

IPSAS 35 E A NOVA ABORDAGEM PARA AS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS CONSOLIDADAS NO SETOR PÚBLICO BRASILEIRO ? ESTUDO DE CASO APLICADO AS ORGANIZAÇÕES SOCIAIS.

Jose Mario Bispo Santanna

FundaÇão Instituto Capixaba De Pesquisas Em Contabilidade, Economia E FinanÇas

Luiz Fernando Dalmonech

Instituto Federal Do Espírito Santo/FundaÇão Instituto Capixaba De Pesquisas Em Contabilidade, Economia E FinanÇas

Agradecimentos

Secretaria de Controle e Transparência e a Secretaria de Saúde do Estado do Espírito Santo na disponibilização dos dados e conclusão da pesquisa. Fucape pelo suporte acadêmico.

Resumo

Esse artigo pretende discutir a consolidação das demonstrações contábeis (DCONs) no setor público brasileiro através da IPSAS 35 (NBC TSP 17) baseada na abordagem do controle sobre as atividades relevantes de outra entidade. A abordagem atual é feita sobre as entidades dependentes do orçamento público. Pretende-se avaliar se as DCONs de organizações sociais que contratualizam através de contratos de gestão tenham suas DCONs consolidadas às DCONs do contratante. A pesquisa é, predominantemente, exploratória, documental e qualitativa. Os dados foram, coletados e analisados em documentos como o contrato de gestão e portarias de regulamentação. A análise e avaliação de controle ocorreu na NBC TSP 17 e ?Apêndice 1 ? Orientação para aplicação? e ?Emendas para outras IPSAS? anexos da IPSAS 35. A Consolidação das DCONs no setor público, baseada no controle das atividades relevantes sugere que os ativos, passivos, receitas e despesas da organização seja reportado e demonstrado na organização que controla, como se fossem uma única entidade. Três atributos deverão ser avaliados para a verificação de controle: (a) poder sobre essa outra entidade; (b) exposição a, ou direitos sobre, benefícios variáveis decorrentes de seu envolvimento com essa outra entidade; e (c) a capacidade de utilizar esse poder sobre a outra entidade, para afetar a natureza ou o montante dos benefícios decorrentes de seu envolvimento com a mesma. Cinco fatores, de acordo com o ?Application Guidance? anexo da IPSAS 35 (não traduzido no Brasil) devem ser observados quando da avaliação de determinação da existência de controle em uma entidade. Como resultado da pesquisa ficou demonstrado a relação de controle das atividades relevantes da outra entidade pelo Ente público.

Palavras-chave: Palavras chaves: IPSAS 35; Demonstrações Contábeis Consolidadas; Abordagem de Controle; NBC TSP 17; Organizações Sociais de Saúde.

IPSAS 35 E A NOVA ABORDAGEM PARA AS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS CONSOLIDADAS NO SETOR PÚBLICO BRASILEIRO – ESTUDO DE CASO APLICADO AS ORGANIZAÇÕES SOCIAIS.**RESUMO**

Esse artigo pretende discutir a consolidação das demonstrações contábeis (DCONs) no setor público brasileiro através da IPSAS 35 (NBC TSP 17) baseada na abordagem do controle sobre as atividades relevantes de outra entidade. A abordagem atual é feita sobre as entidades dependentes do orçamento público. Pretende-se avaliar se as DCONs de organizações sociais que contratualizam através de contratos de gestão tenham suas DCONs consolidadas às DCONs do contratante. A pesquisa é, predominantemente, exploratória, documental e qualitativa. Os dados foram, coletados e analisados em documentos como o contrato de gestão e portarias de regulamentação. A análise e avaliação de controle ocorreu na NBC TSP 17 e “Apêndice 1 – Orientação para aplicação” e “Emendas para outras IPSAS” anexos da IPSAS 35. A Consolidação das DCONs no setor público, baseada no controle das atividades relevantes sugere que os ativos, passivos, receitas e despesas da organização seja reportado e demonstrado na organização que controla, como se fossem uma única entidade. Três atributos deverão ser avaliados para a verificação de controle: (a) poder sobre essa outra entidade; (b) exposição a, ou direitos sobre, benefícios variáveis decorrentes de seu envolvimento com essa outra entidade; e (c) a capacidade de utilizar esse poder sobre a outra entidade, para afetar a natureza ou o montante dos benefícios decorrentes de seu envolvimento com a mesma. Cinco fatores, de acordo com o “Application Guidance” anexo da IPSAS 35 (não traduzido no Brasil) devem ser observados quando da avaliação de determinação da existência de controle em uma entidade. Como resultado da pesquisa ficou demonstrado a relação de controle das atividades relevantes da outra entidade pelo Ente público.

Palavras chaves: IPSAS 35; Demonstrações Contábeis Consolidadas; Abordagem de Controle; NBC TSP 17; Organizações Sociais de Saúde.

1. INTRODUÇÃO

A recente publicação da Norma Brasileira de Contabilidade Técnica Aplicada ao Setor Público 17 (NBC TSP 17) publicada em 31/10/2018 para consolidação das demonstrações contábeis (DCONs) no setor público brasileiro, traz desafios quanto à elaboração e quanto ao impacto desse relato aos usuários dessas informações. Todo esse movimento vem com um forte argumento de que haverá maior transparência e o tamanho real da entidade que consolida, neste caso um ente da Federação. A afirmação de que a real dimensão do estado será demonstrada.

A NBC TSP 17 deverá substituir a NBC T 16.7 publicada em 2008 pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), vigente até 31/12/2020 trata da Consolidação das DCONs no Brasil que estabelece como fundamento principal dar o conhecimento e a informação de macroagregados do setor público, a visão global do resultado e a instrumentalização do controle social, baseada no aspecto da dependência da entidade em relação à outra.

A NBC TSP 17 é a tradução da IPSAS 35 – *Consolidated Financial Statements*, editada pelo *International Public Sector Accounting Standards Board da International Federation of Accountants* (IPSASB/IFAC). Deverá, obrigatoriamente, ser adotada a partir de 01/01/2021, no setor público brasileiro, e estabelece novos os critérios para a avaliação e consolidação das DCONs. A avaliação deverá ser baseada na abordagem do controle sobre as atividades relevantes de uma entidade sobre uma ou mais entidades.

Walker (2009) afirma que o Tesouro dos EUA e do Canadá preparam e publicam demonstrações financeiras consolidadas desde 1995, sendo que no Canadá, inicialmente, essas

demonstrações tinham um alcance limitado e apenas refletiam a aplicação parcial de contabilidade.

A pesquisa de Broadbent e Guthrie, (2008); Rhodes, (2000) e Grossi e Soverchia, (2011), buscaram entender esse movimento. Antes visto como setor público, agora passa para o que eles denominam como serviço público e reacendem uma discussão sobre a consolidação das DCONs nesses diversos instrumentos utilizados para prestação de serviços públicos. Esta mudança não ocorre apenas no significado da palavra, mas na gestão e oferta de serviços. (Grossi & Soverchia, 2011). Assim, quando uma entidade pública estabelece uma rede de entidades que interagem (tais como agências governamentais, empresas estatais, fundações públicas, organizações sem fins lucrativos e parcerias públicas e privadas) que juntas operam para alcançar resultados públicos, a responsabilidade do desempenho alcançado (ou não) não pode ser atribuída apenas a entidade pública, mas a toda rede ali estabelecida (Kickert et al., 1997; Robert, 2004 *apud* Grossi & Soverchia, 2011)

Para Grossi e Reichar (2008, p. 600) analisando novas tendências para a provisão de serviços públicos concluíram que após o movimento reconhecido como a Nova Gestão Pública, ou “New Public Management” a estrutura de provisão de serviços públicos pelo do estado foi alterado. Esse estado, antes um produtor monopolista de serviços públicos passa para o garantidor, habilitador, coordenador e moderador de serviços públicos. Com uma nova configuração institucional complexa (ou governança) dos prestadores de serviços públicos. Novos padrões, mais complexos e diversificados de prestação de serviços, que vão desde as administrações públicas e empresas públicas, através de organizações públicas / privadas mistas, até empresas privadas ou instituições sem fins lucrativos.

