

Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais – CCA/UnB
Universidade de Brasília – UnB
Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Ciência da
Informação e Documentação – FACE
Curso de Pós-Graduação em Contabilidade e Orçamento Público para o TCU

ANTONIO LEONARDO DE AZEVEDO CARVALHO

**O SISTEMA DE CONTABILIZAÇÃO POR FUNDOS –
A EXPERIÊNCIA ATUAL DA GESTÃO DOS ESTADOS E
CIDADES NORTE-AMERICANOS**

Brasília – DF
2006

ANTONIO LEONARDO DE AZEVEDO CARVALHO

**O SISTEMA DE CONTABILIZAÇÃO POR FUNDOS –
A EXPERIÊNCIA ATUAL DA GESTÃO DOS ESTADOS E
CIDADES NORTE-AMERICANOS**

Monografia apresentada no Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília (UnB), em convênio com o Tribunal de Contas da União (TCU), como requisito parcial para obtenção do Título de Especialista em Contabilidade e Orçamento Públicos.

Orientação: Prof. Mestre José Américo Leal Oliveira

**Brasília – DF
2006**

ANTONIO LEONARDO DE AZEVEDO CARVALHO

**O SISTEMA DE CONTABILIZAÇÃO POR FUNDOS –
A EXPERIÊNCIA ATUAL DA GESTÃO DOS ESTADOS E
CIDADES NORTE-AMERICANOS**

Monografia apresentada no Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília (UnB), em convênio com o Tribunal de Contas da União (TCU), como requisito parcial para obtenção do Título de Especialista em Contabilidade e Orçamento Públicos.

Orientação: Prof. Mestre José Américo Leal Oliveira

Brasília – DF, de Novembro de 2006.

BANCA EXAMINADORA

Professor Mestre José Américo Leal de Oliveira
Universidade de Brasília
Orientador

Professora Mestre Renilda de Almeida Moura
Universidade de Brasília
Examinadora

AGRADECIMENTOS

Agradeço especialmente aos meus pais, pela formação moral e intelectual.

Ao Orientador Professor Mestre José Américo Leal de Oliveira que, conhecedor das dificuldades enfrentadas e entendendo minhas limitações, contribuiu de forma decisiva para a consecução deste trabalho.

Aos vários servidores do Tribunal de Contas da União, especialmente aos que trabalham Instituto Serzedello Corrêa (ISC), porque, direta ou indiretamente, proporcionaram as condições ambientais mais favoráveis possíveis ao bom andamento das atividades do curso.

Ao Diretor da 3ªDT-2ª SECEX Carlos Antonio Soares de Araújo porque reconheceu a importância da empresa, o que foi fundamental para conciliar esta etapa de formação com as atividades rotineiras desempenhadas.

Aos companheiros do curso, únicos, de certo, que, por estarem sujeitos aos mesmos encargos, às mesmas dificuldades, enfim, ao mesmo processo, têm a dimensão exata deste momento.

A todos aqueles que, de uma forma ou de outra, colaboraram para a realização deste trabalho.

RESUMO

Os governos diferem do Setor Privado em diversos aspectos, que se pode considerar frutos da própria natureza e finalidade de cada um. Isso particularmente ocorre em relação à administração dos seus patrimônios, à geração de receitas e despesas, e à forma como a execução e o resultado dessa administração patrimonial são informados, o que acabou por resultar na elaboração de todo um sistema de contabilização diferenciado do comumente utilizado na atividade privada, a Contabilidade por Fundos. Este trabalho expõe a base teórico-conceitual dessa forma de contabilização, fundamentada na Teoria do Fundo, a conceituação do que sejam os Fundos, o processo de contabilização por fundos, e as informações contábeis, publicadas em relatórios e demonstrativos, geradas em função dessas características peculiares. Foi exemplificado o uso da Contabilidade por Fundos com a experiência dos governos dos estados e cidades norte-americanos, definidos conforme as diretrizes do *Governmental Accounting Standards Board (GASB)*, e, como estudo de caso, evidenciado o tratamento dado à matéria pelo governo da cidade de Sioux Falls, Dakota do Sul, com base nas informações geradas pelo seu *Comprehensive Annual Financial Report (CAFR)*, o relatório oficial anual abrangente de gestão. O tópico final aborda a utilização de fundos no Brasil, analisando a viabilidade de constituição de um sistema de contabilização por fundos.

Palavras-chave: 1. Contabilidade por Fundos 2. Teoria dos Fundos 3. Fundos 4. Regime contábil e Foco de mensuração 5. Demonstrativos.

ABSTRACT

Governments differs from private sector in several aspects due their own nature and objectives and particularly due to the way they manage their assets, revenues and expenses and the way they disclosure it. As a result of such differences, an special accounting system, called “Fund Accounting” was created. The kernel of this work is to know “Fund Accounting” so that we performed studies on its conceptual, theoretical framework, based on the “Fund Theory”, focusing on specific accounting rules, concepts and disclosure efforts that are so peculiar. American States and Counties experiences on this matter were used to exemplify how such rules of Fund Theory are considered, according to Governmental Accounting Standards Board (GASB). As a case study research, we dealt with Sioux Falls (South Dakota) municipality example on Fund Accounting, publicized on its Comprehensive Annual Financial Report (CAFR). The ultimate topic addressed the approach funds on Brasil, analyzing the possibility on constitution of the funds accounting system. The Ultimate topic approach the use of accounting on Brasil, analyzing the possibility of adopting the funds accounting system.

Key-words: 1. Fund Accounting 2. Fund Theory 3. Funds 4. Accrual basis and Measurement focus 5. Statements.

SUMÁRIO

1.1	O problema e a delimitação do tema	X
1.2	Objetivos.....	X
1.2.1	Objetivo Geral	X
1.2.2	Objetivos Específicos.....	XI
1.3	Motivação e relevância do tema	XI
1.4	Estrutura do Trabalho	XII
1.5	Metodologia.....	XIII
2	REFERENCIAL TEÓRICO	XIV
2.1	Governo X Setor Privado.....	XIV
2.2	Teoria do Fundo	XVI
2.3.1	Categorias e Tipos de Fundos – classificação dada pelo GASB	XXII
2.4	Organismos responsáveis pela definição dos GAAP	XXVIII
2.5	A Contabilidade por Fundos	XXXI
2.5.1	Regime Contábil e Foco de medição	XXXIV
2.4.3	Os elementos contábeis.....	XXXIX
2.4.3	Relatórios e demonstrativos – o caso do governo da cidade de Sioux Falls....	LVII
a.	Seção Introdutória.....	LXI
b.	Seção Financeira	LXIII
4	DISCUSSÃO E CONCLUSÃO	LXX
5	REFERÊNCIA BIBLIOGRÁFICA.....	LXXVI

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Ilustração 1 – Equação da Teoria do Fundo.....	07
Ilustração 2 – Múltiplos fundos.....	10
Ilustração 3 – Equação Patrimonial dos Fundos.....	11
Ilustração 4 – Categorias e Tipos de Fundos.....	12
Ilustração 5 – Atividades contempladas em cada Categoria.	12
Ilustração 6 – Tipos de Fundos Governamentais.	13
Ilustração 7 – Tipos de Fundos do Proprietário.	15
Ilustração 8 – Tipos de Fundos Fiduciários.	16
Ilustração 9 – Lançamento entre fundos.	19
Ilustração 10 – Organismos americanos fontes do GAAP para estados e governos locais.....	19
Ilustração 11 – Hierarquia ¹ de aplicação dos GAAP aos governos estaduais e locais americanos.	20
Ilustração 12 – Foco de medição e regime contábil aplicável aos fundos e aos demonstrativos.	21
Ilustração 13 – <i>Continuum</i> formado pelo foco de medição e regime contábil.....	23
Ilustração 14 – Regime contábil aplicável aos elementos contábeis.	24
Ilustração 15 – Composição do <i>Comprehensive Annual Financial Report</i> (CAFR).	44

1 INTRODUÇÃO

1.1 O problema e a delimitação do tema

O presente trabalho, ligado à área de Contabilidade Pública, aborda três aspectos do sistema de contabilização por fundos: o primeiro, consiste no resgate da Teoria do Fundo, conforme defendida por William J. Vatter (1947) em sua tese intitulada *The Fund Theory of Accounting and its Implications for Financial Reports*, a base teórica mais difundida, embora mal explorada, da Contabilidade por Fundos; o segundo, os Fundos, em conjunto com o processo de Contabilização por Fundos, em que é demonstrada sua aplicação pela gestão governamental dos estados e cidades norte-americanos, conforme diretrizes e conceitos definidos pelo GASB; o terceiro, uma consequência do segundo, trata da função última da contabilidade, qual seja, a geração de informações, por intermédio de relatórios e demonstrativos.

A ênfase do trabalho está no estudo da estrutura e dos conceitos contábeis basilares para o processo de contabilização e de geração de informações utilizado por esses governos estaduais e locais, evidenciando possíveis aplicações e propondo futuros trabalhos sobre o tema.

O estudo e a análise foram realizados na perspectiva de apresentar a forma e o conteúdo da informação gerada, uma vez que o objetivo precípua da Contabilidade é a atividade de coleta selecionada de dados e sua organização para o fornecimento de informações úteis, e por isso relevantes e confiáveis, aos usuários, sobre a situação patrimonial e de execução das atividades da entidade, sob o aspecto econômico/financeiro, com o intuito de subsidiar a tomada de decisões mais adequadas às suas necessidades específicas.

1.2 Objetivos

1.2.1 Objetivo Geral

Expor e demonstrar a base teórico-normativa relativa à contabilidade governamental aplicada nos estados e cidades norte-americanos.

1.2.2 Objetivos Específicos

Os objetivos específicos são o de descrever de forma sucinta o sistema teórico-contábil aplicado pelos estados e governos locais americanos quanto à contabilização e evidenciación da execução e da posição financeira e patrimonial desses entes, por meio do exame dos seguintes itens:

1. base teórica;
2. sistema de contabilização;
3. contas patrimoniais e evidenciación;
4. contas de resultado: reconhecimento da receita e da despesa;
5. relatórios e demonstrativos: forma e utilidade da informação.

1.3 Motivação e relevância do tema

A escolha do tema deve-se à escassez de trabalhos brasileiros relativos à contabilização por fundos no âmbito governamental, embora seja o sistema utilizado formalmente pelos governos estaduais e locais dos EUA, mas também utilizado pelas entidades sem fins lucrativos, sendo que neste caso há ampla bibliografia a respeito.

O outro aspecto motivador e de relevante valor acadêmico, e até prático, é a oportunidade de explorar, mesmo em linhas gerais, o trabalho pioneiro de Vatter (1947), no *The Fund Theory of Accounting and its Implications for Financial Reports*, citado por autores da área da Teoria da Contabilidade como o trabalho clássico sobre a Teoria do Fundo, mas que tem seu valor e aplicação praticamente inexplorados, ao menos explicitamente, no campo da contabilidade empresarial, governamental ou das entidades sem fins lucrativos.

Um terceiro fator é a possibilidade e conveniência da aplicação da contabilidade por fundos por unidades ou entidades prestadoras de serviços públicos, em função, permitindo maior transparência nas contas aos usuários da informação.

1.4 Estrutura do Trabalho

Preliminarmente evidencia-se, de forma sucinta, as diferenças de enfoque entre a contabilidade aplicada ao setor público e ao setor privado, observando que, em função da peculiaridade da ação governamental, o esforço principal não é evidenciar, em um primeiro momento, um bom desempenho econômico-financeiro, como ocorre no âmbito empresarial, mas sim o atendimento à lei, e o desempenho efetivo, eficiente e eficaz do orçamento frente às demandas sociais.

Em seguida, é abordada a Teoria do Fundo, conforme delineada no trabalho de Vatter (1947), no qual fica evidenciado que se trata da base teórica que dá sustentação ao sistema que envolve a contabilização por fundos.

Buscou-se na experiência dos governos dos estados e cidades norte-americanos a exemplificação do uso da Contabilidade por Fundos, em que se segue as diretrizes normativas do *Governmental Accounting Standards Board (GASB)*. Assim sendo, no capítulo seguinte, que cuida da definição, uso e classificação dos fundos, estão demonstradas as disposições emanadas do *GASB*.

Em função das diferenças, notadamente quanto ao papel do Estado, e mais especificamente quanto ao que interessa como informação, apresenta-se a primeira e fundamental distinção entre a forma de contabilização por fundos americana, não somente em relação ao setor privado, mas também em relação à contabilidade pública brasileira, incluindo algumas aplicações.

Em seguida, o capítulo da contabilização por fundos demonstra a aplicação prática da teoria, onde a ênfase é dada em função do caráter vinculado ou restritivo dos recursos, e onde a preocupação, com respeito ao desempenho econômico-financeiro, está voltada estritamente ao resultado econômico da entidade como um todo, mas ao volume e uso dos recursos financeiros dos fundos.

Ainda em relação à contabilização por fundos, define-se o conceito de diversos itens de interesse da contabilidade, relacionados ao registro e evidenciação da execução e da posição

financeira e patrimonial dos fundos, quais sejam: o sistema de contabilização, as contas patrimoniais, e as contas de resultado.

Ao final, são tratadas as informações apresentadas sob a forma de relatórios e demonstrativos, tendo em vista a particularidade da segregação por fundos. Concomitantemente à apresentação dos relatórios e demonstrativos legais, e de modo a facilitar a compreensão prática dos levantamentos e estudos realizados sobre o sistema de contabilidade por fundos, foi realizado um estudo de caso relacionado à gestão financeira do governo da cidade de Sioux Falls, Dakota do Sul. O estudo teve por base as informações geradas pelo seu *Comprehensive Annual Financial Report (CAFR)*, o relatório financeiro oficial anual global de gestão, onde será observado sobretudo, além de suas características básicas em relação à forma, aspectos ligados à necessidade de se criar uma grande variedade de espécies de fundos, seja para atender restrições sobre receitas, seja para evidenciar atividades que mereçam atenção especial, ou, enfim, para englobar receitas não vinculadas a aplicações específicas

Ao final, para ilustrar e evidenciar a plausibilidade de uso de um sistema de contabilização por fundos no Brasil, aborda-se sobre a aplicação do sistema de contabilização por fundos nos governos estaduais ou municipais do Brasil, com o intuito lançar luz para o desenvolvimento de futuros trabalhos relacionados à aplicação do sistema nesses governos.

1.5 Metodologia

Trata-se de uma pesquisa bibliográfica com um estudo exploratório seguido de uma exposição descritiva sobre contabilidade por fundos e a base teórica dos normativos americanos específicos voltados à contabilização e evidenciação da situação financeira, econômica e patrimonial dos governos estaduais e locais americanos.

Os normativos expedidos pelo *Governmental Accounting Standards Board (GASB)*, em especial o *GASB Statements N.º 34*, a tese de doutorado de Vatter (1947) – A Teoria do Fundo da Contabilidade e suas Implicações para os Relatórios Financeiros (*The Fund Theory of Accounting and its Implications for Financial Reports*) –, e o livro de Granof (2005), *Contabilidade do Governo e das Entidades sem fins lucrativos, Conceitos e Práticas (Government and Not-for-Profit Accounting, Concepts and Practices)*, foram as fontes primárias de informação. Como

fontes secundárias, foram utilizados os livros, dissertações e outras publicações pertinentes, algumas encontradas na rede Internet, citadas na Bibliografia.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Governo X Setor Privado

Com respeito à distinção entre o Governo e as empresas, Granof (2005, p. 2), notadamente no que tange ao aspecto econômico-financeiro, esclarece:

Os Governos e entidades sem fins lucrativos diferem significativamente das empresas de tal modo que há profundas implicações nos relatórios financeiros. O principal objetivo dos negócios típicos é obter um lucro – assegurar que no decorrer da vida da empresa, seus proprietários recebam mais dinheiro do que contribuíram. Consequentemente, os demonstrativos financeiros que focam sobre o lucro líquido estão em harmonia com o principal objetivo da entidade.

A distinção básica é o lucro não ser o principal objetivo do governo, o que acaba por definir diferentes formas de coletar e apresentar as informações. Granof (2005, p. 3) informa, ainda, para demonstrar a fragilidade de se usar a lucratividade como instrumento central de avaliação de desempenho do governo:

Os relatórios financeiros dos Governos e das entidades sem fins lucrativos podem prover informações sobre as entradas (receitas) e saídas de caixa (dispêndios) e outros recursos de uma organização. Como regra geral, um excesso de dispêndios sobre receitas, particularmente por um período longo de tempo, significa perigo financeiro ou um desempenho gerencial fraco. Entretanto, um excesso de receitas sobre despesas não é necessariamente recomendável. Um excesso de receitas sobre despesas pode ser alcançado, por exemplo, meramente pela redução dos serviços ofertados aos eleitores, que pode estar em conflito com os objetivos da entidade.

Vê-se, assim, que, embora o governo possa apresentar um bom desempenho econômico, por outro lado isso pode indicar, pela subutilização dos recursos, uma ineficiência em satisfazer as necessidades da sociedade por intermédio da prestação de serviços.

De fato, é possível que a sociedade seja duplamente penalizada. Em um primeiro momento, quando ocorre o recolhimento do tributo, ou seja, haverá retirada de recursos financeiros da sociedade, e, num segundo, quando não há retorno à sociedade na forma de dispêndio relacionado à oferta de serviços.

Além dessa diferença fundamental de enfoque quanto ao lucro, há outras que são também determinantes para o uso de um sistema contábil mais adequado com base na contabilidade por fundos, como está explicitado ao longo do trabalho. Sobre essas outras diferenças, Granof (2005, p. 2- 8) fez algumas considerações sintetizadas na Ilustração 1.

