

Universidade de Brasília (UnB)
Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade (FACE)
Departamento de Ciências Contábeis e Atuarias (CCA)
Bacharelado em Ciências Contábeis

Rodrigo Spínola de Araújo Ramos

DIVERGÊNCIAS NA ADOÇÃO DAS IPSAS NO SETOR PÚBLICO:
uma análise comparativa internacional da demonstração da posição financeira

Brasília
2013

Professor Doutor Ivan Marques de Toledo
Reitor da Universidade de Brasília

Professor Doutor Roberto de Goés Ellery Júnior
Diretor da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade

Professor Mestre Wagner Rodrigues dos Santos
Chefe do Departamento de Ciências Contábeis

Professora Mestre Rosane Maria Pio da Silva
Coordenadora de Graduação do curso de Ciências Contábeis – diurno

Professor Doutor Bruno Vinícius Ramos Fernandes
Coordenador de Graduação do curso de Ciências Contábeis - noturno

Rodrigo Spínola de Araújo Ramos

DIVERGÊNCIAS NA ADOÇÃO DAS IPSAS NO SETOR PÚBLICO:
uma análise comparativa internacional da demonstração da posição financeira

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

Orientadora: Prof. Dra. Diana Vaz de Lima

Brasília

2013

DIVERGÊNCIAS NA ADOÇÃO DAS IPSAS NO SETOR PÚBLICO: uma análise comparativa internacional da demonstração da posição financeira

RESUMO

Este estudo tem como objetivo evidenciar as divergências na forma de elaboração da Demonstração da Posição Financeira (Balanço Patrimonial) elaboradas entre os anos de 2010 e 2011 pelos Governos de sete países em processo de convergência: Brasil, Canadá, Estados Unidos, França, México, Reino Unido e União Européia, tendo por base a proposta apresentada na *IPSAS 1 — Presentation of Financial Statements*, por meio de uma análise da forma dos itens presentes no balanço e da relação entre o patrimônio líquido (PL) e seus ativos. Trata-se de estudo de natureza exploratória, com abordagem de pesquisa do tipo qualitativa, com coleta de dados realizada de forma essencialmente documental. A justificativa para o estudo está na percepção de que, com relação às IPSAS, os países vêm adotando estratégias para atender suas tipicidades locais, o que pode prejudicar a aceitação e a convergência internacional a essas normas. Os resultados mostram que, na elaboração da Demonstração da Posição Financeira, nenhum dos sete países analisados atende integralmente aos itens presentes na IPSAS 1, e que o Brasil foi o único país cuja variação patrimonial apresentou-se positiva ao adotar os procedimentos patrimoniais indicados pelas IPSAS, o que reforça a recomendação sobre a necessidade de se manter um maior cuidado antes de as novas regras serem institucionalizadas pelos países adotantes.

Palavras-chave: IPSAS. Setor Público. Demonstração da Posição Financeira.

LISTA DE QUADROS

QUADRO 1 – Estrutura da Demonstração da Posição Financeira segundo a IPSAS	13
QUADRO 2 – Balanço Patrimonial do Brasil (2011-2010) - ATIVO	14
QUADRO 3 – Balanço Patrimonial do Brasil (2011-2010) - PASSIVO.....	15
QUADRO 4 – Demonstração Condensada da Posição Financeira do Canadá (2011-2010) ...	16
QUADRO 5 – Balanço Patrimonial dos EUA (2011-2010).....	17
QUADRO 6 – Balanço Patrimonial da França (2011-2010).....	18
QUADRO 7 – Demonstração da Situação Financeira do México (2011-2010)	19
QUADRO 8 – Demonstração Consolidada da Posição Financeira do Reino Unido (2011-2010).....	20
QUADRO 9 – Balanço da União Européia (2011-2010).....	21

LISTA DE TABELAS

TABELA 1 – Análise da Estrutura da Demonstração da Posição Financeira segundo a IPSAS 1	24
TABELA 2 – Análise de Nomenclatura e Ordenação das Contas segundo a IPSAS 1	24
TABELA 3 – Análise da Situação Patrimonial do Brasil e do Canadá.....	26
TABELA 4 – Análise da Situação Patrimonial dos EUA e da França.....	26
TABELA 5 – Análise da Situação Patrimonial do México e do Reino Unido	27
TABELA 6 – Análise da Situação Patrimonial da União Européia	27

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	6
2	REFERENCIAL TEÓRICO	9
2.1	Adoção das IPSAS.....	9
2.2	Padrões Brasileiros: NBCASP e MCASP	9
2.3	Relatório do TCU	10
2.4	Relatório da Comissão Européia.....	12
3	BALANÇOS DOS PAÍSES	13
3.1	Brasil.....	14
3.2	Canadá	15
3.3	Estados Unidos	16
3.4	França	17
3.5	México	18
3.6	Reino Unido.....	20
3.7	União Européia	21
4	DEMONSTRAÇÃO DA POSIÇÃO FINANCEIRA: uma análise comparativa internacional.....	22
4.1	IPSAS 1: Análise da Forma.....	22
4.2	Análise da Situação Patrimonial.....	25
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	29
	REFERÊNCIAS.....	31

1. INTRODUÇÃO

A Contabilidade Pública vive um processo de convergência que, segundo Frago (2012, p. 435) está sob um arcabouço mais sistemático, que perpassa desde um processo de adoção das normas, passando pela harmonização e agora apontando para a convergência com base nos padrões internacionais.

No Brasil, as diretrizes dadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN) estão voltadas para a adoção das *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS), elaboradas pelo *International Public Sector Accounting Board* (IPSASB), comitê criado pela *International Federation of Accountants* (IFAC) para editar normas de alta qualidade para a elaboração de demonstrações contábeis por entidades do Setor Público. De acordo com Moura, Lima e Ferreira (2012, p.8), “a convergência dos procedimentos contábeis pelas IPSAS não é obrigatória; mas, devido à globalização, tornou-se quase que inevitável”.

Dentre os padrões da IFAC, destaca-se a *IPSAS 1 — Presentation of Financial Statements*, objeto do presente estudo, cujo objetivo é definir a maneira pela qual as demonstrações contábeis do Setor Público devem ser apresentadas para assegurar a comparabilidade tanto com as demonstrações contábeis de períodos anteriores da mesma entidade, quanto com as demonstrações contábeis de outras entidades (CFC, 2010, p.37).

Entre as ações instituídas pelo Conselho Federal de Contabilidade para desenvolver o arcabouço conceitual da contabilidade pública no Brasil, e, assim, preparar o País rumo ao processo de convergência, foram publicadas em 2008 as primeiras Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP). Neste mesmo ano, tendo o papel de operacionalizar as novas normas, a Secretaria do Tesouro Nacional foi autorizada por meio da Portaria MF n. 184, de 25 de agosto de 2008, a elaborar instrumentos que auxiliassem o processo de convergência.

Relativamente às regras para elaboração das novas Demonstrações Contábeis, a Secretaria do Tesouro Nacional vem editando a Parte V – Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASP) como parte do Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP). Sobre a Demonstração da Posição Financeira, no Brasil denominada Balanço Patrimonial, o MCASP esclarece que a mesma deve evidenciar, qualitativa e quantitativamente, a situação patrimonial da entidade pública (MCASP, 2012, p. 29).

Uma crítica ao processo até aqui conduzido no Brasil pode ser verificada em publicação do Tribunal de Contas da União (TCU), que traz entre os Temas de Destaque do Governo no período de 2007 a 2011 que “ao comparar o balanço patrimonial consolidado do governo federal brasileiro de 2010 com os balanços de governos nacionais de outros países para o mesmo ano, pode-se identificar uma enorme discrepância em relação à situação patrimonial evidenciada” (TCU, 2012, p. 69).

Reforçando as críticas em relação ao processo de adoção das IPSAS, está o relatório relativo à aplicação de normas de contabilidade harmonizadas do setor público nos Estados-Membros da União Européia, publicado pela Comissão Européia em março de 2013. Segundo este relatório, “as IPSAS não podem simplesmente ser aplicadas nos Estados-Membros da UE tal como o são atualmente; por outro lado, as IPSAS constituem uma referência incontornável para o estabelecimento de contas harmonizadas do setor público na UE” (COMISSÃO EUROPEIA, 2013, p. 09).

Diante do exposto, considerando o posicionamento crítico tanto do TCU quanto da Comissão Européia sobre como os países vêm conduzindo o processo de convergência às IPSAS, o presente estudo traz a seguinte questão: *a forma de elaboração da Demonstração da Posição Financeira pelos países em processo de convergência atende às regras dispostas pela IPSAS 1?*

Nesse sentido, o presente estudo tem como objetivo evidenciar as divergências na forma de elaboração da Demonstração da Posição Financeira dos países analisados quando comparados à demonstração trazida pela IPSAS 1 e a variação patrimonial apresentada por esses países.

O método de desenvolvimento do trabalho é a comparação das Demonstrações da Posição Financeira (Balanço Patrimonial) elaboradas entre os anos de 2010 e 2011 pelos Governos de sete países em processo de convergência: Brasil, Canadá, Estados Unidos, França, México, Reino Unido e União Européia, tendo por base a proposta apresentada na *IPSAS 1 — Presentation of Financial Statements*, por meio de uma análise da forma dos itens presentes no balanço e da relação entre o patrimônio líquido (PL) e seus ativos.

