

Universidade de Brasília
Faculdade de Administração, Contabilidade, Economia e Gestão de Políticas Públicas
Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais
Bacharelado em Ciências Contábeis

Gabriel Lopes Barros

EVIDÊNCIAS DE INFORMAÇÕES *OFF BALANCE* NO BALANÇO GERAL DA UNIÃO

Brasília

2017

Professora Doutora Márcia Abrahão Moura
Reitora da Universidade de Brasília

Professor Doutor Eduardo Tadeu Vieira
Diretor da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade

Professor Doutor José Antonio de França
Chefe do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais

Professor Doutor Paulo Augusto Petenuzzo de Britto
Coordenador de Graduação do curso de Ciências Contábeis - Diurno

Professor Mestre Elivânio Geraldo de Andrade
Coordenador de Graduação do curso de Ciências Contábeis – Noturno

Gabriel Lopes Barros

EVIDÊNCIAS DE INFORMAÇÕES *OFF BALANCE* NO BALANÇO GERAL DA UNIÃO

Trabalho de Conclusão de Curso (Monografia) apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Universidade de Brasília, como requisito parcial à conclusão da disciplina Pesquisa em Ciências Contábeis e consequente obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientadora: Profa. Dra. Diana Vaz de Lima

Brasília

2017

*Dedico este trabalho à Deus, que é Pai, Filho
e Espírito Santo e, também, aos meus pais.*

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus, por estar sempre ao meu lado e por me carregar em seus braços. Agradeço também por me abençoar, por cuidar de todas as minhas angústias, inclusive de CIAS, e por me dar força para seguir esse caminho no curso e na vida profissional.

À minha mãe, Suely Lopes de Barros e ao meu pai, José Nilton Barros, que sempre investiram em minha educação.

À minha irmã, Beatriz Lopes Barros e ao meu irmão, Gustavo Lopes Barros, que sempre estiveram ao meu lado.

À toda a minha família, que nunca deixaram de me apoiar.

À todos os meus amigos, inclusive os da UnB, que nos trancos e barrancos me auxiliaram na minha vida acadêmica.

À minha orientadora, Diana Vaz de Lima, que acreditou, incentivou e orientou com muita dedicação a elaboração deste trabalho.

À todos os meus professores, desde o maternal até os dias atuais, inclusive os mais difíceis de se conviver, pois todos eles colaboraram para o meu crescimento intelectual.

EVIDÊNCIAS DE INFORMAÇÕES *OFF BALANCE* NO BALANÇO GERAL DA UNIÃO

RESUMO

O presente artigo tem por objetivo apresentar evidências de informações *off balance* no Balanço Geral da União (BGU). Para alcançar tal propósito, foram delimitados os conhecimentos acerca das demonstrações contábeis como núcleo da informação contábil, percorridos os passos observados para elaboração e apreciação do BGU pelas instituições do Governo Federal brasileiro e caracterizado o que vem a ser informação *off balance*. Do ponto de vista metodológico, foi aplicada a técnica da análise documental, tendo como base de análise o Capítulo 5 do Relatório e o Parecer Prévio sobre as Contas do Governo da República, elaborado pelo Tribunal de Contas da União, relativo ao período de 2013 a 2015, dividindo o roteiro didático em três etapas: leitura flutuante na etapa da pré-análise; desmembrando do texto por ano e por grupos de contas na etapa da exploração da material; e apresentação de quadros de resultados, com destaque para as informações fornecidas pelas análises na etapa final. Também foram utilizados os relatórios de Prestação de Contas do Presidente da República (PCPR), elaborado pela Controladoria-Geral da União (CGU), relativos ao período de 2013 a 2015, para se observar os impactos dessas informações no BGU. Os achados do estudo mostram que as informações *off balance* resultaram em perdas da confiabilidade e fidedignidade das informações analisadas, implicando o montante de quase de 1,9 trilhões em 2013, 37,5 bilhões em 2014 e 23,88 bilhões em 2015 de práticas fora do balanço.

Palavras-chave: Informações *off balance*. Balanço Geral da União (BGU). Núcleo da informação contábil.

SUMÁRIO

| | |
|--|----|
| 1 INTRODUÇÃO..... | 6 |
| 2 REFERENCIAL TEÓRICO E NORMATIVO..... | 8 |
| 2.1 As Demonstrações Contábeis como Núcleo da Informação Contábil..... | 8 |
| 2.2 Elaboração do Balanço Geral da União..... | 9 |
| 2.3 Informações Off Balance..... | 13 |
| 3 METODOLOGIA..... | 16 |
| 4 EVIDÊNCIAS DE INFORMAÇÕES <i>OFF BALANCE</i> NO BALANÇO GERAL DA UNIÃO..... | 18 |
| 4.1 Evidências no Exercício de 2013..... | 18 |
| 4.2 Evidências no Exercício de 2014..... | 19 |
| 4.3 Evidências no Exercício de 2015..... | 20 |
| 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS..... | 23 |
| REFERÊNCIAS..... | 25 |

1 INTRODUÇÃO

Segundo Silva et al (2010, p. 18), em situações ideais, o contador deveria tomar decisões tendo como base seu conhecimento da ciência, sem deixar-se influenciar por questões do ambiente. Ao analisar a influência do incentivo a conservadorismo nas escolhas contábeis relacionadas ao reconhecimento da provisão de contingências passivas, os autores verificaram que a presença de um chamariz pode afetar as decisões contábeis e, além disso, essa influência pode variar conforme o perfil do indivíduo.

A NBC T SP Estrutura Conceitual aplicada ao Setor Público, editada pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), apresenta que a omissão de algumas informações pode fazer com que a representação dos atos e fatos contábeis sejam falsos ou enganosos, trazendo, com isso, perda da utilidade da informação para o usuário (item 3.12). De acordo com a norma, a seleção e a apresentação das informações financeiras e não financeiras não devem ser feitas com a intenção de se atingir um resultado particular predeterminado, pois, pode influenciar a avaliação dos usuários acerca da prestação de contas e responsabilização por parte da entidade (item 3.13) (CFC, 2016).

Na visão de Cruvinel e Lima (2011, p.77), o objetivo da Contabilidade pública é a representação fiel do patrimônio das entidades, sendo assim, a informação contábil deve mostrar a situação real do ente público e não o interesse de particulares (AMARAL; LIMA, 2013, p. 175).

Ao comentar sobre a necessidade de maiores pesquisas sobre manipulação do Balanço Patrimonial (*Balance Sheet Management*), Stolowy e Breton (2004, p. 29), citados por Paulo (2007, p.65), colocam como itens de pesquisa principais as informações que estão fora dessa demonstração (*off-balance sheet*). Lewis (2013) alerta que cada vez mais tem havido o desenvolvimento de práticas financiadas fora do balanço, impedindo de reconhecer a integralidade dos ativos e passivos.

No Brasil, a qualidade das informações contábeis divulgadas no âmbito do Governo Federal brasileiro somente passou a ser discutida recentemente, com as "pedaladas fiscais", cuja prática, segundo Villaverde e Fernandes (2015), foi entendida como crime de responsabilidade fiscal, sendo fato importante para o *impeachment* da ex-presidente Dilma Rousseff.