Setor Privado	Governo
Interesse maior no desempenho econômico-financeiro	Indicar o cumprimento de suas funções sociais
Decisões voltadas para atender ao mercado	Decisões para cumprir o orçamento
Nível de receitas indicam satisfação do cliente	Nível de receitas não garante a satisfação dos cidadãos
As despesas são sacrifícios para a produção das receitas	Os dispêndios determinam o nível das receitas
Relação direta entre o nível das despesas e as receitas	Dispêndios podem não estar relacionados às receitas
Ativos imobilizados devem gerar entradas futuras de caixa	Ativos imobilizados apenas indiretamente geram entradas
Recursos são a princípio irrestritos	Existem muitos recursos que são restritos a certos propósitos
Sistema contábil voltado para evidenciar o desempenho econômico-financeiro	As restrições de uso determinam o sistema contábil

Ilustração 1 – Diferenças entre o Setor Privado e o Governo.

Impende destacar a diferença relacionada à geração de receitas e de dispêndios. Para uma empresa, conforme indicado na Ilustração 1, as despesas são sacrifícios para a produção das receitas, lembrando que as receitas empresariais derivam principalmente da venda de produtos ou serviços, ou seja, de uma transação com troca (*exchange transaction*), um conceito que significa que o valor recebido como receita pelo empresário é, em tese, igual ao valor que se dá a esse produto ou serviço.

No caso do governo, diferentemente, o dispêndio em geral não está diretamente vinculado à produção da receita, embora seja determinante do seu nível. O governo tem suas receitas provenientes, em sua maioria, de transações sem troca (*nonexchange transaction*), de forma que não precisa fornecer, a cada indivíduo, produtos e serviços no mesmo valor da receita recebida.

No entanto, observa-se que o governo age no sentido também de fornecer produtos ou serviços para atender à demanda dos cidadãos, mesmo que, em grande parte, indiretamente ou de maneira difusa.

Sobre o comportamento das despesas dos governos estaduais e locais norte-americanos, e que, de alguma forma, indicam que se pode considerar que há indiretamente uma contraprestação do Governo, Burkhead (1971) (*apud* Giacomoni 2005, p. 27) informa:

O autor Gehard Colm, conclui que as causas do crescimento dos gastos públicos nesses dois níveis seriam de quatro tipos, todas inter-relacionadas:

1. a necessidade de serviços públicos;
2. o desejo de melhores serviços públicos;
3. os recursos disponíveis para utilização pelo governo; e
4. o custo dos serviços públicos.

2.2 Teoria do Fundo

A Teoria do Fundo, conforme tratada na tese de doutorado de Vatter (1947), em trabalho original, é o arcabouço teórico ideal para a explicação da formatação do sistema contábil e de informações presentes marcadamente na contabilidade pública aplicada aos estados e governos locais americanos, vez que ele mostra a importância de criação de unidades contábeis dentro da entidade, unidades estas denominadas fundos.

Pederiva (2004, p. 42), ao abordar sobre as teorias contábeis relativas às entidades, especificamente ao tratar da dificuldade de aplicação da contabilidade convencional à área pública, comenta:

Todavia, Moonitz e Jordan (1963) alertam para o equívoco de transferir conceitos e procedimentos convencionais típicos da contabilidade privada para a contabilidade governamental, em razão da ausência de propriedade residual. Nesse contexto, Belkaoui (1985) contrapõe a Teoria da Entidade (*Entity Theory*) à do Proprietário (*Proprietary Theory*) e do Fundo (*Fund Theory*), e concebe o empreendimento, respectivamente, a partir do seu desempenho operacional e financeiro, da riqueza apropriável pelo proprietário ou da observância das restrições ao emprego dos ativos.

O mesmo autor apresenta em seguida um quadro, que reproduzimos com adaptações na Ilustração 2, onde apresenta as equações das três “teorias dos direitos residuais de propriedade”.

Teoria	Representação Contábil
da Entidade	Ativos = Passivos Ativos = Exigibilidades + Patrimônio Líquido
do Proprietário	Patrimônio Líquido = Ativos - Passivos
dos Fundos	Ativos = Restrições sobre os Ativos

Fonte: adaptado de Belkaoui (1985).

Ilustração 2 – Teorias do Direito Residual de Propriedade

Segundo Schroeder et al. (2005, p. 474), “a teoria do fundo tenta abandonar a relação pessoal advogada pela teoria do proprietário e a personalização da firma defendida pela teoria da entidade. Sob a abordagem do fundo, a mensuração do lucro líquido tem papel secundário para a satisfação de interesses gerenciais, as agências de controles sociais (e.g., agências governamentais), e para todo o processo de expansão do crédito e investimentos”. E informa que a Teoria do Fundo explica os relatórios financeiros em termos de três características, quais sejam:

1. *Fundo* – uma área de atenção definida por atividades e operações circunscritas a um conjunto próprio de registros contábeis para os quais é criado um conjunto de contas próprias de balanço.
2. *Ativos* – serviços e potenciais econômicos.
3. *Restrições* – limitações ao uso dos ativos.

E, em função das restrições sobre os ativos, a Teoria do Fundo é expressa, segundo os mesmos autores, pela seguinte equação:

$$\text{Ativos} = \text{Restrições sobre os Ativos}$$

Informa, ainda, que tais “características são aplicadas a cada conjunto homogêneo de atividades e funções dentro da organização, de modo que proporciona uma contabilização separada para cada área de interesse”. Entretanto afirma:

A teoria do fundo não tem ganhado aceitação na contabilidade financeira; sendo mais apropriada à contabilidade governamental. Esta teoria é de certa forma uma saída radical às práticas correntes, e o volume adicional de escrituração que requereria tem inibido a sua adoção. O uso da abordagem na contabilidade governamental é atribuído principalmente às restrições legais tipicamente impostas a cada fundo, portanto requerendo uma contabilidade separada para cada um deles.

Refutando a aplicação de outras teorias patrimoniais, Vatter (1947) defende que “a noção de entidade não está ligada à pessoa, à lei ou outra coisa; a unidade contábil é distinta de qualquer implicação pessoal, de forma que segregação de ativos não está vinculada ao controle pessoal e gerencial, mas a características específicas”.

O próprio Vatter (1949, p. 39 e 56) destaca em sua tese, como uma das aplicações, que a Teoria do Fundo “se manifesta mais claramente naqueles procedimentos contábeis que são aplicados às situações governamentais e institucionais.”. Por outro lado, explica que não é aplicável unicamente a essas entidades:

...as noções básicas da teoria do fundo não necessita estar confinada às instituições e agências governamentais. Os Fundos são simples unidades contábeis; eles são instrumentos para satisfazer as demandas que são feitas pelos investidores, gerentes, supervisores, ou outras pessoas que têm algum tipo de interesse na tabulação que pode ser preparada dos registros contábeis ou estatísticos.

...a mais importante conclusão tirada é que os conceitos básicos da teoria do fundo podem ser aplicados – de fato, já está em alguma extensão sendo aplicada – para muitos tipos de situação.

Vatter, ao se referir ao sistema de contabilização por fundos utilizada pelo governo, afirma:

Nestes demonstrativos um fundo aparece como uma unidade de atividade representada por uma coleção de ativos; uma vez que as operações dos fundos vinculam a aquisição e disponibilização de vários tipos de ativos, a contabilização por fundos também incluirá aquelas contas que registram as restrições ou limitações aplicáveis a esses ativos. [...] Alguns ativos serão recebidos livres de restrições diferente daqueles relacionados à definição de fundo; Desde que as operações também envolvem a prestação de serviços para atender os objetivos para o qual o fundo é estabelecido, a contabilização de despesas também aparecerá nos registros financeiros do fundo.

No entanto, Vatter observa que “a instituição como um todo pode ser reconhecida como uma entidade legal, a entidade legal não é o fundamento para a contabilização por fundos”, explicando:

Os propósitos a serem atingidos pelas várias operações dentro de uma instituição podem diferir de outras em uma considerável extensão; alguns ativos e suas correspondentes obrigações, despesas e receitas podem ser de natureza tão especial que permitem a classificação e contabilização em separado; em qualquer evento, as responsabilidades gerenciais e operacionais são detalhadas. Os Fundos, constituídos por essas razões, mantém na estrutura contábil as distinções que são importantes à administração financeira. A ênfase no

estabelecimento do fundo está ligada mais à definição de áreas de operações, e não devido ao aspecto legal ou outras formas de identidade.

Vatter (1949, p. 40) afirma que “a visão do fundo como uma unidade contábil é reconhecida mais explicitamente no campo governamental”. Para tanto, transcreve a definição de fundo dada pelo Comitê Nacional de Contabilidade Municipal (*The National Committee on Municipal Accounting*), ou seja:

...a soma de dinheiro ou outros recursos (brutos ou líquidos) colocados à parte com o propósito de conduzir atividades específicas ou atender certos objetivos de acordo com regulamentos especiais, restrições, ou limitações, e constituindo uma entidade fiscal e contábil independente.

2.3 Fundos

Vatter (1947, p. 10-13), no intuito de evitar ambigüidades com o conceito de fundo que interessa à sua tese, discorre sobre outros dois significados diferentes ligados à palavra fundo. O primeiro, o fundo é sinônimo de “recursos em caixa” (*cash resources*), mas que, segundo o autor, “não passa de uma possível alternativa ao “caixa” ou “dinheiro””, em vista disso defende que deveria ser desencorajado o seu uso, pois não adiciona nada à linguagem contábil.

O outro seria tratá-lo como uma “Reserva” (*Reserves*). E ilustra como exemplo típico o Fundo de Amortização (*Sinking Fund*), que não seria “mera agregação de caixa; geralmente é melhor descrito como uma coleção de recursos reunidos de um modo mais ou menos sistemático, geralmente para o propósito de retiradas para pagamento de dívidas de longo prazo”.

Enfim, o fundo como entidade contábil, o terceiro significado, e que interessa diretamente ao seu trabalho, vê o fundo como “uma unidade de operações ou um centro de interesses; e, completamente desvinculado de qualquer caráter pessoal, o fundo é uma entidade contábil. [...] fundos de vários tipos são estabelecidos para separar aqueles elementos da organização administrativa, atividades particulares, ou propósitos específicos que podem ser importantes, e o mecanismo de registro de partidas dobradas (*doublé-entry*) é aplicado para cada unidade separadamente”. Assim, conclui, diferente dos significados anteriores, ele “não é simples recurso de caixa, e é mais que uma mera coleção de ativos destinados a propósitos particulares”.

Sobre o significado correto do “termo” fundo, condizente com a contabilidade governamental, Granof (2005, p. 35) esclarece: fiscal

Nos governos e nas entidades sem fins lucrativos, o termo “fundo” tem um significado diferente do utilizado pela contabilidade empresarial. Na contabilidade empresarial, “fundos” referem-se tipicamente ao capital circulante líquido (ativos de curto prazo menos passivos de curto prazo) ou a elementos selecionados do capital circulante líquido (tais como caixa e investimentos). Na contabilidade governamental e das entidades sem fins lucrativos, um fundo é uma entidade fiscal e contábil. Cada fundo possui seu próprio conjunto de contas, por meio das quais demonstrativos financeiros podem ser preparados. Governos e entidades sem fins lucrativos costumemente utilizam vários fundos – várias entidades fiscais e contábeis – para contabilizar seus recursos a atividades. Por exemplo, uma Igreja pode usar um fundo para contabilizar suas receitas e despesas de operações gerais, outro para os recursos destinados à construção de um novo prédio, e um terceiro para as contas de sua escola religiosa.

Cada fundo representaria uma partição da equação patrimonial da contabilidade comercial, utilizando-se, no entanto, ao invés das tradicionais contas do “patrimônio líquido”, contas de “ativos líquidos”, que correspondente à diferença entre os vários ativos e passivos a eles vinculados, resultando na formatação apresentada na equação abaixo (Granof, 2005, p. 35):

$$\text{Ativos} - \text{Passivos} = \text{Ativos Líquidos}^*$$

**Net assets ou fund balance.*

Leciona Vatter (1949, p. 39) que “o termo “patrimônio líquido” não tem muita aceitação na contabilidade governamental. De forma que as contas apresentadas do lado direito do Balanço Patrimonial são geralmente rotuladas de “obrigações”, “passivos” ou “excedentes”, e representam importantes restrições sobre os ativos do fundo”.

Granof (2005, p. 36) destaca, ainda, quanto aos motivos para a formação de fundos (Ilustração 3):

Os governos e entidades sem fins lucrativos separam recursos em fundos por razões que diferem consideravelmente daquelas pelas quais as empresas estabelecem subsidiárias. Empresas geralmente estabelecem subsidiárias para contabilizar suas atividades por produtos ou regiões, para isolar certos riscos dos negócios, e para minimizar certas obrigações tributárias. Governos e entidades sem fins lucrativos geralmente, por outro lado, mais comumente separam recursos em fundos para garantir que eles se vinculem às restrições traçadas pela legislação, subvencionadores, doadores, contribuintes, ou outras partes externas.

Assim, depreende-se que a estrutura dos fundos governamentais não está ligada à sua estrutura organizacional, mas sim, às necessárias categorias de restrição de recursos ou em função de atividades/operações especiais que mereçam tratamento separado, conforme Ilustração 3.

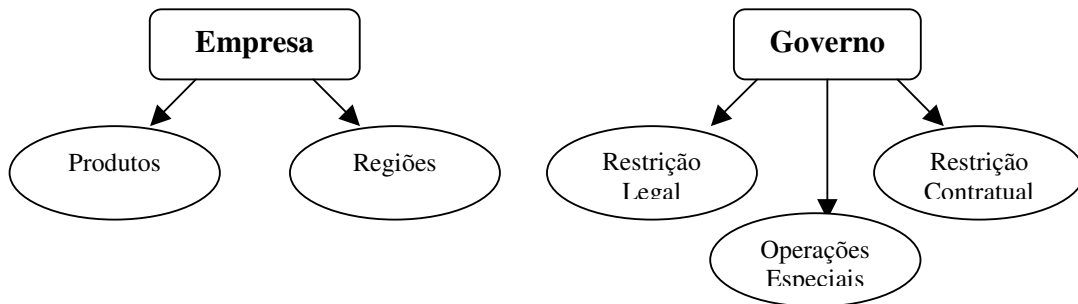


Ilustração 3 – Múltiplos fundos

Vatter (1947) expõe que “as contas de cada fundo reconhecem não somente todos os itens de ativo, mas também todos os valores que pertencem ao fundo, estando ainda presentes a classificação completa das contas de receitas, despesas e de lucro. E cada fundo tem seus livros próprios de escrituração, como ocorre na contabilidade comercial”.

Mas assevera o mesmo autor que “é possível manter a segregação de fundos sem mesmo operar em sistemas separados de contas para unidades individuais. Os procedimentos contábeis podem ser completamente centralizados, englobando todos os fundos da instituição, porém os relatórios são mantidos separados e a classificação contábil é tal que torna possível o relatório das operações como se cada fundo tivesse seu próprio sistema contábil”.

O *National Council on Governmental Accounting (NCGA)*, sucedido pelo GASB – lembrando que seus padrões permanecem válidos até a substituição pelo GASB –, definiu um fundo como:

...uma entidade fiscal e contábil com um conjunto próprio de contas para o registro de recursos, juntamente com todos os passivos e resíduos relacionados, segregados com o propósito de acompanhar atividades específicas ou atender a determinados objetivos de acordo com regulamentos especiais, restrições ou limitações.

Beuren & Jeremias (2001), compreendem que:

...um fundo possui seus recursos próprios para serem aplicados em determinado projeto ou atividade. Um fundo pode ter um conjunto de ativos, obrigações, patrimônio líquido, receitas/ganhos e despesas/perdas. Podendo, então, preparar demonstrações contábeis para cada fundo, bem como a entidade como um todo.

Segundo Olak (2006, p. 125), saber o que é um fundo “deve ser a primeira pergunta a ser respondida, para melhor compreendermos o sistema de contabilidade por fundos como um todo. [...] Nos domínios contábeis mais modernos, o termo fundo é comumente empregado para designar a concentração de recursos de várias procedências para a consecução de determinado fim. É, no entanto, no Sistema de Contabilidade por Fundos que esta visão se consolida.

Para Summers (apud Olak, 2006, p. 125)

Um fundo – a unidade básica da Contabilidade por Fundos – é um conjunto de recursos comprometidos para propósitos específicos. Para fins contábeis, um Fundo é uma unidade muito semelhante a uma empresa e pode ter contas registrando caixa e outros recursos financeiros, bem como dívidas e patrimônio líquido.

De acordo com o SOP 78-10 (apud Olak, 2006, p. 125) fundo “é uma entidade contábil instituída para fins de contabilização de recursos utilizados nas atividades ou para atender fins específicos de acordo com as regras, restrições ou limitações especiais.”.

2.3.1 Categorias e Tipos de Fundos – classificação dada pelo GASB

Nesta etapa, serão apresentadas as categorias e tipos de fundos utilizados pelos governos estaduais e locais norte-americanos, de acordo com as normas emanadas dos organismos definidores de padrões. O conhecimento da definição desses fundos auxilia o gestor quando da especificação de seus próprios fundos e é fundamental para a confecção e entendimento dos relatórios e demonstrativos posteriormente divulgados.

Será aqui particularmente útil para o estudado do relatório abrangente publicado pelo governo da cidade de Sioux Falls, quando, inclusive, foi feito um trabalho de alocação de cada um dos fundos criados para a respectiva categoria e tipo legal de fundo.

O *GASB Statement No. 34* estabelece três grandes categorias de fundos, de acordo com as atividades que agregam, conforme divisão apresentada na Ilustração 4.