Para Lama, Madueño e Jiménez (2017), pesquisando sobre em qual extensão as corporações públicas devem ser consolidadas, considerando os efeitos sobre o déficit público e a dívida pública, verificou que para efeito de contas nacionais o Parlamento Europeu consolida as entidades controladas por um governo e não orientadas para o mercado.

A consolidação por um ente público é que, embora a entidade pública apenas desenvolva a estratégia, esse papel é decisivo na atividade de direcionar as políticas públicas e os resultados das estratégias realizadas também dependem de todas as entidades descentralizadas que as executam. (Grossi & Soverchia, 2011). Acrescenta-se, ainda, que estas entidades, no Brasil, são altamente dependentes dos recursos dos entes que as contratam.

Santis et al. (2018) e Grossi e Soverchia (2011) afirmam que internacionalmente, existem duas maneiras de definir as abordagens para a consolidação. O primeiro requer a presença de dependência (ou responsabilização financeira), previstas no orçamento anual do ente público, principalmente, no modo como os governos financiam outras entidades; o segundo é essencialmente baseado na existência de “controle” das atividades relevantes, uma visão mais ampla e abrangente de ver o todo.

O ambiente em que as Organizações Sociais de Saúde (OSs) operam no Brasil é regulado por normas legais e em sua grande maioria são financeiramente dependentes do parceiro público. Os ativos financeiros, móveis e imóveis são do estado, Secretarias de Saúde, e os passivos são respondidos por responsabilidade solidária. Para o parceiro público, não é opcional a possibilidade de não responder pelos atos dessa OSS quando contratadas, alegando sua isenção nas ações dessas organizações pois essas somente estão atuando em seu nome. Ao demandar sua atribuição para outra organização agir em seu nome, a administração pública não está abrindo mão de sua obrigação de prestar serviços para o contribuinte, mas apenas mudando a forma de prover, assim, nasce a responsabilidade solidária.

Assim, esse artigo pretende discutir a consolidação das demonstrações contábeis no setor público sob a nova abordagem da IPSAS 35 (NBC TSP 17) ampliando esse conceito até as organizações sociais de saúde. Não tem como afirmar ser esse apenas um movimento passageiro, a realidade está nos contratos de Gestão em operação nos entes da federação

brasileira. As OSs contratualizam com estados e municípios, exercendo a gestão de hospitais, agem em nome do estado e quando do encerramento dos contratos deixam passivos tributários, trabalhistas e cíveis para o parceiro público, sem que esse tivesse conhecimento.

A justificativa principal para a realização deste trabalho está no fato que ao consolidar as DCONS da OSs ao balanço do parceiro público, reportando a situação do parceiro privado, a informação será a mais próxima da realidade, trazendo consistência real situação patrimonial daquele ente da federação. Outra justificativa está na afirmação de Cîrstea (2014) de que a consolidação das DCONS, no setor público, representa um tema desafiador de pesquisas em todo o mundo tornando-se uma questão debatida tanto para o órgão regulador internacional (IPSASB) bem como para os governos.

Outro aspecto é a escassez de literatura sobre a consolidação das DCONS no setor público. Walker (2009). Redmayne e Laswad (2013) afirmam que a consolidação das demonstrações contábeis no setor público tem sido questionada por diversos autores e órgãos: nos Estados Unidos, GASB, (2006); Robb e Newberry (2007); Brady (2007); Stevenson (2010); na Austrália por Pilcher e Dean (2009a, 2009b), no Reino Unido por Heald e Georgiou (2009). Na Europa pelos autores Grossi e Soverchia (2011). A abordagem do setor público na Nova Zelândia em referência ao estabelecimento de normas de contabilidade também tem sido cada vez mais questionada nos últimos anos (Walker, 2009). As divergências existem em função do pressuposto acrítico que os métodos do setor privado em relatórios financeiros são superiores aos utilizados no setor público e sobre a não divulgação de informações não financeiras.

A Pesquisa é exploratória quanto aos objetivos, documental quanto aos procedimentos e qualitativa quanto aos dados. Os dados foram coletados e analisados dos seguintes documentos: 1- **contrato de gestão**; 2- **Portaria 066-R de 30/11/2017**; 3- **Portaria 040-R de 2016**; 4- **Portaria 19-R de 13/03/2018**; para a análise e avaliação de controle será a NBC TSP 17 e o “Apêndice 1 – Orientação para aplicação” e “Emendas para outras IPSAS” anexos da IPSAS 35.

2. REVISÃO DA LITERATURA

2.1 A Consolidação atual das contas públicas no Brasil

A consolidação das contas públicas no Brasil atualmente segue a Portaria 634 de 19/11/2013, da Secretaria de Tesouro Nacional (STN). Esta portaria define regras com diretrizes, normas e procedimentos contábeis para a consolidação das contas nos três níveis de governo. Estes procedimentos, especificamente para o setor público, direcionam o uso das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP), emitidas pelo CFC, a partir da tradução sistemática das *International Public Sector Accountant Standard* (IPSAS).

O conceito de consolidação das DCONS, que o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP, 2017) estabelece, está no processo de agregação dos saldos das contas contábeis apresentadas nas DCONS do governo e de suas entidades, excluindo-se as transações recíprocas, ajustando-se os saldos para disponibilizar uma visão global do resultado.

A STN reforça que o MCASP tem como função principal padronizar as informações para a consolidação nacional das contas públicas, visando o fortalecimento da política fiscal do país; e a convergência às normas internacionais de contabilidade aplicada ao setor público melhorando a segurança para tomada decisão e a aumentando a confiança nas informações para efeito de comparabilidade e a transparência dos informes.

A consolidação e a convergência consideradas como inovações, de acordo com a STN (2017), impactam principalmente, nos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCP), no Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) e nas Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASP).

A consolidação das DCONs, de acordo com MCASP (2017), no setor público brasileiro é feita em duas etapas: a 1ª de forma intragovernamental: feita dentro de cada ente da federação; a 2ª entre todos os entes da federação, intergovernamental e é de competência da STN.

Visando padronizar a entrada de informações para estruturar e preparar as DCONs consolidadas o PCASP já prevê um grupo contas que servirão de base para essa informação. O mecanismo de funcionamento para a operacionalização consta no MCASP da seguinte forma:

“(...) Visando operacionalizar nos Demonstrativos Contábeis, o que a STN define como “consolidação das contas públicas” foi previsto para os diversos níveis de governo um 5º nível de contas contábeis no Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP). Esse mecanismo sugere que os valores ao serem contabilizados já serão separados e identificados nos balancetes visando sua inclusão ou exclusão na consolidação das informações à nível nacional.”

Para a consolidação atual, a chave principal é se a entidade a ser consolidada recebeu recursos do orçamento fiscal e da seguridade social (OFSS), com procedimentos estabelecidos no MCASP.

Mesmo em sua tentativa de melhorar o reporte das informações em sua estrutura para a consolidação a visão da Norma desenvolvida pela STN ainda se tem apenas uma visão de propriedade da controladora sobre a controlada.

Apesar do avanço no processo de consolidação das DCONs no Brasil, ainda se faz necessário ajustes para a convergência aos padrões internacionais. Para Zuccolotto e Suzart (2015) muitos ativos e passivos não foram reconhecidos, mensurados e evidenciados nos Balanços dos Governos (Federal, Estadual e Municipal), exemplos como: em 2015 não foram evidenciados nos balanços os ativos de infraestrutura como portos, aeroportos, pontes, ferrovias, etc.; entretanto passivos como Passivo Atuarial (IPSAS 39) dos servidores militares também não foram evidenciados. Prevendo um quadro mais sombrio, Zuccolotto e Suzart (2015) afirmam que o processo de consolidação das DCONs

“(...) no setor público brasileiro difere da prática prescrita pelas IPSAS. Para o autor no modelo internacional, são consolidadas todas as entidades controladas pelo ente público, mas no Brasil, apesar de serem controladas por um ente público, as empresas estatais independentes (visão derivada da LC n.º 101/2000) não são consolidadas.”