Para Schroeder (2001, p.544) citado por Júnior, Paulo e Da Silva (2014, p.2), as demonstrações contábeis fazem parte de um sistema amplo de divulgação, além do mais, "as

informações mais relevantes devem sempre ser apresentadas nas demonstrações contábeis". Segundo Reis, Lima e Wilbert (2015, p.12), as notas explicativas são parte integrante das demonstrações contábeis, porém, não substitui seu conteúdo, tanto que na Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), em busca da transparência dos entes públicos, vem se exigindo mais publicidade das demonstrações contábeis emitidas por estas entidades (JÚNIOR; PAULO; DA SILVA, 2014, p.2).

Assim, considerando que a inadequada evidenciação do patrimônio público e a ausência de procedimentos contábeis suportados por adequados conceitos e princípios revelam a necessidade de se desenvolverem diretrizes estratégicas para o aperfeiçoamento da Contabilidade aplicada ao Setor Público (CFC, 2007), e que a informação contábil deve permitir a avaliação dos aspectos de economicidade, eficiência e eficácia na aplicação dos recursos para prestação de serviços públicos (CFC, 2016), o presente estudo tem como objetivo identificar evidências de informações *off balance* no Balanço Geral da União (BGU).

Para atender aos objetivos da pesquisa, foi aplicada a análise documental, tendo como base de análise o Capítulo 5 do Relatório e o Parecer Prévio sobre as Contas do Governo da República, elaborado pelo Tribunal de Contas da União, relativo ao período de 2013 a 2015, e os relatórios de Prestação de Contas do Presidente da República (PCPR), elaborado pela Controladoria-Geral da União (CGU), relativos ao período de 2013 a 2015.

Além da introdução, este estudo apresenta mais quatro seções. Na Seção 2, é apresentado o referencial teórico e normativo sobre o tema, trazendo as demonstrações contábeis como núcleo da informação contábil, os passos para elaboração e apreciação do BGU e o referencial teórico sobre as informações *off balance*. A metodologia utilizada no estudo é demonstrada na Seção 3. Na Seção 4, são apresentados os resultados obtidos a partir da análise realizada, mostrando as evidências de informações *off balance* identificadas e seus impactos no Balanço Geral da União (BGU). As considerações finais do estudo e a sugestão para futuras pesquisas são apresentadas na Seção 5, seguidas das referências utilizadas.

2 REFERENCIAL TEÓRICO E NORMATIVO

2.1 As Demonstrações Contábeis como Núcleo da Informação Contábil

Segundo o disposto na Estrutura Conceitual aplicada ao Setor Público brasileiro (CFC, 2016), os Governos devem prestar contas àqueles que proveem os seus recursos, bem como àqueles que dependam deles para que os serviços sejam prestados durante determinado exercício ou em longo prazo (item 2.8).

De acordo com a norma, o atendimento das obrigações relacionadas à prestação de contas e responsabilização (*accountability*) requer o fornecimento de informações sobre a gestão dos recursos da entidade, confiados com a finalidade de prestação de serviços aos cidadãos e aos outros indivíduos, bem como a sua adequação à legislação, regulamentação ou outra norma que disponha sobre a prestação dos serviços e outras operações (item 2.9) (CFC, 2016).

A Estrutura Conceitual apresenta que o alcance da informação contábil estabelece o limite das transações e outros eventos e atividades que podem ser reportadas nos relatórios contábeis de propósito geral das entidades do Setor Público (RCPGs) (item 2.29), e que, mesmo que a estrutura conceitual preveja que o alcance da informação contábil seja mais abrangente do que aquela evidenciada nas demonstrações contábeis, a informação apresentada nestas últimas permanece sendo o núcleo da informação contábil (item 2.30) (CFC, 2016).

Augustinho e Oliveira (2014, p. 55) entendem que as demonstrações contábeis são os principais e mais relevantes documentos de evidenciação da prestação de contas dos agentes públicos. No papel de núcleo da informação contábil, as demonstrações contábeis retratam os efeitos financeiros e não financeiros das transações e outros eventos ao agrupá-los em classes amplas que compartilham características econômicas comuns, denominadas de elementos das demonstrações contábeis (CFC, 2016).

Segundo a *International Federation of Accountants* (IFAC), os elementos que correspondem às estruturas básicas a partir das quais as demonstrações contábeis são elaboradas são ativo, passivo, patrimônio líquido, receita e despesa (IFAC, 2010, item 1.7). Em algumas circunstâncias, para assegurar que as demonstrações contábeis forneçam informação útil para uma avaliação significativa do desempenho e da situação patrimonial da entidade, o reconhecimento de fenômenos econômicos não capturados pelos elementos definidos anteriormente podem ser necessários (item 5.4) (CFC, 2016).

Para a NBC T SP Estrutura Conceitual, o reconhecimento de um elemento patrimonial é o processo de incorporar e de incluir um item expresso em valores a serem demonstrados no

corpo da demonstração contábil apropriada que satisfaça a definição de elemento e possa ser mensurado de maneira que observe as características qualitativas, levando em consideração as restrições sobre a informação incluída nos RCPGs (itens 6.1 e 6.2) (CFC,2016).

É importante ressaltar que todos os itens que satisfaçam os critérios de reconhecimento devem ser inseridos nas demonstrações contábeis, e que para se alcançar os objetivos da elaboração e da divulgação da informação contábil um recurso ou obrigação que não satisfaça a definição de elemento deve ser reconhecido nas demonstrações contábeis, desde que seja mensurado de maneira que satisfaça as características qualitativas e as restrições sobre a informação incluída nos RCPGs (item 6.3) (CFC, 2016).

Outro ponto estabelecido na norma é que os responsáveis pela elaboração dos RCPGs devem revisar e avaliar toda a evidência disponível ao determinarem se o elemento existe e se deve ser reconhecido, se aquele elemento continua a se qualificar para o reconhecimento ou se houve mudança em elemento existente (item 6.6) (CFC,2016).

De acordo com NBC T SP Estrutura Conceitual, para se reconhecer um item nas demonstrações contábeis é necessário atribuir um valor monetário a ele (item 6.7). Isso requer escolher a base de mensuração apropriada e que essa mensuração seja suficientemente relevante e fidedignamente representativa para o item a ser reconhecido nas demonstrações contábeis (item 6.7). Com relação à evidenciação, é apropriada quando o conhecimento sobre o item é considerado relevante para a avaliação da situação patrimonial líquida da entidade e, portanto, satisfaz os objetivos da elaboração e divulgação da informação contábil (item 6.9) (CFC, 2016).

No âmbito do Governo Federal brasileiro, conjuntamente com as informações orçamentárias e financeiras, as informações contábeis são congregadas ao final de cada exercício no Balanço Geral da União (BGU), englobando, entre outros, as contas de todos os órgãos e entidades da Administração Pública Federal, acompanhado do Relatório das Atividades desenvolvidas no período (Macrofunção SIAFI 010400).