Assim, foram analisadas as demonstrações publicadas pelos países em estudo e, com base na forma apresentada pela IPSAS 1 para a Demonstração da Posição Financeira, foi verificado se cada uma delas apresenta os principais itens presentes na estrutura da IPSAS 1 (divisão de ativos e passivos em grupos de Circulantes e Não Circulantes, Patrimônio

Líquido, nomenclaturas corretas e colunas de Ano do Exercício e Ano do Exercício Anterior). Dessa comparação, foi feita uma análise da forma dos itens presentes nas demonstrações e, ainda, uma análise da relação entre o patrimônio líquido (PL) e os ativos de cada balanço. Destaca-se que, para o Brasil, esse cálculo foi feito levando-se em consideração o total de ativos e, para os demais países, o cálculo foi feito levando-se em consideração o total de passivos, uma vez que o PL dos demais países é negativo, ou seja, o PL representa os passivos líquidos.

Trata-se de estudo de natureza exploratória, com abordagem de pesquisa do tipo qualitativa, com coleta de dados realizada de forma essencialmente documental.

Além desta, o presente trabalho possui mais quatro seções. Na segunda seção são comentados como os novos padrões contábeis vêm sendo desenvolvidos e são apresentados o relatório do TCU e o relatório da Comissão Européia. Na terceira seção é apresentada a estrutura da Demonstração da Posição Financeira elaborada pelos países objeto do estudo. Na quarta seção é apresentada uma análise comparativa internacional com relação à estrutura e a relação entre patrimônio líquido (PL) e ativos dos balanços apresentados. A quinta seção traz as considerações finais do estudo.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Adoção das IPSAS

As IPSAS foram desenvolvidas com a finalidade de normatizar questões que dizem respeito a demonstrações contábeis para fins gerais de todas as entidades do setor público (CFC, 2010, p. 22). Para CHAN (2008), as IPSAS podem ser caracterizadas como uma versão internacional dos padrões nacionais, como uma versão governamental dos padrões do setor privado e como uma versão profissional de leis e regulamentos.

As IPSAS, que estão em processo de adoção por diversos países, buscam, de modo geral, a convergência dos critérios de reconhecimento de Receitas e Despesas, Ativos e Passivos, bem como da forma de evidenciação da situação financeira, dos resultados do exercício, das mutações da posição financeira e das mutações do patrimônio líquido no âmbito do Setor Público. (LIMA, SANTANA e GUEDES, 2009, p. 18)

De acordo com a IFAC, o IPSASB desenvolve IPSAS baseadas no regime de competência que são convergentes com as normas contábeis aplicáveis ao setor privado (IFRS), adaptando-as ao contexto do Setor Público quando conveniente, e que a sua adoção melhorará a qualidade e comparabilidade das informações financeiras divulgadas por entidades do Setor Público ao redor do mundo (CFC, 2010, p. 23-28). Contudo, estudo realizado por Dutra (2012, p. 13) verificou que ainda existe uma baixa demanda dos países desenvolvidos para a convergência às IPSAS.

28,57% dos países desenvolvidos da OCDE (governo central) adotaram ou iniciaram a adoção das IPSAS; em 53,57% dos países analisados, não houve interesse na adoção das IPSAS; e em 17,86% dos países, o modelo normativo da contabilidade governamental dos países é muito consistente às IPSAS, apesar de não fazer referência a elas (IPSASB, 2008). Estes últimos são compostos por países de língua inglesa (Austrália, Canadá, EUA, Nova Zelândia e Reino Unido), com forte tradição na regulamentação profissional da contabilidade. (DUTRA, 2012, p.13)

Para o pesquisador, estes dados não significam rejeição ao processo, mas indicam que esses países têm maior cuidado antes de institucionalizar essa convergência (DUTRA, 2012, p. 13).

2.2 Padrões Brasileiros: NBCASP e MCASP

Na busca pelo fortalecimento da Contabilidade Pública e pela convergência às normas internacionais de contabilidade, o Conselho Federal de Contabilidade do Brasil (CFC) publicou, em 2008, as primeiras normas contábeis aplicadas ao setor público. As NBCASP, como ficaram conhecidas, têm como objetivo contribuir para o reconhecimento, a mensuração

e a evidenciação de atos e fatos administrativos de modo que, além de cumprir com o princípio da legalidade, a Contabilidade Pública brasileira reflita a essência das transações governamentais e seu impacto no patrimônio (LIMA, SANTANA e GUEDES, 2009, p. 16).

A publicação das NBCASP atende às orientações emanadas pelo CFC para a convergência da Contabilidade Pública aos padrões internacionais, com vistas a proporcionar informações contábeis transparentes e comparáveis pelos entes públicos. Essas normas inovaram o ambiente da Contabilidade Pública, o que contribuiu para uma mudança do foco orçamentário para uma visão patrimonial. (LOPES, 2010, p. 20-21).

Lima, Santana e Guedes (2009, p. 18) trazem que, em resumo, as dez primeiras NBCASP têm como objetivo fornecer um novo arcabouço conceitual para a Contabilidade Aplicada ao Setor Público, contribuindo para a uniformização de práticas e procedimentos contábeis, em virtude da dimensão e da diversidade da estrutura da Administração Pública Brasileira, ao mesmo tempo em que visam avançar na consolidação e integração com as normas internacionais.

Outro elemento diretivo do processo de convergência da contabilidade aplicada ao setor público brasileiro é o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), que teve sua 1ª edição publicada pela STN em 2008 e, atualmente, se encontra em sua 5ª edição, no qual muitos dos instrumentos que auxiliam o processo de convergência estão presentes (MOURA, LIMA e FERREIRA, 2012, p. 4).

Segundo Bertulino et al (2012, p. 224), as NBCASP e o MCASP trazem um embasamento teórico amplo e, ao mesmo tempo, complexo, pois aproximam a contabilidade aplicada ao setor público da contabilidade privada, uma vez que o objeto destas é o mesmo, o patrimônio.

Assim, o enfoque orçamentário é deixado em segundo plano, tornando o enfoque patrimonial em evidência. As alterações apontadas demonstram que a correta observância aos Princípios de Contabilidade traz uma mudança estrutural na Contabilidade para o Setor Público, pois evidencia a prevalência da essência sobre a forma, característica da Ciência Contábil. (BERTULINO et al, 2012, p. 224).

2.3 Relatório do TCU

O TCU, na sua função de apreciar as contas do Presidente da República (art. 71 da Constituição Federal de 1988), elaborou, em 2012, um documento que apresenta um diagnóstico abrangente sobre a atuação do governo em diversas áreas. Nesse documento, o

TCU criticou a postura da STN na condução do processo de convergência das normas de contabilidade aplicadas ao setor público.

Embora desde 2008 o setor público brasileiro esteja em pleno processo de convergência de seu modelo contábil ao padrão internacional, o órgão central de contabilidade da União ainda não estabeleceu políticas e procedimentos para a contabilização do passivo atuarial do Governo Federal. Essa omissão deve-se, em parte, à ausência de estimativas que permitam avaliar o impacto patrimonial dessa rubrica, mas, principalmente, à postura seletiva da STN, que tem priorizado o reconhecimento de ativos (tais como os créditos tributários) e a eliminação do efeito patrimonial de passivos (como dos restos a pagar não processados), em detrimento do reconhecimento de obrigações. Tal postura denota flagrante desobediência ao princípio contábil da prudência (TCU, 2012, p. 70).

Ao comparar a Demonstração da Posição Financeira (balanço patrimonial) consolidado do governo brasileiro de 2010 com os balanços dos governos do Canadá, Estados Unidos, França, México, Reino Unido e União Européia, o TCU mostrou, em sua análise, que existe uma enorme discrepância em relação à situação patrimonial evidenciada no Brasil comparativamente aos Governos de outros países.

O saldo positivo do patrimônio líquido brasileiro pode ser considerado um fenômeno anômalo para as demonstrações contábeis consolidadas de um governo nacional, sobretudo em razão do acúmulo de obrigações sociais, que entram no passivo como futuros compromissos a pagar (TCU, 2012, p. 69).

De acordo com o relatório, a divergência detectada entre os números apresentados pelo Governo brasileiro comparativamente aos dos outros países analisados é decorrente do reconhecimento de determinadas contas de passivo e de contas retificadoras de ativo, que são acompanhadas de rubricas que explicam a situação ao usuário da informação contábil.

Nos países analisados, o patrimônio líquido é negativo principalmente em razão do reconhecimento de passivos atuariais e de contas retificadoras de ativos. Ao revelarem essas rubricas, tais países demonstram o compromisso de apresentar à sociedade e aos demais usuários das demonstrações contábeis governamentais os desafios para a sustentabilidade fiscal e atuarial de seus governos (TCU, 2012, p. 70).

Em seu relatório, o TCU reafirma seu compromisso de continuar contribuindo para a melhoria da qualidade das informações contábeis geradas pelo Governo Federal brasileiro, por meio de ressalvas e recomendações feitas nas auditorias sobre o Balanço Geral da União. Como exemplo da contribuição do TCU, destaca-se a ressalva dada sobre a inexistência de registro do passivo atuarial da União, sendo recomendado que o mesmo seja incorporado às demonstrações contábeis do governo brasileiro (TCU, 2012, p. 70).

