

UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA - UNB
Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade - FACE
Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais - CCA
Bacharelado em Ciências Contábeis

JAQUELINE DE LIMA BORGES LEÃO

ANÁLISE DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DO
SERVIÇO BRASILEIRO DE APOIO ÀS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS -
SEBRAE

BRASÍLIA – DF

2017

JAQUELINE DE LIMA BORGES LEÃO

**ANÁLISE DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DO
SERVIÇO BRASILEIRO DE APOIO ÀS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS -
SEBRAE**

Relatório final apresentado à Universidade de
Brasília como parte das exigências para a
obtenção do título de bacharela.

Brasília, 28 de novembro de 2017.

BANCA EXAMINADORA

Prof^a. Dra. Mariana Guerra
Orientadora

Prof^a. Ma. Fernanda Jaqueline Lopes
Avaliadora

Professora Doutora Márcia Abrahão Moura
Reitora da Universidade de Brasília

Professor Doutor Enrique Huelva
Vice-Reitor da Universidade de Brasília

Professora Doutora Claudia da Conceição Garcia
Decana de Ensino de Graduação

Professora Doutora Helena Eri Shimizu
Decana de Pesquisa e Pós-graduação

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

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

Professor Doutor Paulo Augusto Pettenuzzo de Britto
Coordenador de Graduação do curso de Ciências Contábeis – Diurno

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

UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA

JAQUELINE DE LIMA BORGES LEÃO

**Análise das demonstrações contábeis do
Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas - Sebrae**

Trabalho de conclusão de curso (Monografia)
apresentado à banca avaliadora do
Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais
da Faculdade de Economia, Administração e
Contabilidade como requisito para obtenção do
título de Bacharela.

Orientadora: Prof^a. Dra. Mariana Guerra

BRASÍLIA - DF

2017

LEÃO, Jaqueline de Lima Borges

Análise das demonstrações contábeis do Serviço Brasileiro de Apoio às
Micro e Pequenas Empresas - Sebrae

Orientadora: Prof^a. Dra Mariana Guerra

Trabalho de conclusão de curso (Monografia - Graduação)
Universidade de Brasília, 2º semestre letivo de 2017.

Bibliografia

1. Sistema S. 2. Sebrae. 3. Demonstrações contábeis.
- I. Guerra, Mariana. II. Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de Brasília. III. Análise das demonstrações contábeis do Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas – Sebrae

AGRADECIMENTOS

Agradeço especialmente ao meu pai e meu irmão pelo constante apoio, carinho e incentivo, assim como a meus familiares que, embora já tenham falecido, uniram forças em prol de minha formação educacional desde criança. Agradeço aos amigos que conquistei dentro e fora da Universidade, os quais sempre me proporcionaram muitos momentos de felicidade, encorajamento e amparo.

Agradeço a disposição das Unidades de Gestão Orçamentária e Contabilidade dos Sebrae DF e Sebrae Nacional, respectivamente representados pelos contadores Williane Silva de Barros e Gilberto Neo Dantas, os quais se dispuseram com prontidão para orientações e esclarecimentos.

Agradeço aos mestres e doutores da Universidade que contribuíram com a construção de todo meu leque de conhecimentos, e em especial aos professores: Mariana Guerra, pelo grande auxílio na condução deste trabalho; e José Alves Dantas, pelo admirável empenho no ensino de contabilidade da instituição.