2.2 Elaboração do Balanço Geral da União

O BGU contempla as ações governamentais executadas pelo conjunto de órgãos e entidades da Administração Pública Federal e as que recebem dotações consignadas nos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social (STN, 2012, p. 9), e representa a posição estática do patrimônio dos órgãos e entidades que compõem a Administração Pública Federal brasileira.

De acordo com o Tribunal de Contas da União (TCU) (2015, p. 13), a competência para elaborar e consolidar o Balanço Geral da União é da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) do Ministério da Fazenda, conforme art. 18, inciso VI, da Lei 10.180/2001, c/c o art. 7º, inciso VI, do Decreto 6.976/2009. No entendimento de Passos (2012, p. 125), para que sejam divulgadas as informações no BGU a Secretária do Tesouro Nacional (STN) utiliza o Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI), que contabiliza os atos e fatos praticados pelos gestores públicos ao longo do exercício financeiro no âmbito do Governo Federal brasileiro.

Passos (2012, p. 126) esclarece que o TCU é o órgão responsável por auditar as prestações de contas do Presidente da República e, por consequência, auditar o BGU, enviando as diretrizes para a elaboração deste balanço.

Após o envio das informações ao SIAFI, os contabilistas das unidades jurisdicionadas devem emitir uma declaração confirmando a adequação das demonstrações contábeis com as normas brasileiras de contabilidade (Macrofunção SIAFI 020318, item 8.1.1). Caso haja alguma ressalva, a mesma deve fazer parte das notas explicativas ao BGU, cabendo à STN avaliar eventuais inconsistências, irregularidades ou ressalvas (Macrofunção SIAFI 020318, item 8.1.2)

O SIAFI também é alimentado por outros setores, como a Coordenação-Geral de Participações Societárias (COPAR), que promove a compatibilização das participações societárias nas empresas com os respectivos saldos no Sistema, e a Coordenação-Geral de Controle da Dívida Pública (CODIV), que efetua o registro do passivo não financeiro relativo ao déficit do Banco Central do Brasil (BACEN) (Macrofunção SIAFI 020318, item 4.3 e 4.4)

Outras duas coordenações - Coordenação-Geral de Haveres Financeiros (COAFI) e a Coordenação-Geral de Gerenciamento de Fundos e Operações Fiscais (COFIS), são as responsáveis por compatibilizar os valores dos empréstimo da União com outras pessoas jurídicas, inclusive, dos Estados e dos Municípios brasileiros, registrados no SIAFI com os valores apresentados nos relatórios do Banco do Brasil (Macrofunção SIAFI 020318, item 4.5).

A elaboração do BGU é então concretizada com a consolidação de todas essas informações, sendo que as entidades que utilizam o SIAFI na modalidade total terão os dados integrados automaticamente. Para os órgãos que não venham a atender esses critérios, procedimentos adicionais serão exigidos, como o encaminhamento de balancetes e demonstrativos da execução orçamentária às respectivas Setoriais de Contabilidade, que

realizarão a integralização dos saldos contábeis dentro do mês aberto (Macrofunção SIAFI 020311, item 2.2 e 4).

Segundo a Macrofunção SIAFI 020311 - Integração de saldos contábeis para elaboração do BGU, existe uma exceção para a integralização dos dados, que são as empresas controladas, pois, estas serão reconhecidas no BGU apenas pelo valor dos investimentos da União nestas empresas, com o uso do Método de Equivalência Patrimonial (MEP) ou custos. Entretanto, vale ressaltar que as empresas estatais dependentes não fazem parte dessa exceção (item 3). Segundo o disposto no Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) (2017, p. 364-409), o BGU é composto pelas seguintes demonstrações contábeis (passo 5):

- a) Balanço Patrimonial (BP): demonstração contábil que evidencia, qualitativa e quantitativamente, a situação patrimonial da entidade pública por meio de contas representativas do patrimônio público, bem como os atos potenciais, que são registrados em contas de compensação;
- b) Balanço Orçamentário (BO): demonstração contábil que evidencia as receitas orçamentárias e despesas orçamentárias previstas em confronto com as realizadas;
- c) Balanço Financeiro (BF): demonstração contábil que evidencia as receitas orçamentárias e despesas orçamentárias, bem como os ingressos e dispêndios extraorçamentários, conjugados com os saldos de caixa do exercício anterior e os que se transferem para o início do exercício seguinte;
- d) Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP): demonstração contábil que
- e) evidencia as alterações verificadas no patrimônio, resultantes ou independentes da execução orçamentária, indicando o resultado patrimonial do exercício;
- f) Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL): demonstração contábil que mostra a evolução do patrimônio líquido da entidade, exigida apenas para as estatais dependentes, desde que constituídas sob a forma de sociedade anônimas;
- g) Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC): demonstração contábil que evidencia os fluxos de entradas e saídas de caixa.

A Macrofunção SIAFI 010400 - Glossário estabelece que o BGU deve ser encaminhado ao Congresso Nacional brasileiro anualmente com os dados do exercício anterior, dentro de sessenta dias após a abertura da sessão legislativa (inciso XXIV, art. 84, da Constituição Federal). De acordo com o inciso IX, art. 49, da Constituição Federal brasileira (1988), o

Congresso Nacional brasileiro é o responsável por julgar as contas prestadas pelo Presidente da República, do qual o BGU é parte integrante (inciso I, art. 6, da Portaria do CGU nº 50.123/15).

Registre-se que para atender ao disposto no art. 71, inciso I, da Constituição Federal de 1988, cabe ao TCU apreciar e emitir parecer prévio conclusivo sobre as contas do Presidente da República, subsidiando o órgão de cúpula do Poder Legislativo com elementos técnicos para emitir seu julgamento político.

Segundo o TCU (2015, p. 13), em cumprimento ao seu mandato constitucional e legal, e conforme estabelecem o caput e o §1º do art. 228 do Regimento Interno do Tribunal, o parecer prévio é conclusivo no sentido de exprimir:

- Se as contas prestadas pela Presidente da República representam adequadamente a posição financeira, orçamentária, contábil e patrimonial, ao final de cada exercício;
- Se houve observância aos princípios constitucionais e legais que regem a administração pública federal, com destaque para o cumprimento das normas constitucionais, legais e regulamentares na execução dos orçamentos da União e nas demais operações realizadas com recursos públicos federais, em especial quanto ao que estabelece a lei orçamentária anual.

Além disso, o § 2º do mesmo dispositivo regimental estabelece a obrigatoriedade da elaboração de relatório contendo as seguintes informações:

- O cumprimento dos programas previstos na lei orçamentária anual quanto à legitimidade, eficiência e economicidade, bem como o atingimento de metas e a consonância destes com o plano plurianual e com a lei de diretrizes orçamentárias;
- O reflexo da administração financeira e orçamentária federal no desenvolvimento econômico e social do país;
- O cumprimento dos limites e parâmetros estabelecidos pela Lei Complementar 101/2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF).