2.4 Relatório da Comissão Europeia

A Comissão Europeia publicou, no dia 6 de Março de 2013, um relatório que trata da aplicação de normas harmonizadas de contabilidade do Setor Público nos Estados-Membros da União Europeia. De acordo com este relatório, a harmonização “aumentaria a transparência, a comparabilidade e a viabilidade e constituiria a base para uma melhor governança do setor público” (COMISSÃO EUROPEIA, 2013, p. 6).

Contudo, o relatório alerta que uma harmonização à contabilidade por competência, como proposta pelas IPSAS, implicaria em custos que compreenderiam um intervalo de 0,02% a 0,1% do PIB dos Estados-Membros. Ainda assim, o relatório destaca que, mesmo que a contabilidade por competência precise de um sistema mais complexo, com mais normas e sistemas informáticos do que a contabilidade de caixa, “a harmonização permitiria reduzir a burocracia e os custos, o que, a médio e longo prazo, compensaria largamente o investimento previsto” (COMISSÃO EUROPEIA, 2013, p. 8).

De acordo com o Relatório, existem 15 Estados-Membros que possuem, em suas normas nacionais de contabilidade pública, relações com as IPSAS.

Desses, nove baseiam as suas normas nacionais nas normas IPSAS (ou pelo menos se orientam por elas), cinco fazem algumas referências a essas normas e um as aplica a certos setores das administrações locais. No entanto, apesar de reconhecerem o valor incontestável das IPSAS, nenhum Estado-Membro as aplicou na íntegra (COMISSÃO EUROPEIA, 2013, p. 9).

Nas considerações apresentadas, o Relatório traz expressamente que as IPSAS não podem ser aplicadas nos Estados-Membros da UE da forma como o são atualmente, pois não detalham as práticas contábeis a serem seguidas, o que permite o uso de tratamentos contábeis alternativos. Além disso, as IPSAS não contemplam a totalidade de alguns tipos importantes de fluxos das administrações públicas — como os impostos e as prestações sociais — e não possuem estabilidade suficiente, já que atualizações estão sendo previstas tão logo se concluem os trabalhos do atual projeto, o que deve acontecer em 2014 (COMISSÃO EUROPEIA, 2013, p. 09).

Diante do exposto, verifica-se que existem divergências derivadas das IPSAS nos países adotantes, ou seja, a adoção das IPSAS não estaria gerando posicionamentos uniformes em relação ao processo de harmonização das normas de contabilidade aplicadas ao setor público desses países.

3. BALANÇOS DOS PAÍSES

Segundo o disposto na IPSAS 1, a Demonstração da Posição Financeira deve conter a divisão dos ativos circulantes e não circulantes, e passivos circulantes e não circulantes.

No mínimo, a demonstração da posição financeira (Balanço Patrimonial) deve incluir os itens que apresentam os seguintes montantes: ativo imobilizado; propriedades para investimento; ativos intangíveis; ativos financeiros; investimentos avaliados pelo método da equivalência patrimonial; estoques; valores a receber de transações com contraprestação; caixa e equivalentes de caixa; tributos e transferências a pagar; contas a pagar oriundas de transações com contraprestação; provisões; passivos financeiros; participação de não controladores apresentada de forma destacada dentro dos ativos líquidos / patrimônio líquido; e ativos líquidos / patrimônio líquido atribuíveis aos proprietários da entidade controladora. (CFC, 2010, p. 59-60).

No Quadro 1 é apresentada a estrutura da Demonstração da Posição Financeira prevista na IPSAS 1.

Quadro 1 - Estrutura da Demonstração da Posição Financeira segundo a IPSAS 1

Entidade do Setor Público – Demonstração da Posição Financeira (Balanço Patrimonial)		
Em 31 de Dezembro de 20X2		
(em milhares de unidades monetárias)		
	20X2	20X1
ATIVOS		
Ativos Circulantes	X	X
Ativos Não Circulantes	X	X
Total de Ativos	X	X
PASSIVOS		
Passivos Circulantes	X	X
Passivos Não Circulantes	X	X
Total de Passivos	X	X
Ativos Líquidos	X	X
ATIVOS LÍQUIDOS / PATRIMÔNIO LÍQUIDO		
Total dos Ativos Líquidos / Patrimônio Líquido	X	X

Fonte: IPSAS 1 (IFAC, 2010, p. 88)

A IPSAS 1 determina que a Demonstração da Posição Financeira deve ser estruturada em contas de Ativos (subdivididos em Ativos Circulantes e Ativos Não Circulantes), contas de Passivos (subdivididos em Passivos Circulantes e Passivos Não Circulantes) e contas de Ativos Líquido/Patrimônio Líquido.

Cada um desses três tipos de contas (Ativos, Passivos e Ativos Líquidos/Patrimônio Líquido) deve discriminar o seu total, que é formado pela soma de todas as contas que integram o grupo. Os valores são registrados para dois anos: o ano do exercício e o ano anterior, para fins de comparação. O ano do exercício é registrado na coluna da esquerda, enquanto o ano anterior é registrado na coluna da direita.

Nesta etapa do presente estudo, será apresentada a estrutura da Demonstração da Posição Financeira (Balanço Patrimonial), elaborada pelos governos do Brasil, Canadá, Estados Unidos, França, México, Reino Unido e União Européia, elaborada nos exercícios financeiros de 2010 e 2011.

3.1 Brasil

Nos exercícios de 2010 e de 2011, verificou-se que o governo brasileiro manteve a estrutura da Demonstração da Posição Financeira de acordo com o normativo legal ainda em vigor no país - Lei 4.320/1964 (Quadros 2 e 3). Essa estrutura, denominada Balanço Patrimonial, é dividida em duas partes: Ativo e Passivo. O Ativo é composto pelo Ativo Real (formado pelo Ativo Financeiro e pelo Ativo Não Financeiro) e pelo Ativo Compensado. O Passivo, por sua vez, é composto pelo Passivo Real (formado pelo Ativo Financeiro e pelo Ativo Não Financeiro), pelo Patrimônio Líquido e pelo Passivo Compensado.

Quadro 2 - Balanço Patrimonial do Brasil (2011-2010) - ATIVO

BALANÇO PATRIMONIAL		R\$ milhares	
ATIVO			
	NOTA	2011	2010
ATIVO FINANCEIRO			
Disponível	1	530.259.840,18	461.741.153,82
Créditos em Circulação	2	50.415.040,89	87.609.543,25
Ativo Financeiro a Longo Prazo		83.976,63	61.135,20
TOTAL DO ATIVO FINANCEIRO		580.758.857,70	549.411.832,27
ATIVO NÃO FINANCEIRO			
Realizável a Curto Prazo	3	464.136.312,49	380.936.796,61
Valores Pendentes a Curto Prazo	4	-	27.408,48
Realizável a Longo Prazo	5	2.257.506.400,76	1.912.046.931,43
		2.721.642.713,25	2.293.011.136,53
Permanente			
Investimentos	6	273.405.330,25	229.984.393,57
Imobilizado	7	302.720.527,08	260.447.589,27
Intangível	8	486.058,70	190.105,29
Diferido		22.578,56	26.310,25
		576.634.494,59	490.648.398,38
TOTAL DO ATIVO NÃO FINANCEIRO		3.298.277.207,84	2.783.659.534,91
ATIVO REAL		3.879.036.065,54	3.333.071.367,18
ATIVO COMPENSADO	18	1.026.646.815,41	986.002.221,26
TOTAL DO ATIVO		4.905.682.880,95	4.319.073.588,44

Fonte: Balanço Geral da União 2011 - Parte V (BRASIL, 2011, p. 01)

Quadro 3 - Balanço Patrimonial do Brasil (2011-2010) - PASSIVO

BALANÇO PATRIMONIAL			
(Continuação)	R\$ milhares		
PASSIVO			
	NOTA	2011	2010
PASSIVO FINANCEIRO			
Depósitos	9	31.490.265,13	18.056.027,72
Obrigações em Circulação	10	149.586.015,04	170.246.041,22
Valores Pendentes a Curto Prazo	11	1.490.438,68	3.255.126,77
Passivo Financeiro a Longo Prazo		4.503,75	3.134,55
TOTAL DO PASSIVO FINANCEIRO		182.571.222,60	191.560.330,26
PASSIVO NÃO FINANCEIRO			
Obrigações em Circulação	12	562.422.808,45	584.681.971,25
Exigível a Longo Prazo	13	2.250.674.478,09	1.975.081.281,02
Resultado de Exercícios Futuros		1.661.600,78	910.698,06
TOTAL DO PASSIVO NÃO FINANCEIRO		2.814.758.887,32	2.560.673.950,33
PASSIVO REAL			
		2.997.330.109,92	2.752.234.280,59
PATRIMÔNIO LÍQUIDO			
Patrimônio Social/Capital Social	14	16.599.653,35	581.761.189,03
Reservas	15	5.484.841,42	4.907.072,43
Ajustes de Avaliação Patrimonial		19.991,29	1.748,72
Ajustes de Exercícios Anteriores	16	4.955.995,99	-
Resultados Acumulados	17	854.645.473,57	(5.832.923,59)
TOTAL DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO		881.705.955,62	580.837.086,59
PASSIVO COMPENSADO			
	18	1.026.646.815,41	986.002.221,26
TOTAL DO PASSIVO		4.905.682.880,95	4.319.073.588,44

Fonte: Balanço Geral da União 2011 - Parte V (BRASIL, 2011, p. 02)

Registra-se que o Brasil encontra-se em processo de convergência aos padrões internacionais, e que o MCASP traz uma nova estrutura para a publicação dessa demonstração. Como o escopo da análise refere-se aos exercícios de 2010 e de 2011, essa nova estrutura proposta não será objeto de análise.

