

A CONTABILIDADE PROPORCIONANDO MELHOR INFORMAÇÃO E TRANSPARÊNCIA PARA O CONTROLE SOCIAL: A NOVA ABORDAGEM PARA A CONSOLIDAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS.

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 do Governo do Espírito Santo , Secretaria da Saúde do ES, Fucape e IFES Colatina

Resumo

Esse artigo discute nova abordagem para consolidação das demonstrações contábeis (DCONS) no setor público brasileiro e o impacto como geradora de informações para o controle social. Maior qualidade na informação útil, mais transparência. A abordagem apresentada pela NBC TSP 17 (IPSAS 35) tem seus reflexos nas estruturas conceituais das DCONS. A consolidação baseada no controle das atividades relevantes sugere que os ativos, passivos, receitas e despesas da organização sejam reportados e demonstrados na organização que controla como se fossem uma única entidade. São avaliados três atributos para verificação de controle: poder sobre outra entidade; exposição a, ou direitos sobre, benefícios variáveis decorrentes do envolvimento com outra entidade; capacidade de utilizar esse poder sobre outra entidade, para afetar a natureza ou o montante dos benefícios produzidos. O resultado demonstrou que a entidade que consolida tinha um ativo de R\$ 23,08 bilhões acrescentando 619,5 milhões na consolidação. O maior impacto foi no grupo do ativo intangível que passou de 149,0 milhões, para R\$ 2.5 bilhões. Essa alteração demonstra uma mudança na estrutura das contas patrimoniais da Entidade que consolida. Fica demonstrado que a consolidação das DCONS fornece informações relevantes para o controle social e demais interessados quanto ao verdadeiro tamanho do Estado.

Palavras-chave: Palavras chaves: Transparência no Setor Público. Controle Social; Demonstrações Contábeis Consolidadas; Abordagem de Controle; NBC TSP 17

A CONTABILIDADE PROPORCIONANDO MELHOR INFORMAÇÃO E TRANSPARÊNCIA PARA O CONTROLE SOCIAL: A NOVA ABORDAGEM PARA A CONSOLIDAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS.

RESUMO

Esse artigo discute nova abordagem para consolidação das demonstrações contábeis (DCONS) no setor público brasileiro e o impacto como geradora de informações para o controle social. Maior qualidade na informação útil, mais transparência. A abordagem apresentada pela NBC TSP 17 (IPSAS 35) tem seus reflexos nas estruturas conceituais das DCONS. A consolidação baseada no controle das atividades relevantes sugere que os ativos, passivos, receitas e despesas da organização sejam reportados e demonstrados na organização que controla como se fossem uma única entidade. São avaliados três atributos para verificação de controle: poder sobre outra entidade; exposição a, ou direitos sobre, benefícios variáveis decorrentes do envolvimento com outra entidade; capacidade de utilizar esse poder sobre outra entidade, para afetar a natureza ou o montante dos benefícios produzidos. O resultado demonstrou que a entidade que consolida tinha um ativo de R\$ 23,08 bilhões acrescentando 619,5 milhões na consolidação. O maior impacto foi no grupo do ativo intangível que passou de 149,0 milhões, para R\$ 2.5 bilhões. Essa alteração demonstra uma mudança na estrutura das contas patrimoniais da Entidade que consolida. Fica demonstrado que a consolidação das DCONS fornece informações relevantes para o controle social e demais interessados quanto ao verdadeiro tamanho do Estado.

Palavras chaves: Transparência no Setor Público. Controle Social; Demonstrações Contábeis Consolidadas; Abordagem de Controle; NBC TSP 17.

1. INTRODUÇÃO

O acesso à informação no setor público brasileiro tem sua garantia na constituição federal/88. Para o controle social melhor informação permite acompanhar as decisões dos agentes. O serviço público brasileiro a partir da lei de acesso a informação (LAI) tem apresentado novos contornos de responsabilidade. Entretanto este trabalho não quer discutir a “LAI”, mas demonstrar que a contabilidade pública como ciência social, regida por conceitos ainda da lei 4.320/64 e suas atualizações, podem proporcionar melhor informação para o controle social brasileiro.

A recente publicação da norma para consolidação das DCONS no setor público brasileiro, a Norma Brasileira de Contabilidade Técnica Aplicada ao Setor Público 17 (NBC TSP 17), 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. Esta é uma abordagem eminentemente aplicada no setor privado.

