MINISTRY OF COMMERCE NEW ZEALAND. *Guideline for renewal accounting of infrastructure assets for performance measurement derivation in electricity information disclosure compendium* Wellington, 1994. Disponível em: <http://www.med.gvt.nz> Acesso em: 16 fev. 2004.
- MOST, Kenneth S. **Accounting theory**. 2nd ed. Toronto: Holt, Rinehart and Winston of Canada, 1986.

MUSGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy B. **Finanças públicas: teoria e prática.** Tradução de Carlos Alberto Primo Braga. Rio de Janeiro: Campus; São Paulo: Ed. da Universidade de São Paulo, 1980.

NEW ZEALAND SOCIETY OF ACCOUNTANTS – NZSA. *Statement of public sector accounting concepts.* Wellington, 1987a.

_____. *Explanatory foreword to the statement of public sector accounting concepts and public sector accounting statements.* Wellington, 1987b.

NOSSA, Valcemiro. **Ensino da contabilidade no Brasil: uma análise crítica da formação do corpo docente.** São Paulo, 1999. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) – Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

OSBORNE, David; GAEBLER, Ted. **Reinventando o governo: como o espírito empreendedor está transformando o setor público.** Tradução de Sérgio Fernando Guarischi Bath e Ewandro Magalhães Junior. 6. ed. Brasília: MH Comunicações, 1995.

PALLOT, June. *The nature of public assets: a response to Mautz.* **Accounting Horizons.** Sarasota: American Accounting Association, vol. 4, n. 2, p. 79-85, jun. 1990a.

_____. *Community assets in public sector accounting: conceptual framework and definition.* Victoria, 1990b. Thesis (Doctor of Philosophy in Accounting) – Department of Accounting, Victoria University of Wellington.

_____. *Elements of a theoretical framework for public sector accounting.* **Accounting, Auditing & Accountability Journal.** Bradford: MCB University Press, vol. 5, n. 1, p. 38-59, 1992.

_____. *Infrastructure accounting for local authorities: technical management and political context.* **Financial Accountability & Management.** Oxford: Blackwell Publishers, vol. 13, n. 3, p. 225-242, ago. 1997.

PATON, W. A. **Accounting theory.** Reimpressão por Accounting Studies Press, 1962 *apud* HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BREDA, Michael F; **Teoria da contabilidade.** Tradução de Antonio Zoratto Sanvicente. São Paulo: Atlas, 1999.

PENTEADO, José Roberto Whitaker. **A técnica da comunicação humana.** São Paulo: Ed. Pioneira, 1964.

PEREIRA, Luiz Carlos Bresser; SPINK, Peter. (Org.). **Reforma do estado e administração pública gerencial.** 4. ed. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas Editora, 2001.

PETRI, Nelson. **A lei 4.320/64 e os princípios de contabilidade geralmente aceitos.** São Paulo, 1981. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) – Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo.

- PIGATTO, Jose Alexandre Magrini. **Estudo comparativo dos regimes contábeis governamentais**. São Paulo, 2004. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) – Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.
- REZENDE, Fernando. **Finanças públicas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- ROSSETTI, José Paschoal. **Contabilidade social**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 1995.
- ROWLES, T. *Accounting for infrastructure assets and heritage assets*. Caulfield: Australian Accounting Research Foundation, 1992.
- SAMUELSON, Richard A. *The concept of assets in accounting theory*. **Accounting Horizons**. Sarasota: American Accounting Association, vol. 10, n. 3, p. 147-157, sep. 1996.
- SANTOS, Jorgina Viera dos. **Evidenciação das demonstrações contábeis públicas: informações transparentes**. Rio de Janeiro, 2001. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade, Faculdade de Administração e Finanças, Universidade do Estado do Rio de Janeiro.
- SCHMIDT, Paulo. **Uma contribuição ao estudo da história pensamento contábil**. São Paulo, 1996. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) – Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.
- SCHÖN, Donald A. *The reflective practitioner: how professionals think in action*. New York: Basic Books, 1983.
- SCHUETZE, Walter P. *What is an asset?* **Accounting Horizons**. Sarasota: American Accounting Association, vol. 7, n. 3, p. 66-70, sep. 1993.
- SHANNON, Claude E.; WEAVER, Warren. *The mathematical theory of communication*. Urbana, Illinois: University of Illinois Press, 1949.
- SELLTZ, Clarie *et al.* **Métodos de pesquisa nas relações sociais**. Tradução de Dante Moreira Leite. São Paulo: EPU, 1974.
- SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade governamental: um enfoque administrativo**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- SLOMSKI, Valmor. **Mensuração do resultado econômico em entidades públicas: uma proposta**. São Paulo, 1996. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) – Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

