



Universidade de Brasília (UnB)
Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade e Gestão de Políticas Públicas
(FACE)
Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais (CCA)
Bacharelado em Ciências Contábeis

João Roberto Lopes e Lopes

Análise comparativa dos conceitos e métodos de reconhecimento, mensuração e divulgação
de ativos na contabilidade pública: Estudo de caso entre as normas brasileiras (NBC
TSP/MCASP) e norte-americanas (FASAB/GASB)

Brasília, DF
2023

João Roberto Lopes e Lopes

Análise comparativa dos conceitos e métodos de reconhecimento, mensuração e divulgação de ativos na contabilidade pública: Estudo de caso entre as normas brasileiras (NBC TSP/MCASP) e norte-americanas (FASAB/GASB)

Trabalho de Conclusão de Curso (Monografia ou Artigo) apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de Brasília como requisito parcial de obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Prof. Responsável:
José Marilson Martins Dantas

Linha de pesquisa:
Contabilidade Pública

Área:
Contabilidade Governamental

Brasília, DF
2023

FICHA CATALOGRÁFICA

Lopes, João Roberto

Análise comparativa dos conceitos e métodos de reconhecimento, mensuração e divulgação de ativos na contabilidade pública: Estudo de caso entre as normas brasileiras (NBC TSP) e americanas (GASB)/João Roberto Lopes; orientador: José Marilson Martins Dantas -- Brasília, 2023.
35p.

Monografia (Graduação – Ciências Contábeis) – Universidade de Brasília, 2023.

1. Ativos 2. Contabilidade Pública 3. NBC TSP 4. GASB 5. Ciências Contábeis. I. José Marilson Martins Dantas, orient. II. Título.

Professora Doutora Márcia Abrahão Moura
Reitora da Universidade de Brasília

Professor Doutor Enrique Huelva Unternbäumen
Vice-Reitor da Universidade de Brasília

Professor Doutor Diêgo Madureira de Oliveira
Decano de Ensino de Graduação

Professor Doutor José Márcio Carvalho
Diretor da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas
Públicas

Professor Doutor Sérgio Ricardo Miranda Nazaré
Chefe do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais

Professora Doutora Fernanda Fernandes Rodrigues
Coordenadora de Graduação do curso de Ciências Contábeis - Diurno

Professor Mestre Wagner Rodrigues dos Santos
Coordenador de Graduação do curso de Ciências Contábeis - Noturno

JOÃO ROBERTO LOPES E LOPES

Uma análise comparativa dos conceitos, métodos de reconhecimento, mensuração e divulgação de ativos na contabilidade pública, entre as normas brasileiras (NBC TSP, MCASP) e norte-americanas (GASB Statements / FASAB HandBook)

Trabalho de Conclusão de Curso (Artigo) apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de Brasília como requisito parcial de obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Prof. José Marilson Martins Dantas
Orientador
Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais
Universidade Brasília (UnB)

Prof. Alex Laquis Resende
Examinador
Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais
Universidade de Brasília (UnB) ou outra instituição

Dedico esse trabalho a Deus, por toda força, renovação de energia para superação de desafios ao longo dos estudos dessa graduação.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus por Sua presença constante em minha vida e por ter me guiado ao longo desta jornada de conquista acadêmica, em vários momentos de fraqueza o Senhor me deu forças para continuar. Sua graça e misericórdia foram determinantes para que eu pudesse superar os desafios e chegar a este momento tão importante em minha vida.

Desejo de expressar minha imensa gratidão à minha esposa, Iariádine Lopes. Durante os sete anos de luta em busca dessa graduação, você esteve do meu lado de forma incondicional, oferecendo apoio emocional, encorajamento e compreensão. Sua presença constante e seu amor inabalável foram uma força que impulsionou meu progresso e me sustentou nos momentos mais difíceis. Sou grato por ter você ao meu lado.

Agradeço também ao meu orientador, José Marilson Martins Dantas, por sua orientação valiosa ao longo de todo o processo de elaboração do trabalho. Seus conselhos e conhecimentos especializados foram essenciais para a qualidade e sucesso deste projeto. Além disso, sou grato por sua sabedoria de vida compartilhada, que foi muito além dos limites acadêmicos e me ajudou a crescer não apenas como docente, mas também como pessoa.

Não seria um agradecimento completo sem deixar de expressar minha gratidão à minha família, que sempre esteve presente, apoiando-me e encorajando-me em todas as etapas desta jornada.

Por fim, gostaria de agradecer minha cunhada Daniela, que dedicou seu tempo e esforço na revisão final deste trabalho. Sua contribuição foi de inestimável, e sua atenção aos detalhes garantiu que meu trabalho estivesse em sua melhor forma possível.

A todas as pessoas mencionadas e a todos os outros que estiveram presentes de alguma forma em minha trajetória acadêmica, meu mais sincero agradecimento. Vocês foram fundamentais para o meu sucesso e sou verdadeiramente grato por todo apoio, incentivo e amor recebidos ao longo desses anos.

Que Deus abençoe a todos vocês grandemente.

RESUMO

A expressiva convergência internacional da Contabilidade Pública se revela como um tema emergente e desafiador para especialistas de Ciências Contábeis no Brasil e no mundo. O presente estudo realizou análise comparativa das normas, conceitos, métodos de reconhecimento, mensuração de ativos na contabilidade pública, estudando principalmente as normas brasileiras (NBC TSP, MCASP) e norte-americanas (GASB Statements/FASAB HandBook), com identificação das principais diferenças entre os conceitos de ativo dos dois países. Verificou-se os principais conceitos e métodos de reconhecimento, mensuração de ativos nas normas de ambos os países com convergências e divergências. Há convergências de normas, procedimentos do conceito de ativo do Brasil entre STN e CFC, com divergência nos Estados Unidos da América entre o nível federal, estadual e municipal. Divergências nos conceitos do FASAB e do GASB. Entre os países foram encontradas divergências entre os conceitos de ativo e mensuração. Nesse caso, foi possível verificar que, no Brasil, a elaboração de normas a nível federal facilita a convergência de conceitos e sua posterior aplicação, e a experiência dos níveis estadual e municipal pode contribuir positivamente para melhoria dos serviços oferecidos por ele. Foi possível concluir que, apesar de hoje apresentarem divergências, ambos os países têm esforços concentrados na convergência internacional para as normas de contabilidade e que podem contribuir positivamente com suas experiências.

Palavras-chaves: Ativos; Contabilidade Pública; NBC TSP EC; GASB; FASAB; Convergência Internacional; Ciências Contábeis

ABSTRACT

The significant international convergence of Public Accounting is emerging as a challenging theme for accounting experts in Brazil and worldwide. This study conducted a comparative analysis of the standards, concepts, recognition methods, and measurement of assets in public accounting, mainly studying the Brazilian standards (NBC TSP, MCASP) and the American standards (GASB Statements/FASAB Handbook), identifying the main differences between the asset concepts of the two countries. It verified the main concepts and recognition methods for asset measurement in the standards of both countries, with convergences and divergences. There are convergences in standards and procedures for the concept of assets in Brazil between STN and CFC, with divergence in the United States of America between the federal, state, and municipal levels. Divergences were found in the concepts of FASAB and GASB. Between the countries, divergences were found in the concepts of assets and measurement. In this case, it was possible to verify that in Brazil, the development of federal-level standards facilitates the convergence of concepts and their subsequent application, and the experience of state and municipal levels can positively contribute to the improvement of the services offered by them. It was possible to conclude that, despite the current divergences, both countries are making concentrated efforts towards international convergence in accounting standards and can positively contribute with their experiences.

Keywords: Assets; Public Accounting; NBC TSP EC; GASB; FAASB; International Convergence; Accounting Science

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Etapas e síntese da execução da pesquisa científica	22
Quadro 2 - Norma ou manual utilizado na pesquisa	24
Quadro 3 - Bases de mensuração de ativos	29

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	10
2 CONCEITOS FUNDAMENTAIS	13
3 METODOLOGIA.....	22
4 RESULTADOS E DISCUSSÃO	23
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	30
REFERÊNCIAS	34

1 INTRODUÇÃO

A contabilidade pública tem se tornado uma ferramenta cada vez mais relevante para entidades do setor público em todo o mundo, em resposta à crescente constatação de casos de corrupção que envolvem diversas esferas governamentais. Diante desse cenário, a busca por uma maior governança e transparência no âmbito da administração pública tem impulsionado órgãos como a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), o Governmental Accounting Standards Board (GASB) e outros a promulgar normas contábeis específicas. Essas normas têm o objetivo de estabelecer diretrizes claras e padronizadas para o registro, mensuração e divulgação das informações financeiras governamentais, buscando reduzir os riscos de irregularidades e proporcionar maior confiabilidade nas demonstrações contábeis. Dessa forma, a contabilidade pública se consolida como uma importante aliada na luta contra a corrupção, contribuindo para uma gestão mais eficiente e responsável dos recursos públicos e fortalecendo a prestação de contas aos cidadãos.