Atualmente no setor público brasileiro quando da consolidação das DCONS de cada unidade federativa - União, Estados e Municípios – e em um passo à frente a consolidação das contas nacionais, empresas que são controladas como o Banco do Brasil, Caixa Econômica e centenas de outras empresas que pertencem à “sociedade” não entram nesse ajuntamento, ficando tais números fora do real tamanho do estado brasileiro; isto é uma informação relevante. As regras de consolidação atualmente só abrangem as empresas dependentes. Quando dizemos que empresas independentes ficam de fora é que seus bens, direitos e obrigações não entram na consolidação, mas apenas o valor correspondente ao investimento e a avaliação é feita pela equivalência patrimonial. São representadas em um grupo chamado investimento em empresas.

Muito pouco é trazido e informado dessas empresas na consolidação das demonstrações contábeis.

Saez-Martin, Caba-Perez & Lopez- Hernandez (2017) afirmam que tem havido nos últimos anos uma demanda pública crescente por transparência em função do declínio da confiança nas instituições públicas e a percepção generalizada de que os fundos públicos estão sendo mal administrados. Esse fato pode ser percebido no Brasil pelo rombo nos fundos de previdência investigados pela polícia federal: Funcef (fundo de pensão dos empregados da Caixa Econômica Federal), Petros (Petrobras), Previ (Banco do Brasil) e Postalis (Correios) registraram déficit de R\$ 48,7 bilhões, diante dos R\$ 77,8 bilhões de resultado negativo de todo o sistema de fundos de pensão do País. Outro ponto a ser observado é que após a Lei de Responsabilidade Fiscal nº 101/2000, ainda tivemos rombos nas contas públicas por gestão fraudulenta ou por mal gestão.

A norma atual 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, tem como fundamento 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 nova norma, a NBC TSP 17 foi traduzida 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 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.

Para Lama, Madueño & 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. Santis, Grossi & Bisogno (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.

Cîrstea (2014) afirma que as demonstrações contábeis consolidadas são vistas como uma das técnicas contábeis mais significativas e, as razões para sua elaboração referem-se a crença de que as finanças públicas se tornaram mais transparentes e que proporcionaram uma imagem mais real da posição financeira e de desempenho, tendo como objetivo atender às necessidades de uma ampla variedade de usuários e simplificar o sistema de relatórios no setor público. Assim, para Cîrstea, Nistor & Tudor (2017) é melhorada a responsabilidade pública e a transparência fiscal, uma vez que é revelado o quadro completo de toda a economia do governo, e os dados contábeis são suplementados por dados fiscais e financeiros fornecidos pela Estatística Financeira.

Assim, esse artigo pretende discutir a consolidação das demonstrações contábeis no setor público sob a nova abordagem da IPSAS 35 (NBC TSP 17) e a melhor informação para o controle social. Pretende-se demonstrar a partir da inserção de dados de uma empresa de saneamento aos dados de um Ente da Federação de coo ficaria essa informação. O estudo é exploratório.

A justificativa para a realização deste trabalho é que quanto melhor a informação contábil das organizações públicas, maior o nível de transparência e a confiança na tomada de decisão do gestor. Outra justificativa está na afirmativa 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).

2. REVISÃO DA LITERATURA

2.1 A Consolidação atual das contas públicas no Brasil

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. Este conceito segue baseado na norma atual a NBC T 16.7 publicada em 2008 pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), vigente até 31/12/2020.

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) e as NBC T aprovadas em 2008 antes das traduções das IPSAS.

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.

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, Rocha & 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, Rocha & 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 Lei Complementar nº 101/2000) não são consolidadas.”

2.2 A NBC TSP 17 - Demonstrações contábeis consolidadas

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)

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 tem sido pelo método da equivalência patrimonial.

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.

A 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 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.

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. 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 da empresa de saneamento é interessante 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. 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. O item 32 e 33 da norma apresentam exemplos de BF e NBF.

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. Essas ações são importantes de serem seguidas, dado que compreendem uma proposta do Órgão promotor de mudanças e com respaldo para orientações.