2.2 A NBC TSP 17 - Demonstrações contábeis consolidadas

Na consolidação através da NBC TSP 17, os componentes do ativo, passivo, patrimônio líquido, receitas, despesas e fluxos de caixa da outra entidade serão adicionados as DCONs da Entidade que consolida, como se existisse apenas uma entidade, a controladora. Este mecanismo transforma a demonstração da controladora e de sua controlada em um reporte para os usuários externos como se fosse uma única entidade econômica. Hoje esse reconhecimento das empresas estatais não dependentes é pelo método da equivalência patrimonial.

A NBC TSP 17 originou-se da IPSAS 35 – *Consolidated Financial Statements*, editada pelo *International Public Sector Accounting Standards Board da International Federation of Accountants (IPSASB/IFAC)*. Esta por sua vez descende do *International Financial Reporting Standard (IFRS) 10 - Consolidated Financial Statements do IASB* utilizada para o setor privado.

Em 2012 o IPSASB iniciou um projeto para atualizar as IPSASs que tratavam de assuntos relacionados a contabilização de participações em entidades controladas, coligadas e joint ventures. Em outubro de 2013, o IPSASB emitiu *Exposure Drafts (DEs)* 48 a 52, que foram coletivamente tratados como Interesses em Outras Entidades. Em janeiro de 2015, foram emitidas cinco novas IPSAS, incluindo a IPSAS 35 pelo IPSASB. Estas novas IPSAS

substituem as IPSAS 6, IPSAS 7, Investimentos em Associadas e IPSAS 8, Interesses em Empreendimentos Conjuntos. (IPSASB, 2015)

No setor público brasileiro, como em outros países, existem normas próprias de apresentação das DCONs para os Órgãos de Controle. Entretanto, no item 3A da NBC TSP 17 consta que a “A consolidação das demonstrações contábeis de que trata esta norma não se confunde com a consolidação para fins de prestação de contas, bem como com a consolidação das contas, nacional e por esfera de governo, exigidas pela legislação brasileira.”

A norma que trata da Apresentação das DCONs no setor público, NBC TSP 11, publicada em 31/10/2018, estabelece que as DCONs devem ser apresentadas para assegurar a comparabilidade, tanto das DCONs de períodos anteriores da mesma entidade quanto com as de outras entidades. Os relatórios, consolidados se propõem a atender as necessidades informacional de usuários que não se encontram em condições de exigir relatórios elaborados para atender às suas necessidades específicas, como por exemplo: contribuintes, parlamentares, credores, fornecedores, mídia e empregados, entre outros.

NBC TSP 17 estabelece atributos para a adoção dessa norma em seu item 18, onde uma entidade através da avaliação deverá determinar sua posição de controladora quanto a essa outra entidade. Esse controle é avaliado quanto aos atributos do poder, se esse poder é exercido, e pelo retorno de benefícios financeiros e não financeiros variáveis.

2.2.1 O Controle

Para Lunkes (2010) em sua análise sobre o que seja controle, ressalta que na literatura inglesa este termo representa a administração, o domínio, a direção, a execução e a regulamentação de processos; na literatura francesa o conceito inglês é adotado e fortalece “direção” e amplia o que a ação pela intervenção a priori, ou seja, uma intervenção que precede a ação; considerado com uma ação de pilotar, guiar, direcionar para alcance de objetivos definidos e planejados (Boisvert, 1995; Lunkes, 2010)

O conceito de controle anteriormente definido é o que se procura na relação controladora (quem controla e direciona a ação) e controlada (quem é a controlada e executa a ação). Este controle, de acordo com a NBC TSP 17, deverá ser avaliado pela controladora para a consolidação das DCONs. Na avaliação desse controle de uma entidade sobre a outra, três são os atributos, que juntos, definem a existência ou não de controle. Para a norma, uma entidade controla outra entidade quando e somente se existirem todos os seguintes atributos: (i) poder sobre essa outra entidade; (ii) exposição a, ou direitos sobre, benefícios variáveis decorrentes de seu envolvimento com essa outra entidade; e (iii) a capacidade de utilizar esse poder sobre a outra entidade, para afetar a natureza ou o montante dos benefícios decorrentes de seu envolvimento com a mesma.

O poder, para Hannah Arendt (1955), está relacionado sempre a existência de dois lados ou mais. Para Foucault (1995), o poder é estratégico e seus efeitos são atribuídos a disposições, manobras, táticas, funcionamentos; ele se exerce mais do que se possui, não é o privilégio adquirido ou conservado da classe dominante, mas o efeito de conjunto de suas posições estratégicas.

A norma NBC TSP 17 conceitua poder como a capacidade da entidade controladora ter a direção das atividades relevantes da controlada. Essas atividades são aquelas que tratam dos benefícios financeiros e não financeiros que justifiquem essa relação. As entidades do setor público *per si* possuem em sua concepção funções que não são adquiridas por valores patrimoniais, mas por direito natural da estrutura social do setor público. Desse direito, decorrem benefícios financeiros e não financeiros, como por exemplo a exploração de acesso aos meios naturais como rios, mares e etc..

Não necessariamente, a controladora deverá possuir o controle, a partir da quantidade de ações da controlada ou direitos de voto concedidos por instrumentos patrimoniais. A norma

estabelece que o poder é decorrente de direitos. No setor público, a existência do indicativo da controladora possuir o direito de dirigir as políticas financeira e operacional da controlada, que representam as atividades relevantes da controlada já significa a existência de poder. Necessariamente, por si só, a existência de direitos como controle regulatório ou dependência econômica, não faz surgir o poder de uma entidade sobre a outra.

Quanto aos benefícios, é correto afirmar que, entidades quando se envolvem, é com a expectativa de benefícios positivos financeiros ou não financeiros ao longo do tempo. Neste movimento, as entidades se expõem aos riscos de mercado. O segundo atributo para a avaliação do controle é decorrente dessa exposição ou se a mesma tem direitos a benefícios variáveis decorrentes da relação com outra entidade e se os benefícios decorrentes desse envolvimento podem variar conforme o resultado do desempenho dessa outra entidade.

O item 32 e 33 da norma apresentam exemplos de BF e BNF conforme quadro a seguir:
Quadro 01- Relação Benefícios Financeiros e Não financeiros

BENEFÍCIOS	
Financeiros	Não Financeiros
Dividendos, juros variáveis sobre títulos de dívida e outras distribuições de benefícios econômicos;	A capacidade de beneficiar-se do conhecimento especializado de outra entidade;
Exposição a aumentos ou diminuições no valor de investimento em outra entidade;	O valor para a entidade de outra entidade realizar atividades que auxiliam a primeira a atingir seus objetivos;
Exposição a perdas decorrentes de acordos para fornecer suporte financeiro, inclusive suporte financeiro para grandes projetos;	Melhoria dos resultados das políticas públicas;
Economia de custos (por exemplo, se a entidade realizar economias de escala ou sinergias combinando operações ou ativos da outra entidade com suas próprias operações ou ativos);	Maior eficiência das políticas públicas; Produção e entrega de bens e serviços mais eficientes ou efetivos;
Participações residuais nos ativos e passivos da outra entidade quando da sua liquidação; e	Ter disponíveis um ativo e os serviços correspondentes antes do que normalmente seria o caso;
Outras exposições a benefícios variáveis que não estão disponíveis para outras entidades.	Ter nível de qualidade de serviço mais alto do que normalmente seria o caso

Fonte: NBC TSP-17 Demonstrações Contábeis Consolidadas

Os benefícios a que se propõe a entidade, quando em exposição, podem ser: financeiros, não financeiros ou ambos. Benefícios financeiros (BF) são classificados como retorno de investimentos. No estado do Espírito Santo podemos exemplificar como o pagamento de dividendos feitos quando do resultado positivo apurado nas DCONs do exercício. Benefícios não financeiros (BNF)) contemplam vantagens que não são mensuradas em termos financeiros ou benefícios econômicos recebidos diretamente dos usuários dos serviços da entidade. Podemos exemplificar como os contratos de gestão dos hospitais gerenciados por organizações sociais (OSS) no Brasil. O BNF no serviço público é mais presente do que os BF. Os BNF ocorrem quando as atividades de outra entidade são congruentes com os objetivos da entidade e a apoiam no alcance desses objetivos. O exemplo das OS com contrato de gestão em hospitais é cabal nesse sentido: Os objetivos são congruentes e sua obrigação de fornecer serviços que a outra entidade seria obrigada; e a entidade contratante possui o poder contratual de dirigir a outra entidade para realizar essas atividades. Neste mesmo sentido existem contratos com organizações sociais com objetivo de atendimento em determinadas ações em hospitais. Podemos exemplificar com o controle nos prontos socorros e sua classificação de acordo com os protocolos. Esses BNF são classificados como complementares; isto é, ocorrerem quando duas entidades têm objetivos complementares - os objetivos de uma entidade complementam e tornam mais completos os objetivos da outra.