3.2 Canadá

No Canadá, a Demonstração da Posição Financeira é denominada Demonstração Condensada da Posição Financeira (*Condensed Statement of Financial Position*), e divide-se em cinco partes: Passivos (*Liabilities*), Ativos Financeiros (*Financial Assets*), Patrimônio Líquido (calculado pela diferença entre os Ativos Financeiros e os Passivos), Ativos Não Financeiros (*Non-Financial Assets*) e o Déficit Acumulado (*Accumulated Deficit*).

A diferença entre o Passivo e o Ativo Financeiro resulta no valor do Patrimônio Líquido. A soma entre o Patrimônio Líquido e os Ativos Não Financeiros (que compreendem os ativos de capital tangíveis) é igual ao valor de Déficit Acumulado, como pode ser observado no Quadro 4:

Quadro 4 - Demonstração Condensada da Posição Financeira do Canadá (2011-2010)

Government of Canada Condensed Statement of Financial Position as at March 31, 2011		
	2011	2010
	(\$ millions)	
Liabilities		
Accounts payable and accrued liabilities	119,060	120,525
Interest-bearing debt		
Unmatured debt	591,155	559,126
Pension and other future benefits	204,341	197,070
Other liabilities	6,315	6,587
<i>Total interest-bearing debt</i>	<u>801,811</u>	<u>762,783</u>
Total liabilities	920,871	883,308
Financial assets		
Cash and accounts receivable	96,907	101,205
Foreign exchange accounts	48,507	46,950
Loans, investments and advances	158,549	152,681
Total financial assets	303,963	300,836
Net debt	616,908	582,472
Non-financial assets		
Tangible capital assets	57,668	55,054
Other	8,913	8,321
Total non-financial assets	66,581	63,375
Accumulated deficit	550,327	519,097

Fonte: Annual Financial Report of the Government of Canada - Fiscal Year 2010-2011 (CANADA, 2011, p. 30)

3.3 Estados Unidos

Da mesma forma que no Brasil, nos Estados Unidos a Demonstração da Posição Financeira é denominada Balanço Patrimonial (*Balance Sheet*) e divide-se em três partes: Ativos (*Assets*), Passivos (*Liabilities*) e Posição Líquida (*Net Position*).

A Posição Líquida Total (*Total Net Position*) é calculada pela diferença entre os Passivos e os Ativos. A soma desse valor com o total de Passivos resulta no Total de Passivos e Posição Líquida (*Total Liabilities and Net Position*), como pode ser observado no Quadro 5:

Quadro 5 – Balanço Patrimonial dos EUA (2011-2010)

United States Government		
Balance Sheets		
as of September 30		
(In billions of dollars)	2011	2010
Assets:		
Cash and other monetary assets (Note 2)	177.0	428.6
Accounts and taxes receivable, net (Note 3).....	106.3	94.6
Loans receivable and mortgage-backed securities, net (Note 4)...	772.1	688.6
TARP direct loans and equity investments, net (Note 5)	80.1	144.7
Non-TARP Investments in American International Group, Inc. (Note 6)	10.9	20.8
Inventories and related property, net (Note 7).....	296.1	286.2
Property, plant, and equipment, net (Note 8)	852.8	828.9
Debt and equity securities (Note 9).....	99.7	98.9
Investments in Government-Sponsored Enterprises (Note 11)	133.0	109.2
Other assets (Notes 10 and 12)	179.3	183.3
Total assets	2,707.3	2,883.8
Stewardship land and heritage assets (Note 27)		
Liabilities:		
Accounts payable (Note 13)	63.4	72.9
Federal debt securities held by the public and accrued interest (Note 14).....	10,174.1	9,060.0
Federal employee and veteran benefits payable (Note 15)	5,792.2	5,720.3
Environmental and disposal liabilities (Note 16).....	324.1	321.3
Benefits due and payable (Note 17).....	171.0	164.3
Insurance and guarantee program liabilities (Note 18)	161.7	175.6
Loan guarantee liabilities (Note 4).....	63.0	65.8
Liabilities to Government-Sponsored Enterprises (Note 11).....	316.2	359.9
Other liabilities (Notes 10 and 19)	427.0	416.5
Total liabilities	17,492.7	16,356.6
Contingencies (Note 22) and Commitments (Note 23)		
Net position:		
Earmarked funds (Note 24)	748.2	646.9
Non-earmarked funds	(15,533.6)	(14,119.7)
Total net position	(14,785.4)	(13,472.8)
Total liabilities and net position	2,707.3	2,883.8

Fonte: 2011 Financial Report of the U.S. Government (EUA, 2011, p. 45)

3.4 França

O Governo da França também denomina sua Demonstração da Posição Financeira como Balanço Patrimonial (*Le Bilan*), que se divide em três partes: Ativo (*Actif*), Passivo (*Passif*) e Situação Líquida (*Situation Nette*). A diferença entre o Ativo e o Passivo dá origem à Situação Líquida, como pode ser observado no Quadro 6:

Quadro 6 - Balanço Patrimonial da França (2011-2010)

En M€	31/12/2011			31/12/2010	31/12/2009
	Brut	Amortissements Dépréciations	Net	Retraité Net	Retraité Net
ACTIF IMMOBILISE					
Immobilisations incorporelles	45 234	14 262	30 972	32 393	33 931
Immobilisations corporelles	524 927	71 926	453 001	434 385	418 872
Immobilisations financières	324 787	31 956	292 830	299 089	247 462
Total actif immobilisé	894 947	118 144	776 803	765 867	700 265
ACTIF CIRCULANT (hors trésorerie)					
Stocks	34 560	5 088	29 472	30 542	30 854
Créances	106 206	25 927	80 279	68 317	60 473
Redevables	80 541	24 683	55 859	47 073	46 364
Clients	10 549	1 114	9 435	5 834	5 165
Autres créances	15 115	131	14 985	15 410	8 944
Charges constatées d'avance	625	0	625	14	21
Total actif circulant (hors trésorerie)	141 391	31 015	110 376	98 873	91 349
TRESORERIE					
Fonds bancaires et fonds en caisse	1 238		1 238	1 416	18 700
Valeurs escomptées, en cours d'encaissement et de décaissement	-2 422		-2 422	-1 729	-2 037
Autres composants de trésorerie	25 206		25 206	20 424	24 737
Équivalents de trésorerie	4 302	0	4 302	5 240	5 279
Total trésorerie	28 324		28 324	25 351	46 680
COMPTES DE REGULARISATION					
	12 456		12 456	10 708	11 471
TOTAL ACTIF (I)	1 077 118	149 159	927 958	900 800	849 764
DETTES FINANCIERES					
Titres négociables			1 332 139	1 247 771	1 165 029
Titres non négociables			238	242	249
Dettes financières et autres emprunts			6 612	6 747	10 706
Total dettes financières			1 338 990	1 254 760	1 175 984
DETTES NON FINANCIERES (hors trésorerie)					
Dettes de fonctionnement			6 547	5 315	4 635
Dettes d'intervention			5 893	7 827	9 888
Produits constatés d'avance			11 323	10 063	10 313
Autres dettes non financières			128 868	131 873	122 475
Total dettes non financières			152 631	155 079	147 312
PROVISIONS POUR RISQUES ET CHARGES					
Provisions pour risques			13 190	12 615	10 957
Provisions pour charges			100 559	97 242	98 331
Total provisions pour risques et charges			113 749	109 857	109 287
AUTRES PASSIFS (hors trésorerie)					
			28 897	31 220	12 117
TRESORERIE					
Correspondants du Trésor et personnes habilitées			86 179	72 798	66 741
Autres			0	100	719
Total trésorerie			86 179	72 897	67 460
COMPTES DE REGULARISATION					
			42 043	41 323	18 006
TOTAL PASSIF (hors situation nette) (II)			1 762 488	1 665 135	1 530 166
Report des exercices antérieurs			-1 074 554	-962 033	-870 506
Écarts de réévaluation et d'intégration			326 563	307 708	290 821
Solde des opérations de l'exercice			-86 538	-110 010	-100 717
SITUATION NETTE (III = I - II)			-834 530	-764 335	-680 402

Fonte: La certification des comptes de L'état - Exercice 2011 (COUR DES COMPTES, 2012, p. 94)

3.5 México

No México, a Demonstração da Posição Financeira é denominada de Demonstração da Situação Financeira (*Estado de Situación Financiera*), e também se divide em três partes: Ativo (*Activo*), Passivo (*Pasivo*) e Fazenda Pública Federal (*Hacienda Pública Federal*). A

diferença entre o Ativo e o Passivo dá origem à Fazenda Pública Federal (Patrimônio Líquido), como pode ser observado no Quadro 7:

Quadro 7 - Demonstração da Situação Financeira do México (2011-2010)

ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA COMPARATIVO AL 30 DE JUNIO, 2010-2011						
GOBIERNO FEDERAL						
(Millones de pesos y porcentajes)						
Rubros	2010	Partic. %	2011	Partic. %	Variación	
					Importe	%
					(2)-(1)	(3)/(1)
	(1)		(2)		(3)	(4)
Activo	4,330,882.3		4,781,311.3		450,429.0	10.4
Circulante	566,373.1	100.0	298,837.1	100.0	(267,536.0)	(47.2)
Caja y Bancos	546,076.9	96.4	276,561.8	92.5	(269,515.1)	(49.4)
Deudores del Erario	3,011.8 ^{1/}	0.5	2,927.8	1.0	(84.0)	(2.8)
Deudores Diversos	11,799.5	2.1	10,795.4	3.6	(1,004.1)	(8.5)
Almacenes y Elaboraciones	5,484.9	1.0	8,552.1	2.9	3,067.2	55.9
Fijo	1,576,797.3	100.0	1,616,523.8	100.0	39,726.5	2.5
Fideicomisos	191,943.1	12.2	150,219.2	9.3	(41,723.9)	(21.7)
Inversiones en Valores	229,769.4	14.6	242,080.9	15.0	12,311.5	5.4
Patrimonio de Organismos						
Descentralizados de Control Directo	736,919.0	46.7	709,638.4	43.9	(27,280.6)	(3.7)
Mobiliario y Equipo	21,472.6	1.4	27,903.4	1.7	6,430.8	29.9
Maquinaria, Herramientas y Aparatos	35,296.0	2.2	34,481.4	2.1	(814.6)	(2.3)
Otros Bienes Muebles	39,259.1	2.5	51,344.6	3.2	12,085.5	30.8
Especies Animales	95.3	n.s.	118.1	n.s.	22.8	23.9
Obras en Proceso	131,329.6	8.3	147,278.9	9.1	15,949.3	12.1
Inmuebles	190,713.2	12.1	253,458.9	15.7	62,745.7	32.9
Otros Activos	2,187,711.9		2,865,950.4		678,238.5	31.0
Activos de Administración	2,187,711.9	100.0	2,865,950.4	100.0	678,238.5	31.0
Pasivo	5,883,449.2		6,743,655.9		860,206.7	14.6
Corto Plazo	2,246,762.1	100.0	2,945,903.8	100.0	699,141.7	31.1
Deuda Pública Interna y Externa	234,402.4	10.4	190,360.8	6.5	(44,041.6)	(18.8)
Adeudos de Años Anteriores	9,859.3	0.4	0.0	0.0	(9,859.3)	(100.0)
Descuentos y Percepciones a Favor de Terceros	2,511.3	0.1	1,455.1	n.s.	(1,056.2)	(42.1)
Proveedores y Acreedores Diversos	24,406.7	1.2	15,022.1	0.5	(9,384.6)	(38.5)
Cuentas y Documentos por Pagar	1,975,582.4	87.9	2,739,065.8	93.0	763,483.4	38.6
Largo Plazo	3,327,977.9	100.0	3,578,523.4	100.0	250,545.5	7.5
Deuda Pública Interna	2,717,535.5	81.7	2,896,042.3	80.9	178,506.8	6.6
Deuda Pública Externa	610,442.4	18.3	682,481.1	19.1	72,038.7	11.8
Otros Pasivos	308,709.2	100.0	219,228.7	100.0	(89,480.5)	(29.0)
Fondos y Depósitos Diversos	175,217.6	56.8	103,659.7	47.3	(71,557.9)	(40.8)
Pasivos de Administración	132,221.0	42.8	114,324.4	52.1	(17,896.6)	(13.5)
Pasivos en Depuración	1,270.6	0.4	1,270.6	0.6	0.0	0.0
Pasivos Complementarios	0.0	0.0	(26.0)	n.s.	(26.0)	n.a.
Hacienda Pública Federal	(1,552,566.9)	100.0	(1,962,344.6)	100.0	(409,777.7)	26.4
Suma Pasivo y Hacienda Pública Federal	4,330,882.3		4,781,311.3		450,429.0	10.4

Fonte: Análisis del Informe de Avance de Gestión Financiera 2011 (ASF, 2011, p. 9-10)

3.6 Reino Unido

No Reino Unido, a Demonstração da Posição Financeira é denominada Demonstração Consolidada da Posição Financeira (*Consolidated Statement of Financial Position*), e se divide em três partes: Ativo (*Assets*), Passivo (*Liabilities*) e Patrimônio Líquido (*Net Liabilities*). A diferença entre o Ativo e o Passivo dá origem Patrimônio Líquido, como pode ser observado nos Quadro 8:

Quadro 8 - Demonstração Consolidada da Posição Financeira do Reino Unido (2011-2010)

Consolidated Statement of Financial Position			
As at 31 March 2011			
	<i>Note</i>	2011 £bn	2010 Restated £bn
Non-current assets			
Property, plant and equipment	14	710.0	712.8
Investment property	15	12.4	12.0
Intangible assets	16	34.3	36.3
Trade and other receivables	17	15.1	14.4
Equity investment in the public sector banks	18	56.5	61.1
Other financial assets	22	120.6	119.2
Total non-current assets		948.9	955.8
Current assets			
Inventories	20	12.0	12.0
Trade and other receivables	17	130.7	125.0
Cash and cash equivalents	21	22.5	19.7
Gold holdings		9.0	7.3
Assets held for sale	19	1.9	1.7
Other financial assets	22	102.7	128.0
Total current assets		278.8	293.7
Total assets		1,227.7	1,249.5
Current liabilities			
Trade and other payables	23	(104.2)	(103.1)
Government borrowing and financing	24	(217.2)	(200.9)
Provisions for liabilities and charges	25	(12.0)	(15.7)
Other financial liabilities	26	(254.2)	(270.1)
Total current liabilities		(587.6)	(589.8)
Net current liabilities		(308.8)	(296.1)
Total assets less current liabilities		640.1	659.7
Non-current liabilities			
Trade and other payables	23	(77.7)	(74.0)
Government borrowing and financing	24	(691.0)	(580.9)
Provisions for liabilities and charges	25	(96.1)	(86.5)
Net public service pension liability	27	(959.5)	(1,134.7)
Other financial liabilities	26	(9.2)	(11.5)
Total non-current liabilities		(1,833.5)	(1,887.6)
Net liabilities		(1,193.4)	(1,227.9)
Financed by Taxpayers' Equity:			
Liabilities to be funded by future revenues			
General reserve	<i>SoCTE</i>	1,401.9	1,426.9
Revaluation reserve	<i>SoCTE</i>	(221.8)	(214.9)
Other reserves	<i>SoCTE</i>	13.3	15.9
Total liabilities to be funded by future revenues		1,193.4	1,227.9

Fonte: Whole of Government Accounts 2011-2010 (UNITED KINGDOM, 2012, p. 93-94)

3.7 União Europeia

O Balanço, como é chamada a Demonstração da Posição Financeira nas Contas Anuais da Comissão Europeia, divide-se em três partes: Ativo, Passivo e Ativo Líquido. A diferença entre o Ativo Total e o Passivo Total é igual ao Ativo Líquido (Patrimônio Líquido), como pode ser observado nos Quadro 9:

Quadro 9 – Balanço da União Europeia (2011-2010)

ATIVO			
		Milhões de EUR	
	Nota	31.12.2011	31.12.2010
ATIVO NÃO CORRENTE:			
Ativos intangíveis	2.1	149	108
Ativos fixos tangíveis	2.2	5 071	4 813
Investimentos de longo prazo:			
Investimentos contabilizados com base no método da equivalência patrimonial	2.3	374	492
Ativos financeiros: ativos disponíveis para venda	2.4	2 272	2 063
Ativos financeiros: empréstimos a longo prazo	2.5	41 400	11 640
Contas a receber de longo prazo e quantias recuperáveis	2.6	289	40
Pré-financiamentos a longo prazo	2.7	44 723	44 118
		94 278	63 274
ATIVO CORRENTE:			
Inventários	2.8	94	91
Investimentos de curto prazo:			
Ativos financeiros: ativos disponíveis para venda	2.9	3 619	2 331
Contas a receber de curto prazo e quantias recuperáveis:			
Ativos financeiros: empréstimos a curto prazo	2.10	102	2 170
Outras contas a receber e quantias recuperáveis	2.11	9 477	11 331
Pré-financiamentos a curto prazo	2.12	11 007	10 078
Caixa e equivalentes de caixa	2.13	18 935	22 063
		43 234	48 064
ATIVO TOTAL		137 512	111 338
PASSIVO NÃO CORRENTE:			
Pensões e outros benefícios do pessoal	2.14	(34 835)	(37 172)
Provisões a longo prazo	2.15	(1 495)	(1 317)
Passivo financeiro a longo prazo	2.16	(41 179)	(11 445)
Outro passivo a longo prazo	2.17	(2 059)	(2 104)
		(79 568)	(52 038)
PASSIVO CORRENTE:			
Provisões a curto prazo	2.18	(270)	(214)
Passivo financeiro a curto prazo	2.19	(51)	(2 004)
Contas a pagar	2.20	(91 473)	(84 529)
		(91 794)	(86 747)
PASSIVO TOTAL		(171 362)	(138 785)
ATIVO LÍQUIDO		(33 850)	(27 447)
Reservas	2.21	3 608	3 484
Montantes a reclamar aos Estados-Membros (1)	2.22	(37 458)	(30 931)
ATIVO LÍQUIDO		(33 850)	(27 447)

Fonte: Contas Anuais da União Europeia - Exercício 2011 (COMISSÃO EUROPEIA, 2012, p. 04-05)

4. DEMONSTRAÇÃO DA POSIÇÃO FINANCEIRA: UMA ANÁLISE COMPARATIVA INTERNACIONAL

4.1 IPSAS 1: Análise da Forma

Para verificar se o Governo dos países objeto do estudo atendiam ao modelo proposto pela *IPSAS 1 — Presentation of Financial Statements*, a análise foi segregada em itens, visando esclarecer as principais semelhanças e diferenças na estrutura da Demonstração da Posição Financeira.