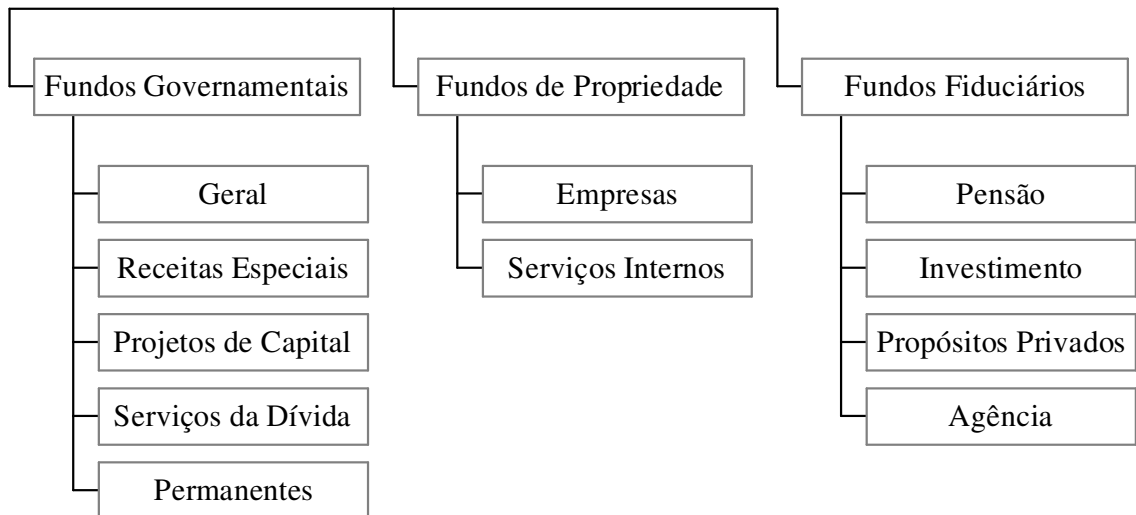


Ilustração 4 – Categorias e Tipos de Fundos.

A Ilustração 5 apresenta as mesmas categorias, porém informa as atividades gerais para as quais foram criados.



Ilustração 5 – Atividades contempladas em cada Categoria.

As unidades governamentais devem estabelecer e manter os fundos determinados por lei e apenas os necessários para sua administração, estabelecendo um número mínimo de fundos consistentes com essas exigências legais e operacionais, uma vez que fundos desnecessários resultam em inflexibilidade, complexidade excessiva, e ineficiência na administração financeira.

a. FUNDOS GOVERNAMENTAIS (*GOVERNMENTAL FUND*)

Exceto quanto aos Fundos Permanentes, o GASB adotou as definições do NCGA. As definições apresentadas a seguir serão complementadas com exemplos dados por Granof (2005, p. 48-56). Este destaca que “a estrutura do fundo do governo raramente espelha sua estrutura organizacional. E que para manter seu sistema contábil tão simples quanto possível, os governos devem estabelecer um número mínimo de fundos para assegurar a conformidade legal ou a eficiência administrativa.”.

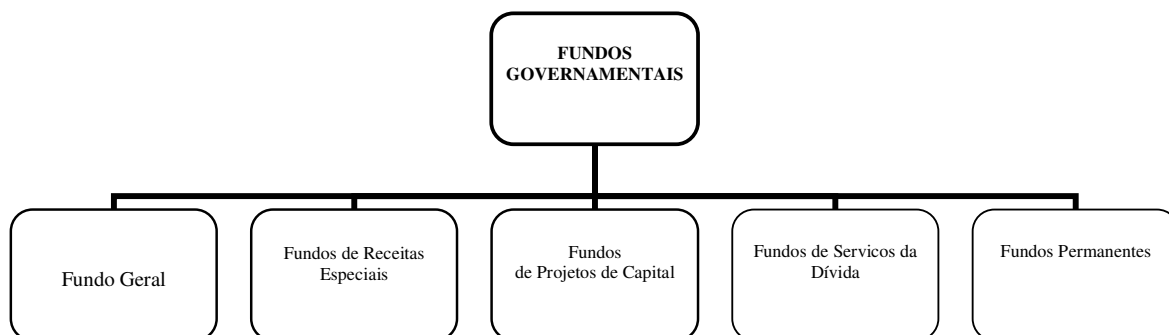


Ilustração 6 – Tipos de Fundos Governamentais.

a.1 Fundo Geral (*General funds*)

Agrega recursos que são usados para pagar despesas relacionadas a operações normais que, em virtude de não estarem vinculadas a certas atividades, ou restritas por disposição contratual ou legal, não devem pertencer a um fundo específico.

Granof (2005, p. 48), além de defini-lo, apresenta exemplos de algumas funções governamentais geralmente abrangidas por este fundo:

O fundo geral é usado para contabilizar todos os recursos que não são legal ou contratualmente restritos ou arbitrariamente separados para atividades específicas. [...] Em uma cidade ou em outros governos com propósitos gerais, ele engloba as principais funções governamentais – policiamento, bombeiro, manutenção de ruas, sanitárias e administração.

[...] Fundos são estabelecidos principalmente para assegurar que governo se aderem às restrições de recursos. [...] Governos financiam suas operações gerais principalmente com recursos irrestritos, tais como os tributos sobre a propriedade. Portanto, eles podem misturar esses recursos e podem apropriadamente contabilizar todas as atividades financiadas com recursos irrestritos em um único fundo.

Sobre o “Balanço Patrimonial” do Fundo Geral (*Balance Sheet*) – na verdade denominado Demonstrativo dos Ativos Líquidos (*Statement of Net Assets*) –, Granof (2005, p. 48) informa que ele “inclui ativos diferentes do caixa. [...] Portanto, o Fundo Geral é contabilizado por um regime mais amplo que o de caixa”.

De fato, é o que podemos ver no Demonstrativo de Ativos Líquidos constante da Ilustração XX. Observa-se que ele contempla além da conta caixa, contas equivalentes a caixa e outros ativos que têm natureza de curto prazo, de modo que seu regime contábil pode ser considerado um regime de caixa amplo, denominado pelo *GASB Statements No. 34* de regime de competência modificado (*modified accrual basis*) – os regimes são tratados de forma especial no item 2.5.1. Vê-se, por outro lado, que não constam ativos e passivos de longo prazo (*long-lived assets* ou *long-term debt*). Estas mesmas observações são válidas para os demais fundos governamentais.

a.2 Fundos de Receitas Especiais (*Special revenue funds*)

Usado para contabilizar processos relativos a fontes de receitas específicas que são legalmente restritas para uso em despesas com propósitos específicos. Abaixo, um rol de exemplos de restrições típicas, ou seja, os recursos só podem ser utilizados para as atividades que estão determinadas:

- Tributos sobre combustíveis usados para manutenção de rodovias;

- Fundo lotérico que deve ser usado para educação;
- Subsídio para a força policial que deve ser usado exclusivamente para treinamento de oficiais;
- Donativos privados: para, por exemplo, manutenção de parques e atividades de recreação.

a.3 Fundos de Projetos de Capital (*Capital projects funds*)

Usado para contabilizar recursos financeiros destinados à aquisição ou construção de importantes instalações e melhorias.

a.4 Fundos de Serviços da Dívida (*Debt service funds*)

Usados para contabilizar pagamentos do principal e dos juros de obrigações gerais com títulos e outras dívidas, todas de longo prazo.

a.5 Fundos Permanentes (*Permanent funds*)

Usado para registrar recursos que são legalmente restritos somente aos lucros, e não o principal, e que podem ser usados para sustentar os programas de governo.

b. FUNDOS DO PROPRIETÁRIO (*PROPRIETARY FUNDS*)

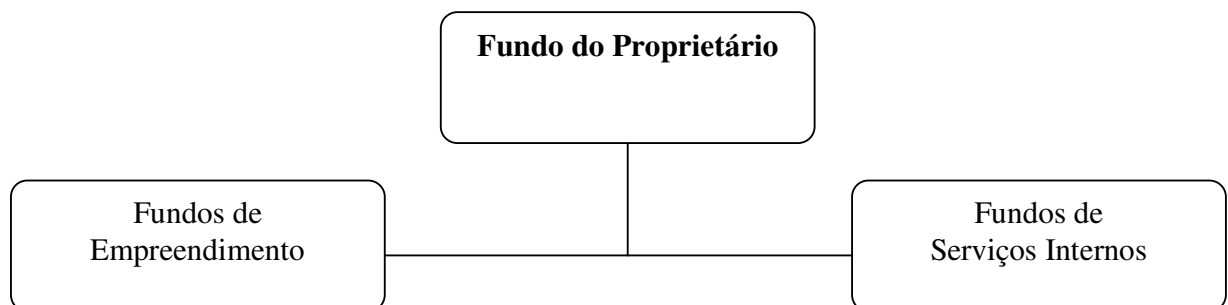


Ilustração 7 – Tipos de Fundos do Proprietário.

b.1 Fundos de Empreendimento (*Enterprise funds*)

Pode ser usado para registrar atividades pela qual uma tarifa é cobrada dos usuários externos de bens ou serviços, e caso as atividades reúnam certos critérios relacionados às principais fontes de receita da atividade.

b.2 Fundos de Serviços Internos (*Internal service funds*)

Pode ser usado para registrar qualquer atividade que provê bens ou serviços a outros fundos, departamentos ou agências do governo primário e suas unidades componentes, ou para outros governos, em uma base de custo-reembolso. Só devem ser usados se o governo é o participante predominante na atividade. Caso contrário, a atividade deve ser informada como um fundo de empreendimento.

c. FUNDOS FIDUCIÁRIOS (*FIDUCIARY FUNDS*)

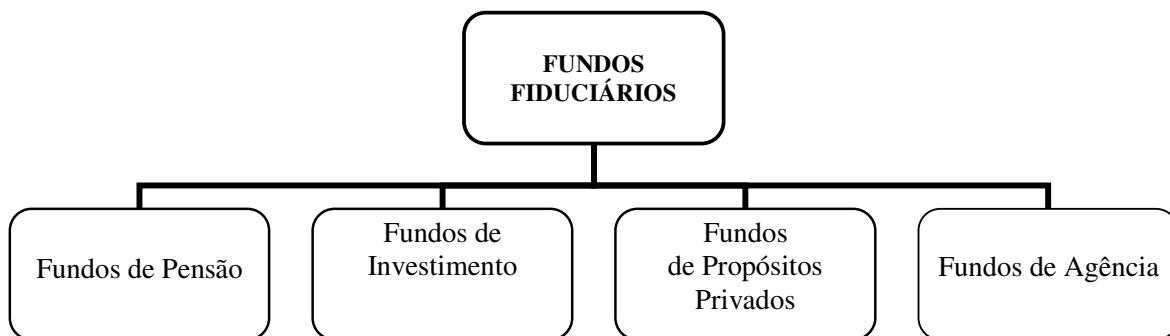


Ilustração 8 – Tipos de Fundos Fiduciários.

c.1 Fundos Fideicomissos de Pensão (*Pension – and other employee benefit – trust funds*)

Usado para registrar recursos que são exigidos e mantidos sob confiança para filiados e beneficiários de planos de pensão de benefício definidos, planos de contribuição definidas, ou outros planos de benefício de empregado.

c.2 Fundos Fideicomissos de Investimento (*Investment trust funds*)

Usado para registrar as cotas externas de investimento em grupo (*investment pools*) relatadas pelo governo garantidor.

c.3 Fundos Fideicomissos de Propósitos Privados (*Private-purpose trust funds*)

Como um fundo usado para registrar propriedades confiscadas, e deve ser usado para reportar todos os outros arranjos fiduciários menores envolvendo rendimento de benefícios individuais, organizações privadas e outros governos.

c.4 Fundos de Agência (*Agency funds*)

Usado para informar sobre recursos mantidos pelo governo, quando atua como um representante, em vista da sua capacidade de custódia. Fundos de agência envolvem tipicamente o recebimento, o investimento temporário, e a remessa dos recursos fiduciários a indivíduos, organizações privadas, ou outros governos.

2.4 Organismos responsáveis pela definição dos GAAP

Sobre o que sejam os GAAP (*Generally Accepted Accounting Principle*), Pederiva (2004, p. 31) esclarece:

Existe uma definição autêntica para os GAAPs norte-americanos, formulada pelo *American Institute of Certified Public Accountants – AICPA* (1992, tradução nossa):

2. [...] A expressão “princípios contábeis generalizadamente aceitos” consiste num termo técnico contábil que engloba as convenções, as regras e os procedimentos necessários para definir a prática contábil reconhecida em um determinado momento. Ela inclui não somente as orientações mais gerais, mas também as práticas e os procedimentos detalhados [...] Tais convenções, regras e procedimentos fornecem um padrão para avaliar a divulgação de informações contábeis.

Granof (2005, p. 23) informa, com respeito aos organismos norte-americanos normalizadores da prática contábil governamental:

Cada uma das principais autoridades definidoras de padrões – o GASB para os governos estaduais e locais, o FASAB para o governo federal, e o FASB para as entidades em fins lucrativos – tem sido sancionadas pelo **American Institute of Certified Public Accountings (AICPA)**, que estabelece princípios contábeis de acordo com a Regra 203 do seu Code of Professional Conduct. A Regra 203 estabelece que o auditor não deve expressar uma opinião desqualificada sobre os demonstrativos financeiros que violem os padrões estabelecidos pelas autoridades designadas. Em adição, o AICPA estabelece orientações sobre assuntos ainda não tratados pelo GASB ou FASB. Sua orientação é incorporada nos “industry audit guides” e nos “statements of position” (SOPs).

Apresentamos a seguir, na Ilustração 9, elaborada pelo *New York State Office of the State Comptroller (OSC)*, os organismos americanos que se sucederam como responsáveis pela definição dos *GAAP* para governos estaduais e locais:

Organismo	Vigência
<i>National Committee on Municipal Accounting (NCMA)</i>	1934 - 1948
<i>National Committee on Governmental Accounting (NCGM)</i>	1948 - 1974
<i>National Council on Governmental Accounting (NCGA)</i>	1974 - 1984
<i>Governmental Accounting Standards Board (GASB)</i>	1984 - Atual

Ilustração 9 – Organismos americanos fontes dos *GAAP* para estados e governos locais

Ainda, segundo informado pelo mesmo *New York State Office of the State Comptroller (OSC)*, atualmente o *GASB* é o organismo de mais elevada responsabilidade como fonte dos

GAAP para governos estaduais e locais. Entretanto, quando as questões contábeis não estão estabelecidas especificamente pelo GASB, aplicam-se as diretivas do *American Institute of CPAs (AICPA)*, do *Government Finance Officers Association (GFOA)*, e do *Financial Accounting Standards Board (FASB)*, além de outros, conforme hierarquia sintetizada na Ilustração 10.

Nível ²	GASB	AICPA	Outras
Nível 1	<i>Statements and Interpretations</i>		
Nível 2	<i>Technical Bulletins</i>	<i>Audit and Accounting Guides/Statements of Positions (SOPs) (Specific to Government and Cleared by GASB)</i>	
Nível 3	<i>Emerging Issues Task Force Consensus Positions</i>	<i>Accounting Standards Executive Committee (ASEC) Practice Bulletins (Specific to Government and Cleared by GASB)</i>	
Nível 4	<i>Implementation Guides</i>	<i>Audit and Accounting Guides/SOPs/AcSEC Practice Bulletins (Specific to Government but Not cleared by GASB)</i>	<i>Widely Recognized and Prevalent Practice (e.g., The Governmental Accounting Auditing and Financial Reporting (GAAFR) textbook published by GFOA)</i>
Outras Fontes	<i>Concepts Statements</i>		<i>GAAFR Review Newsletter</i> <i>Textbooks</i> <i>Articles</i> <i>FASB Pronouncements</i>

¹A hierarquia dos GAAP foi adotada pelo *American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)*, em 1992, no *Statement on Auditing Standards (SAS)* No. 69, "The Meaning of Present Fairly in Conformity with Generally Accepted Accounting Principles in the Independent Auditor's Report."

²Todos os itens de um mesmo nível gozam do mesmo status de autoridade.

Ilustração 10 – Hierarquia de aplicação dos GAAP aos governos estaduais e locais americanos.

2.5 A Contabilidade por Fundos

A contabilidade aplicada aos governos das cidades e estados norte-americanos, segundo diretivas do GASB, difere do brasileiro basicamente por três grandes aspectos: o sistema contábil (contabilização por fundos), os procedimentos contábeis e a forma e conteúdo dos relatórios/demonstrativos publicados.

O fator mais relevante, e que acaba definindo o sistema contábil, ou seja, a contabilização por fundos, é a intenção de segregar os registros em função dos recursos estarem vinculados a determinadas finalidades.

Quanto aos procedimentos contábeis, especificamente aqueles relacionados ao reconhecimento das receitas, despesas, ativos e passivos, os americanos adotam regimes diferenciados, em vista da necessidade de informação de diferentes usuários, regimes esses, por outro lado, que diferem do regime misto brasileiro imposto pela Lei n.º 4.320/64, isto é, o qual determina o regime de caixa para receitas e de competência para despesas.

Inicia-se este tópico traçando as linhas gerais sobre sistema de contabilização por fundos, por meio do que se verá que mantém a mesma lógica da contabilidade convencional, alterando-se, fundamentalmente, o conceito de entidade, que passa a ser cada um dos fundos.

Segue-se com a apresentação de dois conceitos fundamentais, ambos aplicados em conjunto: o primeiro, o regime contábil, que tem a função de determinar o momento em que são reconhecidas, por meio dos lançamentos, as contas patrimoniais e de resultado, em função da ocorrência de atos e fatos da gestão; o segundo, o foco de medição, definidor dos elementos contábeis que compõem os demonstrativos.

Em seguida, apresentaremos as principais questões contábeis enfrentadas pela contabilidade americana no tocante ao regime, à contabilização de resultados e o tratamento dos ativos e passivos de longo prazo, para, enfim, verificaremos a forma de apresentação das informações, por meio dos relatórios e demonstrativos.

Como não há diferença fundamental entre as equações patrimoniais, a contabilização dos fundos se opera de modo análoga à comercial, ou seja, pelo registro em partidas dobradas, de forma que a situação do fundo e seu desempenho podem ser representados por demonstrativos contábeis próprios, semelhantes aos utilizados na contabilidade comercial.