2.3 Transparência

Arellano-Gault e Lepore (2011) afirmam que as organizações governamentais desfrutam de um campo de ação em que é muito difícil definir de forma clara e eficiente os resultados alcançáveis, recursos e custos, restando presente a assimetria informacional, fazendo com que os mecanismos de controle sejam prejudicados, uma vez que graças aos privilégios de informação de que dispõe que lhe permitem definir e medir seus próprios resultados.

Arellano-Gault e Lepore (2011) afirmam, ainda, que as organizações públicas criam suas próprias demandas, sendo, assim, monopólios que fornecem bens e serviços públicos, com muito pouco interesse em responder à sociedade, pois recebem seus recursos, principalmente, do poder legislativo, e não da venda de um produto ou da prestação de um serviço em mercado ativo, onde o público ou os clientes têm voz e podem optar por sair. Assim, pela assimetria, obtém-se maior grau de autonomia, dificultando o monitoramento das ações dos gestores públicos. É um comportamento oportunista e estratégico dos atores políticos controlar a informação e o acesso a ela, fato que vimos recentemente em uma tentativa do novo governo no Decreto 9.690 de 23 de janeiro de 2019, o que proporcionaria criar e defender assimetrias de informação, evitando ser avaliado ou condenado e ainda, com possibilidades de obter rendas ou benefícios.

Saez-Martin, Caba-Perez & Lopez- Hernandez (2018) afirmam que tem havido nos últimos anos uma demanda pública crescente por transparência em função do declínio da confiança nas instituições públicas e a percepção generalizada de que os fundos públicos estão sendo mal administrados. Esse fato pode ser percebido no Brasil pelo comportamento dos brasileiros no processo eleitoral de 2018 e pelo rombo nos fundos de previdência investigados pela polícia federal: Funcef (fundo de pensão dos empregados da Caixa Econômica Federal), Petros (Petrobras), Previ (Banco do Brasil) e Postalís (Correios) registraram déficit de R\$ 48,7 bilhões, diante dos R\$ 77,8 bilhões de resultado negativo de todo o sistema de fundos de pensão do País.

3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A pesquisa tem uma abordagem descritiva, documental e quantitativa. Quantitativa pois a técnica a ser utilizada para a coleta de dados será a demonstração através de informações extraídas das DCONs consolidadas do ente da federação inserindo a informação de uma empresa independente, demonstrando que é diferente a informação atual para uma informação baseada no “controle” como na visão da NBC TSP 17.

Os documentos a serem analisados são as demonstrações contábeis das duas entidades. Esses documentos encontram-se disponíveis em seus respectivos sítios eletrônicos. Outro 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

A Entidade que consolida, de acordo com a NBC TSP 17, é aquela que através de seu poder tem 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.

A entidade independente escolhida é a Companhia Espírito Santense de Saneamento (CESAN). Uma Empresa S/A de economia mista criada em 1967 pela Lei 2.282, tem como atividade fim a captação, tratamento e distribuição de água, podendo também coletar e tratar esgotos sanitários. A lei 9.772/2011 concedeu a CESAN a condição de atuar no setor de serviços de limpeza urbana e manejo de resíduos sólidos. Em 2017 o patrimônio líquido da CESAN era de R\$ 2,930 bilhões. O Governo do Estado do Espírito Santo detém o controle, com 99,77% das ações, enquanto acionistas minoritários possuem 0,23% do capital. Quem indica a direção da companhia é o Governo do Estado e nesse caso direciona as das atividades relevantes da controlada. A Companhia está presente em 52 dos 78 municípios do Espírito Santo. Destes, sete estão na Região Metropolitana da Grande Vitória e 45 no interior. Pretende-se a partir de uma análise, consolidar as informações mais relevantes procurando causar o maior impacto no balanço patrimonial da entidade que consolida. Inicialmente nesse trabalho aremos uso apenas de informações do balanço patrimonial nas duas entidades.

4 ANÁLISE DOS DADOS E APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS

Analisando o Balanço Geral do Estado de 2017, ficou demonstrado nas notas explicativas que são 8 as empresas independentes e controladas reconhecidas pelo método da equivalência patrimonial (MEP) e apresentadas na tabela 02. Além desse quantitativo de empresas outros investimentos são reconhecidos nessa rubrica totalizando em 2017 o valor de R\$ 7.352.217.781,00. Desse valor foi extraído o valor de R\$ 2.311.098.303,32 na linha de investimento conforme tabela 03, referente a empresa a ser consolidada em todas as linhas e não apenas pelo MEP.