RESUMO

O estudo tem por objetivo analisar as demonstrações contábeis do Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas, haja vista as recentes recomendações de transparência determinadas pelo Tribunal de Contas da União para as entidades paraestatais pertencentes ao Sistema S. Considerando especificamente as recomendações quanto à necessidade de adequação e divulgação das demonstrações contábeis dos serviços sociais autônomos, a pesquisa possui o intuito de contribuir com o fortalecimento de tal processo e proporcionar a diminuição da assimetria informacional entre os primeiros demonstrativos publicados e os seus potenciais usuários. Além das recomendações do Tribunal, observou-se também as disposições pertinentes da Lei nº 13.408/16 e as principais orientações emanadas pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis sobre o assunto. Trata-se de pesquisa quantitativa e qualitativa, pois, além do levantamento das demonstrações contábeis publicadas pelo Sebrae até o terceiro trimestre de 2017, sendo realizada a descrição e contextualização das particularidades contábeis encontradas nos demonstrativos do Sebrae Nacional. Como principais resultados, o estudo conclui pela atual situação de não conformidade do Sebrae, quanto ao aspecto de divulgação, em relação aos normativos e aos Pronunciamentos do CPC, assim como verifica que as principais diferenças nos registros contábeis dos demonstrativos analisados estão na forma de arrecadação da instituição e na forte presença de convênios e transferências de recursos com entidades parceiras.

Palavras-chave: Sistema S. Sebrae. Demonstrações contábeis.

ABSTRACT

The purpose of this study is to analyze the financial statements of the “Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas”, in view of the recent transparency recommendations determined by the “Tribunal de Contas da União (TCU)” for parastatal entities belonging to System S. Considering specifically the recommendations regarding the need for adequacy and disclosure of the financial statements of the autonomous social services, the research intends to contribute to the strengthening of such process and to reduce the informational asymmetry between the first published statements and their potential users. In addition to the TCU’s recommendations, the relevant provisions of “Lei nº 13.408/16” and the main guidelines issued by the “Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC)” on this matter were also observed. This is a quantitative and qualitative research, besides the survey of the accounting statements published by the Sebrae until the third quarter of 2017, the description and context of the accounting particulars found in the statements of the “Sebrae Nacional” were taken into account. The main results of the study are the current situation of non-compliance of Sebrae with respect to the disclosure aspect, in relation to the rules and pronouncements of the CPC, as well as verifying that the main differences in the accounting records of the analyzed statements are in the form of revenue of the institution and in the strong presence of agreements and transfers of resources with partner entities.

Keywords: System S. Sebrae. Financial Statements.

LISTA DE QUADROS

| | |
|--|----|
| Quadro 1 - Resumo de estudos anteriores | 21 |
| Quadro 2 - Conjunto das demonstrações contábeis do Sistema Sebrae | 25 |
| Quadro 3 - Demonstrações contábeis do Sistema Sebrae - Sebrae Nacional | 28 |
| Quadro 4 - Demonstrações contábeis do Sistema Sebrae - Região Norte | 29 |
| Quadro 5 - Demonstrações contábeis do Sistema Sebrae - Região Nordeste | 31 |
| Quadro 6 - Demonstrações contábeis do Sistema Sebrae - Região Centro-Oeste | 33 |
| Quadro 7 - Demonstrações contábeis do Sistema Sebrae - Região Sul | 35 |
| Quadro 8 - Demonstrações contábeis do Sistema Sebrae - Região Sudeste | 36 |
| Quadro 9 - Conformidade das demonstrações com os aspectos dos CPCs 21 e 26 | 37 |

LISTA DE FIGURAS

| | |
|--|----|
| Figura 1 - Balanço Patrimonial - Janeiro a junho de 2017 - Sebrae Nacional | 40 |
| Figura 2 - Demonstração do Resultado do Exercício - Janeiro a junho de 2017 - Sebrae Nacional | 43 |