O presente estudo tem como foco principal realizar uma análise comparativa dos conceitos e métodos de reconhecimento, mensuração de ativos na contabilidade pública, especificamente entre as normas brasileiras (Normas Brasileiras de Contabilidade - NBC TSP e Manual de Contabilidade do Setor Público - MCASP) e norte-americanas (GASB Statements/FASAB HandBook).

A escolha do ativo como objeto do estudo ocorreu pelo seu papel relevante no balanço patrimonial, as informações significativas que ele fornece sobre a riqueza da entidade, o que permite realizar uma boa avaliação da capacidade em atender interesses do público geral, com potencial facilitador no entendimento da contribuição da entidade ao país. Considerando as necessidades de elaboração de demonstrações contábeis governamentais, em conformidade com normas internacionais estabelecidas por convênios e acordos internacionais adotados por ambos os países, torna-se fundamental a padronização de conceitos que facilitem aplicação de princípios contábeis como comparabilidade, compreensibilidade, tempestividade, verificabilidade, relevância.

Sendo assim, as principais entidades que editam e publicam normas no Brasil são o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) com suas Normas de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCTSP), e a Secretaria do Tesouro Nacional com Manual

de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP). Já nos Estados Unidos, o *Governmental Accounting Standards Board* (GASB) é responsável por editar normas e padrões contábeis para os estados e municípios, enquanto o *Financial Accounting Standards Board* (FASAB) edita normas e padrões contábeis para a esfera federal, publicando anualmente um manual atualizado.

No sentido de entender de que forma as normas, os conceitos, métodos de reconhecimento, mensuração e divulgação de ativos na contabilidade pública brasileira é diferente das normas de contabilidade pública norte americana, justifica-se esse trabalho especificamente pela importância do conceito de ativo. Ele representa o conjunto de recursos controlados pela entidade resultante de eventos passados e do qual se espera ter benefícios econômicos futuros, e que no caso do governo, nem sempre critérios econômicos são relevantes para obtenção e posterior manutenção de ativos. Com isso, os usuários das demonstrações financeiras têm melhor entendimento sobre a origem, a natureza e valor dos recursos patrimoniais da controlados pela entidade. Isso facilita a tomada de decisão e monitoramento de uso dos recursos públicos.

Dessa forma, o objetivo deste trabalho é realizar uma análise comparativa das normas, os conceitos, métodos de reconhecimento, mensuração de ativos na contabilidade pública, estudando principalmente as normas brasileiras (NBC TSP, MCASP) e norte-americanas (GASB Statements/FASAB HandBook), identificando as principais diferenças entre os conceitos de ativo dos dois países.

Em síntese, serão abordados os conceitos e métodos de reconhecimento, mensuração de Ativos na Contabilidade Pública Brasileira e Norte Americana, identificar as principais diferenças entre os conceitos de ativos dos dois países e avaliar as contribuições positivas na elaboração normativa contábil pública de cada um dos países citados é elaborada e nas possibilidades de contribuições para uma melhor análise das contas de ativo. Reconhecer, assim, a sua importância para análise patrimonial das entidades do setor público, produzindo informações que ajudem a melhorar a transparência e facilitem a tomada de decisão de gestores públicos.

Trata-se de revisão narrativa com pesquisa bibliográfica para análise comparativa dos conceitos, métodos de reconhecimento, mensuração e divulgação de ativos na contabilidade pública, entre as normas brasileiras (NBC TSP, MCASP) e norte-americanas (GASB Statements / FASAB HandBook).

Ela foi realizada em três etapas: na primeira houve definição do objeto e tipo de pesquisa, além de documentos a serem pesquisados; na segunda, com a análise das normas brasileiras (NBC TSP, MCASP) e norte-americanas (GASB Statements / FASAB HandBook) e, na terceira, a comparação dos diferenças entre os conceitos de ativo nos dois países e no entendimento de como são aplicados na elaboração de demonstrações, com antecedente reflexão sobre a obra *Handbook of Public Management Practice and Reform*, de Kuo-Tsai Liou, para entendimento do processo de formulação e implementação de conceitos do FASAB e GASB no século passado. As traduções das obras em inglês foram realizadas pelo pesquisador e aparecem ao longo das apresentações conceituais.

Este estudo, além da introdução, possui outras quatro seções. Na segunda seção é apresentado o referencial normativo e teórico, analisando os principais conceitos de ativo nas normas e manuais dos dois países, os critérios de mensuração, reconhecimento e divulgação de cada um. Na terceira seção é descrita a metodologia aplicada na elaboração do presente artigo. A quarta seção traz os resultados e discussão com análise, em como podem contribuir para melhoria das demonstrações contábeis de ambos os países. A seção de número cinco, que encerra esse estudo, apresenta as considerações finais e, por último, as referências bibliográficas.

2 CONCEITOS FUNDAMENTAIS

2.1 Conceito de ativo

O conceito de ativo é o ponto inicial desse estudo. Segundo o MCASP (2021) é definido que “ativo é um recurso controlado no presente pela entidade como resultado de evento passado” (p.160). É um recurso definido pelo manual como:

“...um item com potencial de serviços ou com a capacidade de gerar benefícios econômicos. A forma física não é uma condição necessária para um recurso. O potencial de serviços ou a capacidade de gerar benefícios econômicos podem surgir diretamente do próprio recurso ou dos direitos de sua utilização” (MCASP, 2021, p. 161).

O MCASP define controle como a capacidade de utilizar determinado recurso e ele envolve algumas necessidades, como

“... a capacidade da entidade em utilizar o recurso (ou controlar o uso por terceiros) de modo que haja a geração do potencial de serviços ou dos benefícios econômicos originados do recurso para o cumprimento dos seus objetivos de prestação de serviços, entre outros” (MCASP, 2021, p. 162).

Para avaliar se a entidade detém controle, deve-se estimar indicadores como propriedade legal, acesso ou capacidade de negar ou restringir acesso, meios de assegurar que o recurso seja usado para alcançar objetivos ou o direito legítimo ao potencial de serviços ou capacidade para gerar benefícios econômicos futuros. O documento MCASP afirma que esses indicadores não são determinantes para existência de controle, mas são importantes para análise.

O CFC define ativo na NBC TSP EC como “ativo é um recurso controlado no presente pela entidade como resultado de evento passado (2016, p. 27).” Na NBC TSP Estrutura Conceitual, recurso é definido praticamente de maneira igual ao MCASP, conforme se lê abaixo:

Recurso é um item com potencial de serviços ou com a capacidade de gerar benefícios econômicos. A forma física não é uma condição necessária para um recurso. O potencial de serviços ou a capacidade de gerar benefícios econômicos podem surgir diretamente do próprio recurso ou dos direitos de sua utilização (NBC TSP EC, 2016, p. 27)

É definido como controlado no presente pela NBC TSP-EC:

A entidade deve ter o controle do recurso. O controle do recurso envolve a capacidade da entidade em utilizar o recurso (ou controlar terceiros na sua utilização) de modo que haja a geração do potencial de serviços ou dos benefícios econômicos originados do recurso para o cumprimento dos seus objetivos de prestação de serviços, entre outros. (NBC TSP EC, 2016, p. 27).

Pensando ainda no conceito de controle, ele possui os seguintes propósitos:

Para avaliar se a entidade controla o recurso no presente, deve ser observada a existência dos seguintes indicadores de controle: (a) propriedade legal; (b) acesso ao recurso ou a capacidade de negar ou restringir o acesso a esses; (c) meios que assegurem que o recurso seja utilizado para alcançar os seus objetivos; ou (d) a existência de direito legítimo ao potencial de serviços ou à capacidade para gerar os benefícios econômicos advindos do recurso. (NBC TSP EC, 2016 p.28)

É visto como fundamental para o conceito de controle que a entidade tenha capacidade de negar ou restringir acesso ao recurso, ter o legítimo direito ao potencial de serviços ou capacidade de gerar os benefícios econômicos do recurso, maneiras de garantir uso do recurso para alcance de seus objetivos e pôr fim a propriedade legal dele. O CFC também não identifica esses indicadores com taxativos na garantia de existência de controle, como o autor afirma “Embora esses indicadores não sejam determinantes conclusivos acerca da existência do controle, sua identificação e análise podem subsidiar essa decisão” (NBC TSP EC, 2016 p. 28).

Também é requisito para o CFC que o controle do ativo venha de um evento no passado que pode ser com ou sem contraprestação, de acordo com NBC TSP EC, (2016, p.29):

“A definição de ativo exige que o recurso controlado pela entidade no presente tenha surgido de transação ou outro evento passado” NBC TSP EC, (2016, p. 29).