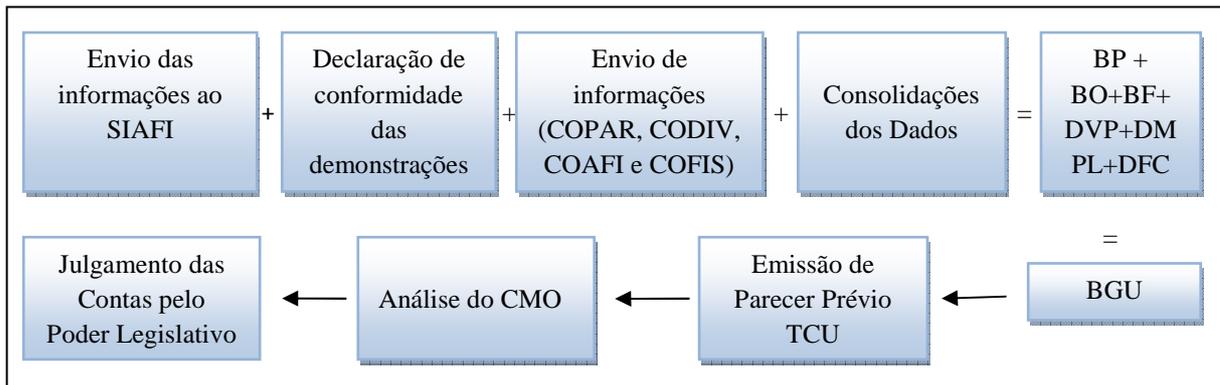
A prestação de contas enviada ao Congresso Nacional é publicada em formato impresso ou digital no site da Controladoria-Geral da União (CGU), sendo a data de sua publicação a mesma da entrega ao Congresso Nacional (art. 12, da Portaria do CGU nº 50.123/15).

Segundo o TCU (2015, p. 14), o parecer prévio emitido pelo Tribunal é um subsídio tanto para o parecer da Comissão Mista de Planos, Orçamentos Públicos e Fiscalização (CMO) - que examina e emite parecer sobre as contas apresentadas anualmente pelo

Presidente da República (art. 166, § 1º, inciso I, da Constituição Federal de 1988), como para o julgamento pelo próprio Congresso Nacional.

A síntese dos passos observados para elaboração e apreciação do BGU é apresentada na Figura 1, a seguir.

Figura 1 - Passos para elaboração e apreciação do BGU



Fonte: elaboração a partir das informações obtidas.

É importante ressaltar que é feita a emissão de parecer prévio apenas sobre as contas prestadas pela Presidente da República, pois, as contas dos Poderes Legislativo e Judiciário e Ministério Público não são objeto de pareceres prévios individuais, mas, efetivamente julgadas pelo TCU. Contudo, o Relatório sobre as Contas do Governo da República pode contemplar informações sobre os demais Poderes e o Ministério Público, compondo, assim, segundo o TCU (2012, p.11) um panorama abrangente da Administração Pública Federal.

2.3 Informações *Off Balance*

Como o próprio sugere, as informações *off balance* são aquelas que não estão evidenciadas nas demonstrações contábeis. Ao discutir o problema da evidenciação, Lima e Carmo (2014, p. 40) comentam que o *Financial Accounting Standards Boards* (FASB) apresenta duas dimensões básicas a respeito das informações *off balance*: a "*full disclosure versus a Summary Annual Report*" e o "*off-balance-sheet*". Nesta última dimensão, tem-se que as operações contratadas devem ser evidenciadas independentemente de seu registro contábil, por considerar que a sua omissão poderia prejudicar as decisões dos usuários da informação.

Para Iudícibus (1997, p.115), a presença de informações oculta ou de forma muito resumida é tão prejudicial ao usuário quanto disponibilizar informação em excesso. Padoveze (2009, p.52) afirma que a informação contábil "deve ser tratada como qualquer outro produto que esteja disponível para o consumo. Ela deve ser desejada, para ser necessária. Para ser necessária, deve ser útil".

Tardoque (2011, p. 25) traz alguns atributos para a qualidade da informação contábil, que são: a quantidade de informação prestada, clareza, transparência, precisão, tempestividade, materialidade, relevância, confiabilidade. Porém, Dias e Vasconcelos (2015, p. 18) consideram como atributos: a relevância, compreensibilidade, confiabilidade e comparabilidade. Os autores acrescentam que a ausência destes tributos pode prejudicar a decisão do usuário da informação.

Milesi-Ferretti (2004, p. 378) alerta que no âmbito do Setor Público as leis e as regulamentações podem ser um incentivo para práticas contábeis duvidosas, que acarretam na diminuição da transparência das contas públicas (BENITO; MONTESINOS; BASTIDA, 2008, p.968).

Outra variável a ser considerada no Setor Público está no fato de que no Brasil, além do esforço para atender leis, decretos, regulamentos, entre outros, os contabilistas e gestores devem observar as ramificações presentes na contabilidade pública - orçamentária, patrimonial e fiscal, onde o primeiro registra e evidencia a aprovação e execução do orçamento público; o segundo, a evolução do patrimônio público; e o terceiro, os indicadores exigidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal (MCASP, 2017, p. 23).

Para Lima (2016), entendendo que essas três ramificações da contabilidade pública devem conviver harmonicamente, é fundamental saber distinguir quando as transações governamentais conseguem atender a cada um dos seus fundamentos, identificando como esses conceitos devem ser observados no "mundo" a que pertence essas transações.

Ao analisar o caso da *public-private partnership* (PPP), Heald e Georgiou (2011, p.227) dividiram as formas de evidenciar os ativos em quatro possibilidades: *On:On*, *On:Off*, *Off:Off* e *Off:On*, conforme Quadro 1.

Quadro 1 - Formas de evidenciação de ativos

| | |
|---|---|
| <i>On:Off</i> No Balanço do Poder Público Fora do Balanço do Concessionário | <i>On:On</i> No Balanço do Poder Público No Balanço do Concessionário |
| <i>Off:Off</i> Fora do Balanço do Poder Público Fora do Balanço do Concessionário | <i>Off:On</i> Fora do Balanço do Poder Público No Balanço do Concessionário |

Fonte: Salgado et all (2017, p.113), adaptado de Heald e Georgiou (2011, p.227)

No caso das informações *Off:On* ou *Off:Off*, os ativos estão fora do balanço do Poder Público. De acordo com Heald e Georgiou (2011, p. 234), existem alguns casos excepcionais onde a informação *Off:Off* é legalizada, porém, a existência desses ativos órfãos cria a evidência de que a contabilidade foi distorcida e possivelmente manipulada.

Estudo de caso realizado por Salgado et al (2017, p. 105) mostra que as rodovias federais brasileiras não estão registradas nem nos balanços públicos e nem nas demonstrações contábeis das empresas concessionárias, apresentando evidências de que esses ativos de infraestrutura de responsabilidade do Governo Federal brasileiro se enquadram na definição de ativos órfãos.

Ressalte-se, contudo, de acordo com Paulo (2007, p.48), a manipulação da informação contábil não decorre somente pela modificação artificial dos números contábeis, mas, também, pela apresentação de certos aspectos econômicos e financeiros.