Conforme observado no Capítulo 3, o Balanço Patrimonial do Brasil, em sua composição, não segue a estrutura proposta pela IPSAS 1. Os Ativos e Passivos não são divididos em grupos de Circulantes e Não Circulantes, e o Patrimônio Líquido não está segregado, mas faz parte do grupo dos Passivos. Considerando que o Brasil ainda está em processo de convergência, com previsão de adoção dos novos padrões ao término do exercício em 2014, a expectativa é que as divergências verificadas deixem de existir.

Com relação à Demonstração Condensada de Posição Financeira elaborada pelo Canadá, observa-se que a mesma também não segue a estrutura proposta pela IPSAS 1: os Passivos não são divididos em grupos de Circulantes e Não Circulantes, mas pertencem à um único grupo de contas. Os Ativos, de igual forma, também não se dividem em grupos de Circulantes e Não Circulantes, mas em Ativos Financeiros e Ativos Não Financeiros. Com relação ao ordenamento dos grupos de contas, o Passivo antecede ao Ativo, o que vai de encontro ao proposto pela IPSAS 1. O Patrimônio Líquido, por sua vez, não leva em consideração os Ativos Não Financeiros, não sendo, portanto, o resultado da diferença entre o total de Ativos e o total de Passivos.

O Balanço Patrimonial dos Estados Unidos, apesar de ser composto por três grupos (Ativos, Passivos e Patrimônio Líquido), como proposto pela IPSAS 1, não apresenta uma divisão dos Ativos e Passivos em grupos de Circulantes e Não Circulantes. Por essa razão, o Balanço Patrimonial dos EUA não está em total conformidade com o proposto pela IPSAS 1. O Patrimônio Líquido é calculado e apresentado de forma correta, ao final da demonstração, representando a diferença entre o total de Ativos e o total de Passivos.

O Balanço Patrimonial da França também não segue a estrutura proposta pela IPSAS 1. Os Ativos, apesar de possuírem a divisão de Ativos Circulantes, também são divididos em outros grupos não presentes na estrutura da IPSAS (como Ativos em Tesouraria, Ativos Imobilizados e Contas de Regularização). Os Passivos, por sua vez, também apresentam uma

divisão de grupos que não atende ao proposto pela IPSAS 1, já que suas contas são divididas em Passivos Financeiros, Passivos Não Financeiros, Outros Passivos, Passivos em Tesouraria e Contas de Regularização. O Patrimônio Líquido atende à IPSAS 1, uma vez que seu cálculo é feito pela diferença entre o total de Ativos e o total de Passivos.

Na Demonstração da Posição Financeira do México, o Ativo contempla o grupo Circulante conforme disposto na IPSAS 1, mas o Ativo Não Circulante é dividido em Ativos Fixos e Outros Ativos. O Passivo não segue a mesma nomenclatura da IPSAS 1 para divisão em Circulantes e Não Circulantes, pois divide-se em Curto Prazo, Longo Prazo e Outros Passivos. Os Ativos Líquidos/Patrimônio Líquido são chamados, na demonstração do México, de Fazenda Pública Federal, diferentemente do modelo proposto pela IPSAS 1. Além disso, os valores do ‘Ano do Exercício’ (2011) estão na coluna da direita enquanto os valores do ‘Ano do Exercício Anterior’ (2010) estão na coluna da esquerda, ao contrário do que orienta a IPSAS 1.

Na Demonstração da Posição Financeira do Reino Unido, apesar de os Ativos serem divididos em Circulantes e Não Circulantes, a ordem desses grupos não obedece à estrutura proposta pela IPSAS 1, uma vez que, segundo essa estrutura, os Ativos Circulantes devem vir antes dos Ativos Não Circulantes, o que não ocorre na demonstração do Reino Unido. Os Passivos estão corretamente divididos em Circulantes e Não Circulantes, inclusive na ordem em que esses grupos de contas aparecem no modelo proposto pela IPSAS 1. O Patrimônio Líquido, de igual modo, também está corretamente colocado após os Ativos e Passivos, sendo calculado pela diferença entre o total de Ativos e o total de Passivos. Contudo, após o Patrimônio Líquido, a demonstração do Governo do Reino Unido evidencia os passivos a serem financiados por receitas futuras, o que não consta na estrutura proposta pela IPSAS 1.

No Balanço Patrimonial da União Européia, os Ativos e Passivos são divididos em Circulante e Não Circulante (chamados de Corrente e Não Corrente), apesar de não estarem na ordem proposta pela IPSAS 1, uma vez que, no Balanço da União Européia, o Ativo Não Circulante antecede o Ativo Circulante, o que acontece da mesma forma no Passivo. O Ativo Líquido é registrado em conformidade com a IPSAS 1 ao final da demonstração, sendo calculado pela diferença entre o total do Ativo e o total do Passivo.

Diante do exposto, na Tabela 1 se analisa a existência das contas presentes na Demonstração da Posição Financeira padrão apresentada pela IPSAS 1, ou seja, a existência de Ativos Circulantes, Ativos Não Circulantes, Passivos Circulantes, Passivos Não Circulantes e Ativos Líquidos/Patrimônio Líquido em cada uma das demonstrações apresentadas pelos países.

Tabela 1 - Análise da Estrutura da Demonstração da Posição Financeira segundo a IPSAS 1

País / Bloco Econômico	Ativo Circulante	Ativo Não Circulante	Passivo Circulante	Passivo Não Circulante	Ativos Líquidos/PL
BRASIL	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	SIM
CANADÁ	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO
EUA	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	SIM
FRANÇA	SIM	NÃO	NÃO	NÃO	SIM
MÉXICO	SIM	NÃO	SIM	NÃO	NÃO
REINO UNIDO	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM
UNIÃO EUROPÉIA	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM

Fonte: elaboração própria

Na Tabela 2, é feita a análise da concordância da nomenclatura de cada demonstração com a demonstração apresentada pela IPSAS 1, a ordenação dos Ativos Circulantes e Não Circulantes (em que os Ativos Circulantes são apresentados antes dos Não Circulantes), a ordenação dos Passivos Circulantes e Não Circulantes (em que os Passivos Circulantes são apresentados antes dos Não Circulantes), e a ordenação das colunas do ‘Ano do Exercício’ (que deve estar à esquerda) e do ‘Ano do Exercício Anterior’ (que deve estar à direita).

Tabela 2 - Análise de Nomenclatura e Ordenação das Contas segundo a IPSAS 1

País / Bloco Econômico	Nomenclatura da Demonstração	Ordenação dos Ativos Circulantes e Não Circulantes	Ordenação dos Passivos Circulantes e Não Circulantes	Ordenação das colunas do ‘Ano do Exercício’ (2011) e do ‘Ano Anterior’ (2010)
BRASIL	NÃO	NÃO	NÃO	SIM
CANADÁ	NÃO	NÃO	NÃO	SIM
EUA	NÃO	NÃO	NÃO	SIM
FRANÇA	NÃO	NÃO	NÃO	SIM
MÉXICO	SIM	SIM	SIM	NÃO
REINO UNIDO	SIM	NÃO	NÃO	SIM
UNIÃO EUROPÉIA	NÃO	SIM	SIM	SIM

Fonte: elaboração própria

Os resultados apresentados nas Tabelas 1 e 2 mostram que, comparativamente ao modelo previsto na IPSAS 1, nenhum dos países analisados segue integralmente a estrutura proposta pela IPSAS 1. O Reino Unido e a União Européia são os que mais se aproximam da estrutura da IPSAS 1, mas pecam em alguns pontos — no caso do Reino Unido, ao não ordenar os Ativos e Passivos Circulantes antes dos Não Circulantes, e no caso da União Européia, ao não adotar a nomenclatura prevista na IPSAS 1 para a demonstração.

O México não possui contas de Ativos e Passivos Não Circulantes e também não adota os Ativos Líquidos/Patrimônio Líquido na forma estabelecida pela IPSAS 1. Além disso, as colunas do ‘Ano do Exercício’ e do ‘Ano do Exercício Anterior’ também divergem da forma como propõe a IPSAS 1, apresentando-se de forma invertida.