Segundo GASB, de acordo com o descrito no GASB Concepts Statement nº4 (2007), “*assets are resources with present service capacity that the government presently controls*” (p.10), descrito assim que um ativo é definido como recursos com capacidade de prestação de serviços atual, os quais o governo detém controle. O mesmo documento aponta como recurso com capacidade de prestação de serviços atuais, sendo então conceito de recurso um item com a aptidão, capaz de possibilitar que o governo preste serviços aos cidadãos:

“(…), a resource is a supply or other means that can be drawn on when needed.2 In the governmental context, a resource is an item that can be drawn on to provide services to the citizenry” (GASB, 2007, p.10).

Controle presente segundo o GASB (2007) é apresentado como:

Control of an asset is the ability of the government to utilize the resource’s present service capacity and to determine the nature and manner of use of the present service capacity embodied in the resource. Generally, the government controlling the asset has the ability to determine whether to (a) directly use the present service capacity to provide services to citizens; (b) exchange the present service capacity for another asset, such as cash; or (c) employ the asset in any of the other ways it may provide benefit. For an asset that is provided for use by the citizenry and general public, control is held by the government that possesses the ability to control access to the present service capacity embodied in the asset. (p.11)

Controle, portanto, é habilidade do governo de usar recursos com capacidade de prestação de serviços atuais e determinar qual maneira e uso do recurso. Para determinar o controle também deve-se observar se a entidade faz uso direto dos recursos para prestação de

serviços aos cidadãos, pode trocar o ativo por dinheiro, pode utilizar o ativo de maneiras diversas que traga benefícios, possa restringir o acesso ou negar acesso ao recurso.

O controle também deve resultar de um evento no passado, com ou sem contraprestação, conforme aponta o GASB Concepts Statement nº4 (2007):

“Control over present service capacity embodied in a resource, through which an asset arises, occurs as a result of a past event” (p.13).

Para o FASAB, ativo é definido como um recurso que em sua essência incorporam benefícios econômicos ou potencial de serviços que o governo federal controla, com essas duas características essenciais (FASAB Handbook, 2022, p. 178).

O conceito-chave de benefícios econômicos ou potencial de serviços para o FASAB (2022) é:

“Uma característica presente em todos os ativos é a capacidade de fornecer benefícios econômicos ou serviços. Algumas fontes usam os termos benefícios econômicos e serviços (ou potencial de serviço) de forma intercambiável. No entanto, como usados nesta declaração, os benefícios econômicos podem resultar em entradas de caixa, equivalentes de caixa, bens ou serviços para o governo federal, enquanto os serviços incorporados em um ativo podem beneficiar o governo de outras maneiras. (FASAB HANDBOOK, 2022, p. 180)

Ainda segundo o FASAB, benefícios econômicos resultam em fluxo de caixa, equivalentes de caixa, bens ou serviços para o governo federal, e os serviços imbuídos a um ativo podem beneficiar o governo de outras maneiras.

De acordo com o FASAB Handbook (2022):

“The second essential characteristic of an asset is control, which refers to the ability of the federal government to obtain the economic benefits or services embodied in a resource and to deny or regulate the access of others” (2022, p. 181).

Assim define-se como controle a capacidade da entidade de negar ou restringir acesso ao recurso. O exercício de controle seria também referenciado como:

In exercising control of the economic benefits or services, the government may, depending on the nature of the resource, hold the resource; exchange it; use it to obtain cash, cash equivalents, goods, or services; exact a price for other entities' use of the economic benefits or services; or use it to settle liabilities. (FASAB HANDBOOK, 2022, p. 181)

Assim, no exercício do controle dos benefícios econômicos ou potencial de serviços de um ativo, o governo tem a capacidade trocar ele por dinheiro ou por outros tipos ativos, ou até mesmo o utilizar para liquidação de compromissos.

De acordo com FASAB Handbook (2022), é uma característica do ativo:

“Implícito na definição e características essenciais dos ativos é que o evento que dá origem à capacidade do governo de controlar o acesso aos benefícios econômicos ou serviços incorporados em um recurso deve ter ocorrido no passado” (p. 181).

2.2 Reconhecimento de ativos

É definido pelo MCASP (2021) que um ativo deverá ser reconhecido quando ele atender a definição estabelecida pelo conceito de ativo e ele for mensurável de acordo com as características qualitativas, tendo em conta as restrições da informação contábil:

Um ativo deve ser reconhecido quando:
 a. Satisfizer a definição de ativo; e
 b. Puder ser mensurado de maneira que observe as características qualitativas, levando em consideração as restrições sobre a informação contábil (p. 162).

São apontadas questões relacionadas às incertezas no reconhecimento no MCASP (2021):

“O reconhecimento do ativo envolve a avaliação da incerteza relacionada à existência e à mensuração do elemento. As condições que dão origem à incerteza, se existirem, podem mudar(...) é importante que a incerteza seja avaliada em cada data da demonstração contábil” (MCASP, 2021, p. 162).

O CFC define critérios para reconhecimento de um ativo nas Demonstrações Contábeis da NBC TSP-EC que satisfaçam a definição de ativo e possa ser mensurado de maneira que se observem as características qualitativas, levando em conta restrições sobre a informação incluída no Relatórios Contábeis de Propósito Geral das Entidades do Setor Público (RCPG). De acordo com a mesma norma, reconhecimento é conceituado como:

(...) 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 (NBC TSP EC, 2016, p.33).

O GASB no Concepts Statement nº4, (2007, p. 10) atesta que um item é reconhecido em uma demonstração financeira, é necessária a incorporação de todos os critérios relevantes. Esses critérios incluem atender à definição de um elemento, bem como atender aos critérios de reconhecimento e mensuração. O reconhecimento é afetado pelo foco de mensuração e base contábil de uma demonstração financeira. O foco de mensuração refere-se aos recursos que estão sendo reconhecidos, e a base contábil refere-se à quando um evento é relatado:

For an item to be recognized in a financial statement, it should meet all relevant criteria. These criteria include meeting the definition of an element, as well as meeting recognition and measurement criteria. Recognition is affected by the measurement focus and basis of accounting of a financial statement. Measurement focus refers to which resources are being recognized, and basis of accounting refers to when an event is reported (GASB STATEMENTS nº 4, 2007, p.10).

Já o FASAB, no Statements of Federal Financial Accounting Concepts 5 (SFFAC), afirma que os termos "reconhecimento" e "reconhecer" fazem referência ao processo de registrar formalmente ou incorporar um elemento nas demonstrações financeiras de uma entidade. O reconhecimento inclui a representação de um elemento em palavras e números, com o valor incluído nos totais das demonstrações financeiras. No caso de um ativo, o reconhecimento envolve o registro não apenas da aquisição ou incorrência do item, mas também das alterações posteriores, incluindo as que resultam em sua exclusão das demonstrações financeiras.

São considerados segundo o FASAB como critérios básicos para o reconhecimento que o item corresponda ao conceito de ativo e que seja mensurável em valor monetário determinado com razoável certeza ou estimável:

Basic recognition criteria are the conditions an item should meet in order to be a candidate for recognition in the financial statements. The basic recognition criteria established in this Statement are (a) the item meets the definition of an element of financial statements and (b) the item is measurable. As used in this Statement, the term measurable means that a monetary amount can be determined with reasonable certainty or is reasonably estimable (FASAB HANDBOOK, 2022, p. 175).

2.3 Mensuração

A STN define mensuração como o procedimento usado para determinar os valores pelos quais um elemento de demonstrações contábeis deve ser reconhecido e apresentado de acordo com MCASP (2021),

“Mensuração é o processo que consiste em determinar os valores pelos quais os elementos das demonstrações contábeis devem ser reconhecidos e apresentados nas demonstrações contábeis” (p. 173).

A mensuração tem como objetivo selecionar bases que melhor demonstrem adequadamente o custo de serviços, capacidade operacional e capacidade financeira da entidade de maneira útil para prestação de contas, responsabilização (*accountability*) e por fim na tomada de decisão. Assim, de acordo com MCASP:

O objetivo da mensuração é selecionar bases que reflitam de modo mais adequado o custo dos serviços, a capacidade operacional e a capacidade financeira da entidade de forma que seja útil para a prestação de contas e responsabilização (*accountability*) e tomada de decisão. (MCASP, 2021, p.173)

Pressupõe-se que a base de mensuração deve ser escolhida com avaliação do grau de observância das características qualitativas considerando simultaneamente as restrições sobre a informação nas demonstrações contábeis seguindo orientação do MCASP (2021), a qual indica

as principais bases de mensuração: custo histórico, valor de mercado, custo de reposição ou substituição, preço líquido de venda e valor em uso.