SUMÁRIO

| | |
|--|-----------|
| 1 INTRODUÇÃO | 12 |
| 1.1 Objetivos | 13 |
| <i>1.1.1 Objetivo principal</i> | 13 |
| <i>1.1.2 Objetivos específicos</i> | 13 |
| 1.2 Justificativa | 13 |
| 1.3 Estrutura | 14 |
| 2 REFERENCIAL TEÓRICO | 15 |
| 2.1 Entidades paraestatais e serviços sociais autônomos (Sistema S) | 15 |
| 2.2 O Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas | 16 |
| <i>2.2.1 Contabilidade do Sistema Sebrae</i> | 18 |
| 2.3 Revisão de estudos anteriores | 21 |
| 3 METODOLOGIA | 24 |
| 3.1 Dados | 24 |
| 3.2 Análise dos dados | 25 |
| 3.3 Limitações de pesquisa | 27 |
| 4 RESULTADOS | 28 |
| 4.1 Resultados de conformidade | 28 |
| <i>4.1.1 Conformidade com o Acórdão n° 699/2016 e a Lei n° 13.408/2016</i> | 28 |
| <i>4.1.2 Conformidade com o CPC</i> | 38 |
| <i>4.1.3 Análises dos resultados de conformidade</i> | 39 |
| 4.2 Demonstrações contábeis do Sebrae Nacional | 41 |
| <i>4.2.1 Particularidades contábeis</i> | 41 |
| <i>4.2.2 Análises das particularidades contábeis</i> | 45 |
| 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS | 47 |
| REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS | 48 |

1 INTRODUÇÃO

Os serviços sociais autônomos, também conhecidos por Sistema S (ver Seção 2.1), são responsáveis por apoiar a Administração Pública no desenvolvimento econômico e social do país através do investimento e promoção de importantes áreas como educação, saúde, cultura e lazer. Assim, tendo em vista sua relevância e a ampliação da transparência na destinação dos recursos públicos brasileiros, o Tribunal de Contas da União, ao avaliar o nível de transparência dessas entidades, estabeleceu pela primeira vez, em 2016, a obrigatoriedade de publicação das demonstrações contábeis do Sistema S. Dentre as entidades, destaca-se o Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (Sebrae), responsável por estimular o empreendedorismo e apoiar os pequenos negócios por meio de soluções e conhecimentos necessários ao processo empreendedor, seja através de capacitações e consultorias, seja por meio de diagnósticos e serviços de atendimento ao público. Tendo em vista a geração de emprego e renda proporcionada pelos pequenos negócios, a instituição está diretamente ligada à preocupação do Estado em estimular o desenvolvimento econômico, atuando em consonância com as diretrizes governamentais. Nesse contexto, o problema do presente estudo está na identificação do conjunto pertinente de demonstrações contábeis a ser divulgado pelo Sebrae, o que deve considerar seus aspectos públicos e privados, e a análise das publicações realizadas por essa entidade até o momento. Especificamente, pretendeu-se verificar a conformidade das demonstrações divulgadas com o Acórdão nº 699/2017 do TCU, as disposições da Lei nº 11.638/07 e as orientações emanadas pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis, além de evidenciar as principais particularidades contábeis da instituição que impactam a divulgação de seus relatórios. Para alcance dos resultados, utilizou-se em um primeiro momento uma pesquisa descritiva, quantitativa e longitudinal das demonstrações de todo o Sistema Sebrae, e, em seguida, uma pesquisa qualitativa das principais particularidades contábeis constantes nas demonstrações do Sebrae Nacional. Justifica-se a pertinência deste estudo em virtude da instauração oficial do processo de transparência contábil dessas entidades paraestatais, visando assim contribuir com o fortalecimento de tal tendência e colaborar com a diminuição da assimetria informacional existente entre suas primeiras publicações e seus potenciais usuários.

Ademais, destaca-se que este estudo está em conformidade com a Teoria contábil da divulgação de Hendriksen e Van Breda (1999).

1.1 Objetivos

1.1.1 Objetivo principal

O objetivo principal deste estudo é analisar as demonstrações contábeis do Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (Sebrae) em relação ao seu aspecto de divulgação.

1.1.2 Objetivos específicos

Identificar os normativos que orientam a divulgação das demonstrações contábeis do Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (Sebrae).

Verificar a conformidade de publicação das demonstrações contábeis de todas as unidades do Sistema Sebrae em relação aos normativos e em relação às orientações pertinentes do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC).