A constante reavaliação do controle é requerida a entidade controladora, principalmente quando são apresentadas mudanças em um ou mais desses três atributos de controle. Entretanto existem algumas exceções a serem observadas para avaliar se uma entidade controla a outra, que podem confundir na decisão, como apresentadas no item 26, da NBC TSP 17.

26. A existência de direitos sobre outra entidade não necessariamente faz surgir o poder para os propósitos desta norma. A entidade não tem poder sobre outra entidade apenas devido à existência de:

- (a) controle regulatório; ou*
- (b) dependência econômica.*

Mesmo existindo o controle regulatório ou a dependência econômica a existência do controle não fica caracterizado para efeito de estabelecer se uma entidade controla a outra e consequentemente é apropriado a consolidação das DCONs.

Em seu apêndice “Orientações para Aplicação” parte integrante da IPSAS 35 são apresentados exemplos em situações hipotéticas para enquadramento das relações entre entidades. Reforça ainda que mesmo que alguns aspectos possam estar presentes em situações reais é reforçado a necessidade de uma nova avaliação. O entendimento é que não existe uma fórmula pré-definida – essa relação é passível de ser consolidada; essa outra não – mas é a existência ou não dos atributos que define a consolidação das Demonstrações Contábeis, ou seja, uma avaliação constante. Este apêndice não foi traduzido na NBC TSP 17 – Demonstrações Contábeis Consolidadas.

O Apêndice “Orientações para Aplicação” destaca 5 fatores que deverão ser considerados para ajudar na avaliação determinando o que seja controle em uma entidade. **a)** O propósito e desenho da outra entidade; **b)** Quais são as atividades relevantes e como as decisões sobre essas atividades são tomadas; **c)** se os direitos da entidade lhe conferem a capacidade atual de dirigir as atividades relevantes da outra entidade; **d)** se a entidade está exposta, ou têm direitos, a benefícios variáveis do seu envolvimento com a outra entidade; e **e)** se a entidade tem capacidade de utilizar o seu poder sobre a outra entidade para afetar a natureza ou a quantia dos benefícios do seu envolvimento com a outra entidade

Essas ações são importantes de serem seguidas, dado que compreendem uma proposta do Órgão promotor de mudanças e com respaldo para orientações. Não foi possível exaurirmos o assunto nesse artigo técnico, pois muito se tem para ser discutido, dado a existência de limites de páginas. Embora seja apenas um ensaio inicial pretendemos voltar a discutir pontos que ainda estão obscuros para esses pesquisadores por limitação técnica.

2.3 Organização Social (Parcerias Inter setoriais)

Pressionado pela mudança no ambiente, o gestor público busca o uso das parcerias como solução para o aumento de sua eficiência. Salamon e Toepler (2015) afirmam que de acordo com crenças generalizadas, o governo e o setor sem fins lucrativo operam em esferas distintas, perseguem objetivos diferentes e são, na melhor das hipóteses, indiferentes e, na pior das hipóteses, uma competição ativa ou no antagonismo. Citam, ainda, que a América optou por confiar em um setor sem fins lucrativos robusto, financiados, principalmente, por doações de caridade. Em grande parte da Europa desenvolveu-se uma ampla "parceria de bem-estar" que liga o governo ao setor sem fins lucrativos. Mas, o apoio governamental tem sido uma característica central.

Para Archambault (2015), na França houve uma privatização progressiva da prestação de serviços humanos orientada para o setor sem fins lucrativos e não para o mercado. Justifica este fato devido a população mais instruída desejar lidar com as novas questões sociais com projetos e as organizações sem fins lucrativos ofereceram uma maneira conveniente de conseguir isso. Afirmam, ainda, que voluntários e funcionários do setor sem fins lucrativos preferem a governança participativa sobre a governança muito hierárquica dentro do Público e

empresarial. Embora longe de ser perfeito, o resultado é uma colaboração entre organizações governamentais e sem fins lucrativos que tem servido bem ao país.

Monteiro (2008, p.5), ao analisar as parcerias interorganizacionais nos processos de governança em Portugal, afirma, *in verbis*,

“(…) que os estados ocidentais atuam, hoje, num contexto societal manifestamente diverso daquele em que nasceram e se consolidaram, o que os tem “forçado” a repensar o seu *modus operandi* e o seu papel na sociedade e na economia, também as organizações da sociedade civil e as empresas têm assumido novos protagonismos, desempenhando funções-charneira nos processos de desenvolvimento territorial.”

Embora reconhecendo os mais variados tipos de parcerias como os exemplificados por Peters (1997, *apud* Monteiro 2008, p.54) o modelo principal - agente; Monteiro (2008, p.54) as “parcerias público-público”, “privado- público” e “público-privado”; Shaeffer (2001, *apud* Monteiro, 2008, p.55) parceria total e parceria limitada; Harding (1997, *apud* Monteiro, 2008, p.55) sugere tipos de parcerias como ofensiva, defensiva e “*shotgun*”.

Shaeffer (1994, p.16 *apud* Bray, 1999, p.3) relaciona dois termos como específicos para uma parceria, sendo eles o envolvimento e a participação, e sugere que a primeira é uma forma de apenas cooperar na atividade do outro e a segunda sugere uma participação mais ativa e dedicada. Para Nelson e Zadeck (2000, *apud* Selsky e Parker, 2005, p. 850) não existe apenas um termo para as parcerias, são diversos e concorrentes.

As parcerias intersetoriais decorrem da cooperação e da expertise do parceiro. Para Selsky e Parker (2005, p. 852) a definição de cooperação sugere a união de forças entre os dois setores para o enfretamento de um problema social, mas existe a necessidade da manutenção da autonomia organizacional, evitando assim uma sobreposição de valores e a perda de sentido da diferença. A definição de cooperação de Roberts e Bradley (1991, p. 212 *apud* Selsky & Parker, 2005, p. 852), vem atrelada à definição de expertise como sendo “[...] um arranjo social temporário em que dois ou mais atores sociais trabalham em conjunto para um único fim, comum, exigindo a transmutação de materiais, ideias e relações / ou sociais para atingir esse fim”. Neste artigo, aplica-se este conceito de parceria.

Na conclusão de seu trabalho Bray (1999, p. 50) aponta outras dificuldades para a definição da palavra parceria com seus vários significados e implicações, resultando em uma conceituação distorcida e na sua implementação imperfeita. Ainda, alerta quanto ao fato dos objetivos dos parceiros não coincidirem e aponta que nas parcerias intersetoriais a adaptação mútua é difícil, complementando, ainda, sobre um outro fato decorrente da decisão de terceirizar essas atividades “[...] a redução da função do estado pode conduzir a um aumento das desigualdades e a mecânica de funcionamento de parcerias muitas vezes deixam a desejar.”