O *Canadian Institute of Chartered Accountants*, conforme trazido por Beuren, define a contabilidade por fundos como:

um conjunto de procedimentos contábeis que tem um balancete para cada fundo instituído por ação legal, contratual, ou voluntária de uma organização. Os elementos de cada fundo podem incluir ativos, passivos, patrimônio líquido, receitas e despesas. A contabilidade por fundos compreende procedimentos segregados de contabilização, embora não necessariamente segregação física de recursos.

Pederiva (2004, p. 91), ao comentar sobre os princípios contábeis aplicados às unidades governamentais, dá destaque à contabilidade por fundos e apresenta a definição de fundo elaborada pelo *NCGAS I*, qual seja:

16. Os sistemas de contabilidade governamental devem ser organizados e operados com base nos fundos. Um fundo é definido como uma entidade fiscal e contábil com um conjunto auto-ajustável de contas, que registram o caixa e os demais recursos, junto com todas as obrigações e os saldos patrimoniais [residual equities or balances] associados, bem como as suas alterações, segregadas pelo objetivo de atender determinadas atividades ou obter certos resultados, conforme regras, restrições ou limitações especiais.

17. A natureza distinta das operações governamentais e a necessidade de assegurar a obediência legal excluem o registro e a aglutinação de todas as transações governamentais e os balanços em uma única entidade contábil. Diferentemente dos negócios privados, que são contabilizados como um só ente, uma unidade governamental é contabilizada por vários fundos separados, cada qual identificado por seus ativos, obrigações e saldo patrimonial ou outros balanços. Assim, do ponto de vista gerencial e contábil, uma unidade governamental é uma combinação de várias entidades diferentes, cada qual com o seu conjunto de contas e funcionamento independente.

Para Martins (*apud* Olak, 2006, p. 134)

a razão do uso de Contabilidade por Fundos é exclusivamente a de chamar a atenção para o fato de que esse tema não se trata de Contabilidade de Fundos Mútuos ou outros fundos, e sim de um sistema de contabilização que se utiliza de uma forma interessante e diferente de segregar os recursos da entidade.

Segundo, ainda, Martins (*apud* Beuren) trata-se “na verdade de algo muito simples, bem parecido com o sistema de contabilização matriz/filiais. Ou então a técnica de vários diários e razões auxiliares.”.

Ao apontar semelhanças e diferenças entre a contabilização convencional e a por fundos, Olak (*apud* Beuren) explicita que as principais diferenças são:

- a) na contabilização convencional existe um plano de contas único, enquanto que na contabilização por fundos há um plano para cada fundo ou contas separadas para cada fundo;
- b) os registros contábeis são feitos de uma forma única, independente destes recursos terem uma destinação específica ou não. Já na contabilidade por fundos existe uma segregação, onde se considera cada fundo como uma entidade contábil;
- c) a apresentação das demonstrações na contabilidade convencional é no formato de uma coluna, não havendo separação de acordo com a restrição. Na contabilização por fundos o formato é multicolunar, onde existe uma coluna para cada tipo ou categoria de fundo;
- d) as notas explicativas no método convencional enfatizam muito os recursos utilizados em atividades ou projetos específicos, diferentemente do método por fundo, que utiliza poucas notas explicativas no que diz respeito aos fundos, pelo poder auto-explicativo das demonstrações contábeis.

Granof (2005, p. 36) lembra, quanto ao método de registro, que, se o fato contábil envolver dois fundos, em cada um haverá uma partida dobrada de igual valor, como ocorre em qualquer entidade privada:

...cada fundo é uma entidade contábil distinta. Dessa forma, toda transação que afeta um fundo deve ser registrada por pelo menos um débito e um crédito. Qualquer transação que afeta dois ou mais fundos deve ser contabilizada como se afetasse dois ou mais negócios independentes e deve ser registrada individualmente em cada fundo.

A título de ilustração, Granof (2005, p. 36) exemplifica considerando a transação entre dois fundos: um Fundo Geral, onde os recursos são irrestritos e utilizados para operações diversas, e um Fundo de Serviços de Eletricidade, responsável pelo fornecimento de energia tanto ao setor privado como aos próprios departamentos do governo. A aquisição de eletricidade pelos departamentos do Governo são contabilizadas conforme Ilustração 11, adaptada da ilustração do autor:

Fundo de Serviços de Eletricidade	
D – Contas a receber (<i>Account receivable – from general fund</i>)	10.000
C – Receita de venda de eletricidade (<i>Revenue from sale of electricity</i>)	10.000

Registra a venda de eletricidade ao fundo geral.

Fundo Geral	
D – Despesa de eletricidade (<i>Electricity expenditure</i>)	10.000
C – Contas a pagar (<i>Accounts payable – to utility fund</i>)	10.000

Registro do dispêndio pelo uso da eletricidade.

Ilustração 11 – Lançamento entre fundos.

2.5.1 Regime Contábil e Foco de medição

O regime contábil e o foco de medição são conceitos, aplicados conjuntamente, que determinam a forma e o momento dos registros, bem como as contas que serão evidenciadas no Balanço Patrimonial – nos fundos do proprietário e nos fundos fiduciários – ou no Demonstrativo de Ativos Líquidos – no caso dos Demonstrativo financeiros amplos do governo. Granof (2005, p. 36-37) assim define e exemplifica esses conceitos:

O regime contábil determina quando as transações e eventos são reconhecidos. Por exemplo, se uma entidade adota o regime de competência contábil, uma transação é reconhecida quando ela tem um impacto econômico substantivo. Se, por outro lado, ela adota o regime de caixa, a transação é reconhecida somente quando o dinheiro correspondente à transação é recebido ou pago. O foco de mensuração de uma entidade determina o que está sendo reportado – a que ativos e passivos serão dados reconhecimento contábil e serão reportados no balanço patrimonial. Os dois conceitos obviamente são intrinsecamente relacionados; a seleção de um implica na seleção do outro. Por exemplo, se uma entidade adota um regime contábil de caixa, então seu foco de mensuração será necessariamente sobre o caixa. Somente o caixa será reportado no seu balanço patrimonial. Igualmente, o foco de mensuração também determina se o lucro líquido (o aumento líquido de todos os recursos econômicos) ou meramente a variação líquida de um fluxo de recursos selecionados (tal como o aumento líquido dos recursos financeiros de curto prazo) está sendo reportado.

Sobre a relação entre os focos de medida, os regimes contábeis e os demonstrativos, Pederiva (2004, p. 89) informa:

Conforme Ruppel (2002), a elaboração e o exame das demonstrações contábeis de governos estaduais e locais norte-americanos dependem da compreensão do conceito e dos propósitos dos fundos contábeis e da definição dos regimes contábeis e dos focos de mensuração. O regime contábil indica quando o efeito das transações será reconhecido, e o foco de mensuração explica a seleção do conteúdo das demonstrações contábeis (JONES, 1996, *apud* MACHADO, 2002).

O *GASB Statement 34* (§16 e §79) estabelece como regimes contábeis aplicáveis o Regime de Competência (*Accrual basis*) e o Regime de Competência Modificado (*Modified accrual basis*), adotados de acordo com o tipo de demonstrativo a ser elaborado. Quando, no item 2.4.4, forem tratados especificamente os objetivos dos Relatórios Financeiros, ficarão claros os motivos da escolha desses dois possíveis regimes.

Destaca-se que os Demonstrativos Financeiros do Governo Amplo (*Government-wide financial statements*), bem como aqueles relativos aos Fundos de Propriedade e Fundos Fiduciários, devem ser preparados usando o foco de medição sobre os recursos econômicos – envolve todos os ativos – e, por conseguinte, adotando o regime de competência.

Já os Demonstrativos financeiros dos Fundos Governamentais devem ser preparados usando o foco de medição sobre os recursos financeiros de curto prazo (*current financial resources*) – caixa e outros recursos financeiros –, adotando, assim, o regime de competência modificado. Detalhes sobre os demonstrativos estão tratados no item 2.4.4 e exemplos reais constam do item 3. A Ilustração 12 informa sobre o foco de mensuração e o regime contábil que devem ser aplicados aos demonstrativos correspondentes a cada uma das categorias de fundos, segundo os ditames do *GASB Statement No. 34*.

Demonstrativos Financeiros dos Fundos	Demonstrativos Financeiros do Governo Amplo
--	--

Fundos Governamentais	Foco de medição nos recursos financeiros e regime de competência modificado para o reconhecimento das receitas e dispêndios.	Foco de medição nos recursos econômicos e regime de competência para o reconhecimento das receitas e despesas.
Fundos de Propriedade	Foco de medição nos recursos econômicos e regime de competência para o reconhecimento das receitas e despesas.	Foco de medição nos recursos econômicos e regime de competência para o reconhecimento das receitas e despesas.
Fundos Fiduciários	Foco de medição nos recursos econômicos e regime de competência para o reconhecimento das receitas e despesas.	Não se aplica.

Ilustração 12 – Foco de medição e regime contábil aplicável aos fundos e aos demonstrativos.

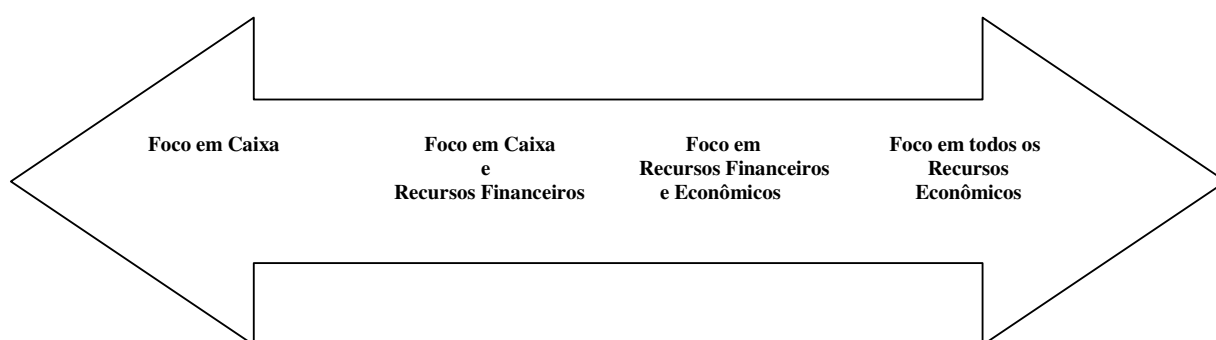
Semelhante informação consta da Ilustração 15, onde é apresentada um quadro com a estrutura do Relatório Financeiro Anual Abrangente (*Comprehensive Annual Financial Report - CAFR*), o relatório a que estão obrigados os governos estaduais e locais. Consta da ilustração cada um dos demonstrativos citados, dando-se destaque ao correspondente regime contábil adotado, conforme esclarecido nas notas de rodapé do mesmo quadro.

O Regime de Competência, empregado como princípio dentro da contabilidade comercial, objetiva, dentro de uma visão de longo prazo, evidenciar a solidez da entidade, a preservação do patrimônio do investidor, tendo como foco de medição os recursos econômicos.

No regime de competência e, portanto, com foco de mensuração sobre os recursos econômicos, todos os ativos e passivos, seja curto ou longo prazo, estão incluídos no Balanço Patrimonial, ou seja, os ativos são adicionados quando adquiridos e os passivos quando incorridos. As receitas são reconhecidas e registradas quando são auferidas, mesmo que os pagamentos ainda não tenham sido recebidos. As despesas ou o valor monetário dos recursos usados durante o período de produção das receitas são reconhecidos quando os recursos são utilizados e não necessariamente quando os recursos são pagos.

No Regime de Competência Modificado o objetivo é assegurar o controle financeiro ou a conformidade das ações relativas às funções governamentais, de forma que o foco de medição está direcionado aos recursos financeiros de curto prazo.

Granof (p. 121) esclarece que o foco de medição e o regime contábil podem ser vistos como um *continuum*. Num extremo, estando o foco sobre o caixa, o regime é de caixa. No outro, estando o foco sobre os recursos econômicos, o regime é de competência. Entre esses extremos



estaria o regime de competência modificado (ou de caixa modificado), onde o foco está no caixa adicionado a outros recursos, porém não contemplando todos os recursos econômicos. A Ilustração 13, adaptada da elaborada pelo autor, ilustra tal situação de continuidade. Notar que as setas apontam ou exclusivamente para o caixa (esquerda) ou para o total dos ativos (direita).



Ilustração 13 – Foco de medição e Regime Contábil

Ilustração 13 – *Continuum* e inter-relação formado pelo foco de medição e o regime contábil

De acordo com a *Division of Accountants and Reports Policy and Procedure Manual (1998)*, (*apud* Moura, 2003, p. 67) o Regime de Competência Modificado (*Modified Accrual Basis*) é definido como:

...a base que reconhece as transações ou eventos econômicos das receitas derivadas das operações nas demonstrações, quando essas receitas são mensuráveis e disponíveis para liquidar os passivos do período corrente. Os recursos disponíveis representam os cobráveis no período corrente, ou após o encerramento desse, caso venham a ocorrer dentro de período relativamente curto, suficiente para ser usado na liquidação de passivos do período corrente. As despesas são reconhecidas de forma similar ao regime de competência, considerando que são registradas quando a obrigação correspondente foi incorrida.

A autora expõe, ainda, que, “de acordo com o *Statement of Principle Accrual Basis in Governmental Accounting* o *accrual basis* e o *modified accrual basis of accounting* representam os melhores métodos de apropriação a ser usado para mensurar a posição financeira e os resultados das operações governamentais. O referido Conselho alerta que a *cash basis* não é apropriada nem para as entidades privadas nem para as públicas.”.

A Ilustração 14 contém o quadro com o regime contábil e o foco de mensuração correspondente a cada um dos elementos contábeis.

Contas	Regime de Competência (Foco de medição nos recursos financeiros)	Regime de Competência Modificado¹ (Foco de medição nos recursos econômicos)
Ativos	São informados todos os ativos adquiridos, dentro ou anterior ao período corrente, portanto estão incluídos os ativos de longo prazo.	São informados apenas os ativos que possuem natureza de curto prazo, ou seja, os recursos financeiros disponíveis para pagamento.
Passivos	São informados todos os passivos, inclusive os de longo prazo, quando incorridos, ou seja, quando se tornam obrigatórios.	São informados apenas os passivos que possuem natureza de curto prazo, ou seja, somente aqueles que devem ser pagos dentro do período.
Receitas	São reconhecidas e registradas quando obtidas, a despeito de seus pagamentos terem sido recebidos.	São reconhecidas quando mensuráveis e disponíveis para financiar dispêndios do período.
Despesas/Dispêndios	As despesas são reconhecidas pelo consumo dos produtos ou serviços adquiridos, quando os recursos econômicos são usados durante o período de produção das receitas, ou seja, quando há diminuição dos recursos econômicos líquidos, a despeito de quando os recursos são pagos.	Os dispêndios são reconhecidos nas aquisições de produtos ou serviços, quando os recursos financeiros correntes diminuem, ou seja, quando ocorre diminuição dos recursos financeiros líquidos, e não quando os recursos são usados.

¹ Notar que o regime de competência modificado é mais conservador em seus registros de receitas e despesas.

Fonte: GASB Interpretation No. 6, *Recognition and Measurement of Certain Liabilities and Expenditures in Governmental Fund Financial Statements*.

Ilustração 14 – Regime contábil aplicável aos elementos contábeis.

2.4.3 Os elementos contábeis

Neste tópico são apresentadas as definições dos principais elementos contábeis de interesse da contabilidade governamental – ativos, passivos, receitas, despesas e patrimônio. Veja que aqui não se fala do lucro, em especial pela pouca aplicabilidade no setor público.

A respeito da importância de definições abrangentes, nas quais o contador deve se apoiar no processo de evidenciamento do fato contábil, Hendriksen & Van Breda (1999, p. 286) afirmam que “*todos os ativos são fundamentalmente idênticos, a despeito da classificação convencional [...] A classificação não altera sua natureza como ativos.*”.

Depreende-se dessa última afirmação, que a definição desses elementos independe da natureza da entidade – privada ou público –, ou seja, a quem está associado o ativo ou o passivo; de ser obrigatória ou não a entrega da receita; ou de como e quando são reconhecidas as receitas e despesas, de forma que muitos esforços de definir esses elementos é mais um trabalho de caracterização específica, ou até uma classificação, do que propriamente uma definição, a princípio abrangente.

Desta forma, adotam-se as definições de caráter geral e que traduzem com precisão suficiente a natureza desses elementos. Notadamente porque, embora a definição seja importante, mereça talvez maior relevo, em vista do enfoque deste trabalho, aspectos que tratam de classificação e do reconhecimento da receita e da despesa, fatores que independem da definição do elemento, conforme vimos, mas que mostram as diferenças mais marcantes entres esses setores.

Conforme foi visto, há demonstrativos que tem foco de medição sobre os recursos econômicos, de forma que, para sua elaboração, adota-se o regime de competência, ou seja, os ditames dos *GAAP* aplicados às empresas. Outros, os demonstrativos dos fundos, têm foco sobre os recursos financeiros de curto prazo, adotando, assim, o regime de competência modificado, isto é, adotam os *GAAP* específicos para o setor público estadual e local.

Parece, enfim, para o primeiro caso, suficientes as definições adotadas pelo *Financial Accounting Standards Board* – FASB (Ativo, Passivo e Patrimônio Líquido – SFAC 6) complementadas pelos ensinamentos de Hendriksen & Van Breda (1999) e de Iudícibus (2000), estes, tanto na definição como na apresentação das características dos elementos.

a. Patrimônio

O conceito de Patrimônio Líquido (PL) depende da ótica adotada em relação ao que interessa ao usuário da informação. Porém, em qualquer caso, pode ser avaliado como o valor residual ou restritivo dos ativos em função de deduções de passivos. Neste estudo, uma vez que se trata de entidades governamentais, a Teoria do Fundo, elaborada por William J. Vatter (1947), em sua tese *The Fund Theory of Accounting and its Implications for Financial Reports*, desempenha papel dominante.