Descrever as especificidades das demonstrações contábeis do Sebrae Nacional que afetam sua divulgação, com foco no Balanço Patrimonial e na Demonstração do Resultado do Exercício.

1.2 Justificativa

Embora anteriormente algumas unidades do Sistema S já divulgassem seus demonstrativos contábeis, a informação era publicada de forma limitada e não padronizada. O Tribunal de Contas da União, entre outras recomendações, determinou por meio do Acórdão nº 699/2016 que todas as entidades do Sistema S passassem a divulgar amplamente suas demonstrações contábeis, elaborando-as, no que couber, de acordo com a contabilidade aplicada ao setor público e com o uso concomitante da contabilidade empresarial. Assim, o estudo analisa a primeira publicação oficial das demonstrações contábeis do Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (Sebrae), entidade paraestatal que integra o conjunto do Sistema S.

O trabalho busca incentivar e contribuir com o fortalecimento do processo de transparência das entidades do Sistema S, assim como diminuir a assimetria informacional entre a primeira publicação dos demonstrativos contábeis do Sistema

Sebrae e seus potenciais usuários, evidenciando e contextualizando as particularidades da instituição que impactam sua divulgação contábil.

A escolha também levou em consideração a predominância de estudos voltados para a análise dos desdobramentos da missão do Sistema Sebrae em oposição à pequena parcela de estudos com foco no funcionamento da instituição e, mais especificamente, em relação a seus aspectos contábil e orçamentário, haja vista também o ineditismo das exigências de publicação.

Por fim, também é importante apontar a pouca atenção dada academicamente às entidades paraestatais e à sua formação híbrida, embora sejam instituições estratégicas no amparo e desenvolvimento de questões econômicas e sociais. Dessa forma, cabe o estímulo e o incentivo a estudos voltados para esse nicho de entidades, contribuindo para a discussão do tema e o processo de melhoramento não só dos conceitos teóricos ainda confusos, mas também das boas práticas contábeis a serem adotadas.

1.3 Estrutura

O presente trabalho foi dividido em 4 seções, iniciando-se pela presente Introdução. Em seguida, tem-se: Referencial Teórico, Metodologia, Resultados e Considerações Finais. O Referencial Teórico apresenta o conceito e as características das entidades paraestatais e o Sistema S, o funcionamento do Sebrae e seus principais aspectos contábeis e, por fim, a revisão de estudos anteriores. Na Metodologia, descrevem-se a coleta e a seleção dos dados estudados e quais as análises realizadas. Nos Resultados, discorre-se sobre a análise realizada, apontando a conformidade ou não das publicações do Sebrae e as particularidades encontradas nas demonstrações do Sebrae Nacional. Por fim, as Considerações Finais realizam o encerramento do estudo, comentando com brevidade as abordagens do estudo realizado e elencando sugestões para futuros trabalhos.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Nesta seção do trabalho são apresentados os principais tópicos abrangidos pelo tema, partindo da conceituação de entidades paraestatais e Sistema S; uma breve explanação do funcionamento do Sebrae e seus aspectos orçamentários e contábeis; e por fim, uma revisão de estudos anteriores sobre o Sebrae. Ressalta-se que, tendo em vista a escassez de trabalhos sobre a instituição e a inexistência de estudos semelhantes dada a novidade do tema, poucos artigos foram considerados pertinentes para revisão, mantendo-se o enfoque em pesquisa documental, legislações pertinentes e publicações de autoria do próprio Sebrae.