Bray (1999, p. 5) relaciona 8 razões para a parceria, quais sejam:

- ✓ **Experiências e conhecimentos compartilhados.** Cada parceiro pode trazer conhecimentos e habilidades para a tarefa.
- ✓ **Apoio mútuo.** Quando as circunstâncias são difíceis, a parceria prevê apoio mútuo e persiste nos esforços para alcance dos objetivos.
- ✓ **Divisão do trabalho.** A colaboração pode permitir aos parceiros que se concentrem nas tarefas que eles fazem melhor. As tarefas que um parceiro pode fazer melhor não são necessariamente as que os outros parceiros fazem melhor. Nesta situação, a divisão do trabalho permite que todos os lados ganhem.
- ✓ **Aumento de recursos.** Quando cada um dos parceiros traz recursos para o fórum comum, a disponibilidade total de recursos é aumentada. Esses recursos podem ser humanos e materiais, bem como financeiros.

- ✓ **Sentimento de aumento de propriedade.** Quando as pessoas trabalham juntas em uma tarefa, elas são mais propensas a sentirem um senso de propriedade, do que se a tarefa fosse executada por outra pessoa.
- ✓ **Alcance estendido.** Diferentes parceiros podem ter vozes em lugares diferentes. Isso pode estender o alcance de iniciativas.
- ✓ **Aumento da eficácia.** Quando parceiros se reúnem, cada um deles traz suas próprias perspectivas. Eles podem ajudar uns aos outros para identificar os obstáculos à aplicação eficaz de programas e uma forma de acabar com esses obstáculos.
- ✓ **Avaliação e monitoramento.** Quando os parceiros têm ligações com diferentes setores da sociedade, eles podem complementar os esforços uns dos outros, para avaliar o impacto dos programas. Esta informação pode ser usada para fazer os ajustes necessários e melhorar o impacto.

Para Salamon e Toepler (2015), as organizações sem fins lucrativos optam pela cooperação devido as limitações existentes quanto a resposta a “falha de mercado” e “falha de governo”, ou seja, existe uma falha voluntária. Definem, ainda, que estas limitações como sendo inerentes ao setor voluntário como mecanismo para atender às necessidades públicas, citando, *in verbis*,

- (i) *Primeiro, a insuficiência filantrópica: a incapacidade de as organizações gerar a escala de recursos adequados e confiáveis o suficiente para problemas de serviço humano de uma sociedade industrial avançada. Somando-se a isso o fato das organizações sem fins lucrativos gerar capital próprio devido às barreiras legais, a distribuição de lucros (superávit), o resultado é muitas vezes uma incapacidade de as organizações a "expandir" as suas operações;*
- (ii) *Em segundo lugar, o particularismo filantrópico: a tendência de favorecer determinados grupos de clientes ou áreas geográficas específicas com exclusão de outros. Isto cria enormes disparidades na provisão de assistência;*
- (iii) *Terceiro, o paternalismo filantrópico: a dificuldade que essas organizações têm de estabelecer direitos aos benefícios, em oposição aos privilégios, e daí a dificuldade delas em fomentar um verdadeiro sentido de autovalorização; e,*
- (iv) *Quarto, o amadorismo filantrópico: a falta de profissionalismo no voluntariado e da conseqüente dificuldade para enfrentar problemas humanos complexos.*

Para Salamon e Toepler (2015) essa cooperação cresceu no mundo e parece estar pronta para continuar a fazê-lo no futuro previsível. Meios necessários para melhorar a forma como as sociedades abordam o crescimento sociais, econômicos e ambientais. Como se verifica, os pontos fortes do setor sem fins lucrativos como fornecedor de bens públicos complementam bem tanto na origem como na entrega desses bens, enquanto que os pontos fortes do governo como gerador de receita e de direitos aos benefícios complementam, estando, portanto, de acordo com as afirmativas de Archambault (2015).

No Brasil, com raras exceções, as OSs operam amparadas na transferência de recursos públicos, via contratos de gestão em hospitais. Transformaram-se em instrumentos que auxiliam os governos, federal, estadual e municipal. (Turino et al., 2018) A despeito de uma flexibilidade para aquisição de insumos e contratação de mão de obra e rapidez na solução de problemas que demorariam nas mãos dos governos.

A forma como as OSs operam no Brasil, onde atuam sempre e somente através de recursos públicos, diverge divergem do conceito apresentado por Brinkerhoff (2002, p. 24)

onde as OSs na relação em parceria, com o setor público traz vantagem, em detrimento da execução própria de serviços, pois é a possibilidade de ter acesso a recursos financeiros, humanos, materiais e conhecimento específico que sejam necessários e essenciais para a consecução de projetos e atividades relacionadas às funções obrigatórias de um ator. Nesta diferença de conceitos nos faz entender que as OSS que operam no Brasil são concebidas de forma diferentes.

3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A pesquisa tem uma abordagem exploratória, descritiva, documental e qualitativa. Qualitativa pois a técnica a ser utilizada para a coleta de dados será a busca de temas “controle” na visão da NBC TSP 17 e a análise do documento formal assinado entre o serviço público e a “Organização Social”.

A técnica utilizada para análise do material foi “Material relacionado com a teoria” apresentado dentro da “Técnica de Escrutínio” ou exame minucioso num conjunto de oito técnicas para análise de textos. (Ryan; Bernard, (2003). Procurar por temas no documento formalizado entre as partes envolve tipicamente sair marcando o texto com canetas de cores diferentes. (Sandelowski, 1995 *apud* Ryan; Bernard, 2003). Porque mesmo se esse tema apenas apresentar partes do “controle” já faz algum sentido ainda que seja incipiente. Para Ryan e Bernard (2003) a análise de textos, na busca do tema, começa com a revisão do material e simplesmente sublinhando frases e palavras chave.

Para Ryan e Bernard (2003) o tema surge de duas formas: a partir dos dados (uma abordagem indutiva) e da compreensão teórica prévia do investigador do fenômeno em estudo (uma abordagem a priori). Temas a priori vêm das características do fenômeno em estudo; já chegaram a acordo sobre definições profissionais encontrados em revisões de literatura; a partir do senso comum, construções locais; e de valores dos investigadores, as orientações teóricas e experiências pessoais (Bulmer, 1979 *apud* Ryan; Bernard, 2003)

Os documentos a serem analisados serão: 1- contrato de gestão estabelecido entre o serviço público e uma Organização Social; 2- Portaria 066-R de 30/11/2017 que estabeleceu procedimentos para a prestação de contas do contrato de gestão; 3- Portaria 040-R de 2016 que padronizou uma metodologia para apuração de custos; 4- Portaria 19-R de 13/03/2018 que impõem que as informações de custos deverão ser mensalmente disponibilizadas, até o décimo dia do mês subsequente ao mês de referência. Esses documentos encontram-se disponíveis no sítio eletrônico do Governo do Estado do Espírito Santo.

O documento que será base para avaliação de controle será a NBC TSP 17 que é originária da IPSAS 35. A tradução da IPSAS ocorreu parcialmente sendo que os documentos “Apêndice 1 – Orientação para aplicação” e “Emendas para outras IPSAS” não foram traduzidos, mas são fontes riquíssima de orientações e interpretação. Assim a partir da leitura minuciosa do contrato de gestão e contrapondo com os dois documentos não traduzidos, pretende-se pinçar e acumular pontos que sugerem que as OSs no seu “modus operandi” no Brasil deverão ou não ser consolidadas nas DCONs da entidade controladora (contratadora) a partir da avaliação do controle.

Assim os documentos produzidos no âmbito do serviço público serão analisados na procura pelo tema “controle” na forma estabelecida pela NBC TSP 17 e sendo demonstrado caso exista sua justificativa na IPSAS 15. As Organizações Sociais se tornaram “braços” da estrutura do setor público, prestando um serviço público dentro da estrutura física do poder público, mas ainda não são consideradas como elemento econômico do setor público e daí o teste de sua classificação como entidade a ser consolidada ou não, a luz do contrato de gestão.