Tabela 02 – Saldo da Conta Contábil Investimento no Balanço do Estado de 2017.

MÉTODO EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL	31/12/2017	31/12/2016
PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS	NÃO CIRCULANTE	NÃO CIRCULANTE
BANESTES – Banco do estado do ES	1.280.992.568,37	1.149.025.795,89
BANDES – Banco de Desenvolvimento do Estado do ES	390.931.176,71	339.934.483,72
CESAN - CIA Espírito Santense de Saneamento	2.311.098.303,32	2.195.730.178,05
CETURB – GV S/A	45.482.002,79	93.473.015,36
COMDUSA S/A	-	3.126.107,96
COHAB S/A	19.942.774,00	3.158.369,92
FUNDEPAR – Fundo de Des. E Partic. do ES.	147.783.567,97	168.309.734,70
FUNDAPSOCIAL	1.887.059,57	-
TOTAL EMPRESAS MEP	4.198.117.452,67	3.952.757.685,60
DEMAIS INVESTIMENTOS	3.154.100.328,49	2.552.205.167,51
TOTAL DA CONTA INVESTIMENTOS	7.352.217.781,16	6.504.962.853,11

Fonte: Balanço Geral do Estado 2017.

Na tabela 03 os procedimentos de consolidação são demonstrados a partir do balanço da entidade que consolida.

O ativo total do Estado era de R\$ 23.088.492,961,00; a esse valor é então acrescido R\$ 619.559,697,00. Essa diferença é provocada pela troca do ativo, “investimento” na CESAN (controlada) no valor de R\$ 2.311.098.303,32 com o valor do ativo de R\$ 2.930.958.000,00 da CESAN (controlada) agora consolidado. Essa alteração demonstra uma mudança na estrutura das contas patrimoniais da Entidade que consolida.

DESCRIÇÃO DA CONTA CONTÁBIL	ESTADO	ELIMINAÇÃO	CESAN	CONSOLIDADO	DESCRIÇÃO DA CONTA CONTÁBIL	ELIMINAÇÃO	CESAN	CONSOLIDADO
ATIVO	2017				PASSIVO E PATRIMÔNIO LÍQUIDO	2017		
ATIVO CIRCULANTE					PASSIVO CIRCULANTE			
Caixa e Equivalentes de Caixa	2.930.273.883		111.217.000	3.041.490.883	Obrigações Trab., Previd. e Assist. a CP	132.264.705	30.700.000	162.964.705
Créditos a Curto Prazo	672.174.482		141.355.000	813.529.482	Empréstimos e Financiamentos a CP	301.377.475	11.482.000	312.859.475
Invest. e Aplic. Temporárias a CP	155.258.438			155.258.438	Fornecedores e Contas a Pagar a CP	159.035.876	39.608.000	198.643.876
Estoques	222.869.725		2.495.000	225.364.725	Obrigações Fiscais a Curto Prazo	3.296.699	16.617.000	19.913.699
V.P.D. Pagas Antecipadamente	1.650.276			1.650.276	Obrigações de Repartição a Outros Entes	1.863.849		1.863.849
Impostos a recuperar			3.722.000	3.722.000	Provisões a CP	3.341.144	19.854.000	23.195.144
Adiantamentos e convênios			6.673.000	6.673.000	Demais Obrigações a CP	490.793.341	3.745.000	494.538.341
					Juros sobre capital próprio	-57.480.000		-57.480.000
					Participação de empregados		9.638.000	9.638.000
Total do Ativo Circulante	3.982.226.805	-	265.462.000	4.247.688.805	Total do Passivo Circulante	1.091.973.087	-57.480.000	131.644.000
ATIVO NÃO CIRCULANTE					PASSIVO NÃO CIRCULANTE			
Realizável a Longo Prazo	3.190.319.575		7.311.000	3.197.630.575	Obrigações Trab., Previd. e Assist. a LP	544.762.609	11.403.000	556.165.609
Créditos a longo prazo	3.176.529.205		7.311.000	3.183.840.205	Empréstimos e Financiamentos de LP	5.935.145.856	183.552.000	6.118.697.856
Invest. e Aplic. Temporá. a LP	13.790.370			13.790.370	Fornecedores e contas a pagar a LP	-		-
Estoques	-			-	Obrigações Fiscais a Longo Prazo	-	8.676.000	8.676.000
VPD Pagas Antecipadamente	-			-	Provisões a LP	3.460.776.699	39.580.000	3.500.356.699
Investimentos	7.352.217.781	-2.311.098.303	95.000	5.041.214.478	Demais Obrigações de LP	-		-
Imobilizado	8.414.671.553		27.779.000	8.442.450.553	Créditos de acionistas	-17.242.000		-17.242.000
Resultado Diferido	-			-	Plano de aposentadoria		84.292.000	84.292.000
Intangível	149.057.248		2.414.699.000	2.563.756.248	Subvenções para investimento		74.928.000	74.928.000
Adiantamento e convênios			2.699.000	2.699.000				
Impostos a recuperar			6.911.000	6.911.000				
Depósitos judiciais			29.818.000	29.818.000				
Contratos de concessões indenizáveis			175.884.000	175.884.000				
Total do Ativo Não Circulante	19.106.266.157	-2.311.098.303	2.665.196.000	19.460.363.854	Total do Passivo Não Circulante	9.940.685.164	-17.242.000	402.431.000
					PATRIMÔNIO LÍQUIDO			
					Patrimônio Social/Capital Social	248.228.377		
					Adiant para Futuro Aumento de Capital	354.337		
					Resultados Acumulados	11.807.251.996		
					Total do Patrimônio Líquido	12.055.834.711	160.206.697	12.216.041.407
TOTAL DO ATIVO	23.088.492.961	-2.311.098.303	2.930.658.000	23.708.052.658	TOTAL DO PASSIVO E DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO	23.088.492.961	85.484.697	534.075.000