2.1 Entidades paraestatais e serviços sociais autônomos (Sistema S)

Embora o termo “entidades paraestatais” seja comumente utilizado, existem divergências doutrinárias em relação à sua conceituação e abrangência, até porque não existe no ordenamento jurídico brasileiro uma caracterização definitiva sobre o tema. Dentre as várias correntes sobre o assunto, optou-se por destacar neste estudo a definição do jurista Hely Lopes Meirelles. Segundo Meirelles (1981, p.13):

O étimo da palavra paraestatal está indicando que se trata de ente disposto paralelamente ao Estado, ao lado do Estado, para executar cometimentos de interesse do Estado, mas não privativos do Estado. Enquanto as autarquias devem realizar atividades públicas típicas, as entidades paraestatais prestam-se a executar atividades públicas atípicas, impróprias do Poder Público, mas de utilidade pública, de interesse da coletividade, e, por isso, fomentadas pelo Estado, que autoriza a criação de pessoas jurídicas com personalidade privada para a realização de tais atividades com apoio oficial. O paraestatal não é o estatal, nem é o particular; é o meio-termo entre o público e o privado.

Além da conceituação descrita, é interessante destacar que para esse jurista fariam parte de tal definição os serviços sociais autônomos, as sociedades de economia mista e as empresas públicas, divergindo, por exemplo, da opinião sustentada por Oswaldo Aranha Bandeira de Mello, o qual considera como entidades paraestatais os serviços sociais, as escolas particulares, os sindicatos e os partidos políticos (Mello, 2009).

Neto e Cunha (2013), após realizarem uma revisão sobre a origem do termo e a discussão brasileira sobre o tema, concluem pelo entendimento de que os serviços

sociais autônomos são certamente abrangidos por tal conceito. De acordo com o Senado Federal, os serviços sociais autônomos, também conhecidos por Sistema S são organizações “voltadas para o treinamento profissional, assistência social, consultoria, pesquisa e assistência técnica, que além de terem seu nome iniciado com a letra S, têm raízes comuns e características organizacionais similares”.

É válido destacar tal estudo desenvolvido por Neto e Cunha (2013), os quais apontam a existência de modalidades distintas dentro da própria classificação de serviços sociais autônomos, de modo que seriam os serviços sociais clássicos o objeto do presente estudo. Tal categoria abrange o Serviço Social do Comércio (Sesc), o Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial (Senac), o Serviço Nacional da Indústria (Sesi), o Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial (Senai), o Serviço Social do Transporte (Sest), o Serviço Nacional de Aprendizagem do Transporte (Senat), o Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (Senar) e o Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (Sebrae).

De acordo com os autores, as características básicas dessas entidades seriam sua criação mediante autorização legislativa; a incumbência de intervir em áreas privadas, como o comércio e a indústria, que não fazem parte do escopo da Administração Pública; e o custeamento de tal Sistema via contribuições parafiscais (art. 240 da Constituição Federal), as quais advêm de sua legitimidade em cobrar, conforme o art. 7º da Lei nº 5.172/66, dos particulares que estão enquadrados como seus contribuintes. Seguindo essa lógica, por exemplo, o Senai seria financiado pelas contribuições compulsórias dos empregadores do setor industrial sobre a folha de pagamento de seus funcionários. Porém, é importante destacar que, no caso do Sebrae, apesar ele estar no grupo dos serviços sociais autônomos clássicos, as contribuições que lhe são destinadas não são vinculadas como nas demais instituições e se caracterizam como de intervenção no domínio econômico. Dessa forma, tais recursos são exigíveis na folha de pagamento de quaisquer empresas contribuintes do Sistema, independentemente, inclusive, de seu porte econômico.

2.2 O Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas

De acordo com as Diretrizes para Elaboração do PPA 2018-2019 e Orçamento 2018 do Sistema Sebrae (Sebrae, 2016), a instituição possui a missão de promover a competitividade e o desenvolvimento sustentável dos pequenos negócios, assim como

estimular o empreendedorismo nacional. Dessa forma, fazem parte do público-alvo do Sebrae os microempreendedores individuais, as microempresas, as empresas de pequeno porte, os pequenos produtores rurais e também os potenciais empreendedores.