4 ANÁLISE DOS DADOS E APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS

Inicialmente é necessário mencionar que o Brasil faz parte do grupo de países classificados como “Code Law” ou adeptos ao direito escrito e tudo deve estar contido na lei. Nestes termos o instrumento analisado começa em caixa alta da seguinte forma:

“(…) CONTRATO QUE ENTRE SI CELEBRAM O ESTADO DO ESPÍRITO SANTO, POR INTERMÉDIO DA SECRETARIA DE ESTADO DA SAÚDE – SESA E O (...) QUALIFICADA COMO ORGANIZAÇÃO SOCIAL PARA REGULAMENTAR O DESEMPENHO DAS AÇÕES E SERVIÇOS DE SAÚDE NO HOSPITAL (...)”

O preâmbulo do instrumento do acordo entre as partes para ações e serviços de saúde. É um acordo em que uma entidade pretende potencializar as ações e serviços de saúde através de um contrato de gestão de um hospital. Serão disponibilizados ativos da entidade SESA para uma OSS. Trata-se de uma relação puramente comercial. O tema “controle” não se faz presente até aqui.

Na 1ª cláusula do contrato é definido o objeto

“(…) O presente contrato de gestão tem por objeto a operacionalização da gestão e execução, pela contratada, das atividades e serviços de saúde no Hospital (suprimido) em conformidade com os Anexos que integram este instrumento. O objeto contratual executado deverá atingir o fim a que se destina, com eficácia e qualidade requeridas.

O Estado permitiu ao contratado algo amplo: o gerenciamento e execução de atividades e serviços de saúde a serem desenvolvidos no hospital, entretanto, para executá-lo deverá seguir o contrato e anexos ali definidos. O anexo “Application Guidance” (AG) da IPSAS 35, relaciona fatores que podem ajudar na determinação de controle, sendo o primeiro passo considerar o propósito e desenho da outra entidade, identificando as atividades relevantes, quem atualmente tem a capacidade de decidir e direcionar essas decisões sobre as atividades relevantes e quem é o beneficiado dessas atividades.

Assim, na tentativa de atingirmos o propósito dessa pesquisa, estabeleceu-se o instrumento de contrato para a discussão e análise da existência de controle nessa relação. A parte 6 do contrato que trata do monitoramento da contratada, existe uma ação de acompanhamento, avaliação e fiscalização endereçada a uma comissão de monitoramento e avaliação do desenvolvimento das atividades relevantes, metas estabelecidas e indicadores de qualidade

“(…) relativa ao cumprimento das diretrizes e metas definidas para a CONTRATADA, restringir-se-á aos resultados obtidos em sua execução, através dos indicadores de desempenho estabelecidos, em confronto com as metas pactuadas e com a economicidade no desenvolvimento das respectivas atividades, os quais serão consolidados pela Comissão de Monitoramento e Avaliação, a fim de possibilitar a avaliação trimestral. ”

Além do monitoramento, haverá avaliação das atividades relevantes trimestralmente, semestral e anualmente, ou seja, a partir da análise das informações, será avaliado a correção de rumo para atender o objetivo do contrato. O atingimento do objetivo do contrato pressupõe a satisfação das três partes atingidas: (1) benefícios não financeiros para a contratante; (2) serviços satisfatórios para o usuário da saúde; e (3) sucesso do contrato para a contratada.

Para o sucesso da avaliação das atividades é necessário que exista controle da outra entidade. Controle pressupõe a existência de poder sobre as atividades relevantes da outra entidade, aliado a existência de direitos sobre benefícios variáveis e a capacidade de utilizar desse poder para afetar a natureza ou o montante dos benefícios pela entidade.

Na proposição da IPSAS 35 em seu anexo “AG” o poder surge de direitos. Para ter

poder sobre outra entidade, uma entidade deve ter direitos existentes que dão à entidade a capacidade atual de dirigir as atividades relevantes da outra entidade. Os direitos que podem dar poder a uma entidade podem ser diferentes. (IPSAS 35 - 2015)

Assim, três situações são sugeridas no “AG” em que combinação de direitos podem indicar poder:

1ª situação - O relacionamento entre a entidade e as operações da outra entidade é de dependência conforme três situações analisadas:

(i) *A entidade financia uma parte significativa das operações da outra entidade e a outra entidade depende disso. Nesse caso as operações da outra entidade são financiadas integralmente pela entidade.*

(ii) *A entidade garante uma parcela significativa das obrigações da outra entidade, e a outra entidade depende disso. A outra entidade é financiada integralmente pela entidade e isso contempla seus passivos, inclusive os trabalhistas.*

(iii) *Não foi atendido*

(iv) *A entidade controla ativos como licenças ou marcas registradas que são críticos para as operações da outra entidade e a outra entidade depende disso. A entidade contratante é detentora dos todos os ativos da outra entidade.*

(v) *Não foi atendido.*

2ª – situação - Uma parcela significativa das atividades da outra entidade envolve ou é conduzida em nome da entidade. O item 3.1.11 do contrato existe a seguinte determinação:

“Adotar, em todas as placas internas e externas, veículos e demais materiais permanentes, bem como em uniformes, rouparias, impressos e documentos oficiais as logomarcas do Hospital e da Secretaria Estadual de Saúde, nos padrões definidos por esta, assim como seguir todas as diretrizes definidas pelo Governo do Estado no tocante à comunicação. ”

3ª situação - A exposição da entidade, ou direitos, aos benefícios de seu envolvimento com a outra entidade é desproporcionalmente maior do que seu voto ou outros direitos similares. Por se tratar de um hospital público, onde 100% dos atendimentos é custo zero para o paciente, o contrato com a outra entidade não especifica limites para esse atendimento. O item 3.1.16 do contrato estabelece que a outra entidade deverá “(...) atender os pacientes com dignidade e respeito, de modo universal e igualitário, mantendo-se sempre a qualidade na prestação dos serviços. ” Não limitando esse atendimento a quantidades de atendimentos.

Com a relação à monitoramento financeiro a Portaria 066-R, de 30/11/2017 estabeleceu procedimentos para a prestação de contas, através de plataforma eletrônica, com transmissões diárias, um dia após o pagamento, com a respectiva documentação comprobatória, assim como como transmissões mensais, até o dia 20 (vinte) do mês subsequente ao das ocorrências.

“(…) no prazo máximo de 30 (trinta) dias da publicação desta portaria ou da assinatura dos novos contratos de gestão, que implantem plataforma eletrônica com o objetivo de sistematizar os procedimentos de prestação de contas para aprimoramento do processo de controle, trazendo agilidade e efetividade ao acompanhamento, monitoramento e fiscalização das atividades desenvolvidas no âmbito das unidades hospitalares.”

Com relação ao custo dos serviços a Portaria 040-R de 2016 padronizou uma metodologia para apuração e reforçada pela Portaria 19-R de 2018 onde determina prazos para as informações de custos.

A Portaria 040-R de 2016 determinou a implantação por parte das OSs uma metodologia de apuração de custos, visando a gestão estratégica e melhoria contínua dos resultados para a entidade controladora, com o objetivo da geração de informações de custos

dos serviços prestados e correspondente utilização dessas informações como instrumento de gestão, controle, tomada de decisão acerca dos recursos empregados nas atividades operacionais e correspondente prestação de contas do contratado para o contratante. Além disso, 7 argumentos foram considerados pela entidade contratante para melhorar seus controles:

- 1) *Informação individualizada por unidade pública de saúde gerenciada, ao nível dos centros de custos, produtos e serviços, permitindo a correspondente análise comparativa e o acompanhamento contínuo das operações.*
- 2) *Informações consolidadas e comparativas, permitindo a avaliação, acompanhamento e controle de cada unidade pública de saúde gerenciada, como também o estabelecimento de indicadores de desempenho.*
- 3) *Consolidar um conjunto de indicadores de desempenho das ações de assistência à saúde.*
- 4) *Servir de instrumento de gestão e correspondente melhoria da eficácia na alocação dos recursos humanos e materiais.*
- 5) *Geração de relatórios gerenciais de custos das atividades e, em decorrência, disseminar a participação de todos os gestores internos na avaliação e análise dos custos sob as suas responsabilidades.*
- 6) *Elementos que permitam a avaliação do custeio das atividades das unidades de saúde gerenciadas em relação a indicadores de custos disponíveis, os quais permitirão a efetiva gestão da produtividade das unidades públicas de saúde desta Secretaria.*
- 7) *Criar a cultura de acompanhamento, gestão de custos e busca continuada de melhores resultados com a utilização dos recursos públicos.*

O anexo AG da IPSAS 35 (2015) em seu item AG14, destaca que um exemplo de decisão sobre as atividades relevantes é a definição de decisões operacionais e de capital de uma entidade, incluindo orçamentos. De tal forma a portaria 040- de 2016 deixa claro ao determinar que sejam disponibilizadas tais informações gerenciais e de custos. Este processo visa a coordenação estratégica e o processo de foco no resultado para a entidade contratante.