_____. **Teoria do agenciamento no estado: uma evidenciação da distribuição de renda econômica produzida pelas entidades públicas de administração direta.** São Paulo, 1999. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) – Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

_____. **Manual de contabilidade pública: um enfoque na contabilidade municipal.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

STANTON, Patricia; STANTON, John. *The questionable economics of governmental accounting.* **Accounting, Auditing & Accountability Journal.** Bradford: MCB University Press, vol. 11, n. 2, p. 191-203, 1998.

THEÓPHILO, Carlos Renato; OLIVEIRA COSTA, Alessandra Cristina de. Mensuração de ativos: uma discussão sob a ótica da teoria contábil como linguagem. *In: ASIAN PACIFIC CONFERENCE ON INTERNATIONAL ACCOUNTING ISSUES*, 13, 2001, Rio de Janeiro. **Anais eletrônicos...** Rio de Janeiro, 2001. CD-ROM.

TRIVIÑOS, Augusto N. S. **Introdução à pesquisa em ciências sociais: a pesquisa qualitativa em educação.** São Paulo: Atlas, 1987

VÁZQUEZ, Adolfo Sánchez. **Filosofia da práxis.** Tradução de Luiz Fernando Cardoso. Rio de Janeiro: Ed. Paz e Terra, 1968.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração.** 4. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

APÊNDICES

APÊNDICE 1: ROTEIRO DE ENTREVISTA

APÊNDICE 1
Roteiro de Entrevista

- 1- Qual é a função que você ocupa na contabilidade da Prefeitura ? Está nessa função a quanto tempo?
- 2- Qual é o seu grau e área de formação acadêmica?
- 3- Em sua opinião, quais são os principais usuários da contabilidade ou das demonstrações contábeis de uma entidade governamental? Por que?
- 4- Considerando os usuários que você citou, ou o que você acredita ser o mais importante, quais são as principais informações que você percebe, na prática, que eles demandem?
- 5- Na sua opinião, quais são os objetivos das demonstrações contábeis (Balanço Orçamentário, Balanço Patrimonial, Balanço Financeiro, Demonstrações das Variações Patrimoniais) de uma entidade governamental? Por que?
- 6- Você entende que as demonstrações contábeis, como são apresentadas atualmente, suprem as necessidades de informações dos usuários? Por que?
- 7- Na sua prática profissional, qual a definição que você utiliza para identificar um elemento contábil como um ativo?
- 8- Quais são as características fundamentais que você utiliza para identificar/reconhecer um consumo de recursos como ativo?
- 9- Na sua prática profissional, qual a definição que você utiliza para identificar um elemento contábil como uma despesa?

10- Na prática, como você reconhece os bens públicos de infra-estrutura ? (ruas, pontes, praças e outras obras de infra-estrutura pública) Por que?

11- Existe algum fator legal ou normativo que obriga a administração pública ou especificamente a prefeitura a reconhecer contabilmente os bens públicos de infra-estrutura como despesa? Qual?

12- Dentro da definição e das características de ativo e de despesa que você colocou anteriormente, você acredita que os bens públicos infra-estrutura sejam despesas ou ativos? Por que?

13- Existe alguma necessidade de informações sobre os bens públicos de infra-estrutura por parte dos usuários das demonstrações contábeis da prefeitura ?