O Sebrae é organizado sob a forma de sistema e é composto por uma unidade nacional coordenadora e por unidades operacionais vinculadas, localizadas em cada um dos Estados da Federação e no Distrito Federal. À unidade nacional, com jurisdição em todo o território nacional, compete as funções de direcionamento estratégico, de orientação técnica e normativa, de coordenação, de controle operacional e de correção do Sistema Sebrae (CGU, 2011).

Importante salientar que o direcionamento estratégico do Sebrae leva em consideração as conjunturas interna e externa do país, acompanhando os desafios da economia brasileira e a condução do Governo Federal, e agindo frente aos impactos gerados para os pequenos negócios. Sua estratégia também leva em conta o desempenho do próprio Sistema, considerando suas limitações e a projeção de sua capacidade de atuação. A partir do direcionamento estratégico, são estabelecidas anualmente as diretrizes que orientam os planos de ações e metas de curto e médio prazo do Sebrae, bem como o planejamento do orçamento para executá-los (Sebrae, 2016). Conseqüentemente, para que a instituição consiga cumprir com os objetivos propostos, é fundamental a arrecadação e gerenciamento de seus recursos financeiros.

Após ter sido desvinculado da Administração Pública em 1990 através do Decreto nº 99.570, o Sistema Sebrae assumiu a forma de serviço social autônomo e passou a ser mantido por contribuições sociais proporcionais aos valores da folha de pagamento das empresas, independentemente de seu porte econômico, conforme mencionado na Seção 2.1, as quais são repassadas, mensalmente, pela Receita Federal do Brasil para o Sebrae Nacional, o qual, por sua vez, realiza a devida distribuição para suas unidades estaduais.

O recebimento de tais contribuições parafiscais é regulado pela redação da Lei nº 8.154/1990, que altera a redação da Lei nº 8.029/1990, e dispõe em seu art. 11, parágrafo único:

Os recursos a que se refere este artigo, que terão como objetivo primordial apoiar o desenvolvimento das micro e pequenas empresas por meio de projetos que visem ao seu aperfeiçoamento técnico, racionalização, modernização e capacitação gerencial, terão a seguinte destinação:

a) quarenta por cento serão aplicados nos Estados e no Distrito Federal, sendo metade proporcionalmente ao Imposto sobre

Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e o restante proporcionalmente ao número de habitantes, de acordo com as diretrizes e prioridades regionais estabelecidas pelos serviços de apoio às micro e pequenas empresas de que trata o parágrafo único do art. 9º, em consonância com orientações do Conselho Deliberativo a que se refere o art. 10, §1º;

b) cinquenta por cento serão aplicados de acordo com as políticas e diretrizes estabelecidas pelo Conselho Deliberativo a que se refere o §1º do art. 10, buscando ter uma atuação em conjunto com outras entidades congêneres e contribuindo para a redução das desigualdades regionais;

c) até cinco por cento serão utilizados para o atendimento das despesas de custeio do serviço social autônomo a que se refere o art. 8º; e

d) cinco por cento serão utilizados para o atendimento das despesas de custeio dos serviços de apoio às micro e pequenas empresas de que trata o parágrafo único do art. 9º.

Além das receitas distribuídas de acordo com a lei anterior e de acordo com as Diretrizes do PPA (Sebrae, 2016), o orçamento da entidade também é composto pelas receitas com convênios, subvenções e auxílios financeiros com parceiros e, em menor parcela, pela captação de recursos através da contrapartida financeira de empresas beneficiadas por suas soluções e produtos.

Cada unidade do Sistema Sebrae possui o direito a uma porcentagem das contribuições parafiscais arrecadadas, porém, tendo em vista o papel do Sebrae Nacional dentro do sistema, sua parcela de arrecadação é maior, de modo que tais recursos são então transferidos aos Sebrae/UF sob duas formas distintas: a Contribuição Social do Sebrae Nacional (CSN), a qual é referente aos recursos financeiros do Sebrae/NA que são transferidos para a execução orçamentária de chamadas públicas de projetos, de projetos especiais ou estruturantes e para ressarcimento de despesas, ou seja, recursos com destinação específica nos orçamentos dos Sebrae/UF que atendem às diretrizes nacionais do Sistema; e a Contribuição Social Ordinária do exercício (CSO), a qual é referente aos valores arrecadados pelo INSS e transferidos ao Sebrae/NA, porém pertencentes aos estados na forma da lei. Com base na estimativa de tais recursos, elabora-se então o Plano Plurianual do Sistema Sebrae, o qual sistematiza a estratégia da organização sob a forma de programas, projetos e atividades (Sebrae, 2016).