Em 2018, a Portaria 19-R de 13/03/2018 estabeleceu que as informações gerenciais e de custos deveriam ser disponibilizadas mensalmente, até o décimo dia do mês subsequente ao mês de referência e de forma direta cuida para avaliar as atividades relevantes da outra entidade, como

“A metodologia de custos deverá se dar por absorção total, baseada em regime de competência com a utilização de critérios reconhecidos e padronizados de forma a permitir a comparabilidade dos indicadores de custos estabelecidos anteriormente, em ambiente de WEB (World Wide Web) , e deverá ocorrer em período estabelecido em cronograma específico a ser aprovado por essa Secretaria de Estado da Saúde do Estado do Espírito Santo.”

No contrato, no item 6.6 é informado que a contratante, semestralmente, revisará, baseado em informações à análise das quantidades de atividades assistenciais realizadas, verificando e avaliando os desvios (para mais ou para menos) ocorridos em relação às quantidades estabelecidas contratualmente e no item 6.7 do contrato, esse resultado poderá

“(…) resultar uma repactuação das quantidades de atividades assistenciais ora estabelecidas e seu correspondente reflexo econômico-financeiro, efetivada através de Termo Aditivo ao Contrato de Gestão, acordada entre as partes nas respectivas reuniões para ajuste semestral e anual do CONTRATO DE GESTÃO, e desde que previamente consultada a Secretaria

de Estado de Controle e Transparência, quanto aos aspectos econômico-financeiros acarretados pelo aditamento pretendido. ”

O anexo AG da IPSAS 35 (2015) ressalta que na avaliação de controle é preciso verificar a exposição ou direitos a benefícios variáveis do seu envolvimento com a outra entidade; se os direitos existentes conferem a capacidade de direcionar essas as atividades relevantes da outra entidade; e se esse o poder (ou capacidade de utilizar o poder) sobre a outra entidade afeta a natureza ou a quantia dos benefícios do seu envolvimento com a outra entidade. Não resta dúvidas que diante das evidências até aqui apresentadas pelos normativos, que a entidade “Governo” procura obter o controle da entidade avaliada, a OSS. O termo controle é presente nos aspectos analisados.

Para a IPSAS 35(2015) em seu “*Application Guidance*” uma entidade normalmente terá poder sobre uma entidade que tenha estabelecido um documento constituinte ou a legislação de habilitação especificar as atividades operacionais e financeiras que devem ser executadas por essa entidade. É entendimento que termo de contrato até aqui analisado confere esta condição de controle pela contratante.

Na análise do contrato de gestão entre a SESA e a OSS e das portarias utilizadas como mecanismos de melhoramentos da relação comercial, ficou demonstrado a relação de controle das atividades relevantes da outra entidade, através do poder sobre a outra entidade.

Ainda na estrutura de controle o contrato estende aos responsáveis pela fiscalização da execução do contrato de gestão a obrigação de que ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade na utilização de recursos ou bens de origem pública por organização social, deverão dar ciência aos secretários das pastas de saúde, Administração, do controle e da procuradoria do Estado.

No controle social também é estendido a qualquer cidadão, partido político, associação ou entidade sindical denunciar irregularidades ou ilegalidades cometidas pelas entidades qualificadas como Organizações Sociais ao Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Assim, esse artigo pretendeu discutir a consolidação das demonstrações contábeis no setor público sob a nova abordagem da IPSAS 35 (NBC TSP 17) ampliando esse conceito até as organizações sociais de saúde. As OSs contratualizam com o Estado, executando a gestão de hospitais agindo em nome do serviço público no âmbito da federação e particularmente nos estados e municípios.

A NBC TSP 17 estabeleceu a consolidação nas DCONs de uma entidade (controladora) com as DCONs de outra entidade quando se detém o controle dessa outra entidade. Esse trabalho avaliou se as DCONs das Organizações Sociais deveriam ser consolidadas a luz da NBC TSP 17 as DCONs da contratante. Na avaliação do controle 3 atributos devem ser testados (1) poder sobre essa outra entidade; (2) exposição a, ou direitos sobre, benefícios variáveis decorrentes de seu envolvimento com essa outra entidade; e (3) a capacidade de utilizar esse poder sobre a outra entidade, para afetar a natureza ou o montante dos benefícios decorrentes de seu envolvimento com a mesma.

Foram analisados 4 conjuntos de documentos: contrato de gestão; Portaria 066-R, de 30/11/2017; Portaria 040-R/2016 que padronizou uma metodologia para apuração de custos; e a Portaria 19-R/2018. Esses documentos encontram-se disponíveis no sítio eletrônico do Governo do Estado do Espírito Santo.

Na análise do contrato de gestão entre a SESA e a OSS e das portarias utilizadas como mecanismos de melhoramentos da relação comercial, ficou demonstrado a relação de controle das atividades relevantes através do poder sobre a outra entidade.

Como proposta de pesquisas futuras ficou evidenciado que a NBC TSP 17 – Demonstrações Contábeis Consolidadas deverá ser aplicada em entidades não dependentes ou empresas estatais independentes, visando demonstrar o efeito nas demonstrações contábeis da entidade controladora. Essa norma só vigora a partir de 2021 de acordo com Carlin (2005) a mudança para uma estrutura abrangente de prestação de contas contábeis e financeiras para o setor público, orientada para o regime de competência, começou a ocorrer no final da década de 1980, principalmente na Austrália e na Nova Zelândia. É importante essa avaliação para a contabilidade nacional.

REFERÊNCIAS

- Archambault, E. (2015). France: A Late-Comer to Government–Nonprofit Partnership. *Voluntas: International Journal of Voluntary and Nonprofit Organizations*, Vol. 26(6), pp. 2283-2310.
- Arendt, H. (1955). *The Origins of Totalitarianism*. London: George Allen and Unwin.
- Barbosa, N. B., & Elias, P. E. M. (2010). As organizações sociais de saúde como forma de gestão público/privado. *Ciência saúde coletiva*, Rio de Janeiro, v. 15, n. 5, p. 2483-2495.
- Basu, S., Andrews, J., Kishore, S., Panjabi, R., & Stuckler D. (2012). Comparative performance of private and public healthcare systems in low- and middle-income countries: a systematic review. *PLoS Medicine* 9(6): 1001244.
- Boisvert, H.(1995). *Contabilidade baseada em atividades e controle de gestão*. Florianópolis. (Apostila).
- Boisvert, H. (1999) *Contabilidade por atividades: práticas avançadas*. São Paulo: Atlas.
- Brasil (1998). LEI Nº 9.637, de 15 de maio 1998. Dispõe sobre a qualificação de entidades como organizações sociais.
- Broadbent, J.; & Guthrie, J. (2008). ‘Public Sector to Public Services: 20 Years of “Contextual” Accounting Research’, *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. 21, No. 2.
- Brinkerhoff, J.M. (2002) Government–nonprofit partnership: A defining framework. *Public Administration and Development*. *Public Administration and Development* 22. , 19–30 (2002).
- Bray, M. (1999). *Community Partnerships in Education: Dimensions, Variations, and Implications*. Comparative Education Research Centre The University of Hong Kong. Pokfulam Road. Hong Kong, China.
- Carlin, T.M. (2005) Debating the impact of accrual accounting and reporting in the public sector. *Financial accountability & management*, 21(3) Blackwell Publishing Ltd.
- CFC. Conselho Federal de Contabilidade. (2018). Norma brasileira de contabilidade, NBC TSP 17, DE 18 DE OUTUBRO DE 2018. – Demonstrações Contábeis Consolidadas.
- CFC. Conselho Federal de Contabilidade. (2008). RESOLUÇÃO CFC Nº. 1.134/08. Aprova a NBC T 16.7 – Consolidação das Demonstrações contábeis. Normas brasileiras de contabilidade.
- CFC. Conselho Federal de Contabilidade. (2018) NBC TSP 11 – Apresentação da Demonstrações Contábeis. NBC TSP 11, de 18 de outubro de 2018.
- Cîrstea, A.; Nistor, C. S.; & Tudor, A.T. (2017). Consolidated financial statements – a new challenge for the public sector administration, *Journal of Economic and Administrative Sciences*, Vol. 33 Issue: 1, pp.46-65.
- Coelho, V.S. P.; &Greve, J. (2016). As Organizações Sociais de Saúde e o Desempenho do SUS: Um Estudo sobre a Atenção Básica em São Paulo. RJ, v. 59, n. 3, p. 867-901.