“A seleção da base de mensuração também pressupõe a avaliação do grau de observância das características qualitativas enquanto considera as restrições sobre a informação nas demonstrações contábeis” (MCASP, 2021, p. 173).

Ainda de acordo com o MCASP (2021), não é possível selecionar uma única base que atenda a todos as transações:

A NBC TSP – Estrutura Conceitual não propõe uma única base de mensuração (ou a combinação de bases de mensuração) para todas as transações, eventos e condições. Ao invés disso, apresenta bases de mensuração para ativos e passivos que fornecem informações sobre o custo de serviços prestados, a capacidade operacional e a capacidade financeira da entidade, além da extensão na qual fornecem informação que satisfaça as características qualitativas(...) (p.173).

São verificados segundo o MCASP (2021), valores de entrada e saída para ativos:

“As bases de mensuração podem fornecer valores de entrada e valores de saída. Para o ativo, os valores de entrada refletem o custo da compra. O custo histórico e o custo de reposição são valores de entrada” (p.175).

A STN também identifica a possibilidade de reavaliação de ativos de acordo com MCASP (2021):

“A entidade do setor público deve aplicar métodos de mensuração ou avaliação dos ativos e dos passivos que possibilitem o reconhecimento dos ganhos e das perdas patrimoniais.” (p. 176).

O CFC na NBCTSP (2016) aponta que o objetivo da mensuração é selecionar bases que reflitam de maneira mais adequada o custo dos serviços, capacidade financeira da entidade, de forma que a informação gerada seja útil para a tomada de decisão, prestação de contas e responsabilização (*accountability*):

O objetivo da mensuração é selecionar bases que reflitam de modo mais adequado o custo dos serviços, a capacidade operacional e a capacidade financeira da entidade de forma que seja útil para a prestação de contas e responsabilização (*accountability*) e tomada de decisão (NBC TSP EC, 2016, p.35).

O CFC também prevê a dificuldade no sentido de que a nível de estrutura conceitual não é possível selecionar uma única base de mensuração de todos os elementos que seja capaz de satisfazer todas as características qualitativas, observando as restrições sobre informações nas demonstrações contábeis:

(...)No nível de estrutura conceitual, não é possível identificar uma única base de mensuração que melhor atenda ao objetivo da mensuração. Portanto, a estrutura conceitual não propõe uma única base de mensuração (ou a combinação de bases de mensuração) para todas as transações, eventos e condições. A estrutura conceitual fornece orientação na seleção da base de mensuração para ativos e passivos (NBC TSP EC, 2016, p.36).

As bases de mensuração identificadas pela estrutura conceitual são o valor em uso, preço líquido de venda, custo de reposição ou substituição, valor de mercado, custo histórico:

As seguintes bases de mensuração para os ativos são identificadas e discutidas à luz da informação que fornecem sobre o custo de serviços prestados, a capacidade operacional e a capacidade financeira da entidade, além da extensão na qual fornecem informação que satisfaça as características qualitativas: (a) custo histórico; (b) valor de mercado(*); (c) custo de reposição ou substituição; (d) preço líquido de venda; (e) valor em uso (NBC TSP EC, 2016, p.36).

Essas mesmas bases inserem valores de entrada e saída dos ativos e assim:

As bases de mensuração podem fornecer valores de entrada e valores de saída. Para o ativo, os valores de entrada refletem o custo da compra. O custo histórico e o custo de reposição são valores de entrada. Os valores de saída refletem os benefícios econômicos da venda e também o montante que será obtido com a utilização do ativo. (NBC TSP EC, 2016, p.38).

De acordo com o GASB Concepts Statement No. 6, 2014, mensuração é o ato ou processo de determinar o valor para elementos apresentados nas demonstrações financeiras (GASB, 2014, p.10), em que se lê:

“Measurement is the act or process of determining a value for the elements presented in financial statements. Concepts Statement No. 4, Elements of Financial Statements, defines the elements of financial statements” (GASB, 2014, p.10).

Para o GASB (2014), a mensuração é dividida em duas abordagens. A primeira chama-se Mensuração baseada na transação inicial, ou valor inicial, onde o preço de transação é registrado na aquisição do ativo ou quando um passivo é incorrido e suas modificações de valor são derivadas do registro inicial. A segunda chamada de mensuração baseada na data das demonstrações financeiras atuais, ou valor reavaliado, que diz que o valor atribuído a uma ativo ou passivo é reavaliado na data das demonstrações financeiras, conforme abaixo:

The measurement approach identifies the point in time to which the amount reported for an element of financial statements directly refers. There are two measurement approaches for elements of traditional financial statements.

- *Initial-Transaction-Date-Based Measurement (Initial Amount)—The transaction price or amount assigned when an asset was acquired or a liability was incurred, including subsequent modifications to that price or amount that are derived from the amount at which the asset or liability was initially reported.*
- *Current-Financial-Statement-Date-Based Measurement (Remeasured Amount)—The amount assigned when an asset or liability is remeasured as of the financial statement date. (GASB CONCEPTS STATEMENT NO. 6, 2014, p.10)*

A mensuração segundo o GASB também é dotada de atributos específicos, que independente de se ter sido usado Valor inicial ou um Valor reatribuído, devem ser utilizados. Esses atributos específicos são vistos como uma característica do ativo ou passivo mensurado.

Como principais bases de mensuração de ativos o GASB identifica o custo histórico, o valor justo, custo de reposição ou substituição e valor de liquidação:

Another dimension to measurement is the particular measurement attribute that is used, regardless of whether measurement is made as an initial amount or as a remeasured amount. A measurement attribute is the particular characteristic of an asset or liability that is being measured. There are four measurement attributes for elements of traditional financial statements: historical cost, 2 fair value, replacement cost, and settlement amount (GASB CONCEPTS STATEMENT No. 6, 2014, p.20).

É também esperado que uma única base de mensuração não é suficiente para todos os tipos de ativo, e poderia reduzir a capacidade das demonstrações contábeis de atingir os objetivos dos relatórios financeiros, levando em conta as necessidades dos usuários da informação, em observância as características qualitativas da informação:

It is expected that one measurement approach will be applied to certain assets and liabilities and that the other measurement approach will be applied to other assets and liabilities. Applying a single measurement approach to all assets and liabilities would reduce the ability of financial statements to meet as many of the objectives of financial reporting described in Concepts Statement No. 1, Objectives of Financial Reporting, as possible and would reduce the alternatives for achieving an appropriate balance among the qualitative characteristics of information. (GASB CONCEPTS STATEMENT No. 6, 2014, p.11)

O FASAB Handbook (2022), define mensuração como “*In financial reporting, measurement is the act or process of assigning dollar amounts to the elements of the financial statements*” (p. 232), traduzido pelo pesquisador como o ato ou processo de alocar um valor em dólares para elementos de uma demonstração financeira (FASAB Handbook, 2022, p. 232).

É definido nesse manual que os conceitos de mensuração têm duas questões principais agrupadas em áreas de consideração que seriam as abordagens de mensuração e atributos e métodos de mensuração:

7. The questions surrounding the measurement of assets and liabilities in accrual-basis financial statements can be grouped into two broad areas of consideration:

a. Measurement Approach

The measurement approach is how an asset or liability is measured in periods after initial recording—i.e., at the historical cost or initial transaction amount (with subsequent adjustments for amortization, depreciation, or depletion, if applicable) or at an amount, such as fair value, measured at each financial statement date. A different measurement approach may be appropriate for different assets and liabilities. This Statement refers to the amount initially recorded as the "initial amount" and to amounts measured at each subsequent financial statement date as "remeasured amounts."

b. Measurement Attribute and Method

The measurement attribute (or measurement basis) 5 is a measurable characteristic of an asset or liability, such as its fair value or settlement amount. 6 Major questions are: Which attributes result in more useful information for decision making, and what factors and circumstances may contribute to that result, such as the class of asset or liability, the type of transaction, and variations in users' decision-making needs? Also, the selection of a measurement attribute often entails the selection of a measurement method. For example, if the measurement approach for a particular asset is to report a remeasured amount and the measurement attribute selected is fair value, possible measurement methods could be to research quoted market prices, if available, or to

obtain a professional appraisal. Different measurement attributes and methods may be used for different assets and liabilities, and the selections made can affect the usefulness of reported information for decision making (FASAB HANDBOOK, 2022, p. 235).