2.2.1 Contabilidade do Sistema Sebrae

Em virtude das características distintas das entidades paraestatais, a contabilidade do Sebrae precisa atender tanto aspectos da contabilidade privada como aspectos da contabilidade pública. Conforme orientações das Unidades de Gestão

Orçamentária e Contabilidade dos Sebrae/DF e Sebrae/NA, a instituição possui seu próprio Manual de Contabilidade, documento interno que orienta e direciona contabilmente todas as unidades e estabelece que a base para a elaboração e divulgação das demonstrações contábeis do Sistema segue os preceitos da Lei nº 6.404/76 e suas alterações, assim como as disposições do CPC-26 (R1): apresentação das demonstrações contábeis.

Tendo em vista o objetivo do estudo, cabe expor quais os principais apontamentos e demonstrações exigidas por esses normativos. Segundo o artigo 176 da Lei nº 6.404/76, alterada pela Lei nº 11.638/07, a entidade deve apresentar o Balanço Patrimonial (BP), a Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados (DLPA), a Demonstração do Resultado do Exercício (DRE), a Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC) e, no caso das companhias abertas, também a Demonstração do Valor Adicionado (DVA). Dessa forma, o Sebrae observa prioritariamente os critérios contábeis comumente exigidos das entidades do segundo setor, ou seja, das entidades privadas, sendo pertinente também destacar que, segundo a referida lei, as demonstrações devem ser complementadas por Notas Explicativas (NEs) e por quadros analíticos ou outras demonstrações necessárias ao entendimento da situação financeira e patrimonial.

Além da lei das sociedades por ações, a entidade também observa a Resolução NBC TG 26 (R4) (CFC, 2016), a qual regulamenta o CPC-26 (R1): apresentação das demonstrações contábeis e estabelece que o conjunto completo de demonstrações contábeis inclui, além das demonstrações já citadas anteriormente (BP, DRE, DFC e NEs), a Demonstração dos Resultados Abrangentes (DRA) e a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (a qual abrange as informações da DLPA). Paralelamente, para a elaboração das demonstrações intermediárias, a instituição também leva em conta as orientações da Resolução NBC TG 21 (R3) (CFC, 2011) que aprova o CPC-21 (R1): demonstrações intermediárias. Segundo esse CPC, a forma e o conteúdo da demonstração contábil intermediária deve considerar o conjunto das demonstrações condensadas, ou, no caso de a entidade fazer uso do conjunto completo de demonstrações em suas divulgações intermediárias, tais publicações devem estar em conformidade com as disposições do CPC 26.

Indo adiante e considerando as determinações do art. 70 da Constituição Federal, o qual estabelece em seu parágrafo único que “prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre

dinheiros, bens e valores públicos”, o Sebrae, assim como as demais entidades do Sistema S, está sujeito à prestação de contas para os órgãos públicos de controle interno e externo, representados, respectivamente, pela Controladoria Geral da União (CGU) e pelo Tribunal de Contas da União (TCU).