3 METODOLOGIA

Considerando que o objetivo deste artigo é identificar evidências de informações *off balance* no BGU, a presente pesquisa pode ser classificada como descritiva, uma vez que a análise, o registro e a interpretação dos fatos se darão sem a interferência do pesquisador (BARROS, LEHFELD, 2007).

Em relação à abordagem do problema, essa pesquisa pode ser classificada como quali-quantitativa, trazendo, ao mesmo tempo, observações intensas e de longo tempo sobre um determinado tema, e o uso de padrões numéricos relacionados a conceitos cotidianos (DIAS, 2000, p.1).

Com relação à forma, trata-se de uma pesquisa documental e bibliográfica. Em termos procedimentais, será efetuada uma revisão bibliográfica e, posteriormente, aplicada a análise de documental, que, segundo Bardin (1979, p.45) pode ser definida como "uma operação ou conjunto de operações visando representar o conteúdo de um documento sob uma forma diferente da original, a fim de facilitar num estado ulterior, a sua consulta e referência". Para Moreira (2008, p. 271), a análise documental "compreende a identificação, a verificação e a apreciação de documentos para determinado fim".

O primeiro passo foi organizar o material para atingir o objetivo da pesquisa, mediante a análise do conteúdo do Relatório e o Parecer Prévio sobre as Contas do Governo da República e a Prestação de Contas do Presidente da República (PCPR), do período de 2013 a 2015, disponíveis nos sites www.tcu.gov.br e www.cgu.gov.br, respectivamente. A partir de uma leitura flutuante do primeiro documento foi selecionado apenas o Capítulo 5, em razão de esse Capítulo tratar especificamente da auditoria no BGU.

No segundo passo, foram definidas algumas palavras relacionadas com o termo *off balance*, como ausência, falta ou semelhantes a estas. Depois, essas informações foram retiradas do texto e separadas nas seguintes classificações: por anos (2013, 2014 e 2015), que tinham subgrupos - Passivo e Ativo.

Posteriormente, para tratamento dos dados e interpretação, foram retiradas no PCPR de 2013 e 2014 as informações sobre o ativo financeiro, o ativo não financeiro, o passivo financeiro e o passivo não financeiro do Balanço Patrimonial, porém, no período de 2015, devido ao processo de convergência da contabilidade pública brasileira aos padrões internacionais, passaram a serem analisadas as informações do ativo circulante, do ativo não circulante, do passivo circulante e do passivo não circulante.

Na sequência, foi realizada análise comparativa entre os valores originalmente publicados no BGU e a inclusão das informações *off balance* a partir dos relatórios analisados.

O presente estudo tem como limitação o fato de utilizar apenas informações que tiverem sido quantificadas no parecer do TCU, ou seja, fica limitado as informações *off balance* encontradas por este órgão fiscalizador.

4 EVIDÊNCIAS DE INFORMAÇÕES *OFF BALANCE* NO BALANÇO GERAL DA UNIÃO

4.1 Evidências no Exercício de 2013

Os achados da análise mostram que no ano de 2013 os passivos são a maior parte das informações *off-balance* detectadas pelo TCU, com destaque para o passivo atuarial do Regime Próprio de Previdência Social (RPPS), ultrapassando 1 trilhão de reais. Segundo explicações dos auditores, essa falha no regime de previdência não deveria ocorrer, pois, há informações suficientes para o reconhecimento, mensuração e evidenciação desses valores, apesar de o Ministério da Previdência Social argumentar que há uma lacuna jurídica e institucional para que esses registros fossem efetuados. Para solução desse problema, foi recomendado pelo TCU que se definisse um órgão competente para efetuar os registros até a criação da Unidade Gestora do regime.

Também foi identificada a ausência de evidência contábil de provisões e passivos contingentes decorrentes de demandas judiciais contra a União, de mais de 700 bilhões de reais. De acordo com os auditores, também havia informações suficientes para sua mensuração, mas, caberia aos órgãos setoriais fazer o seu reconhecimento nas demonstrações contábeis. Na visão do órgão de fiscalização, não houve a necessária classificação desses valores como remoto, possível e provável: caso tivessem sido adequadamente classificados, provavelmente, apenas parte desses valores deveria ter sido reconhecida pelo BGU na ocasião, uma vez que só os valores a serem classificados como provável seriam registrados.

Com relação aos ativos, representam apenas 0,6% das informações *off balance* durante o exercício 2013, relativas à omissão do registro da atualização das participações societárias da União, na ordem de 12 bilhões de reais. Segundo os auditores, há uma defasagem de informação, pois, na ocasião o Siafi não permitia que houvesse lançamentos retroativos no mês de Janeiro. Registre-se que as empresas publicam trimestralmente essas demonstrações, sendo essas fechadas apenas no último dia de cada trimestre. Os achados da análise no ano de 2013 estão sintetizados no Quadro 3.

Quadro 3 - Informações *off balance* identificadas em 2013

| | |
|--|-----------------|
| Passivos | 1.880 bi |
| Ausência de evidenciação contábil do passivo atuarial do Regime Próprio de Previdência Social (RPPS) dos servidores civis federais (item 5.3.1.1.1); | 1,1 trilhão |
| Ausência de evidenciação contábil de provisões e passivos contingentes decorrentes de demandas judiciais contra a União (item 5.3.1.1.2); | 780 bi |
| Ativos | 12 bi |
| Falha de divulgação das participações societárias (item 5.3.1.6); | 12 bi |

Fonte: resultados obtidos a partir dos dados pesquisados no TCU (2014).

O Quadro 4 apresenta o Balanço Patrimonial do exercício de 2013 publicado originalmente e o balanço adaptado com as informações *off balance* identificadas nos relatórios analisados.

Quadro 4 - BGU 2013 original e com a inclusão das informações *off balance*

| BGU 2013 – Original (em milhares) | | | |
|---|------------------|----------------------------------|------------------|
| Ativo financeiro | 749.316.970,78 | Passivo financeiro | 256.833.738,57 |
| Ativo não financeiro | 3.832.118.235,10 | Passivo não financeiro | 3.142.132.411,37 |
| Ativo real ¹ | 4.581.435.205,88 | Passivo real | 3.398.966.149,94 |
| | | Patrimônio Líquido | 1.182.469.055,94 |
| BGU 2013 – Incluindo as informações <i>off balance</i> (em milhares) | | | |
| Ativo financeiro | 749.316.970,78 | Passivo financeiro | 256.833.738,57 |
| Ativo financeiro novo | 749.316.970,78 | Passivo financeiro novo | 256.833.738,57 |
| Ativo não financeiro | 3.832.118.235,10 | Passivo não financeiro | 3.142.132.411,37 |
| Participações societárias | 12.000.000,00 | Passivo atuarial do RPPS | 1.100.000.000,00 |
| | | Provisão para passivos judiciais | 780.000.000,00 |
| Ativo não financeiro novo | 3.844.118.235,10 | Passivo não financeiro novo | 5.022.132.411,37 |
| Ativo real novo | 4.593.435.205,88 | Passivo real novo | 5.278.966.149,94 |
| | | Patrimônio Líquido | -685.530.944,06 |

Fonte: resultados obtidos a partir dos dados pesquisados no TCU (2014) e CGU (2014).