Assim, a norma disserta sobre duas abordagens de mensuração, o valor inicial, que é o registro da mensuração de valor no momento que é adquirido o ativo ou incorrido um passivo; e valores reavaliados, que é mensuração baseada na data das demonstrações financeiras atuais. O FASAB traz distinções na abordagem de mensuração podem levar em conta que o custo valores nominais ou atualizado para valores constantes:

12. The distinction between changes in specific prices (or values) and changes in the general price level (purchasing power of the dollar) suggests four possible measurement approaches:

a. Initial amounts/nominal dollars. This is the traditional measurement approach. Assets and liabilities are stated at their initial (historical cost or historical proceeds) amounts, without adjustment for changes in prices, whether general or specific.

b. Initial amounts/constant dollars. Assets and liabilities are stated at their initial amounts expressed in dollars as of the balance sheet (current) date, rather than dollars of the acquisition date, so that general price level adjustments are recognized.

c. Remeasured amounts/nominal dollars. Assets and liabilities are adjusted to take into account changes in the prices of specific goods or services, but no separate recognition is given to changes in the general price level.

d. Remeasured amounts/constant dollars. Assets and liabilities are remeasured to take into account the current prices of goods and services—that is, adjustments are required for changes in the general price level as well as for changes in specific prices (FASAB HANDBOOK, 2022, p. 237)

Os atributos de mensuração de mais comuns usados como base pelo FASAB são valor justo, custo de substituição, valor de liquidação e valor em uso:

The measurement attributes discussed are those most commonly applied or available for use: fair value, settlement amount, replacement cost, value in use, and fulfillment cost. Additional measurement attributes may be developed in the future. Fair value and settlement amount may be used to determine either the initial amount (historical cost or historical proceeds) or the remeasured amount of an asset or liability. Replacement cost and value in use (for assets) and fulfillment cost (for liabilities) are not applicable for assessing initial amounts because they are attributes of assets and liabilities that an Entity already has recorded. These attributes may be used to remeasure recorded amounts at subsequent financial statement dates (FASAB HANDBOOK, 2022, p. 246).

Infer-se do texto que a mensuração é dotada de atributos específicos, independentes, que devem ser usados de acordo com o tipo de elemento a ser e registrado. E reforçando o descrito pelo GASB Concepts Statement No. 6 (2014, p. 9), esses atributos específicos são vistos como uma característica do ativo ou passivo mensurado, e devem ser usados de acordo com cada situação.

3 METODOLOGIA

Neste item são apresentados todos os aspectos metodológicos da pesquisa conduzida, descrevendo os procedimentos necessários e relevantes para fazer uma análise comparativa dos conceitos, métodos de reconhecimento, mensuração e divulgação de ativos na contabilidade pública, entre as normas brasileiras (NBC TSP, MCASP) e norte-americanas (GASB Statements/FASAB HandBook). Trata-se, portanto, da identificação do método, especificamente, no tipo de pesquisa realizada para alcance dos resultados.

Segundo autores como Lakatos e Marconi (1992) método é o

"conjunto das atividades sistemáticas e racionais que, com maior segurança e economia, permite alcançar o objetivo, traçando o caminho a ser seguido, detectando erros e auxiliando as decisões do cientista" (p.40).

Assim, o método não apenas avalia os resultados da investigação científica, mas pode também identificar o caminho percorrido pela investigação e permite apontar os resultados da pesquisa feita. O estudo utilizou uma revisão narrativa com pesquisa bibliográfica, que segundo Carlos e Ernani, utiliza "material já publicado, que podem ser livros, revistas, publicações em periódicos e artigos científicos(...)" (2013, p. 54). A partir desse tipo de pesquisa há busca, seleção e análise de referências teóricas já publicadas sobre o tema em questão. Ela é fundamental para o embasamento teórico do estudo, compreensão das definições e conceitos relacionados ao ativo na contabilidade pública, e examinar as perspectivas e orientações de diferentes órgãos e normas contábeis.

De acordo com Raupp e Beuren (2006), a abordagem do problema em pesquisa qualitativa é viabilizada mediante pesquisa bibliográfica. Isso permite analisar de forma mais aprofundada o objeto de estudo, destacando-se as características não observadas em um estudo quantitativo. Nesse tipo de pesquisa, há o aprofundamento do objeto que está sendo estudado por meio de análises sem o emprego de um instrumento estatístico como base.

O alcance dos resultados foi efetivado a partir de três etapas, organizadas no quadro abaixo:

Quadro 1 - Etapas e síntese da execução da pesquisa científica

Etapa	Síntese da execução
Etapa 1	Definição do objeto e tipo de pesquisa, além de documentos-base a serem pesquisados: Objeto: análise comparativa dos conceitos, métodos de reconhecimento, mensuração e divulgação de ativos na contabilidade pública, entre as normas

	<p>brasileiras (NBC TSP, MCASP) e norte-americanas (GASB Statements / FASAB HandBook).</p> <p>Tipo de pesquisa: Pesquisa bibliográfica.</p> <p>Documentos-base: Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), as normativas legais do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), o GASB Concepts Statement e o FASAB Handbook. Essas fontes de referência são reconhecidas e amplamente utilizadas no contexto do tema em estudo.</p>
Etapa 2	<p>Análise das normas brasileiras (NBC TSP, MCASP) e norte-americanas (GASB Statements / FASAB HandBook) e reflexão sobre a obra <i>Handbook of Public Management Practice and Reform</i>, de Kuo-Tsai Liou, para entendimento do processo de formulação e implementação de conceitos do FASAB e GASB no século passado.</p>
Etapa 3	<p>Comparação das diferenças entre os conceitos de ativo nos dois países e no entendimento de como são aplicados na elaboração de demonstrações.</p>

Fonte: produzido pelo autor (2023).

É necessário destacar as leituras das fontes, documentos-base de pesquisa, listadas na Etapa 1; na busca de maior compreensão sobre as definições e conceitos de ativo apresentados por cada uma delas. O enfoque principal foram as definições do conceito de ativo, o que é definido como recurso, controle e reconhecimento e mensuração utilizados por cada órgão ou norma.

Dessa forma, é importante destacar que a leitura dos normativos e legislação que ditaram os pressupostos legais da contabilidade governamental no Brasil, assim como a leitura dos normativos da contabilidade governamental americana e da literatura especializada foram relevantes para a compreensão do contexto contábil aplicado ao setor público no Brasil e nos Estados Unidos. Isso responde aos objetivos específicos de entender de que forma as normas, os conceitos, métodos de reconhecimento, mensuração e divulgação de ativos na contabilidade pública brasileira diferem das normas de contabilidade pública norte-americana.

4 RESULTADOS E DISCUSSÃO

O principal objetivo deste trabalho foi realizar uma análise comparativa dos conceitos e métodos de reconhecimento, mensuração de ativos na contabilidade pública, especificamente entre as normas brasileiras (Normas Brasileiras de Contabilidade - NBC TSP e Manual de Contabilidade do Setor Público - MCASP) e norte-americanas (GASB Statements/FASAB HandBook).

Partindo desse ponto foi identificado quais são os principais órgãos e normas em ambos os países. No Brasil as principais normas são produzidas pela STN, com a edição do Manual de

Contabilidade aplicado ao setor público e o Conselho Federal de Contabilidade, com a edição da NBC TSP Estrutura Conceitual. Nos Estados Unidos há dois principais órgãos como o *Governmental Accounting Standards Board (GASB)*, que edita as normas e padrões contábeis para os Estados e Municípios, emitindo seus GASB Concept Statements e GASB Statements. O segundo, o *Federal Accounting Standards Advisory Board (FASAB)*, por outro lado, edita normas e padrões contábeis para a esfera federal, emitindo os *Statement of Federal Financial Accounting Concepts (SFFAC)* e os *Statement of Federal Financial Accounting Standards (SFFAS)*, compilando em um manual com constante atualização.

Foram analisados as seguintes normas e manuais para elaboração da pesquisa bibliográfica, de acordo com o quadro abaixo (quadro 2):

Quadro 2 - Norma ou manual utilizado na pesquisa

Norma ou Manual	Autores	Ano de Publicação
FASAB Handbook of Federal Accounting Standards and Other Pronouncements, as Amended	Federal Accounting Standards Advisory Board	2022
Statement of Federal Financial Accounting Concepts 3: Management's Discussion and Analysis	Federal Accounting Standards Advisory Board	1999
Statement of Federal Financial Accounting Concepts 5: Definitions of Elements and Basic Recognition Criteria for Accrual-Basis Financial Statements	Federal Accounting Standards Advisory Board	2007
Statement of Federal Financial Accounting Concepts 7: Measurement of the Elements of Accrual-Basis Financial Statements in Periods After Initial Recording	Federal Accounting Standards Advisory Board	2011
GASB Concepts Statement No. 4 Elements of Financial Statements	Governmental Accounting Standards Board (GASB)	2007
GASB Concepts Statement No. 6 Measurement of Elements of Financial Statements	Governmental Accounting Standards Board (GASB)	2014

GASB Statement No. 34 Basic Financial Statements—and Management's Discussion and Analysis—for State and Local Governments	Governmental Accounting Standards Board (GASB)	1999
Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público	Secretaria de Tesouro Nacional	2021
NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL - Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público	Conselho Federal de Contabilidade	2016
Handbook of Public Management Practice and Reform - Reforming the American Government Accounting in the 20th Century	James L Chang	2019

Fonte: produzido pelo autor (2023).