Poderíamos ter tratado dessa teoria aqui, para o entendimento do conceito de Patrimônio, também um elemento contábil, entretanto, em função do relevo que se quis dar ao assunto, num propósito de resgate da discussão, optou-se pela exploração do tema em tópico específico, antes de adentrarmos nas questões reflexas, ou seja, os Fundos e a Contabilidade por Fundos.

Conforme vimos na Ilustração 3, quando aplicada a contabilidade por fundos, ao invés da apuração do Patrimônio Líquido (*Net Equity*), pela diferença global da soma de ativos e passivos, informam-se valores de diferenças entre vários ativos e passivos a eles vinculados, sendo que o saldo final é denominada de ativos líquidos (*Net Assets* ou *Fund Balance*). O primeiro termo, ativos líquidos, é utilizado nos demonstrativos financeiros do governo amplo, dos fundos de propriedade e dos fundos fiduciários, e o termo Resultado (ou Saldo) do Fundo (*Fund Balance*) nas demonstrações financeiras dos fundos governamentais.

b. Ativos

Nos Demonstrativos Financeiros do Governo Amplo (*Government-wide financial statements*), bem como nos dos Fundos de Propriedade e Fundos Fiduciários, que contabilizam atividades típicas das empresas, utiliza-se o regime de competência aplicado às empresas do setor privado. Daí também a aplicabilidade da definição do FASB para o que, segundo o SFAC No. 6, ativos são benefícios econômicos futuros prováveis, adquiridos ou controlados por uma determinada entidade em consequência de transações ou eventos passadas.

Dessa definição extraem-se suas três características essenciais: é um elemento capaz de proporcionar entradas líquidas de caixa futuros; a entidade tem a sua propriedade ou apenas o controle; e origina-se de transações ou eventos passados.

O GASB em seu *Proposed Statement of the Governmental Accounting Standards Board on concepts related to Elements of Financial Statements*, define que ativos são recursos que a entidade controla no presente, sendo esse controle a habilidade da entidade para acessar a capacidade de serviço do recurso e determinar a natureza e maneira dessa capacidade.

Informa, ainda, o GASB, onde se vê a semelhança com a definição do FASB, que o controle sobre um recurso, por meio do qual um ativo surge, acontece como resultado de uma

transação ou outro evento passado. Um exemplo de uma transação passada é a aquisição de um recurso por uma compra. Um exemplo de evento é a criação de um recurso novo com um benefício futuro que é controlado pela entidade.

Interessa, ainda, em vista do foco de medição, para fins de informação nos demonstrativos dos fundos, que os governos apresentem apenas os recursos financeiros de curto prazo (*current financial resources*), formados pelo caixa e outros ativos que são prontamente convertidos em caixa para satisfazer obrigações dentro do exercício corrente.

Os demais ativos, considerados de longo-prazo (*Non-current assets*), somente integrariam os demonstrativos financeiros do governo amplo (*Government-wide financial statements*), dos Fundos de Propriedade e dos Fundos Fiduciários. No Brasil, os *current assets* correspondem ao ativo circulante, e os *non-current assets* correspondem ao conjunto formado pelos ativos realizáveis a longo prazo e permanentes.

a.1 Recursos financeiros de curto prazo

1. Caixa e equivalentes;
2. Investimentos de curto prazo;
3. Recebíveis (tributos e subsídios);
 - Dívidas de outros fundos;
 - Recebíveis de outros governos;
 - Inventários (Estoques e almoxarifado)

a.2 Recursos de longo prazo

- Ativo Imobilizado (*Capital assets*) não depreciáveis: terrenos, melhorias sobre construções;
- Ativo Imobilizado depreciáveis: edificações, equipamentos, construções em progresso e infra-estrutura em geral;
- Investimentos de longo prazo.

Registro e apresentação do Ativo Imobilizado

Vale informar sobre suas principais características:

- informado pelo custo histórico;
- a depreciação acumulada pode já vir diminuindo o ativo (ativo líquido) ou informada a parte no demonstrativo;
- o governo deve incluir em notas aos demonstrativos financeiros informações sobre cada um dos principais grupos de ativos imobilizados;
- os ativos que não se exaurem são depreciados considerando seu tempo de vida útil, por qualquer dos métodos empregados na contabilidade comercial;
- somente não há necessidade de depreciá-los se demonstrado que são preservados em condições específicas.

b. Passivo

Passivos, no enfoque empresarial, conforme definidos pelo SFAC 6, são sacrifícios futuros prováveis de benefícios econômicos que surgem de obrigações presentes caracterizadas pelo dever de transferir ativos ou prestar serviços a outras entidades no futuro, em consequência de eventos ou transações passadas. Caracterizam-se fundamentalmente por serem obrigações

presentes decorrentes de fatos geradores passados que aparecem em virtude da aquisição de bens e serviços, de perdas sofridas ou mesmo da expectativa de perdas ou gastos, desde que possam ser medidas.

O GASB, por meio do *Proposed Statement of the Governmental Accounting Standards Board on concepts related to Elements of Financial Statements*, definiu passivo como obrigações presentes que sacrificam recursos presentes, ou recursos futuros que a entidade tem pouco ou nenhum poder discricionário para evitar.

Informa que, geralmente, as obrigações executáveis surgem de legislação de outros níveis de governo, ou de relações contratuais, podendo ser de forma escrita ou oral. Usa como exemplo de obrigações oriundas de contratos as que surgem de relações contratuais que envolvem pagamentos de salários, contas a pagar pelo recebimento de bens e serviços, e bônus ou notas a pagar. Dá como exemplo de um passivo legal a obrigação de reparar danos causados pela poluição.

Nas transações de troca, a obrigação se torna uma responsabilidade e é legalmente executável quando a troca subjacente acontece. Para alguns tipos de transações sem-troca, mecanismos para execução legal podem não estar disponíveis ou não serem práticos. É considerado que uma responsabilidade é criada em casos nos quais o governo é um conessor em uma transação sem-troca, quando exigências de qualificação forem satisfeitas pelo recebedor.

Adiantamos que em transações com troca (*exchange transactions*) é fornecido algo em troca de um pagamento de valor equivalente. Nas transações sem-troca (*exchange transactions*), os fundos governamentais recebem recursos sem entregarem necessariamente um valor correspondente em produtos ou serviços. Exemplos de transações sem-troca são dados largamente no item 2.4.3.4.2, que cuida das receitas. Ressalte-se que nos governos, as receitas são geradas em sua maioria de transações sem troca.

c. Receita

O SFAC 6 do FASB, que define receita, é aplicável não só ao setor privado, mas também ao governo, neste caso, especificamente quando este exerce atividades em que atua como

empresário, e ainda porque deve apresentar Demonstrativos Financeiros do Governo Amplo (*Government-wide financial statements*) e demonstrativos dos Fundos de Propriedade e dos Fundos Fiduciários, quando adota integralmente o regime de competência (*accrual basis*), que, conforme tratamos especialmente nos itens 2.4.3.4.3 e 2.4.3.5.3., reconhece a receita quando auferida e a despesa quando incorrida, independentemente se o dinheiro, ou um bem que nele possa ser expressar, é recebido.

Por este normativo, as receitas “*são as entradas ou outros aumentos de ativos em uma entidade, e as liquidações de passivos, decorrentes da entrega ou produção de bens, prestação de serviços, ou outras atividades próprias das operações normais e principais da entidade*”.

O instituto norte-americano *National Council on Governmental Accounting (NCGA)* conceituou receita como sendo os aumentos dos recursos financeiros nos fundos, com exceção das transferências entre eles e das resultantes do endividamento.

Assim, diferentemente da atividade privada – em que a receita é o reflexo de contraprestação de um serviço ou do fornecimento de um bem, ou seja, com quantidade, valor e prazos bem definidos–, a receita pública está vinculada a fatores indiretos, em que não há relação com o serviço prestado pelo Estado.

As receitas para Granof (2005, p. 697) são “*entradas de recursos líquidos devido à produção e entrega de produtos ou serviços de transações envolvendo as atividades primárias da entidade*”.

Baleeiro (*apud* Moura, 2003, p. 34), seguido por Martins (2002, p. 102), diferencia a receita pública de outros ingressos, de forma a entender que:

Receita pública refere-se à entrada que, integrando-se no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, vem acrescer o seu vulto como elemento novo e positivo.

Andrade (2002, p. 61), destoando da doutrina predominante, amplia seu espectro, para alcançar aqueles recursos em que o governo detém a posse apenas como depositário, ao considerar que:

Define-se receita como todo recolhimento aos cofres públicos em dinheiro ou outro bem representativo de valor que o governo tem direito de arrecadar em virtude de leis, contratos convênios e quaisquer outros títulos, de que seja oriundo de alguma finalidade específica, cuja arrecadação lhe pertença ou caso figure como depositário dos valores que não lhe pertençam.

Para Mota (2005, p. 50), numa interpretação à luz da legislação, que tem o foco sobre o orçamento, a receita pública é representada:

...pelo conjunto de ingressos ou embolsos de recursos financeiros nos cofres públicos, a ser aplicada na aquisição de meios (bens e serviços), visando financiar a prestação de serviços públicos à coletividade. Essa aplicação requer autorização legal, que é materializada na lei orçamentária. Então, a receita pública, é a orçamentária.

Enfim, sobre a diferença de abordagem da receita pública em relação receita do setor privado, esclarece Moura (2003, p. 36):

Assim, diferentemente da atividade privada – em que a receita é o reflexo de contraprestação de um serviço ou do fornecimento de um bem, ou seja, com quantidade, valor e prazos bem definidos –, a receita pública está vinculada a fatores indiretos, em que não há relação com o serviço prestado pelo Estado.

Classificação

A classificação da receita pública americana consta do GASB *Statement* No. 33, intitulado *Accounting and Financial Reporting for Nonexchange Transactions*, para o qual as receitas sem troca (*nonexchange revenues*) se dividem em quatro categorias:

- 1. Receitas de impostos derivadas (*Derived tax revenues*):** resulta da tributação das transações de troca, ou seja, é imposta aos consumidores que compram de bens ou serviços – tributação sobre vendas (*sales tax*), sobre o lucro ou sobre ativos.
- 2. Receitas sem-troca obrigatória (*Imposed nonexchange revenues*):** resulta de outros tributos impostos pelos governos locais – tributos sobre a propriedade (*property tax*) e multas (*fines*).

3. Transações sem-troca com Governo-mandante (*Government-mandated nonexchange transactions*): resulta do recebimento obrigatório de subvenções de um outro governo e exige que seja utilizado para propósitos específicos – por exemplo, determina-se que sejam utilizados exclusivamente na manutenção de estradas.

4. Transações sem-troca voluntárias (*Voluntary nonexchange transactions*): resulta de acordo contratual ou do legislativo, podendo ou não ser feita entre governos, sem haver a obrigação de recebê-los, porém, uma vez aceitos, devem obedecer à forma e serem aplicados no objeto determinado – subvenções de governos, contribuições ou doações privadas.

Reconhecimento da receita e lançamentos básicos

Granof (2005, p. 122) destaca que tanto no regime de competência, como no regime de competência modificado, existe a difícil questão de quando as receitas devem ser reconhecidas, ou seja, identificar o evento e correspondente momento, dentro do processo de sua geração, que determinará o seu registro e o correspondente aumento dos ativos líquidos. Nas empresas, o reconhecimento ocorreria em geral quando ela executou uma porção substancial da sua produção e do esforço de venda, e quantidade a ser eventualmente recebida possa ser razoavelmente garantida e estimada. Isso acabaria por levar os organismos normalizadores a estabelecer diretrizes específicas para o reconhecimento das diversas receitas – vendas, juros, empréstimos, taxas, contratos de construção etc..

E enfatiza que o tema é bem mais complexo para os governos, vez que na atividade comercial as receitas são provenientes de transações de troca (*exchange transactions*), onde a empresa recebe e fornece valores equivalentes. Já no governo, exceto quando age como empresa, predominam receitas provenientes de transações sem troca (*nonexchange transactions*), neste caso os valores não se equivalem.

O mesmo GASB *Statement* No. 33, além de definir e classificar as transações sem-troca, informa quando são reconhecidas nos demonstrativos financeiros. Este normativo determina que as receitas podem ser reconhecidas sob o regime de competência para os demonstrativos do governo amplo, para os fundos de propriedade e para os fundos fiduciários ou sob o regime de competência modificado, aplicável aos fundos governamentais. Neste caso último caso, embora

siga as mesmas diretrizes empregadas no regime de competência, pois não há diferença quanto ao momento do reconhecimento, deve atender a duas condições adicionais: sejam **mensuráveis** (*measurable*) e **disponíveis** (*available*) para fazer frente aos dispêndios (*expenditures*) do período fiscal.

Lembra que as receitas provenientes de transações sem-troca estão intrinsecamente associadas aos dispêndios (*expenditures*), pois são geradas exclusivamente para satisfazê-los, isto é, os orçamentos são formulados na perspectiva de que as receitas serão geradas para saldar os dispêndios do período corrente, algumas necessitando de desembolso no período e outras criando passivos que devem ser satisfeitos dentro de curto prazo após seu término.

Informa que, segundo o *GASB Statement No. 33*, as receitas do governo estão **disponíveis** quando são recolhidas dentro do período corrente ou quando se espera sejam recolhidas logo após seu término para atender pagamento de passivos do período findo.

E, com respeito às receitas do exercício corrente que somente serão recebidas no início do exercício seguinte, lembra que o *GASB Statement No. 5, Property Tax Revenue in Governmental Funds* aceita, como critério objetivo, somente para os impostos sobre propriedade, que as receitas podem ser reconhecidas somente se se espera seja o dinheiro recebido dentro dos 60 (sessenta) dias do término do período corrente (regra dos sessenta dias – *sixty-day rule*). Como não existe semelhante diretriz aplicável aos demais tributos, esta também acabou sendo a regra geral para as outras espécies, embora muitos governos usem quantidades de dias distintos – trinta, noventa e até um ano.

Para o reconhecimento das receitas provenientes de transações sem-troca, além da necessidade de que atendam requisitos relativos ao momento em que são produzidas – lembrando que, para o regime de competência modificado, também estarem disponíveis –, existem ainda limitações que restringem “quando” ou “como” o governo pode usá-las:

- 1. Condições de tempo:** especifica o período ou quando pode ser iniciado seu uso. As receitas de transações sem-troca não podem ser reconhecidas até que a condição de tempo seja atendida. Ex: uso dos recursos pelo governo local apenas durante o exercício fiscal do governo mandante.

2. Restrições aos propósitos: especifica o propósito para o qual o recurso deve ser usado. Esta restrição, diferente da condição de tempo, não precisa ser satisfeita para que a receita seja reconhecida. As receitas de transações sem-troca não podem ser reconhecidas até que a condição de tempo seja atendida Ex: determinados impostos sobre vendas que devem ser usados para melhoramento de rodovias, ou certos impostos sobre propriedade que devem ser usados no pagamento de dívidas, ou ainda subvenções ou doações que só podem ser usadas para a aquisição de produtos ou serviços específicos.

Não são aqui apresentados todos os possíveis lançamentos relativos aos fatos que envolvem desde a previsão da receita até seu efetivo recolhimento, a exemplo dos descontos estimados e de reclassificações que ocorrem no final do exercício.

Nossa preocupação foi primordialmente de enfatizar a forma geral do registro em função dos diferentes focos de medida, de sorte a evidenciar, no caso da receita, os diferentes valores que devem constar dos demonstrativos dos fundos – onde o reconhecimento da receita está sujeito à condição de disponibilidade – e dos demonstrativos do governo amplo.

É importante enfatizar, conforme esclarece Granof (2005, p. 129), que os governos não necessitam manter dois conjuntos de livros de escrituração, um para os demonstrativos do fundo e outro para os demonstrativos do governo amplo. Explica que, em geral, eles mantêm a contabilidade sob o regime de competência modificado, apropriado para os fundos, e apenas no final do ano fazem os ajustes contábeis para o preenchimento dos demonstrativos do governo amplo.

Apresentamos a seguir alguns lançamentos contábeis referente ao reconhecimento das duas principais receitas desses governos: o imposto sobre vendas (*sales tax*) e o impostos sobre a propriedade (*property tax*). Quanto ao último, também será apresentado o respectivo lançamento de ajuste dos fundos, de modo a adequá-lo ao regime de competência, conforme explicado.

1. Receitas de impostos derivadas (*sales tax*) : idealmente a receita seria reconhecida no momento de ocorrência da venda, quando é arrecadada pelo comerciante, mas na prática ocorre quando é recebida pelo governo.

Ex: Final do exercício. Aplicando a regra do 60 dias.

Comerciante recolhe do consumidor em dez/X0 = \$ 20;

Comerciante recolherá ao Governo em 15/fev/X1 = \$ 12;

Comerciante recolherá ao Governo em 15/mar/X1 = \$ 8.

Reconhecimento da Receita			
Regime de Competência Modificado		Regime de Competência	
<i>D – Imposto sobre Vendas a Receber (Sales taxes receivable)</i>	20	<i>D – Imposto sobre Vendas a Receber (Sales taxes receivable)</i>	20
<i>C – Receita de Imposto sobre Vendas (Sales tax revenue)</i>	12	<i>C – Receita de Imposto sobre Vendas (Sales tax revenue)</i>	20
<i>C – Receita Diferida de Imposto sobre Vendas (Deferred sales tax revenue)</i>	8		
Receita Reconhecida	12	Receita Reconhecida	20

2. Receitas sem-troca obrigatória (*property tax*): um ativo é reconhecido no lançamento do imposto e a receita durante o período respectivo para o qual os impostos são lançados.