O Brasil, EUA e França não separam seus Ativos e Passivos em grupos de Circulantes e Não Circulantes, mas apresentam a estrutura do Patrimônio Líquido e ordenam as colunas de ‘Ano do Exercício’ e de ‘Ano do Exercício Anterior’ em conformidade com o disposto pela IPSAS 1.

O Canadá, por sua vez, só atende à estrutura da IPSAS 1 na ordenação das colunas de ‘Ano do Exercício’ e de ‘Ano do Exercício Anterior’. Em todos os outros quesitos, a demonstração do Canadá não atende ao proposto pela IPSAS 1.

4.2 Análise da Situação Patrimonial

A análise da situação patrimonial dos países nos anos de 2010 e 2011 foi calculada usando-se a mesma metodologia de análise prevista no capítulo 10 — Demonstrações Contábeis da União do relatório “Temas de destaque das Contas do Governo nos últimos 5 anos”, publicado pelo TCU. Assim, foi calculada a relação percentual entre o Patrimônio Líquido e os Ativos que constam nas Demonstrações da Posição Financeira dos países estudados.

Para o Brasil, como o PL é positivo, ou seja, equivale à Ativos Líquidos, o cálculo foi feito usando-se a relação entre o PL e o total de Ativos. Para os demais países, que possuem PL negativo nas demonstrações apresentadas, o cálculo foi feito usando-se a relação entre PL e o total de Passivos, uma vez que o PL negativo representa os Passivos Líquidos na estrutura da Demonstração da Posição Financeira.

As tabelas 3, 4, 5 e 6 trazem os valores de Ativo, Passivo, de Patrimônio Líquido e da relação percentual entre PL e Ativos para os anos de 2010 e 2011. Para os demais países, fora o Brasil, o cálculo foi feito utilizando-se o valor do Passivo no denominador, pois se trata de passivos líquidos, já que os saldos patrimoniais (PL) são negativos.

Devido às diferenças de moeda, a análise feita não comparou os resultados de um país com os demais, mas apenas foi realizada a análise horizontal em cada país, ou seja, analisou-se a variação de cada conta — em especial da relação PL/Ativo — nos exercícios de 2010 e 2011.

Tabela 3 - Análise da Situação Patrimonial do Brasil e do Canadá

	BRASIL (em milhões)			CANADÁ (em milhões)		
	2010	2011	Var.	2010	2011	Var.
Ativo	R\$ 3.333.071,37	R\$ 3.879.036,07	16,38%	CAS 364.211,00	CAS 370.544,00	1,74%
Passivo	R\$ 2.752.234,28	R\$ 2.997.330,11	8,91%	CAS 883.308,00	CAS 920.871,00	4,25%
PL	R\$ 580.837,09	R\$ 881.705,96	51,80%	CAS (519.097,00)	CAS (550.327,00)	6,02%
PL / Ativo	17,43%	22,73%	30,43%	-58,77%	-59,76%	1,69%

Fonte: elaboração própria

Tabela 4 - Análise da Situação Patrimonial dos EUA e da França

	EUA (em bilhões)			FRANÇA (em milhões)		
	2010	2011	Var.	2010	2011	Var.
Ativo	US\$ 2.883,80	US\$ 2.707,30	-6,12%	€ 900.800,00	€ 927.958,00	3,01%
Passivo	US\$ 16.356,60	US\$ 17.492,70	6,95%	€ 1.665.135,00	€ 1.762.488,00	5,85%
PL	US\$ (13.472,80)	US\$ (14.785,40)	9,74%	€ (764.335,00)	€ (834.530,00)	9,18%
PL / Ativo	-82,37%	-84,52%	2,62%	-45,90%	-47,35%	3,15%

Fonte: elaboração própria

Tabela 5 - Análise da Situação Patrimonial do México e do Reino Unido

	MÉXICO (em bilhões)			REINO UNIDO (em bilhões)		
	2010	2011	Var.	2010	2011	Var.
Ativo	MX\$ 4.330,88	MX\$ 4.781,31	10,40%	£ 1.249,50	£ 1.227,70	-1,74%
Passivo	MX\$ 5.883,44	MX\$ 6.743,65	14,62%	£ 2.477,40	£ 2.421,10	-2,27%
PL	MX\$ (1.552,56)	MX\$ (1.962,34)	26,39%	£ (1.227,90)	£ (1.193,40)	-2,81%
PL / Ativo	-26,39%	-29,10%	10,27%	-49,56%	-49,29%	-0,55%

Fonte: elaboração própria

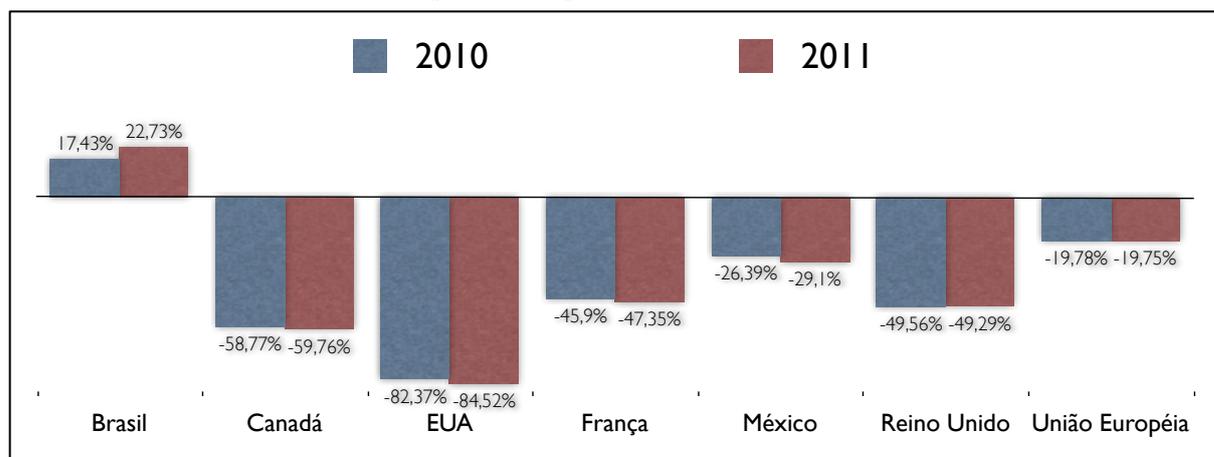
Tabela 6 - Análise da Situação Patrimonial da União Européia

	UNIÃO EUROPEIA (em milhões)		
	2010	2011	Var.
Ativo	€ 111.338,00	€ 137.512,00	23,51%
Passivo	€ 138.785,00	€ 171.362,00	23,47%
PL	€ (27.447,00)	€ (33.850,00)	23,33%
PL / Ativo	-19,78%	-19,75%	-0,12%

Fonte: elaboração própria

A partir da análise apresentada nos quadros acima, verifica-se que a relação percentual entre o PL e o Ativo foi negativa para todos os Países com exceção do Brasil, que teve uma relação positiva entre o PL e o Ativo. Para o TCU (2012, p. 70), a principal razão do PL dos países analisados ser negativo é o reconhecimento de passivos atuariais e de contas retificadoras de ativos. O Gráfico 1, apresentado abaixo, apresenta de forma mais clara a relação patrimonial apresentada pelos países.

Gráfico 1 – Variação Patrimonial Apresentada pelos Países Estudados



Fonte: elaboração própria

O TCU faz, em seu relatório, uma análise acerca das informações *off-balance*, ou seja, que não estão presentes nas demonstrações contábeis. Moreira e Lima (2003, p. 84) entendem como *off-balance* os instrumentos financeiros que não envolvem a aquisição de ativos ou passivos cujos contratos não poderiam ser contabilizados por seus valores nominais, pois são meros referenciais para cálculo dos fluxos envolvidos no contrato.

Segundo o TCU (2012, p. 70), se o passivo atuarial do Regime Próprio de Previdência Social dos Servidores Civis da União (RPPS) fosse contabilizado ao final de 2011 pelo valor projetado do déficit, a situação patrimonial do Governo brasileiro seria afetada negativamente em mais de R\$ 1,1 trilhão.

Essa omissão deve-se, em parte, à ausência de estimativas que permitam avaliar o impacto patrimonial dessa rubrica, mas principalmente, à postura seletiva da STN, que tem priorizado o reconhecimento de ativos (tais como os créditos tributários) e a eliminação do efeito patrimonial de passivos (como de restos a pagar não processados), em detrimento do reconhecimento de obrigações. Tal postura denota flagrante desobediência ao princípio contábil da prudência. (TCU, 2012, p. 70)

Portanto, os resultados mostram que, na elaboração da Demonstração da Posição Financeira, nenhum dos sete países analisados atendem aos itens presentes na IPSAS 1, e que o Brasil foi o único país cuja variação patrimonial apresentou-se positiva ao adotar os procedimentos patrimoniais indicados pelas IPSAS, o que reforça a recomendação sobre a necessidade de se manter um maior cuidado antes de as novas regras serem institucionalizadas pelos países adotantes.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo teve como objetivo evidenciar as divergências na forma de elaboração da Demonstração da Posição Financeira de sete países em processo de convergência (Brasil, Canadá, Estados Unidos, França, México, Reino Unido e União Europeia) quando comparados à demonstração trazida pela IPSAS 1 e a variação patrimonial apresentada por esses países. Esse objetivo foi alcançado por meio da comparação estrutural da demonstração elaborada por cada país com a demonstração trazida pela IPSAS 1, e a variação patrimonial foi calculada pela relação entre o PL e os Ativos (quando o PL foi positivo, equivalendo-se a Ativos Líquidos) ou Passivos (quando o PL foi negativo, equivalendo-se a Passivos Líquidos).