Conforme analisado nos dados, existem diferenças nos conceitos de ativo entre o Brasil e os Estados Unidos. No caso brasileiro, as normas do MCASP e NBC TSP convergem no sentido de que o ativo é um recurso controlado no presente pela entidade, como resultado de um evento passado. A definição de recursos de ambos é a mesma, com praticamente a mesma redação, em conformidade com o que apresenta MCASP (2021):

“Recurso é um item com potencial de serviços ou capacidade de gerar benefícios econômicos, podendo surgir diretamente do próprio recurso ou dos direitos de sua utilização.”. A definição de controle no presente das suas entidades é mesma, que se refere à capacidade da entidade em utilizar o recurso ou controlar terceiros na sua utilização para geração de serviços ou benefícios econômicos. Para ambas as entidades, é utilizado na avaliação do controle, indicadores como propriedade legal, acesso, meios de assegurar o uso e direito legítimo, embora não sejam determinantes e conclusivos (p. 160).

No caso dos EUA, há divergências entre o conceito do FASAB e do GASB. Para o FASAB, ativo é definido como um recurso que incorpora benefícios econômicos ou potencial de serviços e que é controlado pelo governo federal, sendo que benefícios econômicos se referem a fluxos de caixa, bens ou serviços para uso da entidade, enquanto o potencial de serviços quer dizer como um ativo pode beneficiar o governo. Controle se associa à capacidade do governo em obter os benefícios econômicos ou serviços do recurso e negar ou regular o acesso de terceiros aos mesmos, e é visto pelo FASAB que sem essa capacidade de restringir ou negar acesso, um recurso não poderá ser um ativo do governo federal.

Já para o GASB, ativo é definido como um recurso com capacidade de prestação de serviços atuais, controlado pelo governo, sem fazer menção a benefícios econômicos. Recurso para o GASB é um item que pode ser utilizado para fornecer serviços aos cidadãos e por fim

controle envolve a capacidade do governo de utilizar o ativo na prestação de serviços e poder determinar a natureza e a forma de uso. O controle pode incluir o uso direto do recurso para prestação de serviços, a troca do recurso por outro ativo, como dinheiro, ou a utilização do recurso de outras maneiras que tragam benefícios e por fim envolve a capacidade de restringir ou negar o acesso ao recurso.

Assim, as principais diferenças nas normas e conceitos de ativo estão relacionadas às definições de ativo, recursos, controle e benefícios econômicos. Enquanto as normas brasileiras enfatizam o controle presente do recurso como resultado de eventos passados e consideram indicadores como propriedade legal e acesso; o FASAB destaca a incorporação de benefícios econômicos ou serviços no ativo e o controle do governo federal, que para ele é determinante para que um item seja classificado como ativo que a entidade tenha capacidade de negar ou restringir acesso ao recurso. O GASB tem o entendimento que a capacidade de prestação de serviços atuais do recurso e o controle do governo para utilização desse potencial de serviços são fatores determinantes para definir o conceito de ativo.

Identifica-se, assim, que para o governo brasileiro o foco principal é controle como resultado de evento passado e o norte americano é o potencial do recurso de serviços no caso do GASB, e benefícios econômicos no caso do FASAB. Como apontado por Guimarães (2016, p. 49), a “principal diferença do termo “potencial de serviço” utilizado pelo *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS), tanto na versão traduzida (2010), como na versão atualizada (2015); acaba sendo usada pelo IPSAS 2010 e aborda apenas a diferença entre “benefícios econômicos futuros” e “potencial de serviços”, aplicando-os na definição do ativo”. Logo, nas normas estipuladas pelas IPSAS já se fazia uso do conceito de potencial de serviços, que, com a convergência internacional, levou-os aos GASB e o FASAB adotarem como parte da definição de ativo esse termo.

Tratando reconhecimento, de acordo com a contabilidade pública brasileira, observando o que é determinado no MCASP, um elemento deve ser reconhecido quando atender à definição de ativo e puder ser mensurado de acordo com as características qualitativas, levando em conta as limitações da informação contábil. É importante avaliar a incerteza relacionada à existência e mensuração do ativo em cada data da demonstração contábil. Já o CFC traz alguns requisitos para o reconhecimento de ativos nas Demonstrações Contábeis, na observância do conceito de ativo, a sua mensuração seguindo as características qualitativas e as limitações da informação contida nos RCPGs. O reconhecimento é definido como o procedimento usado para inclusão de um item nas demonstrações contábeis, contanto que esse satisfaça o conceito de elemento e

tenha como ser mensurado segundo as características qualitativas e as restrições da informação contábil.

O GASB referência que para um item seja ser reconhecido nas demonstrações financeiras, ele deve atender a alguns requisitos relevantes, na definição de um elemento, e seus critérios de reconhecimento e mensuração. O reconhecimento é influenciado pelo aspecto de mensuração e base contábil das demonstrações financeiras. O aspecto de mensuração se refere aos recursos que estão sendo reconhecidos e a base contábil se concerne ao momento em que um evento é relatado.

Já o FASAB traz por definição que o reconhecimento é o procedimento de registro formal ou incorporação de um elemento nas demonstrações financeiras de uma entidade. O reconhecimento traz assim uma representação do elemento em palavras e números, com o valor registrado nos totais das demonstrações financeiras. No caso, para que um ativo então seja o reconhecido em um demonstrativo, o FASAB solicita aderência a alguns critérios básicos, como o item cumprir com os requisitos do conceito de ativo e ser mensurável em valor monetário que seja definido com razoável certeza ou estimável.

As diferenças entre as normas contábeis brasileiras e norte-americanas para reconhecimento de ativos podem ser vistas nos critérios estabelecidos para reconhecimento, avaliação da incerteza, enfoque de mensuração e base contábil adotada. Enquanto as normas brasileiras dão uma maior ênfase na aderência a definição de ativo, e a mensuração com base em características qualitativas e a avaliação da incerteza, temos nas normas norte-americanas regras mais abrangentes para reconhecimento e mencionam o foco maior em encontrar valor no ativo para seu registro contábil nas demonstrações financeiras.

Tratando sobre mensuração, o Brasil, tanto no CFC e a STN, traz definições similares quanto ao procedimento de mensuração de ativos, podendo o conceito ser definido como o procedimento utilizado de maneira a definir os valores pelos quais um certo elemento de uma demonstração contábil pode ser reconhecido e apresentado. O objetivo da mensuração no caso seria escolher bases que melhor representem o custo de serviços.

No Brasil, o MCASP e a NBC TSP EC trazem diferentes bases de mensuração para os ativos. A NBC TSP EC cita valor em uso, preço líquido de venda, custo de reposição ou substituição, valor de mercado, custo histórico. Já o MCASP tem como bases Custo histórico, Valor de mercado, Custo de reposição ou substituição, Preço líquido de venda e Valor em uso, sendo esse último citado apenas pelo MCASP. Podemos inferir tanto do MCASP quanto da NBC TSP EC que para as demonstrações contábeis sejam precisas e confiáveis, é importante

que a escolha da base de mensuração leve em consideração as características qualitativas e as limitações sobre a informação contábil.

Nos Estados Unidos, o GASB e o FASAB conceituam mensuração como o ato ou processo de definição de um valor para os elementos incluídos nas demonstrações financeiras, com a sutil diferença no conceito do FASAB que diz que mensuração define valores em dólar para um elemento. Ambos dividem a mensuração em duas abordagens: a mensuração baseada na transação inicial (valor inicial) e na data das demonstrações financeiras atuais (valor reavaliado). Ambos se valem do conceito de atributos de mensuração específicos, considerados como características essenciais que devem ser usados de acordo com cada situação. São definidos como atributos de mensuração mais comuns, tanto para FASAB quanto o GASB, valor justo, custo de substituição, valor de liquidação e valor em uso e apenas o GASB faz uso do custo histórico. O FASAB é diferente de todos os outros, pois suas abordagens de mensuração consideram que o valor de um ativo pode ser medido em valores nominais ou atualizado para valores constantes, com consequente consideração, por exemplo, às mudanças de preços causadas por inflação.