Ex: Aplicando a regra do 60 dias.

(I) Lançamentos sob o Regime de Competência Modificado

Governo lança o imposto s/ propriedade em out/X0 = \$ 515;

Proprietário recolhe em X1 = \$ 410;

Proprietário recolherá X2: jan/X2 = \$ 30; fev/X2 = \$ 30; jan/X2 = \$ 30;

Proprietário recolhe valores em X1, mas aplicáveis somente em X2: \$ 20

(II) Lançamento de ajuste Regime de Competência Modificado para Regime de Competência

(I)

Regime de Competência Modificado		Regime de Competência	
Lançamento da Receita em X0			
<i>D – Imposto sobre Propriedade a Receber (Property taxes receivable)</i>	515	<i>D – Imposto sobre Propriedade a Receber (Property taxes receivable)</i>	515

<i>C – Receita Diferida de Imposto sobre a Propriedade (Deferred property tax revenue)</i>	515	<i>C – Receita Diferida de Imposto sobre a Propriedade (Deferred property tax revenue)</i>	515
Reconhecimento da Receita em X1			
<i>D – Caixa (Cash)</i>	410	<i>D – Caixa (Cash)</i>	410
<i>C – Imposto sobre Propriedade a Receber (Property taxes receivable)</i>	410	<i>D – Imposto sobre Propriedade a Receber (Property taxes receivable)</i>	410
<i>D – Receita Diferida de Imposto sobre a Propriedade (Deferred property tax revenue)</i>	410	<i>D – Receita Diferida de Imposto sobre a Propriedade (Deferred property tax revenue)</i>	90
<i>C – Receita de Imposto sobre a Propriedade (Property tax revenue)</i>	410	<i>C – Receita de Imposto sobre a Propriedade (Property tax revenue)</i>	90
<i>D – Receita Diferida de Imposto sobre a Propriedade (Deferred property tax revenue)</i>	60		
<i>C – Receita de Imposto sobre a Propriedade (Property tax revenue)</i>	60		
Receita Reconhecida	470	Receita Reconhecida	500

(II)

Lançamento de Ajuste em X1	
<i>D – Receita Diferida de Imposto sobre a Propriedade (Deferred property tax revenue)</i>	30
<i>C – Receita de Imposto sobre a Propriedade (Property tax revenue)</i>	30

3. Transações sem-troca com Governo-mandante e Voluntárias (*Voluntary nonexchange transactions*): as receitas de subvenções recebidas, independentemente se obrigatórias ou voluntárias, devem ser reconhecidas apenas quando preencherem os requisitos de qualificação exigidos (*eligibility requirement*), e, como toda receita do regime de competência modificado, também atender o critério de disponibilidade. De forma que, se os recursos são recebidos antes de atendidos esses pressupostos, as receitas não são reconhecidas, mas diferidas. No caso das subvenções de reembolso, uma vez que a condição de elegibilidade lhe é inerente, devem ser reconhecidas no período em que o dispêndio (*expenditure*) foi realizado. Nas doações em que o governo somente poderá fazer uso do resultado proveniente do bem doado, a receita, no valor da

doação, pode ser reconhecida tão logo seja recebida, lembrando que recursos dessa natureza devem ser contabilizados num Fundo Governamental do tipo Permanente.

Ex 1: Subvenção Irrestrita sob condição de tempo

O governo local recebe subvenção em out/X0 para ser aplicada até 31/12/X1 = \$ 100.

Registro do recebimento da subvenção em X0	
<i>D – Caixa (Cash)</i>	100
<i>C – Receita Diferida de Subvenção (Deferred grant revenue)</i>	100
Reconhecimento da Receita em X1	
<i>D – Receita Diferida de Subvenção (Deferred grant revenue)</i>	100
<i>C – Receita de Subvenção (Grant revenue)</i>	100

Ex 2: Subvenção sob restrição de propósito

O governo local recebe subvenção em dez/X0 para ser aplicada exclusivamente na aquisição de computadores = \$ 45.

Reconhecimento da Receita em X0	
<i>D – Caixa (Cash)</i>	45
<i>C – Receita de Subvenção (Grant revenue)</i>	45

Ex 3: Subvenção de reembolso: desde que realize o desembolso (*eligibility requirement*)

Ao governo é concedida subvenção para treinamento de assistentes sociais em dez/X0 = \$ 400;

O governo realiza desembolso ainda em dez/X0 = \$ 300;

É reembolsado parcialmente ainda em dez/X0 = \$ 250;

Espera receber o restante em jan/X1 = \$ 50;

Espera desembolsar e ser reembolsada ao longo de X1 = \$ 100.

Registro do dispêndio X0

<i>D – Dispêndio com treinamento de assistentes sociais (Expenditure to train social workes)</i>	300
<i>C – Caixa ou Contas a Pagar (Cash or Payables)</i>	300
Reconhecimento da Receita em X0	
<i>D – Caixa (Cash)</i>	250
<i>C – Subvenção a Receber (Grant receivable)</i>	50
<i>C – Receita de Subvenção (Grant revenue)</i>	300

Ex 4: Doação de dois lotes de um terreno destinados para diferentes propósitos.

Ao governo são doados 2 terrenos em X0 = \$ 4/cada;

O governo destinará um para estacionamento – uso: não poderá ser reconhecido como receita nos fundos e o ativo não é contabilizado;

O governo destinará para venda – venda: reconhecido como receita nos fundos se vendido até o período de disponibilidade (60 dias), e registro de uma receita diferida se após este período mas antes da emissão dos demonstrativos.

Regime de Competência Modificado		Regime de Competência	
Reconhecimento da Receita em X0			
<i>D – Terrenos mantidos para Venda (Lands held for sale)</i>	4	<i>D – Terrenos (Lands)</i>	4
<i>C – Receita de Doações (Revenues for donations)</i>	4	<i>C – Receita de Doações (Revenues for donations)</i>	4
Diferida do reconhecimento da Receita (X1)			
<i>D – Terrenos mantidos para Venda (Lands held for sale)</i>	4		
<i>C – Receita Diferida (Deferred Revenue)</i>	4		

3. Transações de troca (exchange transactions) – Venda de ativos imobilizados

Veículo adquirido em 31/dez/X0 = \$ 30;

Veículo é danificado em acidente em 2/jan/X1;

Poderá vendê-lo em X1 = \$ 5

(I)

Regime de Competência Modificado		Regime de Competência	
Lançamento da Receita em X0			
<i>D – Caixa (Cash)</i>	5	<i>D – Perda com Ativo Imobilizado (Loss of capital assets)</i>	25
<i>C – Outros Recursos Financeiros (Others financing sources)</i>	5	<i>D – Caixa (Cash)</i>	5
		<i>C – Veículo (Vehicle)</i>	30

2.4.3.5 Despesa

2.4.3.5.1 Definição

Para Hendriksen & Van Breda (1999, p. 232), despesas constituem o uso ou consumo de bens e serviços no processo de obtenção de receitas, representando as variações desfavoráveis dos recursos da empresa, ou seja, reduções de lucro.

Em vista da elaboração de demonstrativos especiais dos fundos, onde o interesse e, portanto, o foco de medição se direciona sobre os ativos e passivos de curto prazo, merece ser ainda ser considerada a definição de dispêndio (*expenditure*), de efeito semelhante ao reconhecimento da despesa (*expense*), diferindo quanto ao foco, neste caso sobre o conjunto dos ativos e passivos.

Assim, segundo Granof (2005 p. 490), a despesa é a diminuição de todos os ativos líquidos (ativos menos passivos) que ocorrem em função da entrega de serviços ou da produção de bens, sob o regime de competência modificado, e o dispêndio surge quando há diminuição de recursos financeiros líquidos (ativos de curto prazo menos passivos de curto prazo), sob o regime de competência modificado.

Classificação

Granof (2005, p. 80) informa que o GASB aconselha que “múltiplas classificações de dispêndios do governo é importante para controle gerencial interno e externo e do ponto de vista da accountability”, com o fim de facilitar a agregação e análise dos dados de diferentes maneiras para diferentes propósitos”. Sugere as seguintes classificações:

- 1. Por fundo:** fundo geral, de receitas especiais;
- 2. Por unidade organizacional:** departamento de polícia, corpo de bombeiros;
- 3. Por função ou programa** (grupo de atividades que realizam os mesmos objetivos): segurança pública, sanitária;
- 4. Por atividade** (planos de trabalho que contribuem para os programas e funções): policiamento do tráfego, investigação de roubos;
- 5. Por caractere** (período fiscal que beneficiará): dispêndios correntes, gastos de capital, serviços da dívida;
- 6. Por objeto** (tipo de item adquirido ou serviço obtido): salários, reparos, equipamentos.

Reconhecimento do dispêndio e lançamentos básicos

No regime de competência, onde o foco está sobre os recursos econômicos, as despesas são reconhecidas pelo consumo dos produtos ou serviços adquiridos, quando os recursos econômicos são usados durante o período de produção das receitas, ou seja, quando há diminuição dos recursos econômicos líquidos, a despeito de quando os recursos são pagos.

Para fins de apresentação dos demonstrativos dos fundos, onde se emprega o regime de competência modificado, e o foco está direcionado para os recursos financeiros, os dispêndios são reconhecidos nas aquisições de produtos ou serviços, quando os recursos financeiros correntes diminuem, ou seja, quando ocorre diminuição dos recursos financeiros líquidos, e não quando os recursos são usados.

Da mesma forma que fizemos com as receitas, apresentamos a seguir lançamentos contábeis básicos referentes ao reconhecimento de algumas das principais despesas dos governos.

Ex 1. Dispêndio com salários: o dispêndio é reconhecido já no período em que os empregados obtêm o direito ao pagamento dos salários.

Empregados trabalharam em dez/X0 = \$ 40;

Empregados pagos jan/X1 = \$ 40.

Reconhecimento da Receita em X0			
Regime de Competência Modificado		Regime de Competência	
<i>D – Dispêndio com Folha de Pagamento (Payroll expenditures)</i>	40	<i>D – Despesa com Folha de Pagamento (Payroll expenses)</i>	40
<i>C – Salários e Remunerações Apurados (Accrued wages and salaries)</i>	40	<i>C – Salários e Remunerações Apurados (Accrued wages and salaries)</i>	40
Pagamento em X1			
<i>D – Salários e Remunerações Apurados (Accrued wages and salaries)</i>	40	<i>C – Salários e Remunerações Apurados (Accrued wages and salaries)</i>	40
<i>C – Caixa (Cash)</i>	40	<i>C – Caixa (Cash)</i>	40

Ex 2. Aquisição de Ativos imobilizados: o dispêndio é reconhecido quando o ativo é adquirido.

Reconhecimento da Receita em X0			
Regime de Competência Modificado		Regime de Competência	
<i>D – Ativo Imobilizado – Dispêndio (Capital Assets – expenditure)</i>	90	<i>D – Ativo Imobilizado – Equipamento (Capital Assets – equipment)</i>	90
<i>C – Caixa (Cash)</i>	90	<i>C – Caixa (Cash)</i>	90
Reconhecimento da Despesa de depreciação em X1			

		<i>D – Despesa de Depreciação (Depreciation expenses)</i>	18
		<i>C – Depreciação Acumulada (Accumulated depreciation)</i>	18

Ex 3. Dívidas de longo prazo: os juros e o principal são contabilizados como dispêndio apenas no ano em que são devidos.

O governo emite bônus de 20 anos em ago/X0 = \$ 89,3;

Paga juros em jan/X1 = \$ 3.

Reconhecimento da Despesa em X1			
Regime de Competência Modificado		Regime de Competência	
<i>D – Juros de Serviços da Dívida – Dispêndio (Debt service, interest – expenditure)</i>	3	<i>D – Caixa (Cash)</i>	89,3
<i>C – Juros Vencidos a Pagar (Matured interest payable)</i>	3	<i>D – Desconto de Bônus a Pagar (Discount on bonds payable)</i>	10,7
		<i>C – Bônus a Pagar (Bonds payable)</i>	100
Pagamento em X20			
<i>D – Amortização de Serviços da Dívida – Dispêndio (Debt service, principal – expenditure)</i>	2,5	<i>D – Despesa com Juros (Interest expense)</i>	2,6
<i>C – Juros Vencidos a Pagar (Matured interest payable)</i>	2,5	<i>C – Juros Apurados a Pagar (Accrued interest payable)</i>	2,5
		<i>C – Desconto de Bônus a Pagar (Discount on bonds payable)</i>	0,1

2.4.3 Relatórios e demonstrativos – o caso do governo da cidade de Sioux Falls

Este tópico visa, além de descrever os relatórios e demonstrativos básicos exigidos pelo GASB, confrontar os estudos apresentadas ao longo deste trabalho com informações concretas publicadas por uma cidade norte-americana, Sioux Falls. Não é o objetivo realizar uma análise sistemática e exaustiva dos relatórios e demonstrativos, mesmo dos básicos, mas consolidar o

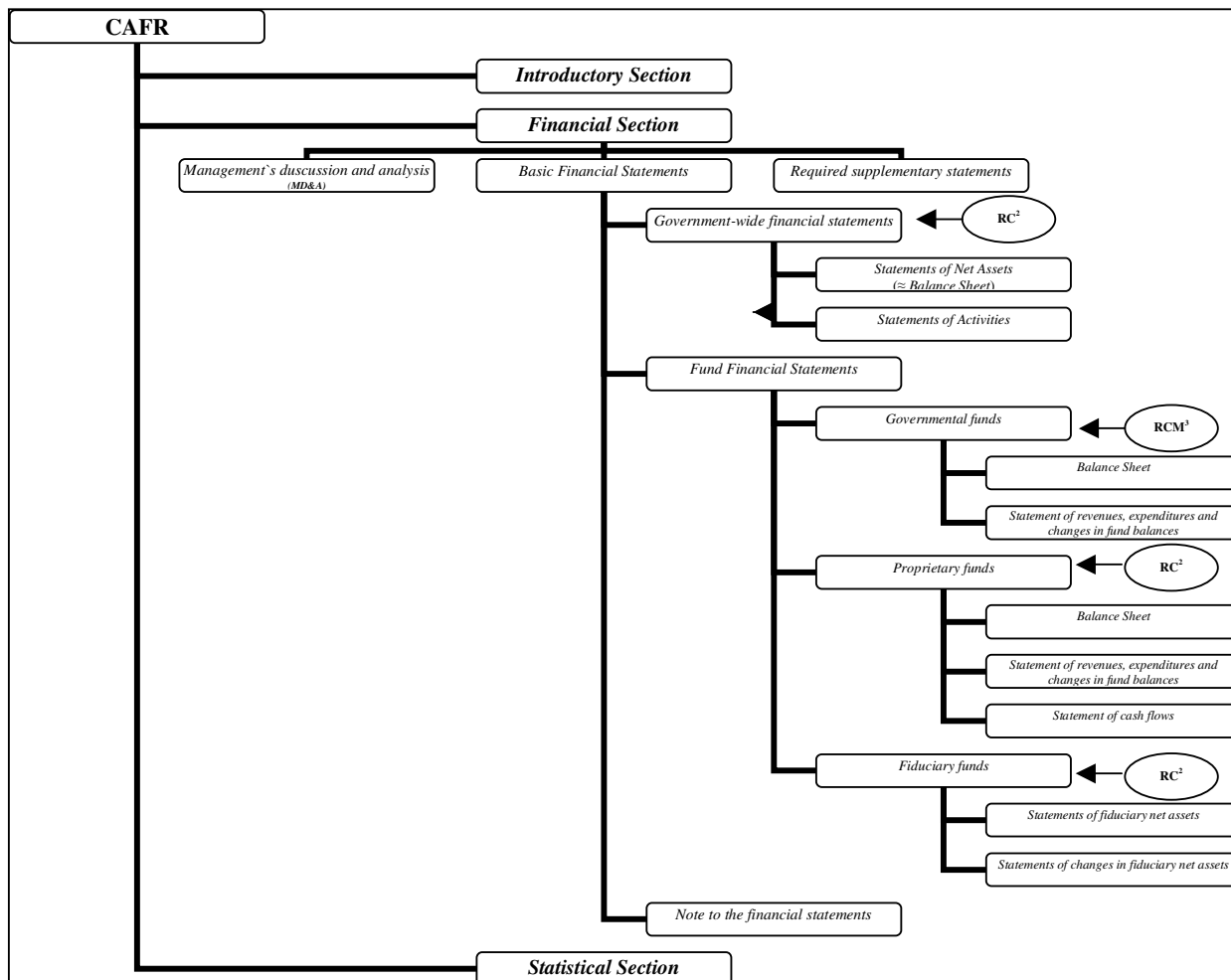
conhecimento sobre o sistema de contabilização por fundos por intermédio da observação de dados e informações reais.

Os governos estaduais e locais informam sobre a gestão financeira e orçamentária dos fundos, de forma individual ou consolidada, por meio do Relatório Financeiro Anual Abrangente *Comprehensive Annual Financial Report - CAFR* (Anexo I), documento a que estão obrigados a elaborar e publicar.

Trata-se de um conjunto de informações preparadas segundo a necessidade de seus diferentes usuários. É composto, além de informações estatísticas, econômicas e sociais, de dois grupos de demonstrativos básicos: os que informam sobre a situação do governo como um todo, os demonstrativos financeiros do governo amplo (*Government-wide financial statements*) (p. 24-26 do Anexo I), e os demonstrativos específicos de cada fundo (*Fund financial statements*) (p. 27-42 do Anexo II). Outros demonstrativos, entretanto, podem ser confeccionados, conforme a necessidade dos usuários.

Com base no levantamento e estudo realizado sobre o sistema de contabilização por fundos utilizados pelos governos estaduais e locais, passa-se à verificação da aplicação dos *GAAP* a um caso concreto. Será, propriamente, a análise do produto gerado pela administração governamental ante o uso deste sistema normativo de contabilização, o Relatório Financeiro Anual Abrangente (*Comprehensive Annual Financial Report - CAFR*), cuja estrutura está apresentada na Ilustração 15.