Conforme Quadro, as informações não evidenciadas nas demonstrações contábeis do exercício de 2013 impactaram negativamente o BGU na ordem de 158%, saindo de uma situação superavitária de mais de um trilhão de reais para uma situação deficitária de mais de 600 bilhões de reais.

4.2 Evidências no Exercício de 2014

Em 2014, a análise mostra que apenas houve informações *off balance* em contas de passivos, como a que levou ao *impeachment* da ex-presidente Dilma Rousseff, decorrente da omissão de registro relativo aos atrasos nos repasses de recursos aos bancos públicos, referente a programas sociais do governo, sem autorização do Poder Legislativo. Esta situação, na visão dos auditores, deveria ter sido enquadrada como empréstimo, na ordem de 37,5 bilhões de reais, conforme Quadro 5.

Quadro 5 - Informações *off balance* identificadas em 2014

| | |
|--|----------------|
| Passivos | 37,5 bi |
| Ausência de registro de passivos da União relativos a repasse de recursos de programas Sociais. (item 5.3.1.3) | 37,5 bi |

Fonte: resultados obtidos a partir dos dados pesquisados no TCU (2015).

¹ Ativo real e Passivo real são termos utilizados no BGU

Ressalta-se que o fato de reconhecer o empréstimo não é o único problema dessa situação, pois a obrigação com os programas sócias já deveriam estar reconhecido antes de ocorre os pagamentos pelos bancos. O Quadro 6 apresenta o Balanço Patrimonial do exercício de 2014 publicado originalmente e o balanço adaptado com as informações *off balance* identificadas nos relatórios analisados.

Quadro 6 - BGU 2014 original e com a inclusão das informações *off balance*

| BGU 2014 – Original (em milhares) | | | |
|---|------------------|--------------------------------|------------------|
| Ativo financeiro | 700.721.049,00 | Passivo financeiro | 269.877.232,00 |
| Ativo não financeiro | 4.384.581.340,00 | Passivo não financeiro | 4.697.329.247,00 |
| Ativo real | 5.085.302.389,00 | Passivo real | 4.967.206.479,00 |
| | | Patrimônio Líquido | 118.095.910,00 |
| BGU 2014 – Incluindo as informações <i>off balance</i> (em milhares) | | | |
| Ativo financeiro | 700.721.049,00 | Passivo financeiro | 269.877.232,00 |
| | | Emp. Conc. p/ programa sociais | 37.500.000,00 |
| Ativo financeiro novo | 700.721.049,00 | Passivo financeiro novo | 307.377.232,00 |
| Ativo não financeiro | 4.384.581.340,00 | Passivo não financeiro | 4.697.329.247,00 |
| Ativo não financeiro novo | 4.384.581.340,00 | Passivo não financeiro novo | 4.697.329.247,00 |
| Ativo real novo | 5.085.302.389,00 | Passivo real novo | 5.004.706.479,00 |
| | | Patrimônio Líquido | 80.595.910,00 |

Fonte: resultados obtidos a partir dos dados pesquisados no TCU (2015) e no CGU (2015).

Conforme informações obtidas no Quadro 6, verifica-se que o impacto das informações *off balance* no PL de 2014 comparativamente ao exercício de 2013 foi menor, porém, caso fossem incluídas, as informações *off balance* identificadas em 2014 impactariam negativamente o PL em mais de 30%.

4.3 Evidências no Exercício de 2015

Também em 2015 as informações *off balance* foram classificadas apenas em contas de passivos, relacionadas com a ausência do reconhecimento da provisão para passivos judiciais e da falta de reconhecimento do PAC relativos à passivos decorrentes de etapas de contratos já executadas. Não foram detectados ativos *off balance* no BGU de 2015, apenas registros superestimando as participações societárias da União junto ao Banco do Brasil. Os achados da análise no ano de 2015 estão sintetizados no Quadro 7.

Quadro 7 - Informações off balance identificadas em 2015

| Passivo | 23,88 bi |
|---|-----------------|
| Falta de reconhecimento de provisão para passivos judiciais (item 5.3.1.1.1) | 17,74 bi |
| Falta de reconhecimento do PAC relativos a passivos decorrentes de etapas já executadas de contratos (item 5.3.3) | 6,14 bi |

Fonte: resultados obtidos a partir dos dados pesquisados no TCU (2016).

De acordo com os auditores, em 2015 ainda não havia sido dado o devido tratamento contábil para a constituição de provisões para passivo judiciais por parte da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), mesmo tendo sido definido pela Advocacia Geral da União as informações relacionadas às demandas judiciais classificadas como provável, resultando em 17,74 bilhões de valores omitidos.

A segunda parte das informações *off balance* do passivo em 2015 foi decorrente das etapas já executadas de contratos do Programa de Aceleração do Crescimento (PAC), resultado de um grupo de trabalho da STN, cujos lançamentos deveriam ter sido feitos pelo órgãos setoriais. Vale ressaltar que o valor apresentado no Quadro 8, na ordem de 6,14 bilhões, foi determinado pelo grupo de trabalho, porém, de acordo com o TCU, há uma grande possibilidade de o valor está subavaliado.

O Quadro 8 a seguir apresenta o Balanço Patrimonial do exercício de 2015 publicado originalmente e o balanço adaptado com as informações encontradas pelo TCU.

Quadro 8 - BGU 2015 original e com a inclusão das informações off balance

| BGU 2015 – Original (em milhares) | | | |
|--|------------------|--------------------------------------|-------------------|
| Ativo circulante | 1.371.018.413,00 | Passivo circulante | 1.046.070.069,00 |
| Ativo não circulante | 2.985.633.151,00 | Passivo não circulante | 4.735.108.810,00 |
| | | Passivo total | 5.781.178.879,00 |
| | | Patrimônio Líquido | -1.424.527.315,00 |
| Ativo total | 4.356.651.564,00 | Passivo e PL novo | 4.356.651.564,00 |
| BGU 2015 – Incluindo as informações off balance (em milhares) | | | |
| Ativo circulante | 1.371.018.413,00 | Passivo circulante | 1.046.070.069,00 |
| Ativo circulante novo | 1.371.018.413,00 | Passivo circulante novo | 1.046.070.069,00 |
| Ativo não circulante | 2.985.633.151,00 | Passivo não circulante | 4.735.108.810,00 |
| | | Provisão passivos judiciais | 17.740.000,00 |
| | | Passivos de etapas de cont. já exec. | 6.140.000,00 |
| Ativo não circulante novo | 2.985.633.151,00 | Passivo não circulante novo | 4.758.988.810,00 |
| | | Passivo total novo | 5.805.058.879,00 |
| | | Patrimônio Líquido | -1.448.407.315,00 |
| Ativo total novo | 4.356.651.564,00 | Passivo e PL novo | 4.356.651.564,00 |

Fonte: resultados obtidos a partir dos dados pesquisados no TCU (2016) e no CGU (2016).