Em síntese, as normas de contabilidade pública brasileira e norte-americana apresentam diferenças significativas nas definições, bases e atributos de mensuração de ativos. No Brasil, as normas enfatizam a seleção de bases de mensuração que reflitam adequadamente o custo dos serviços e a capacidade financeira da entidade. Nos Estados Unidos, o GASB e o FASAB adotam uma abordagem que considera tanto a mensuração baseada na transação inicial, quanto a mensuração baseada na data das demonstrações financeiras atuais. Além disso, diferentes bases de mensuração são utilizadas para refletir o valor dos ativos, sendo que no Brasil há utilização do valor de mercado, que segundo o CFC, tem conceito exatamente igual ao de valor justo, só renomeado na NBC TSP EC (2016):

“Em substituição, propôs o valor de mercado, o qual foi definido do mesmo modo que o valor justo, ou seja, o valor pelo qual um ativo pode ser trocado, ou um passivo extinto, entre partes conhecedoras, dispostas a isso, em transação sem favorecimentos(...)” (p. 36).

O FASAB não cita custo histórico e preço líquido de venda como possibilidade de mensuração, e enxergam que podem ser usados métodos não listados para mensuração, pois ele considera o valor o inicial como custo histórico e não se preocupa em definir o mesmo com método de mensuração. O quadro a seguir (quadro 3) compara os métodos dos dois países:

Quadro 3 - Bases de mensuração de ativos

FASAB	GASB	MCASP	NBC TSP EC
Valor justo	Custo Histórico	Custo histórico	Custo histórico.
Valor de Liquidação	Valor justo	Valor de mercado	Valor de mercado
Custo de Substituição	Custo de Substituição	Custo de reposição ou substituição	Custo de reposição ou substituição
Valor em Uso	Valor de Liquidação	Preço líquido de venda	Preço líquido de venda
		Valor em uso	Valor em uso

Fonte: produzido pelo autor (2023).

Portanto, é notável que existem diferenças entre o conceito de ativo entre os países sendo possível observar pela análise que existe potencial de contribuição de melhoria na confrontação deles pensando na convergência internacional. Como já apontado, deve-se ressaltar que no Brasil são órgãos federais que lideram o processo de mudança:

A partir das informações obtidas, observou-se que de fato há um empenho do governo brasileiro e da classe contábil deste país em direcionar a contabilidade aplicada ao setor público aos padrões de convergência internacional;” sendo possível observar a contribuição para uma melhor convergência das normas entre as esferas federais, estaduais e municipais, propiciando o desenvolvimento de conceitos pelo CFC, por exemplo, que acabaram praticamente transcritas no manual. por (SAUERBRONN E SILVA, 2017, p.65)

No caso dos EUA, por ter um pacto federativo diferente do brasileiro, de maior autonomia administrativa, há maior dispersão na criação de normas, padrões e conceitos para contabilidade pública. A nível estadual e municipal instituiu-se o GASB, que é um órgão independente do governo e gera seus *statements* baseados em US GAAP, que em alguns aspectos diverge daquilo que preconiza o FASAB, órgão governamental federal. O GASB surgiu de longas discussões ao longo de sete décadas de reformas aos padrões contábeis das esferas municipais e estaduais, motivado por motivos como combate a corrupção, melhoria na qualidade de prestação de serviços.

Discussões relacionadas a quem teria de editar normas a nível federal, ocorridas entre o Executivo e o Legislativo, e o que deveriam ser princípios contábeis se tornaram problemas institucionais, atrasaram o desenvolvimento de padrões e normas federais, como indica Chan (2019), “*discussions over the decades have revolved around two separate but related issues: who should determine federal accounting principles and what those should be*” (p.109). Do

esforço em resolver essas questões que surgiu o FASAB na década de 90, organização imbuída em liderar esforços de padronização contábil e convergência às normas internacionais.

Dessa forma pode-se inferir que os padrões contábeis norte-americanos surgiram por duas vias distintas, existindo uma longa história de mais de sete décadas de reformas a nível estadual/municipal e que o governo federal, apesar de seu prolongado histórico de reformas orçamentárias, conseguiu apenas no início da década de 90 buscar efetivamente convergir para padrões mais modernos de contabilidade. Existem influências fortes dos usuários da informação contábil nesse desenvolvimento, visto que o GASB gera padrões com enfoque na geração de relatórios para usuário externos, em que estados e municípios dependem de avaliação de risco com base nesses relatórios para obtenção de crédito. Isso gera competição entre esses entes em busca de recursos para o seu desenvolvimento.

Já o nível federal está mais focado no controle de gastos e custos, com a preocupação de gerar relatórios para agências internas do governo. O FASAB particularmente foi criado com integrantes de diferentes agências governamentais (*Department of the Treasury* (Treasury), o *Office of Management and Budget* (OMB) e o *Government Accountability Office - GAO*), respectivamente: Departamento do Tesouro (Treasury), o Escritório de Gerenciamento e Orçamento (OMB) e o Escritório de Responsabilidade do Governo (GAO), segundo o FASAB HANDBOOK, (2022, p. 11)

Não existe atualmente nenhum manual equivalente ao MCASP para qualquer esfera de governo dos EUA. O documento ao qual o FASAB chama de manual é na verdade uma compilação de diversos pronunciamentos contábeis redigidos ao longo dos anos. Pode-se destacar que nos EUA, a nível federal, existem sérios problemas de controle de custos, e parte do governo resiste até hoje à convergência de padrões internacionais, até mesmo na execução de procedimentos simples, como mensuração de estoques, uso de regime contábil de competência, por exemplo, que enfrenta grande resistência em seu uso pelo Departamento de Defesa (DOD).

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O tema do trabalho engloba a análise comparativa dos conceitos, métodos de reconhecimento, mensuração e divulgação de ativos na contabilidade pública, entre as normas brasileiras (NBC TSP, MCASP) e norte-americanas (GASB Statements/FASAB HandBook).

Foi possível verificar diferenças significativas no conceito de ativo e mensuração entre normas brasileiras e americanas. Quanto ao reconhecimento de ativos, não há diferenças significativas. É possível observar que existe a possibilidade de contribuição de ambos os países

para melhorias. A experiência brasileira de implementação do MCASP pode influenciar positivamente o governo federal americano e identifique que o GASB, com sua experiência de criação de padrões de aperfeiçoamento em relatórios financeiros estaduais e municipais, pode contribuir para melhorias para esses entes na realidade brasileira.

Foi percebido que o conceito de ativo nas normas brasileiras tem foco central no controle presente do recurso advindo de eventos passados e considera indicadores como propriedade legal e acesso, com ambos os órgãos convergindo para o mesmo conceito. Já os órgãos norte-americanos trazem definições diferentes entre o nível federal e estadual/municipal. A esfera federal destaca no seu conceito de ativo, a inclusão de benefícios econômicos ou serviços no ativo e o controle do governo federal. É importante, portanto, que para um item seja classificado como ativo, que a entidade tenha capacidade de negar ou restringir acesso ao recurso. Já o nível estadual/municipal entende que a capacidade de prestação de serviços atuais do recurso e o controle do governo para utilização desse potencial de serviços, são fatores determinantes para definir o conceito de ativo.

Pode-se afirmar que a contabilidade brasileira tem tradicionalmente dado maior ênfase ao controle e ao registro de eventos passados, concentrando-se no histórico e “no porquê dos ativos” estarem registrados onde estão. Por outro lado, a contabilidade norte-americana apresenta uma abordagem diferente, buscando compreender o propósito e o potencial de serviço dos ativos, orientando-se mais para o “para quê serve ter o ativo”. Enquanto a contabilidade brasileira tende a se concentrar na rastreabilidade e no controle rigoroso dos ativos como resultado de experiências e problemas passados, a abordagem norte-americana procura uma visão mais prospectiva e estratégica, focada nos benefícios e nas oportunidades proporcionadas pelos ativos. Essas distintas abordagens refletem diferentes perspectivas culturais e conceituais sobre a contabilidade e podem influenciar a tomada de decisões e o planejamento futuro das entidades. Enquanto a contabilidade brasileira enfatiza a importância do histórico e da conformidade, a contabilidade norte-americana busca promover a eficiência e a otimização dos recursos, destacando o valor agregado pelos ativos no alcance dos objetivos organizacionais.

Na temática de mensuração de ativos, os dois países apresentam diferenças significativas, tanto entre si, como dentro do próprio país. No Brasil as normas têm foco na seleção de bases que mensurem bem o custo dos serviços e capacidade financeira do ente federado. Os órgãos dos EUA dissertam mais sobre atributos e bases de mensuração. O FASB e o GASB utilizam diferentes bases de mensuração em suas normas contábeis. O FASB faz uso de bases como o valor justo, valor de liquidação, custo de substituição e valor em uso. Por outro lado, o GASB destaca o custo histórico, evidenciando uma diferença em relação ao FASB.