- Foucault, M. (1995). O sujeito e o poder. In: RABINOW, P.; DREYFUSS, H. Michel Foucault: uma trajetória filosófica. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1995.
- GASB -Government Accounting Standards Board (2006). 'Why Governmental Accounting and Financial Reporting is – and Should be – Different', white paper, Norwalk, CT. Recuperado em 10 outubro 2019, de http://www.gasb.org/white_paper_full.pdf, last.
- Grossi, G.; & Soverchia, M. (2011). European Commission Adoption of IPSAS to Reform Financial Reporting, *ABACUS*, Vol. 47, No. 4. Recuperado em 31 dezembro de 2018, de https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1967327.
- Grossi, G., & Reichar, C. (2008) Municipal corporatization in Germany and Italy. *Public Management Review* · Recuperado em 03 janeiro 2019, de https://www.researchgate.net/profile/Giuseppe_Grossi/
- Heald, D.; & Georgiou, G. (2009). 'Whole of Government Accounts Developments in the UK: Conceptual, Technical and Timetable Issues', *Public Money and Management*, 5, 3: 219–27.
- IPSAS 35. IPSASB. International Public Sector Accounting Standards Board. (2015). IPSAS 35 – Consolidated Financial Statements. Recuperado em 26 dezembro 2018, de <http://www.ifac.org/publications-resources/ipsas-35-consolidated-financial-statements..>
- Lama, M. V.; Madueño, M. C.; & Jiménez, M. T. (2017). What extent should public corporations be consolidated? Considering the effects on public deficit and debt in Spanish municipalities. *Transylvanian Review of Administrative Sciences*, Nº. 52 E/2017, pp. 148-164.
- Lunkes, R.J. (2010). Controle de Gestão: estratégico, tático, operacional, interno e de risco. São Paulo. Ed Atlas.
- MCASP. (2017). Manual de contabilidade aplicada ao setor público. 7ª edição. Secretaria do Tesouro nacional.
- Médici, A. (2012). Propostas para Melhorar a Cobertura, a Eficiência e a Qualidade no Setor Saúde. Brasil: a nova agenda social. Recuperado em 27 março 2018, de <http://www.schwartzman.org.br/simon/agenda1.pdf>..
- Moraes, M.S.; & Reyes-Tagle, G.. (2017). Os impactos fiscais dos contratos de parceria público-privada: estudo de caso do ambiente institucional e da prática no Brasil / Marcos Siqueira Moraes, Gerardo Reyes-Tagle. p. cm. — (Nota técnica do BID ; 1246) . Banco Interamericano de Desenvolvimento. Divisão de Gestão Fiscal e Municipal.
- Morais, H.M.M.; Albuquerque, M.S.V.; Oliveira, R.S.; Cazuzu, A. K.I.; & Silva, N.A.F. (2018). Organizações Sociais da Saúde: uma expressão fenomênica da privatização da saúde no Brasil. *Cad. Saúde Pública*, 34(1).
- Monteiro, S.I.M. (2008) As parcerias inter-organizacionais nos Processos de governança do território - o caso das redes urbanas para a competitividade e inovação - Dissertação submetida como requisito para a obtenção do grau de Mestre em urbanização e ordenamento do território, Lisboa. Portugal.
- Pilcher, R.; & Dean, G.. (2009a). 'Consequences and Cost of Financial Reporting Compliance for Local Government', *European Accounting Review*, 18, 4: 725–44.
- Pilcher, R.; & Dean, G.. (2009b). 'Implementing IFRS in Local Government: Value Adding or Additional Pain?', *Qualitative Research in Accounting and Management*, 6, 3: 180–96.
- Ryan, G. W.; & Bernard. H. R. (2003). *Techniques to Identify Them*. Vol. 15, No. 1, February 2003 85–109 © 2003 Sage Publication.
- Rhodes, R. A. W. (2000) 'Governance and Public Administration', in J. Pierre (ed.), *Debating Governance*, Oxford University Press.

- Redmayne, N. B.; & Laswad, F. (2013). 'An assessment of the impact of IFRS adoption on public sector audit fees and audit effort: Some evidence of the transition costs on changes in reporting regimes. *Australian Accounting Review*, 23(1), 88–99.
- Robb, A.; & Newberry, S. (2007). 'Globalization: Governmental Accounting and International Financial Reporting Standards', *Socio-Economic Review*, 5: 725–54.
- Stevenson, K. (2010). 'Commentary: IFRS and the Domestic Standard Setter – Is the Mourning Period Over?', *Australian Accounting Review*, 20: 308–12.
- Salamon, L.M.; & Toepler, S. (2015). Government – Non profit Cooperation: Anomaly or Necessity? *VOLUNTAS: International Journal of Voluntary and Nonprofit Organizations*. Volume 26, Number 6, Page 2155.
- Santana, V. G. D.; & Santos Neto, P. M. (2017). Modelos de gestão pública da Secretaria de Saúde de Pernambuco: implicações na gestão do trabalho. *Saúde debate*, RJ. v. 41, n. 112, p. 122-132
- Santis, S.; Grossi, G.; & Bisogno, M. (2018). Public sector consolidated financial statements: a structured literature review, *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, Vol. 30 Issue: 2, pp. 230-251.
- Selsky, J.; Parker, W.B.. (2005). Cross-Sector Partnerships to Address Social Issues: Challenges to Theory and Practice. *Journal of Management*, Vol. 31 p. 849-873. No. 6.
- SESA. Secretaria de Saúde do Estado do Espírito Santo. (2018). Portaria 19-R de 2018 Secretaria de Estado da Saúde do Estado do Espírito Santo. Acrescenta artigos à portaria 040/R /2016 onde determina implantação de uma metodologia padronizada de apuração de custos.
- SESA. Secretaria de Saúde do Estado do Espírito Santo (2016). Portaria 040-R de 2016. Determina implantação de uma metodologia padronizada de apuração de custos.
- SESA (2017). Portaria 066-R, de 30/11/2017- Secretaria de Estado da Saúde do Estado do Espírito Santo.
- STN. Secretaria do Tesouro Nacional. (2013). Portaria nº 634, de 19 de novembro de 2013.
- Turino, F.; Sodré, F.; Mansur, M.C.; & Bussinger, E. C. A. (2018) Análise dos repasses de recursos financeiros para hospitais públicos: um comparativo entre a administração direta versus a indireta. Recuperado em 27 março 2018, de http://abresbrasil.org.br/sites/default/files/analise_do_repasso_de_recursosfinanceiros_para_hospitais_sob_ad_e_ai_abres.pdf.
- Walker, R. G. (2009). Public sector consolidated statements. *Abacus*, 45, 2, 2009, pp. 171–220. Recuperado em 28 dezembro 2018, de <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/full/10.1111/j.1467-6281.2009.00282.x>..
- Zuccolotto, R.; Rocha, D. G.; & Suzart, J. A.S. (2015). O que o regime contábil de competência revela sobre os patrimônios dos governos? *Revista Brasileira de Contabilidade*. Nº 228.