Mediante as informações extraídas desse relatório, uma síntese da gestão governamental, espera-se observar aspectos não somente que evidenciem o nível de desempenho gerencial, mas ainda elementos que, completando os estudos realizados, auxiliem na compreensão da matéria e sirvam de subsídios para futuras aplicações no Brasil.



Fonte: GASB Statements No. 34 – Minimum Requirements for Basic Financial Statements and Required Supplementary Information. Granof (2005, p. 56/60)

¹ Regime de Competência (full accrual basis)

² Regime de Competência Modificado (modified accrual basis)

Ilustração 15 – Composição do *Comprehensive Annual Financial Report* (CAFR).

O *GASB Statement No. 34* estabelece que os demonstrativos do governo amplo (*Government-wide financial statements*) disponham sobre as contas do governo como um todo, exceto as relacionadas às atividades fiduciárias. Seus demonstrativos devem separar em colunas as atividades governamentais (*Governmental Activities*), as atividades típicas das empresas (*Business-type Activities*) e as Unidades Componentes (*Component Units*) (p. 24-26 do Anexo I).

Os demonstrativos financeiros amplos do governo consistem do Demonstrativo dos Ativos Líquidos (*Statements of Net Assets*) (p. 24 do Anexo I) e do Demonstrativos das

Atividades (*Statements of Activities*)) (p. 24-26 do Anexo I). Estão entre suas características básicas:

1. Relatar informações sobre o governo como um todo, sem discriminação por fundos individuais ou tipos de fundos;
2. Excluir informação sobre atividades fiduciárias;
3. Distinguir entre o governo primário – atividades governamentais – e suas unidades componentes; documento a que estão obrigados a elaborar e publicar;
4. Distinguir, dentro do governo primário, as atividades governamentais das atividades empresariais;
5. Medir e informa sobre todos os ativos (financeiros e de capital), passivos, receitas, despesas, ganhos e perdas, usando, portanto, o foco de medição (*measurement focus*) sobre os recursos econômicos e adotando o regime contábil de competência (*full accrual basis*).

Passa-se agora a uma análise mais específica do Relatório Abrangente elaborado pelo governo da cidade americana de Sioux Falls (Anexo I). Conforme informado no item 2.4.4, especialmente esquematizado na Ilustração 15, e verificado na “Tabela de Conteúdo” às p. 1-2 do Anexo I, a estrutura do relatório é a seguinte:

I – Seção Introdutória (*Introduction Section*)

II – Seção Financeira (*Financial Section*)

III – Seção Estatística (*Statistical Section*)

Uma vez que o foco do trabalho está direcionado aos Relatórios e Demonstrativos Contábeis gerados dentro de um sistema de contabilização por fundos, as informações de interesse são extraídas da Seção Financeira (p. 13-99 do Anexo I), embora, para uma compreensão mais aprofundada do desempenho do governo seja conveniente a leitura da Seção Estatística (p. 100-121 do Anexo I), que contém informações mais variadas e detalhadas sobre as

principais variações patrimoniais, nível arrecadatório, capacidade de endividamento, e relatos operacionais e sócio-econômicos.

Inicialmente será realizado um resumo das informações oriundas da Seção Introdutória (p. 1-12 do Anexo I), que apresenta informações mais qualitativas e tem a finalidade de discorrer resumidamente sobre o relatório como um todo. Em seguida, será feito o levantamento de um conjunto de dados e informações retiradas da Seção Financeira que tenham pertinência direta com os estudos anteriores, no intuito de sedimentar esses conhecimentos pela observação dos registros qualitativos e quantitativos reais, levantando os seguintes aspectos:

1. Aspectos qualitativos e quantitativos dos fundos constituídos;
2. Constas patrimoniais e de resultado que compõem os demonstrativos dos fundos;
3. Tipos de reservas ou restrições existentes;
4. Tipos de demonstrativos existentes;
5. Elementos que evidencie a transparência;
6. Visão ampla da capacidade informacional desse documento.

a. Seção Introdutória

O Relatório Financeiro Anual Abrangente (*Comprehensive Annual Financial Report - CAFR*) refere-se ao exercício de 2005, fechado em 31/12/2005, e é preparado pelo Departamento de Finanças.

Informa a Carta de Envio (*Letter of Transmittal*) que o Relatório foi preparado de acordo com os *GAAP* prescritos pelo *GASB*, com a preocupação de fornecer dados acurados e uma apresentação completa e imparcial, sempre buscando a transparência (*disclosure*). Foi Auditado pela firma Eide Bailly LLP, autorizada pelo Estado de Dakota do Sul. O relatório desta Auditoria Independente é o primeiro componente da Seção Financeira do Relatório Abrangente (p. 10-14 do Anexo I).

Segundo registram, os *GAAP* requerem dos gerentes que promovam uma introdução narrativa, uma visão geral, e análises para o acompanhamento das Demonstrações Financeiras Básicas, na forma da Análise e Discussões da Gerência (*Management's Discussion and Analysis (MD&A)*). Destaca-se a seguir um breve perfil da cidade de Sioux Falls, conforme abaixo:

1. Localização: Margem do Grande Rio Sioux, em Dakota do Sul;
2. Tamanho Relativo: Maior cidade do Estado de Dakota do Sul;
3. População estimada: 144.600;
4. Premiação: 3º ano consecutivo como melhor lugar para negócios e carreiras pela revista Forbes;
5. Informações gerais sobre: serviços médicos, legislação, a formação dos conselhos, policiamento e controles orçamentários.

Em seguida passam a discorrer sobre “Fatores que afetam as condições econômicas”, onde constam informações sobre o desempenho geral da economia local (p. 4-9 DO Anexo I):

1. Crescimento econômico e populacional;
2. Empregabilidade;
3. Remuneração média das famílias;
4. Atividades de construção;
5. Repercussão das construções sobre o nível de arrecadação dos impostos sobre a propriedade;
6. Principais iniciativas na área de infra-estrutura;
7. Apresentam informações sobre o Plano estratégico e o estabelecimento de metas, objetivos, apresentando as prioridades relativas às obras de infra-estrutura de curto, médio e longo prazo;

8. Informam sobre o cenário de endividamento, apresentando os dispêndios relativos às obrigações de responsabilidade do Fundo Geral (Operacional), apresentando, ao final, o rol de provisões financeiras.

Vê-se que a Carta de Envio (*Letter of Transmittal*) apresenta informações mais qualitativas e gerais, mas que já auxiliam no entendimento da Seção Financeira, notadamente por possibilitar desde o início identificar com que tipos de obras e construções são gastos os recursos arrecadados, inclusive motivadores do lançamento de títulos (bônus) para a realização dos correspondentes dispêndios.

b. Seção Financeira

O tópico inicial dessa seção é o documento intitulado Análise e Discussões da Gerência (*Management's Discussion and Analysis (MD&A)*) (p. 15-22 do Anexo I), relatório que apresenta uma visão global das atividades financeiras e da posição financeira ao término do exercício.

Entre as informações relevantes, estão a explicação geral sobre os demonstrativos financeiros básicos elaborados, servindo a análise e discussão como uma introdução aos seus três componentes:

1. Demonstrativos Financeiros Amplos do Governo (*Government-wide financial statements*) (p. 24-26 do Anexo I);
2. Demonstrativos Financeiros dos Fundos (*Fund financial statements*) (p. 27-42 do Anexo I);
3. Notas aos Demonstrativos Financeiros (*Notes to the financial statements*) (p. 43-66 do Anexo I).

Com base no Relatório Abrangente, passa-se a seguir a classificar cada um dos fundos constituídos e enquadrá-los à categoria e tipo correspondente, conforme Ilustrações 16 a 19. Em virtude da natureza semelhante que tem os fundos pertencentes à categoria dos Fundos Governamentais, não serão feitos comentários sobre cada um deles, privilegiando-se a abordagem comparativa apenas entre as categorias de fundos: Governamentais, do Proprietário e Fiduciários.

c. Fundos Governamentais

Os Fundos Governamentais estão identificados nas Ilustrações 22 e 23. É possível extrair do Demonstrativo dos Ativos Líquidos (p. 24 do Anexo I) que os ativos da cidade excederam os passivos em cerca de U\$ 859.0 milhões em 31/12/2005. A Ilustração 20 apresenta o Saldo dos Fundos Governamentais (*Fund Balance*), evidenciando, que, em vista do foco de medição apenas sobre os recursos financeiros correntes, o saldo total é bem inferior os Ativos Líquidos (*Net Assets*) apurado na visão ampla do governo. Nota-se, ainda, que os maiores fundos em termos de saldo financeiro são o Fundo do Imposto sobre Venda e Uso e o Fundo Geral.

Fundos	Saldo do Fundo (U\$)	%
General	27,038,869	37,5
Entertainment Tax	5,035,456	7,0
Sales & Use Taxes	30,833,144	42,8
Community Development	1,114,941	1,5
Others Governmental Funds	8,041,238	11,2
Total	72,063,648	100,0

Ilustração 20 – Saldo dos Fundos Governamentais

Impende destacar que os 7 (sete) demais fundos governamentais – os fundos de receitas especiais, projetos de capital e permanentes –, denominados Outros Fundos Governamentais (*Other Governmental Funds*), por serem menos importantes, o que pode ser verificado pelo baixo valor dos seus Saldos (p. 77 do Anexo I), são combinados para comporem uma única coluna nesses mesmos demonstrativos. São, entretanto, apresentados no tópico correspondente aos Demonstrativos Financeiros Combinados (p. 77-100 do Anexo I), especificamente na p. 77-78 do Anexo I.

Outros Fundos Governamentais	Saldo (U\$)
Receitas Especiais	5.356.142
Projetos de Capital	2.604.802
Fundos Permanentes	80.294
Total	8.041.238

Ilustração 21 – Saldo dos Fundos Governamentais

FUNDOS GOVERNAMENTAIS <i>(GOVERNMENTAL FUNDS)</i>	
Fundo	Objetivo
Fundo Geral <i>(General Fund)</i>	Contabiliza as operações primárias do governo, ou seja, todos os recursos financeiros do governo geral, exceto aqueles requeridos para serem contabilizados por outro fundo. As fontes de receitas incluem impostos sobre a propriedade e sobre as vendas, licenças e permissões, receitas comuns com estados e municípios, e pagamentos por produtos e serviços. Adicionalmente, dispêndios primários que incluem segurança pública, rodovias e ruas, saúde, biblioteca, e parques e recreação.
Fundo do Imposto sobre Entretenimento <i>(Entertainment Tax Fund)</i>	Contabiliza as receitas provenientes da arrecadação do imposto sobre pernoite, preparo de refeições e certos itens de "entretenimento". Este imposto é usado para resgatar 1993 bônus e subsequentemente refinar e fornecer fundos operacionais para o Centro de Convenções e o Pavilhão Washington de Artes e Ciências.
Fundo do Imposto sobre Venda e Uso <i>(Sales and Use Tax Fund)</i>	Contabiliza projetos de melhoramentos de infra-estrutura e pagamento de serviços da dívida fundada.
Fundo para Desenvolvimento Comunitário <i>(Community Development Fund)</i>	Contabiliza todas as atividades financiadas pelo <i>Community Development Block Grant funds</i> e similar Programa de subvenção e empréstimo Federal.
Outros Fundos Governamentais <i>(Other Governmental Funds)</i>	Por serem menos importantes, são combinados para comporem uma única coluna nos demonstrativos.

Ilustração 22 – Fundos Governamentais de Sioux Falls

Outros Fundos Governamentais Governamentais <i>(Other Governmental Funds)</i>	
Fundos de Receitas Especiais <i>(Nonmajor Special Revenue Funds)</i>	
Fundo	Objetivo
Fundo do Trânsito <i>(Transit Fund)</i>	Contabiliza as atividades de fornecimento dos serviços de transporte em massa aos residentes da cidade – administração, operações, manutenção, cobrança e arrecadação.

Fundo de Drenagem de Chuvas <i>(Storm Drainage Fund)</i>	Contabiliza as atividades de drenagem e tarifação relativa às galerias de águas pluviais.
Fundo Ambiental do Grande Rio Sioux <i>(Big Sioux River Environmental Fund)</i>	Contabiliza a parcela referente às multas cobradas sobre indústrias da cidade, e são usados para aplicação em projetos de controle da poluição.
Fundos de Projetos de Capital <i>(Nonmajor Capital Projects Funds)</i>	
Fundo do Distrito T.I.F <i>(T.I.F. District Fund)</i>	Contabiliza atividades de Financiamento do Incremento de Impostos Distritais.
Fundo de Controle de Inundações de Sioux Falls <i>(Sioux Falls Flood Control)</i>	Contabiliza o aprimoramento do sistema de controle de inundações.
Fundos Permanentes <i>(Nonmajor permanent funds)</i>	
Fundo do Memorial Cottam <i>(Cottam Memorial Fund)</i>	Contabiliza bens de herança de Propriedade dos Cottam, para serem utilizados para a comprar de medalhas ou outros prêmios como uma recompensa por serviços meritórios ou heróicos extraordinários realizados por qualquer residente de Sioux Falls.
Fundo do Memorial da Biblioteca <i>(Library Memorial Fund)</i>	Contabiliza as contribuições advindas de doações para a Biblioteca.

Ilustração 23 – Outros Fundos Governamentais de Sioux Falls

Verifica-se, por intermédio do Balanço Patrimonial dos Fundos Governamentais de Sioux Falls, que o Saldo (ou Resultado) do Fundo (*Fund Balance*) compreende apenas recursos Reservados e Não-Reservados, terminologia, aliás, utilizada apenas neste demonstrativo. A parte Reservada do Saldo do Fundo representa que não está disponível para ser destinado aos dispêndios, ou está segregada, legalmente, para uso futuro específico. Os demais Saldos, Não-Reservados, podem ser utilizados livremente.

Os demonstrativos dos fundos governamentais fornecem informações das entradas e saídas de curto prazo, o resultado e os recursos dependidos, de forma que se pode avaliar a

necessidade de financiamento do governo, notadamente pela verificação do Saldo Não-Reservado. A Ilustração 21, extraída do Balanço Patrimonial dos Fundos (p. 27-28 DO Anexo I), mostra que o Saldo Não-Reservado dos Fundos é de cerca de U\$ 48 milhões (66,5% do Saldo Total), isto é, são recursos que podem ser gastos de forma discricionária pelo governo.

Saldo dos Fundos	Valor (U\$)
Saldo dos Fundos Reservado	
Interfundos Antecipados	184.200
Controle de Poluição	1.611.720
Serviços da Dívida	18.303.551
Gastos de Capital	2.604.802
Notas a Receber	1.325.304
Outros propósitos	80.294
Total Reservado	24.109.871
Saldo dos Fundos Não-Reservado	
Fundo Geral	26.963.869
Fundos de Receitas Especiais	20.989.908
Total Não Reservado	47.953.777
Total do Saldo dos Fundos	72.063.648

Ilustração 23 – Recursos Reservados e Não Reservados dos Fundos Governamentais

O Saldo Reservado, de cerca de U\$ 24,1 milhões (33,5% do Saldo Total), não está disponível, porque comprometido com os seguintes dispêndios (p. 19 do Anexo I):

1. pagar serviços da dívida (U\$18.3 milhões);
2. para aquisição de bens de capital ou atender projetos de construção (U\$2.6 milhões);
3. outros propósitos restritos (U\$3.2 milhões).

d. Fundos do Proprietário

Informação sobre cada um dos Fundos do Proprietário consta da Ilustração 18. Estes fundos provêm o mesmo tipo de informação que consta das Demonstrações Financeiras do Governo Amplo, na coluna denominada Atividades Típicas dos Negócios (*Business-Type*

Activities), embora de forma mais detalhada. As demonstrações financeiras dos fundos do proprietário (p. 35-40 do Anexo I) fornecem separadamente informações para cada um dos fundos de empreendimento, todos considerados importantes. Ao contrário, os fundos de serviços internos são combinados em um único, de forma que a informação é apresentada agregada nessas demonstrações financeiras. As informações sobre estes últimos fundos, dadas sob a forma de Demonstrativos Financeiros Combinados constam da p. 93-100 do Anexo I.

FUNDOS DO PROPRIETÁRIO <i>(PROPRIETARY FUNDS)</i>	
Fundos de Empreendimento <i>(Enterprise funds)</i>	
Fundo de Luz Elétrica <i>(Electric Light Fund)</i>	Contabiliza atividades de distribuição de energia elétrica.
Fundo de Estacionamento Público <i>(Public Parking Facilities Fund)</i>	Contabiliza atividades do sistema de estacionamento dentro e fora das ruas principais da área central da cidade.
Fundo de Aterro Sanitário <i>(Sanitary Landfill Fund)</i>	Contabiliza atividades de aterro sanitário.
Fundo da Água <i>(Water Fund)</i>	Contabiliza atividades do sistema de distribuição de água.
Fundo de Recuperação de Águas <i>(Water Reclamation Fund)</i>	Contabiliza atividades do sistema de coleta e tratamento de água.
Fundos de Serviços Internos <i>(Internal Service Funds)</i>	
Fundo Rotativo da Frota <i>(Fleet Revolving Fund)</i>	Atividades que respondem pelo custo de abastecimento dos automóveis dos departamentos
Fundo de Benefícios de Saúde/Vida da Cidade <i>(City Health/Life Benefit Fund)</i>	Contabiliza as contribuições dos empregados e da Cidade para o auto-seguro dos benefícios de saúde/vida de empregados da Cidade

Fundo de Compensação dos Trabalhadores <i>(Workers' Compensation Fund)</i>	Contabiliza o dinheiro oriundo de vários fundos de Cidade para serem usados no pagamento das obrigações de compensação de trabalhadores
Fundo Rotativo de Serviços Gerais <i>(General Services Revolving Fund)</i>	Contabiliza o custo de materiais de escritório e copiadoras usados pelos departamentos,
Fundo Conjunto de Obrigações por Seguros <i>(Insurance Liability Pool Fund)</i>	Contabiliza as transações de seguro dos departamentos da Cidade, envolvendo a proteção de seguro de compra, o pagamento de sinistros, e a manutenção da reserva – os departamentos reembolsam o fundo com base nos prêmios alocados e no histórico de perdas.