No contexto das normas brasileiras, tanto o MCASP como a NBC TSP EC convergem no uso do custo histórico, mas também incluem outras bases de mensuração, como o valor de mercado, custo de reposição ou substituição, preço líquido de venda e valor em uso. Essa diferença de abordagem entre os órgãos dos EUA e as normas brasileiras sugere que o custo histórico pode ser considerado menos prioritário pelos órgãos norte-americanos. O GASB diz que o uso do custo histórico pode apresentar desafios ao fornecer informações comparáveis e úteis para avaliar a posição financeira, uma vez que os ativos registrados pelo custo histórico refletem os preços nas datas das transações, e não necessariamente na data do demonstrativo financeiro. Enquanto isso, o FASB e o GASB abordam soluções diferentes em relação ao custo histórico. O FASB considera o custo inicial como custo histórico, e sugere registrar esses ativos em valores constantes ou nominais, fazendo distinções e ajustes relacionados à inflação, por exemplo, sendo o único órgão que menciona esse tipo de ajuste em sua estrutura conceitual.

Assim pode-se concluir que contabilidade brasileira busca selecionar bases de mensuração que reflitam de forma mais adequada o custo dos serviços, a capacidade operacional e a capacidade financeira da entidade, visando a prestação de contas, responsabilização (accountability) e tomada de decisão. Por outro lado, a contabilidade americana prioriza, em sua estrutura conceitual, a discussão sobre três aspectos principais: Integridade Orçamentária, com foco em relacionar as informações sobre o uso dos recursos orçamentários com os custos das operações dos programas e a consistência com outras informações contábeis sobre ativos e passivos; Desempenho Operacional, buscando determinar os custos de fornecer programas específicos, os esforços e realizações associados a esses programas e a eficiência da gestão dos ativos e passivos do governo; e Responsabilidade, com o objetivo de avaliar a melhora ou piora na posição financeira do governo ao longo do tempo, a suficiência dos recursos orçamentários futuros para sustentar serviços públicos e cumprir obrigações, e o impacto das operações governamentais no bem-estar atual e futuro da nação, mantendo o foco na “usabilidade da informação” para o futuro.

Cabe, portanto, uma crítica aos EUA no sentido de que, embora sua estrutura conceitual e normativa aparentemente se preocupe com a manutenção das atividades governamentais na prestação de serviços, frequentemente são demonstrados casos de desperdício de recursos. Um exemplo disso é o programa de desenvolvimento de jatos F35, que foi citado várias vezes na imprensa por ter custos de desenvolvimento muito maiores do que os inicialmente previstos no orçamento. Esse cenário ressalta a importância de uma correta avaliação e mensuração de ativos para o governo, pois uma gestão eficiente dos recursos públicos é fundamental para garantir o cumprimento de metas e objetivos, bem como para prevenir o desperdício e corrupção e

promover a responsabilidade na utilização dos recursos financeiros do país. A transparência e a precisão na mensuração dos ativos são pilares para a efetiva prestação de contas e para a tomada de decisões embasadas em informações confiáveis, a fim de melhorar a eficiência e eficácia do governo na prestação de serviços à sociedade.

Assim, há uma indicação conclusiva de contribuição deste estudo, o qual identifica uma convergência internacional das normas brasileiras e norte-americanas, ainda que existem diferenças nos conceitos de ativo, e nas suas mensurações nos dois países. A nível federal, o Brasil lidera o processo de convergência, com um foco e frente de trabalho únicas, que podem favorecer na melhoria do processo na esfera federal dos Estados Unidos da América (EUA). Já o EUA tem a nível estadual e municipal experiência expressiva na criação de normas baseadas em padrões contábeis modernos que podem auxiliar na aplicação de padrões nessas esferas brasileiras.

Os dados apontam que é interessante, para trabalhos futuros, um maior aprofundamento sobre o desenvolvimento das normas estaduais/municipais do EUA, seus contextos de implementação e seu fomento na competitividade entre os entes por recursos, trazendo melhor qualidade na prestação de serviços públicos. Além disso, como o processo implementação e elaboração de normas e padrões contábeis da Secretaria do Tesouro Nacional podem contribuir para melhorar a qualidade da informação contábil produzida na esfera federal do governo dos EUA.

REFERÊNCIAS

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Conselho Federal de Contabilidade (CFC)**. NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL - Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público.

Disponível em:

https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2016/NBCTSPEC&arquivo=NBCTSPEC.doc&_ga=2.46724963.579439779.1688659108-2059602165.1687384465. Acesso em: 26 jun 2023.

FEDERAL ACCOUNTING STANDARDS ADVISORY BOARD. **FASAB**. Handbook of Federal Accounting Standards and Other Pronouncements, as Amended. [s.l.: s.n.], 2022.

Disponível em: <https://files.fasab.gov/pdffiles/2022_%20FASAB_%20Handbook.pdf>.

Acesso em: 26 jun. 2023.

FEDERAL ACCOUNTING STANDARDS ADVISORY BOARD. **FASAB**. Statement of Federal Financial Accounting Concepts 3: Management's Discussion and Analysis. [s.l.]: Federal Accounting Standards Advisory Board, 1999. Disponível em:

https://files.fasab.gov/pdffiles/handbook_sffac_3.pdf. Acesso em: 20.jun.2023.

FEDERAL ACCOUNTING STANDARDS ADVISORY BOARD. **FASAB**. Statement of Federal Financial Accounting Concepts 5: Definitions of Elements and Basic Recognition Criteria for Accrual-Basis Financial Statements. [s.l.: s.n.], 2007. Disponível em:

https://files.fasab.gov/pdffiles/handbook_sffac_5.pdf. Acesso em: 20.jun.2023.

FEDERAL ACCOUNTING STANDARDS ADVISORY BOARD. **FASAB**. Statement of Federal Financial Accounting Concepts 7: Measurement of the Elements of Accrual-Basis Financial Statements in Periods After Initial Recording. [s.l.: s.n.], 2011. Disponível em:

http://files.fasab.gov/pdffiles/SFFAC_7.pdf. Acesso em: 15.jun.2023.

FREITAS, Ernani; PRODANOV, Cleber. **Metodologia do Trabalho Científico: Métodos e Técnicas da Pesquisa e do Trabalho Acadêmico** - 2ª Edição. [s.l.]: Editora Feevale, 2013.

GOVERNMENTAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD. **GASB**. ASB Statement No. 34 Basic Financial Statements—and Management's Discussion and Analysis—for State and Local Governments. [s.l.: s.n.], 1999. Disponível em:

<https://gasb.org/page/ShowDocument?path=GASBS%252034.pdf&acceptedDisclaimer=true&title=GASB+STATEMENT+NO.+34%2C+BASIC+FINANCIAL+STATEMENTS—AND+MANAGEMENT%27S+DISCUSSION+AND+ANALYSIS—FOR+STATE+AND+LOCAL+GOVERNMENTS&Submit=>. Acesso em: 16.jun.2023

GOVERNMENTAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD. **GASB**. Concepts Statement No. 6 Measurement of Elements of Financial Statements Governmental Accounting Standards Board. Disponível em:

<https://www.gasb.org/page/ShowDocument?path=GASBCS6.pdf&acceptedDisclaimer=true&title=GASB+CONCEPTS+STATEMENT+NO.+6—MEASUREMENT+OF+ELEMENTS+OF+FINANCIAL+STATEMENTS&Submit=>. Acesso em: 16.jun.2023.

GOVERNMENTAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD. **GASB**. GASB Concepts Statement No. 4 Elements of Financial Statements. Disponível em: <https://gasb.org/page/ShowDocument?path=GASBCS-4.pdf&acceptedDisclaimer=true&title=GASB+CONCEPTS+STATEMENT+NO.+4—ELEMENTS+OF+FINANCIAL+STATEMENTS&Submit=>. Acesso em: 16.jun.2023.

LIU, Kuo-Tsai. **Handbook of Public Management Practice and Reform**. [s.l.]: CRC Press, 2019.

SAUERBRONN, FERNANDA FILGUEIRAS; SILVA, GECILDA ESTEVES. Um breve Panorama Histórico da Contabilidade Governamental no Brasil: em busca pelo “novo” na Nova Contabilidade Pública. **Revista de Gestão e Contabilidade da UFPI**, v. 4, n. 1, p. 53, 2017.

BRASIL. **Secretaria do Tesouro Nacional (STN)**. Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público. 9ª ed. Disponível em: https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9::::9:P9_ID_PUBLICACAO:41943. Acesso em: 16.jun.2023.

GUIMARÃES, Camila Calvet. **Análise comparativa da estrutura conceitual basilar do CPC 00 e da IPSAS 01**. 2016. 80 f. Trabalho de conclusão de curso (Bacharelado em Ciências Contábeis). Universidade de Brasília, Brasília, 2016.

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. **Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais**. Como elaborar trabalhos Monográficos em contabilidade: teoria e prática. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.