Fonte: Balanço Patrimonial do Estado do Espírito Santo em 2017 e Balanço Patrimonial da CESAN em 2017.

O grupo de bens no ativo intangível no Estado (controladora) que consolida era de 149,0 milhões, com a consolidação da CESAN passou a possuir em seu balanço R\$ 2.563,0 milhões nesta rubrica.

A CESAN em suas DCONs e notas explicativas para esse grupo de ativos intangíveis explica que são contratos de concessão de sistemas de captação, tratamento e distribuição de água. Sua justificativa é que os sistemas são explorados de acordo com os contratos de concessão com os municípios, cujo prazo de concessão normal é de 30 anos. Findos os prazos, os contratos podem ser renovados ou não. No caso de não renovação, o valor residual de ativos será indenizado à Companhia. Em 31 de dezembro de 2017, a Companhia não tinha conhecimento de nenhuma intenção por parte dos municípios de interromper os referidos contratos de concessão antes de seu encerramento, conforme a nota explicativa. Para o MCASP (2017) o ativo intangível “é um ativo não monetário, sem substância física, identificável, controlado pela entidade e gerador de benefícios econômicos futuros ou serviços potenciais.

Ou seja, trocamos um investimento em uma empresa para uma ativo que está em operação. É específico, está em alguns casos debaixo da terra e o contrato é como setor público. Quando da consolidação das DCONs estes procedimentos de avaliação de ativos serão mais confiáveis.

Visto que mesmo não sendo obrigados a prestarem contas aos Tribunais de Contas, essas empresas independentes deverão estar mais atentas às informações produzidas para a consolidação. Duas grandes contas foram eliminadas no processo de consolidação: a rubrica de “Juros sobre o capital próprio” e “Créditos de acionistas”. O primeiro no valor de R\$ 57,4 milhões e o segundo de R\$ 17,2 milhões, ambos nesse processo são expurgados “é o bolso direito devendo ao bolso esquerdo”.

Outro grupo de contas a ser analisado é a informação sobre a existência de um débito com um plano de aposentadoria dos funcionários. Uma empresa independente com este procedimento. A rubrica demonstrou um valor no curto prazo de R\$ 6,2 milhões e no longo prazo de R\$ 84,2 milhões de débito existentes com plano de aposentadoria dos funcionários. Boa empresa! Em sua nota explicativa número “19” a entidade defende que “A Companhia patrocina plano de pensão para seus funcionários, que inclui planos de benefício definido e contribuição definida, administrados pela FAECES - Fundação Assistencial dos Empregados da CESAN, entidade fechada de previdência complementar.”