Com relação à estrutura das Demonstrações da Posição Financeira, verificou-se que nenhum dos países estudados obedece completamente a estrutura proposta pela IPSAS 1. Dos sete países estudados, o Reino Unido e a União Europeia são os que mais se assemelham da estrutura da IPSAS 1, mas divergem em alguns aspectos, como a ordenação dos Ativos e Passivos Circulantes antes dos Ativos e Passivos Não Circulantes (no caso do Reino Unido) e ao não usar a nomenclatura adequada para a demonstração (no caso da União Europeia). O Canadá, por sua vez, foi o país que menos se aproximou da estrutura proposta pela IPSAS 1, uma vez que só se assemelha à essa estrutura na ordenação das colunas de ‘Ano do Exercício’ e ‘Ano do Exercício Anterior’.

O México não adota alguns pontos presentes na estrutura da IPSAS 1, como a existência dos grupos de Ativos Não Circulantes e Passivos Não Circulantes e a nomenclatura dada aos Ativos Líquidos/Patrimônio Líquido. Além disso, as colunas de ‘Ano do Exercício’ e ‘Ano do Exercício Anterior’ não estão ordenadas conforme a estrutura proposta pela IPSAS 1.

O Brasil, EUA e França não adotam a nomenclatura presente na demonstração proposta pela IPSAS 1 e, além disso, não separam seus Ativos e Passivos em grupos de Circulantes e Não Circulantes, o que faz com que a demonstração desses países ainda esteja distante da proposta pela IPSAS 1.

Com relação à variação patrimonial, verificou-se que, diferentemente dos outros países, apenas o Brasil obteve uma relação de PL/Ativos positiva. O PL apresentado pelo governo brasileiro foi o único positivo (equivalente a Ativos Líquidos), enquanto todos os outros países apresentaram PL negativo (equivalente a Passivos Líquidos).

Quanto à variação das contas de Ativos e Passivos entre os anos de 2010 e 2011, o Reino Unido e os Estados Unidos apresentaram variações negativas em suas contas de Ativos. Os demais Países apresentaram variações positivas e apenas o Reino Unido apresentou variação negativa em suas contas de Passivos, enquanto todos os outros apresentaram variações positivas.

Diante do exposto, os resultados mostram que na elaboração da Demonstração da Posição Financeira, nenhum dos sete países analisados atende aos itens presentes na IPSAS 1, e que o Brasil foi o único país cuja variação patrimonial apresentou-se positiva ao adotar os procedimentos patrimoniais indicados pelas IPSAS, o que reforça a recomendação sobre a necessidade de se manter um maior cuidado antes de as novas regras serem institucionalizadas pelos países adotantes.

Para futuras pesquisas, recomenda-se que esse estudo seja ampliado para mais exercícios, uma vez que, no caso do Brasil, o processo ainda está sendo efetivado, e que sejam analisadas as demais demonstrações contábeis contempladas na IPSAS 1.

REFERÊNCIAS

- ASF, Auditoria Superior de la Federación (2011). **Análisis del Informe de Avance de Gestión Financiera 2011**. Disponível em <<http://www.asf.gob.mx/Trans/IAGF/AIAGF2011/contenido/AIAGF2011.pdf>>. Acesso em 12/06/2013.
- BERTULINO, Marta Maciel et al (2012). Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público: Implicações na Contabilidade Municipal. **Revista Controle**, Fortaleza, n. 1, p. 217-241, jan/jun 2012.
- BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em 04/06/2013.
- BRASIL. **Lei no 4.320/64**, de 17 de março de 1964. Estatui normas gerais de direito financeiro para a elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, Estados, Municípios e do Distrito Federal. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, de 23 de março de 1964. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/14320compilado.htm>. Acesso em 03/06/2013.
- BRASIL. Controladoria Geral da União (2011). **Balanco Geral da União 2011 - Parte V**. Disponível em <<http://www.cgu.gov.br/publicacoes/prestacaocontaspresidente/2011/Arquivos/Parte-V/PARTE%20V.pdf>>. Acesso em 12/06/2013.
- BRASIL. **Portaria nº 184**, de 25 de Agosto de 2008. Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, laboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Diário Oficial da União, Brasília, DF, de 26 de Agosto de 2008. Disponível em <<http://www.fazenda.gov.br/portugues/legislacao/portarias/2008/portaria184.asp>>. Acesso em 14/06/2013.
- CANADA (2011). **Annual Financial Report of the Government of Canada - Fiscal Year 2010-2011**. Disponível em <<http://www.fin.gc.ca/afr-rfa/2011/afr-eng.pdf>>. Acesso em 12/06/2013.
- CFC, Conselho Federal de Contabilidade (2010). **Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público**. Edição 2010. International Federation of Accountants. Disponível em <http://www.cfc.org.br/uparq/ipsas2010_web.pdf> Acesso em 14/06/2013.
- CHAN, James L. (2008), **International Public Sector Accounting Standards: Conceptual and Institutional Issues**.

COMISSÃO EUROPÉIA (2012). **Contas Anuais Consolidadas da União Européia — Exercício de 2011**. Disponível em <<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2012:348:0001:01:PT:PDF>>. Acesso em 12/06/2013.

COMISSÃO EUROPÉIA (2013). **Relatório da Comissão ao Conselho e ao Parlamento Europeu relativo às normas de contabilidade harmonizadas do setor público nos Estados-Membros**. Disponível em <http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/government_finance_statistics/documents/1_PT_ACT_part1_v4.pdf> Acesso em 10/05/2013.

COUR DES COMPTES (2012). **Certification des Comptes de L'état Exercice 2011**. Disponível em <<http://www.ccomptes.fr/Publications/Publications/La-certification-des-comptes-de-l-Etat-exercice-2011>>. Acesso em 12/06/2013.

DUTRA, Tiago Alves de Gouveia Lins (2012), **Adoção do Regime de Competência e Convergência com as Normas Internacionais de Contabilidade Pública: um estudo comparado entre Brasil e países desenvolvidos da OCDE**. Apresentado no XV Encontro AECA, realizado nos dias 20 e 21 de Setembro de 2012 em Portugal.

EUA (2011). **2011 Financial Report of the United States Government**. Disponível em <<http://www.gao.gov/financial/fy2011/11frusg.pdf>>. Acesso em 12/06/2013.

FRAGOSO, Adriana Rodrigues et al (2012). Normas Brasileiras e Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público e o Desafio da Convergência: uma Análise Comparativa — IPSAS e NBCTSP. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, Brasília, v. 6, n. 4, p. 443-447, out./dez. 2012.

IFAC, International Federation of Accountants (2011). **IPSAS 1 — Presentation of Financial Statements**. Disponível em <<http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/ipsas-1-presentation-of-f-3.pdf>>. Acesso em 14/06/2013.

LIMA, Diana Vaz de; SANTANA, Claudio Moreira; GUEDES, Marianne Antunes (2009). As Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao setor público e a legislação contábil pública brasileira: uma análise comparativa à luz da teoria contábil. **Contabilidade, Gestão e Governança**, Brasília, v. 12, n. 2, p. 15-23, maio/ago 2009.

LOPES, Tailine Kovalski (2010). **Alterações trazidas pelas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) para a Contabilidade Pública**.

MCASP, Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (2012). **Parte V — Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASP)**. Aplicado à União, Estados, Distrito Federal e Municípios. 5ª edição. Secretaria do Tesouro Nacional. Brasília, 2012. Disponível em <https://www.tesouro.fazenda.gov.br/images/arquivos/artigos/Parte_V_-_DCASP.pdf>. Acesso em 14/06/2013.

MOREIRA, Cláudio Filgueiras Pacheco; LIMA, Álvaro Vieira (2003). A Evidenciação dos Derivativos no Brasil: uma tentativa de convergência para procedimentos internacionais. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, Rio de Janeiro, v. 8, n. 1, p.81-97, 2003.

MOURA, Poliana Alves de Araújo; LIMA, Diana Vaz de; FERREIRA, Lucas Oliveira Gomes (2012). Plano de Contas e Convergência aos Padrões Internacionais: Estudo Comparativo entre as Propostas dos Governos Brasileiro e Espanhol. **Contabilidade, Gestão e Governança**, Brasília, v. 15, n. 1, p. 3-16, jan/abr 2012.

TCU, Tribunal de Contas da União (2012). **Temas de destaque das Contas do Governo nos últimos 5 anos (2007 - 2011)**. Disponível em <http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/contas/contas_governo/Contas2011/fichas/CG_2011_Relatório_Caderno%20especial_WEB.pdf> Acesso em 10/05/2013.

UNITED KINGDOM (2012). **Whole of Government Accounts**: year ended 31 March 2011. Disponível em <http://www.hm-treasury.gov.uk/d/whole_of_government_accounts_31-03-2011.pdf>. Acesso em 12/06/2013.