É perceptível, através destes achados, que os órgãos do governo tiveram dificuldade para assimilar os novos métodos de reconhecimento dos fatos contábeis, isto se torna mais claro na situação referente ao PAC, onde estes entes ainda estão fortemente ligados à contabilidade orçamentária e não assimilaram a contabilidade patrimonial. A provisão para passivos judiciais é outro exemplo, pois, mesmo a PGFN tendo informações suficientes para seu lançamento, os registros não foram efetuados.

É importante ressaltar que o presente trabalho apenas utilizou de achados quantificados, porém, nos relatórios do TCU há a sinalização de outras informações *off balance* que não foram quantificadas por várias razões, como o registro do passivo atuarial dos pensionistas e inativos militares. Outra ressalva é que das seis informações *off balance* do BGU encontradas nos três anos estudados, apenas uma informação é classificada como ativo, o que demonstra uma tendência em se ter mais passivos *off balance* do que ativos.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este trabalho teve por objetivo apresentar evidências de informações *off balance* e seus impactos no Balanço Geral da União (BGU), a partir da análise categorial do Relatório e o Parecer Prévio sobre as Contas do Governo da República, elaborado pelo Tribunal de Contas da União, relativo ao período de 2013 a 2015, e dos relatórios de Prestação de Contas do Presidente da República (PCPR), elaborado pela Controladoria-Geral da União (CGU), relativos ao período de 2013 a 2015.

A revisão da literatura mostrou que as demonstrações contábeis são o núcleo da informação contábil, mesmo que a NBC T SP Estrutura Conceitual preveja que o alcance da informação contábil seja mais abrangente do que aquela evidenciada nas demonstrações contábeis. Outro ponto demonstrado é que o BGU contempla as informações orçamentárias, financeiras e contábeis dos entes e órgãos da Administração Pública Federal, em um determinado exercício financeiro.

Com relação às informações *off balance*, são aquelas que não estão evidenciadas nas demonstrações contábeis, e que a manipulação da informação contábil não decorre somente pela modificação artificial dos números contábeis, mas, também, pela apresentação de certos aspectos econômicos e financeiros.

Os achados do estudo mostram que em 2013 a omissão de registros impactou negativamente o BGU na ordem de 158%, saindo de uma situação superavitária no valor de mais de um trilhão de reais para uma situação deficitária de mais de 600 bilhões de reais, com destaque para a ausência de evidenciação contábil do passivo atuarial do regime próprio de previdência social.

Em 2014, as evidências de informações *off balance* encontradas no BGU não alteraram o patrimônio líquido do Governo Federal brasileiro de forma substancial como o ano de 2013, porém, caso fossem incluídas, as informações *off balance* identificadas em 2014 impactariam negativamente o PL em mais de 30%, com destaque para a ausência de registro de passivos da União relativos a repasses de recursos de programas sociais, que ficou conhecido como pedaladas fiscais, na ordem de 37,5 bilhões de reais.

O destaque do ano de 2015 foi a omissão do reconhecimento de provisão para passivos judiciais, de mais de 17 bilhões de reais, resultando em uma queda do patrimônio líquido do BGU aproximadamente de 1,6% em relação aos valores divulgados.

Uma questão a ser discutida é sobre a dificuldade dos órgãos federais em assimilar os novos métodos de reconhecimento dos fatos contábeis trazidos pelo processo de convergência

da contabilidade pública brasileira aos padrões internacionais, como no caso do reconhecimento de provisões já anteriormente recomendadas pelo TCU. Também, as evidências mostram que a tendência em se ter mais passivos *off balance* do que ativos.

Para futuras pesquisas, recomenda-se analisar se as mudanças decorrentes da introdução da contabilidade patrimonial nas contas públicas estão contribuindo para que as informações contábeis do Governo Federal brasileiro passem a ser integralmente evidenciadas em suas demonstrações contábeis.

REFERÊNCIAS

- AMARAL, Guilherme Fernandes; LIMA, Diana Vaz. A contribuição da nova Contabilidade Pública sobre os efeitos dos ciclos políticos no Brasil. **Revista de Ambiente Contábil**, UFRN, Natal/RN, v. 5, n. 2, p. 173-189, jul/dez, 2013.
- AUGUSTINHO, Sônia Maria; DE OLIVEIRA, Antonio Gonçalves. A Informação Contábil Pública como instrumento de controle social: a Percepção de Líderes comunitários da cidade de Curitiba. **Revista de Informação Contábil**, v. 8, n. 2, p. 49-68, 2014.
- BARDIN, Laurence. **Análise de Conteúdo**. Tradução de Luís Antero Reto e Augusto Pinheiro. São Paulo: Edição 70, 1979. 230 p. Título Original: *L'analyse de contenu*.
- BARROS, Aidil Jesus Paes, LEHFELD, Neide Aparecida de Sousa. **Fundamos de Metodologia Científica**. 3.ed. São Paulo: Editora Pearson, 2007.
- BENITO, Bernardino; MONTESINOS, Vicente; BASTIDA, Francisco. An example of creative accounting in public sector: The private financing of infrastructures in Spain. **Critical Perspectives on Accounting**, v. 19, p. 963-986, 2008.
- BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em: 30 abril 2017.
- BRASIL. Controladoria-Geral da União. Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração da Prestação de Contas Anual do Presidente da República. Portaria n. 50.123, de 20 de novembro de 2015. Disponível em:< <http://ramec.mec.gov.br/spo/2015-orientacoes-tecnicas-da-setorial-contabil/encerramento-exercicio-2015/legislacao-1/4714-portaria-cgu-n-50-123-de-20-11-2015-diretrizes-para-elaboracao-da-pcpr-2015-dou-23-11-2015/file>>. Acesso em: 30 abril 2017.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). Aprova a NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL – Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público. Norma Brasileira de Contabilidade – NBC TSP Estrutura Conceitual, de 23 de setembro de 2016. Disponível em:< <http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTSPEC.doc>>. Acesso em: 10 mar 2017.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). Orientações Estratégicas para a Contabilidade Aplicada ao Setor Público no Brasil. p.15. 2007. Disponível em: http://www3.tesouro.gov.br/contabilidade_governamental/downloads/CCASP_Orientacoes_Estrategicas_Contabilidade.pdf. Acesso em: 10 mar 2017
- CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO (CGU). Prestação de Contas do Presidente da República: exercício 2013. Brasília:CGU, 2014. 818 p. Disponível em:< <http://www.cgu.gov.br/assuntos/auditoria-e-fiscalizacao/avaliacao-da-gestao-dos-administradores/prestacao-de-contas-do-presidente-da-republica/exercicios-anteriores/2013>>. Acesso: 24 mar 2017.

CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO (CGU). Prestação de Contas do Presidente da República: exercício 2014. Brasília:CGU, 2015. 750 p. Disponível em:< <http://www.cgu.gov.br/assuntos/auditoria-e-fiscalizacao/avaliacao-da-gestao-dos-administradores/prestacao-de-contas-do-presidente-da-republica/exercicios-anteriores/2014>>. Acesso: 24 mar 2017

CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO (CGU). Prestação de Contas do Presidente da República: exercício 2015. Brasília:CGU, 2016. 599 p. Disponível em:< <http://www.cgu.gov.br/assuntos/auditoria-e-fiscalizacao/avaliacao-da-gestao-dos-administradores/prestacao-de-contas-do-presidente-da-republica/exercicios-anteriores/2015>>. Acesso: 24 mar 2017

CRUVINEL, Daniel Pereira; LIMA, Diana Vaz. Adoção do regime de competência no Setor Público Brasileiro sob a perspectiva das Normas Brasileiras e Internacionais de Contabilidade. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, Brasília, v. 5, n. 3, p. 69-85, set/dez, 2011.

DIAS, Cláudia Augusta. **Grupo focal: técnica de coleta de dados em pesquisas qualitativas**. Brasília, p. 16, nov., 2000.

DIAS, Juliana Cândida Ribeiro; VASCONCELOS, Marco Tulio de Castro. As Características Qualitativas da Informação Contábil no Desenvolvimento do Controle Social: uma Análise da Percepção dos Conselheiros Municipais do Recife sobre a Utilidade das Informações Contábeis. **Revista Contabilidade Vista & Revista**, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, v. 26, n. 2, p. 15-40, maio/ago. 2015.

International Federation of Accountants (IFAC). **Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities: Elements and Recognition in Financial Statements**. Consultation Paper. p. 68. Canada: IFAC, 2010.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da contabilidade**. 5ª. ed. São Paulo: Atlas, 1997

LEWIS, Mervyn Keith. Off-balance sheet activities and financial innovation in banking. **PSL Quarterly Review**, v. 41, n. 167, 2013.

LIMA, Diana Vaz. **Contabilidade da Dívida Pública**. Brasília. Nov. 2016. 22 slides. Disponível em: <<http://www.mpf.mp.br/atuacao-tematica/ccr1/atuacao/eventos/jornadas-da-divida-publica/ii-jornada-de-debates-sobre-divida-publica1/IIJornadaDvidaPblicaDianaVazdeLima.ppt>>. Acesso em: 11 abril 2017. Apresentação em Power-point.

LIMA, Igor Gabriel; CARMO, Carlos Roberto Souza. Convergência das normas contábeis brasileiras às normas internacionais de contabilidade: um estudo sobre evidenciação adicional. **Revista de Administração**, v. 12, n. 21, p. 37-54, 2014.

HEALD, David; GEORGIU, George. The Substance of Accounting for Public-Private Partnerships. **Financial Accountability & Management**, v. 27, n. 2, p. 217-247, 2011.

JÚNIOR, Antonio E. Xavier; PAULO, Edilson; DA SILVA, José Dionísio Gomes. Estudo sobre a capacidade informacional das novas estruturas das demonstrações contábeis aplicadas ao Setor Público. **ReCont**, Maceió/AL, v. 5, n. 1, 2014. Disponível em: <

http://www.seer.ufal.br/index.php/registrocontabil/article/view/1/pdf_12>. Acesso em: 14 março 2017.

MOREIRA, Sônia Virgínia. **Análise documental como método e como técnica**. In: BARROS, Antônio; DUARTE, Jorge (orgs). Métodos e Técnicas de Pesquisa em Comunicação. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2008.

PADOVEZE, C. L. **Sistemas de informações contábeis: fundamentos e análise**. 6º São Paulo: Atlas, 2009.

PASSOS, Luís Henrique Santos. O impacto das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público: cenário atual e perspectivas na administração Pública Federal. **Revista de Administração de Roraima – RARR**, Boa Vista/RR, Ed 2,v. 1, p. 110-135, 2012. Disponível em: <<http://revista.ufr.br/index.php/adminrr/article/view/771>>. Acesso em: 17 março 2017.

PAULO, Edilson. **Manipulação das informações contábeis: uma análise teórica e empírica sobre os modelos operacionais de detecção de gerenciamento de resultados**. 2007. 269 p. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2007.

REIS, Carlos Eduardo dos; LIMA, Diana Vaz de; WILBERT, Marcelo Driemeyer. Impacto do Registro Contábil da Provisão Matemática Previdenciária dos Servidores Públicos Federais no Balanço Geral da União. In: CONGRESSO USP CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 15, 2015, São Paulo.

SALGADO, S. de R. et al. Concessão das rodovias federais brasileiras: Evidências de ativos órfãos. **Enfoque: Reflexão Contábil**, UEM, Paraná, v.36, n.1, p. 105-122, jan/abr., 2017.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL (STN). **Manual SIAFI: 010400 - Glossário**. Brasília, DF, 2016. Disponível em: < <https://manualsiafi.tesouro.fazenda.gov.br>>. Acessado em: 22 março 2017.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL (STN). **Manual SIAFI: 020311 - Integração de saldos contábeis para elaboração do BGU**. Brasília, DF, 2015. Disponível em: < <https://manualsiafi.tesouro.fazenda.gov.br>>. Acessado em: 22 março 2017.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL (STN). **Manual SIAFI: 020318 - Encerramento do Exercício**. Brasília, DF, 2017. Disponível em: < <https://manualsiafi.tesouro.fazenda.gov.br>>. Acessado em: 22 março 2017.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL (STN). Base de Preparação das Demonstrações e das Práticas Contábeis. **DGU em Revista**, Brasília, v.1, n.1, 2012. Disponível em:<

<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/243309/DCON+em+Revista+n%C2%BA%201.pdf/2aafc5a5-402b-47c7-86fc-fd844f0d1b99>>. Acesso em: 18 março 2017

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL (STN). **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público: Aplicado à União, Estados, Distrito Federal e Municípios (MCASP)**. 7. ed. Brasília, 2017.

SILVA, César Augusto Tibúrcio et al. Influência do incentivo ao conservadorismo nas escolhas contábeis relacionadas ao reconhecimento de provisão de contingências passivas. **Revista Universo Contábil**, Universidade de Blumenau (FURB), Blumenau, v. 6, n. 3, p. 06 - 20, out./dez., 2010.

TARDOQUE, Paulo Ricardo. **A qualidade da informação contábil na administração pública : uma proposta de melhoria da divulgação da informação, com enfoque nos atos de gestão**. 2011. 112 f. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) - FECAP - Faculdade Escola de Comércio Álvares Penteado, São Paulo, 2011

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO (TCU). Relatório e Parecer Prévio sobre as contas do Governo da República: exercício de 2012. Brasília:TCU, 2013. 700 p.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO (TCU). Relatório e Parecer Prévio sobre as contas do Governo da República: exercício de 2013. Brasília:TCU, 2014. 632 p.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO (TCU). Relatório e Parecer Prévio sobre as contas do Governo da República: exercício de 2014. Brasília:TCU, 2015. 906 p.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO (TCU). Relatório e Parecer Prévio sobre as contas do Governo da República: exercício de 2015. Brasília:TCU, 2016. 760 p.

VILLAVERDE, João; FERNANDES, Adriana. As ‘pedaladas fiscais’ do governo Dilma. **Estadão**. São Paulo, 2015. Disponível em: <<http://infograficos.estadao.com.br/economia/pedaladas-fiscais/index>>. Acesso em: 07 abril 2017.