De certo que a consolidação das empresas independentes, quando de sua obrigatoriedade trarão um novo e desafiador conjunto de informações para os analistas do controle social, estruturadores de políticas públicas e governos e candidatos a governos, pois demonstra muito mais até aqui imaginado. Será que o ajuste é bem maior?

5 CONCLUSÃO

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 entidades independentes que atualmente são apenas demonstradas numa linha de investimentos. Ao avaliar conforme determinado pela NBC TSP 17 outras informações relevantes deverão surgir para a análise pelo controle social.

Este artigo pretendeu demonstrar que a contabilidade como ciência social pode ajudar a melhorar as informações dentro do setor público e conseqüentemente a decisão do gestor para as escolhas quanto ao ambiente ali apresentado.

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 as DCONs da CESAN quando consolidada à sua controladora nesse caso o Estado do Espírito Santo. Para ser a Entidade que controla é necessário ter o poder sobre as

atividades relevantes da controlada e conseqüentemente o controle sobre a organização. Para 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.

Como proposta de pesquisa futura sugerimos que esse modelo de consolidação pelo controle seja testado em outras entidades que prestam serviços públicos em substituição às entidades convencionais do setor público. 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.

Apesar dessa norma só vigorar a partir de 2021, são necessários mais testes em outras organizações, como as Organizações Sociais. 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, necessita ser avaliada para fortalecimento da contabilidade nacional e do controle social.

GUIA DE DISCUSSÃO

O ponto principal de discussão desse trabalho está na mudança da apresentação dos números contábeis para os interessados na informação resultante das Demonstrações Contábeis no setor público Brasileiro. Com a publicação da NBC TSP 17 Demonstrações Contábeis Consolidadas em 18 de outubro de 2018, através do Conselho Federal de Contabilidade, defende mudanças imediata nas estruturas e composições do patrimônio das Entidades públicas do país.

O trabalho pretendeu demonstrar que em apenas um estado a mudança é estrutural. Em estados maiores as mudanças serão mais desafiadoras. Este é o resultado de apenas uma Norma, acreditamos que muita será alterado a partir da adoção das Normas Internacionais de Contabilidade Pública, essas originárias das IPSAS.

REFERÊNCIAS

- Arellano-gault, D., & Lepore, W. (2011). Reformas de transparência no setor público: além da nova economia da organização. *Organization Studies*, 32 (8), 1029-1050.
- Arendt, H. (1955). *The Origins of Totalitarianism*. London: George Allen and Unwin.
- Boisvert, H.(1995). *Contabilidade baseada em atividades e controle de gestão*. Florianópolis. (Apostila).
- BRASIL. (2011). LEI Nº 12.527, DE 18 DE NOVEMBRO DE 2011. Regula o acesso a informações no setor público brasileiro.
- 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.
- CFC. CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. (2018) NBC TSP 11 – Apresentação da Demonstrações Contábeis. NBC TSP 11, de 18 de outubro de 2018.

- Cîrstea, A. (2014) The need for public sector consolidated financial statements. *Procedia Economics and Finance* 15- 1289 – 1296 a Babes-Bolyai University, Teodor Mihali 58-60, 400591 Cluj-Napoca, Romania.
- 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.
- 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.
- 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, em 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, em https://www.researchgate.net/profile/Giuseppe_Grossi/
- IPSAS 35. IPSASB. International Public Sector Accounting Standards Board. (2015) IPSAS 35 – Consolidated Financial Statements.
- Lama, M. V.; & Madueño, M. C.; & Jiménez, M. T. (2017). To 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.
- 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.
- Sáez-Martín, A.; López-Hernandez, A.; & Caba-Perez, C. (2017). Access to public information: a scientometric study of legal versus voluntary transparency in the public sector. ISBN. 10.1007/s11192-017-2541-5. Publication Scientometrics
- Stevenson, K. (2010). ‘Commentary: IFRS and the Domestic Standard Setter – Is the Mourning Period Over?’, *Australian Accounting Review*, 20: 308–12.
- 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
- STN. SECRETARIA DO TESOIRO NACIONAL. (2013). Portaria nº 634, de 19 de novembro de 2013.
- Walker, R. G. (2009), Public sector consolidated statements. *Abacus*, 45, 2, pp. 171–220.
- 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.