Ilustração 24 – Fundos do Proprietário de Sioux Falls

e. Fundos Fiduciários

Os Fundos Fiduciários, apresentados na Ilustração 25, têm contabilização semelhante à dos Fundos do Proprietário, e são utilizados para responder por recursos mantidos para benefício de terceiros, ou seja, que estão fora do governo, de forma que, como não estão disponíveis para os programas da cidade, suas contas não constam das demonstrações financeiras do governo amplo. Os demonstrativos desses fundos constam da p. 41-42 do Anexo I.

FUNDOS FIDUCIÁRIOS <i>(FIDUCIARY FUNDS)</i>	
Sistema de Aposentadoria dos Empregados <i>(Employee's Retirement System)</i>	Contabiliza os recursos acumulados pelo Plano de Benefícios Definidos dos empregados governo, exceto do corpo de bombeiros.
Fundo de Pensão dos Bombeiros <i>(Firefighters' Pension Fund)</i>	Contabiliza os recursos acumulados pelo Plano de Benefícios Definidos do corpo de bombeiros.

Ilustração 25 – Fundos do Fiduciários de Sioux Falls

3. APLICAÇÃO NO BRASIL

Objetiva-se com este tópico ilustrar que há viabilidade da aplicação do sistema de contabilização por fundos no Brasil. Utilizou-se como base o estudo especial de Reis (2004), por intermédio do qual se demonstra que os conceitos brasileiros relacionados aos fundos são semelhantes aos usados pelos governos norte-americanos, embora aqui os fundos sejam usados para propósitos mais simples.

Embora no Brasil não haja um sistema de contabilização por fundos, especialmente no molde e nível de consolidação existente nos EUA, há previsão legal para a constituição dos chamados “fundos especiais”, de forma que existe, porém de forma limitada, alguma experiência sobre a matéria.

Reis (2004, p. 119-120) informa que “a gestão financeira compreende um conjunto de ações administrativas que tem por objetivo concretizar as operações de caráter financeiro que produzirão efeitos sobre o Patrimônio Financeiro e sobre o Fluxo de Caixa da entidade.”, destacando:

Basicamente, a gestão financeira está estruturada em duas formas de gestão de recursos financeiros oriundos das receitas, quais sejam:

a gestão por caixa único ou pela unidade de tesouraria; e

a gestão por fundos especiais.

Apesar de atualmente a gestão financeira obedecer ao princípio do regime de caixa e do recolhimento voltado à unidade de caixa, Reis (2004, p. 131) observa:

Entretanto, a legislação permite a adoção de gestão financeira por *fundos especiais* como exceção ao princípio da unidade de tesouraria, conforme disposições contidas nos artigos 71 a 74 da Lei 4.320.

O art. 71 da Lei n.º 4.320/6, que define o conceito de fundo especial, restringe o alcance do instituto ao estabelecer apenas aqueles criados em virtude de lei. Fundos dessa natureza,

conforme vimos no item 2.3.1 (a.2), são os do tipo “Fundos de Receitas Especiais (*Special revenue funds*)”, ou seja, fundos que contabilizam receitas específicas legalmente restritas para uso em despesas com propósitos específicos.

Art. 71. Constitui fundo especial o produto de receitas especificadas que, por lei, se vinculam à realização de determinados objetivos ou serviços, facultada a adoção de normas peculiares de aplicação.

Andrade (2002, p. 163), ao abordar a questão dos limites constitucionais e legais, bem como dos “recursos chamados “vinculados” por motivo de prestação de contas de despesas com base na receita arrecadada ou recebida em forma de transferência”, assim definiu o fundo especial:

É ente contábil sem personalidade jurídica que emergiu para descentralizar a aplicação de recursos, propiciando maior agilidade e flexibilidade no cumprimento dos princípios, regras e objetivos específicos de recursos, em programas especiais e prioritários, cujos objetivos preestabelecidos são de extrema importância para a coletividade.

Os fundos são a centralização de recursos com a finalidade de desenvolver ou consolidar, por financiamento ou negociação, uma atividade pública específica. São submetidos a normas próprias de aplicação, podendo fugir ao princípio da unidade de tesouraria previsto no art. 56 da Lei n.º 4.320/64, além de exigir lei complementar específica para sua criação, conforme inciso II, § 9º do art. 165, da Lei n.º 4.320/64.

Reis (2004, p. 128 e 132) explica o fundamento da gestão por fundos, corroborando os conceitos doutrinários e legais norte-americanos estudados, em especial sobre o caráter restritivo de uso dos recursos como elemento definidor da sistemática relacionada aos fundos, embora enfatize as restrições legais e contratuais:

A idéia da criação de um Fundo Especial está associada à identificação de ações tidas como relevantes no contexto da Administração de uma entidade governamental qualquer. Diante da incerteza financeira que pode comprometer a execução de tais prioridades, vinculam-se determinadas receitas a programas

de trabalho prioritários com a finalidade de garantir a aquisição de bens e serviços e, conseqüentemente, a realização dos objetivos específicos neles preestabelecidos. [...]

Assim, pode-se afirmar que um Fundo Especial é, conceitualmente, uma restrição sobre um valor ativo de caráter financeiro, que tem por fim assegurar recursos financeiros suficientes ou lastro financeiro para a viabilização de programas especiais e prioritários, que, desta forma, constituem o seu objetivo específico. Quando a administração da entidade, por lei, estabelece a totalidade de uma receita própria ou de uma receita transferida por mandamento constitucional, ou mesmo uma parcela de uma ou de outra, está aí dispondo sobre uma restrição sobre um valor ativo; um convênio, por exemplo, através de cláusula própria, dispõe sobre uma restrição sobre um valor ativo.

Por outro lado, Reis (2004, p. 132) procura diferenciar o Fundo Especial do Fundo Contábil. Para ele, o Fundo Especial é uma “forma de gestão de receita [...] que exige plano de aplicação e contabilidade próprios.”:

Observe, mais uma vez, o leitor que o Fundo Especial, ou seja, o caixa especial, os convênios, as transferências voluntárias, como formas especiais de gestão financeira, implicam também a existência de uma contabilidade própria, mediante a segregação de contas específicas que produzirão informações sobre a gestão dos recursos financeiros que o constituem, o que não ocorre com o Fundo Contábil, por ser um sistema de informações contábeis optativo.

O Fundo Contábil, pelo mesmo autor, seria parte de um sistema de informações contábeis, denominado de “sistema de informações por fundos contábeis”.

[...] O Fundo Contábil, como a própria denominação indica é uma opção da administração de adotar um sistema de informações contábeis de caráter gerencial e financeiro para o controle e avaliação de desempenho em cada uma das várias áreas em que atua. Isto porque o atual sistema tradicional de contabilidade, apoiado no conceito de Caixa Único, não permite informações para a avaliação setorial do desempenho governamental. Em realidade, o fundo

contábil setorializa a organização com a indicação dos ativos das mais variadas naturezas localizados nas diversas áreas de atuação governamental.

O sistema de informações por fundos contábeis necessita, por assim dizer, para ser eficiente e eficaz, da adesão irrestrita da administração governamental, pois implica a adoção de regras de controle, disciplinamento e avaliação gerencial e financeira do desempenho dos gestores.

Vê-se que o sistema a que se refere Reis (2004) se enquadra no sistema de contabilização por fundos aqui estudado, porém, desde que essa divisão em fundos esteja ligada à idéia de restrições legais, contratuais ou ainda atividades especiais, conforme preconizado pela teoria dos fundos. Note-se que o Fundo Especial seria apenas uma parte do sistema.

Interessa destacar resumidamente as vinculações legais a atividades específicas conforme classificadas por Reis (2004, p. 134):

1. receitas próprias;
2. receitas de Transferências Constitucionais;
3. receitas oriundas de convênios;
4. receitas de transferências voluntárias.

A respeito da contabilização, Reis (2004, p. 140) discorre que “sob a ótica da contabilidade, o Fundo Especial terá contas específicas, segregadas das contas gerais para os registros das operações que lhes digam respeito. Por exemplo: Caixa – Saúde; no Ativo Financeiro e Obrigações a Pagar – Saúde e Restos a Pagar – Saúde, do Passivo Financeiro.”.

Quanto ao resultado da gestão financeira, Reis (2004, p. 141) explica que “se processará normalmente, ou seja, os empenhos serão feitos sobre as dotações fixadas para as despesas do órgão.”, quando destaca:

o saldo do Fundo, apurado no encerramento do exercício passará para o exercício seguinte a crédito do próprio fundo, desde que a lei

institucionalizadora não disponha em contrário, ou seja, determine a sua integração ao Caixa Geral ou Central; e

que o Fundo poderá relacionar-se com outros fundos, desde que previsto na lei criadora.

Conforme demonstrado, os fundos especiais que podem ser legalmente constituídos no Brasil são apenas um dos tipos de fundos. Não existindo, portanto, um sistema de contabilização voltado para uma variedade de fundos constituídos de forma que todos os recursos do ente estejam vinculados a algum deles.

No entanto, constata-se que é possível ao administrador constituir tal sistema, desde que empregue esforços para a segregação das receitas de acordo com as restrições sobre os ativos, em virtude de leis, contratos ou atividades que considere mereçam atenção especial.

Em vista de todo o exposto, evidencia-se que um sistema de contabilização por fundos poderia ser aplicado no Brasil, porém exigiria o compromisso com o exercício de uma cultura gerencial voltada para o aperfeiçoamento e a ampliação da experiência atual com a gestão de fundos, obviamente adequada à legislação vigente, tendo como foco a transparência dos atos e fatos de gestão, o que certamente redundaria em maior eficiência do controle interno e externo dos recursos.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS E CONCLUSÃO

Os governos, embora em muitos aspectos se assemelhem às empresas, uma vez que também administram ativos e passivos decorrentes, em última instância, dos serviços prestados, detém atribuições especiais e mais variadas, que lhe conferem, inclusive, o poder de exigir a geração de receitas dos cidadãos, mesmo que não evidencie a equivalência entre sua prestação e o valor arrecadado.

Por outro lado, como forma de contrabalancear esse poder, diferentemente da iniciativa privada, o governo enquanto gestor é obrigado por lei – além de outros compromissos contratuais – a direcionar certos recursos recebidos para fins por ela mesma determinada, de forma que haverá necessidade de especial controle dos recursos que tenham essa natureza.

Esta particularidade, que redundou na necessidade de acompanhamento segregado de certos recursos, resultou também no desenvolvimento de uma contabilidade que, embora na essência se assemelhe à contabilidade convencional, difere marcadamente quanto à organização e forma de apresentação da informação contábil. Assim surgiu e se consolidou o sistema de contabilização por fundos.

Como explicamos antes, procurou-se com este trabalho colaborar por meio da apresentação de um estudo que trouxesse uma visão ampla desse sistema. Desta forma, apresentamos no texto seu embasamento teórico, a estrutura conceitual que desenha a entidade como um conjunto de fundos compostos de contas patrimoniais e de resultado próprias, e a sistemática de contabilização voltada para a apresentação de demonstrativos mais consentâneos com o interesse dos usuários.

Trouxemos para expor a aplicação desse sistema, a prática americano aplicada pelos governos estaduais e locais, onde pudemos ver todo o seu complexo, sem, entretanto, significar que vimos todas as suas faces, o que demandaria um trabalho de muito maior monta.

Percebemos como elemento chave para a compreensão das informações expressas nos demonstrativos, a importância de dominarmos, antes, o sistema de classificação utilizado, notadamente os que informam sobre os tipos de fundos, a classificação das receitas, os aspectos relativos às restrições de uso, e a classificação da despesa.

Paralelamente, e não menos importante, foi entender o caráter prático que decorre do entendimento do conceito de foco de medição e regime contábil, fundamental para que se possa avaliar a situação estática e dinâmica dos fundos e do governo amplo, neste último caso sendo inclusive sendo possível a comparação com a situação de entidades do setor privado, lembrando que estes demonstrativos somente foram exigidos a partir da publicação do *GASB Statement No. 34*.

Observe-se que na contabilização por fundos não é abandonado o registro de partidas dobradas, e que são utilizados demonstrativos contábeis semelhantes aos utilizados na contabilidade comercial. Mas as diferenças em relação à contabilidade comercial se mostraram mais vantajosas aos fundos.

Com a contabilização por fundos, o usuário interessado em determinada atividade, compreendida por determinado fundo, onde haja contas específicas para o seu acompanhamento, terá à sua disposição, de partida, um demonstrativo específico para aquela atividade, podendo avaliar o andamento da gestão do ponto de vista financeiro pelo exame de contas específicas patrimoniais e de resultado.

A evidencição do “patrimônio líquido”, apresentado tradicionalmente pelas contas de capital, reservas e lucros acumulados, mostra-se menos adequada do que a formada por um rol de ativos líquidos de passivos a eles vinculados, restritos ou não, uma informação de fato mais útil ao usuário interessado não na situação global, mas nas limitações do fundo que acompanha.

Em parte devido aos diferentes sistemas e procedimentos contábeis, a forma e conteúdo dos relatórios/demonstrativos exigidos pela legislação norte-americana diferem em muito do exigido no Brasil. De forma geral, os normativos norte-americanos visam atender a usuários de interesse mais diversificados, e até adotar informativos mais próximos do utilizado pelo setor privado.

Percebe-se que o sistema de contabilização por fundos, pela própria filosofia, não se limita ao universo das entidades públicas ou sem fins lucrativos, vislumbramos não poucos exemplos em que a partição em fundos traria uma maior transparência ao usuário da informação, seja interno como externo.

O objetivo maior deste trabalho foi o de conhecer e divulgar, em linhas gerais, a base teórico-normativa relativa à contabilidade por fundos, trazendo como exemplo a consolidada experiência dos governos americanos. Assim sendo, resta ainda muito a ser explorado, como aspectos específicos relativos à contabilização, ao controle orçamentário, aos demonstrativos financeiros, entre os quais a análise financeira, e um aprofundamento da Teoria do Fundo, que também não pôde ser tratada de forma mais aprofundada em função da natureza abrangente do trabalho.

5 REFERÊNCIA BIBLIOGRÁFICA

ANDRADE, Nilton de Aquino, Contabilidade Pública na Gestão Municipal: Novos Métodos após a LC n.º 101/00 e as Classificações Contábeis Advindas da SOF e STN. 1 ed. São Paulo: Atlas, 2002.

BEUREN, Ilse Maria, e JEREMIAS, Cristiane. Contabilização de recursos econômico-financeiros em entidades sem fins lucrativos não governamentais.. In: Sinescontábil/MG. Disponível em:

<http://www.sinescontabil.com.br/trabs_profissionais/A_Contabilidade_e_o_processo_de_Counicacao/contabilizacao_dos_recursos_economico.thm>. Acesso em 21 jan. 2006.

BRASIL. Lei n.º 4.320, de 17 de Março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>.

CASTRO, Domingos Poubel de, e GARCIA, Leice Maria. Contabilidade Pública no Governo Federal: Guia para reformulação do ensino e implantação da lógica do SIAFI nos governos municipais e estaduais com utilização do excel. 1 ed. São Paulo: Atlas, 2004.

FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD. Statement of Financial Accounting Concepts No. 6. dec. 1985.

FIPECAFI – Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras, FEA/USP. Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2003.

GENERAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD. Statement N.º 34. jun. 1999.

GIACOMONI, James. Orçamento público. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

GOVERNMENTAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD. Statements No. 34. Basic Financial Statements – and Management's Discussion and Analysis – for State and Local Governments. jun. 1999.

GRANOF, MICHAEL M. Government and Not-for-Profit Accounting, Concepts and Practices. 3. Ed. John Wiley & Sons Inc.

HENDRIKSEN, Eldon S; VAN BREDA, Michael F. **Teoria da Contabilidade**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2002. Tradução de Antonio Zorrato Sanvincente. 5. ed. Chicago: Irwin, 1992. Título original: Accounting theory.

MACHADO JÚNIOR, José Teixeira e REIS, Heraldo da Costa. A Lei 4.320 Comentada. 28 ed. Rio de Janeiro, RJ. Ibam, 1998.

MOTA, Francisco Glauber Lima. Curso Básico de Contabilidade Pública. 1. ed. Brasília: Francisco Glauber Lima Mota, 2005.

MOURA, Renilda de Almeida. Princípios Contábeis Aplicados à Contabilidade Governamental: uma abordagem comparativa Brasil-Estados Unidos. Brasília: UnB, 2003.

OLAK, Paulo Arnaldo e Nascimento, Diogo Toledo do. Contabilidade para Entidades sem Fins Lucrativos. Terceiro Setor: 1 ed. São Paulo: Atlas, 2006.

PEDERIVA, João Henrique. Entidade Contábil Governamental: comparação entre os referenciais e os padrões australianos, norte-americanos, espanhóis, brasileiros e internacionais. Brasília: UnB, 2004.

SCHROEDDER, Richard G. et al. Financial Accounting Theory and Analysis: Text Readings and Cases, 8. ed. Hoboken: John Wiley & Sons, 2005.

SILVA, Lino Martins. Contabilidade. Contabilidade Governamental: Um enfoque Administrativo. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2002.

VATTER, William J. The Fund Theory of Accounting and its Implications for Financial Reports. Chicago: University of Chicago Press, 1947.

Office of the State Comptroller (OSC). Disponível em: <<http://www.osc.state.ny.us/localgov/pubs/index.htm>. Acesso em 21 jan. 2006.