Apesar disso e de a maioria das unidades do Sistema Sebrae já divulgarem relatórios orçamentários e contábeis em seus sítios eletrônicos, não havia a obrigatoriedade e padronização da publicação das demonstrações contábeis das 141 unidades do Sistema S. Então, a partir das determinações do Acórdão nº 699/2016, o TCU estabelece, entre outras exigências:

Recomendar às entidades do “Sistema S” regionais e nacionais (Senac, Senar, Senai, Sesc, Sesi, Sebrae, Sest/Senat, SESCOOP) que divulguem amplamente nos seus respectivos sítios eletrônicos, de maneira centralizada, em cada um dos departamentos nacionais:

9.3. determinar, por força do estabelecido na NBC T 16.1, às entidades do Senar e quaisquer outras entidades do “Sistema S” que ainda não o tenham feito, que, no prazo de um ano, contado da notificação dessa deliberação, adequem seus sistemas contábeis, de forma que suas demonstrações contábeis sejam elaboradas, no que couber, com base na contabilidade aplicada ao setor público, seguindo os moldes exigidos pela NBC T 16.6, admitindo-se a utilização concomitante da contabilidade empresarial, se assim entender necessário e conveniente a entidade jurisdicionada.

Dessa forma, cabe ao Sebrae observar também, no que for cabível, as disposições da NBC T 16.6 (R1), a qual define como pertencente ao conjunto das demonstrações contábeis do setor público: o BP, a DFC, a DMPL, as NEs, o Balanço Orçamentário (BO), o Balanço Financeiro (BF) e a Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP).

Por fim, a Lei nº 13.408/2016, em suas disposições sobre transparência, também estabelece exigências de aspecto contábil para as entidades do Sistema S, dispondo em seu art. 139 que:

As entidades constituídas sob a forma de serviço social autônomo, destinatárias de contribuições dos empregadores, incidentes sobre a folha de salários deverão divulgar, trimestralmente, na respectiva página na internet, em local de fácil visualização: I - os valores arrecadados com as referidas contribuições, especificando o montante transferido pela União e o arrecadado diretamente pelas entidades; 73 II - as demonstrações contábeis; III - a especificação de cada receita e de cada despesa constantes dos respectivos orçamentos, discriminadas por natureza, finalidade e região, destacando a parcela destinada a serviços sociais e à formação profissional; e IV - a estrutura remuneratória dos cargos e funções e a relação dos nomes de seus dirigentes e dos demais membros do corpo técnico. § 1º As entidades

previstas no caput divulgarão também seus orçamentos de 2017 na internet.

Além desse recente processo oficial de transparência das demonstrações contábeis do Sistema Sebrae, cabe também discorrer acerca de seus esforços internos em melhorar a qualidade de sua informação contábil. Conforme mencionado anteriormente, o Sistema conta internamente com o Manual de Contabilidade do Sebrae, o qual está sob a coordenação da UGOC do Sebrae Nacional e se preocupa em não só padronizar o plano de contas do Sistema, como instrui quanto à contabilização das peculiaridades contábeis da instituição, oferecendo maior segurança às unidades estaduais diante das situações a serem evidenciadas contabilmente.

2.3 Revisão de estudos anteriores

Para a revisão de estudos anteriores, em função do ineditismo do tema, foram filtrados os estudos de 2017 e 2016 no portal do Google acadêmico que continham as palavras-chaves “Sistema S”, “Serviços Sociais Autônomos” e “Sebrae” em seu título. Como resultado, ainda que algumas entidades do sistema já publicassem seus relatórios orçamentários, não foram encontrados estudos que tratassem diretamente sobre a análise dos relatórios contábeis.

Apesar disso, selecionaram-se 10 publicações cujo objeto de estudo estivesse relacionado. Como se observa no Quadro 1, a maioria dos estudos revisados volta-se para a análise da missão institucional do Sebrae frente às micro e pequenas empresas, verificando os impactos práticos de suas ações no universo empreendedor e no desenvolvimento da economia. Além desses, observam-se em menor quantidade, estudos focados na análise de aspectos internos do Sebrae, como descrito por Lima *et al.* (2017), ao analisarem a Gestão do Conhecimento do Sistema Sebrae. Outro destaque é o estudo de Oliveira *et al.* (2008), que propuseram um sistema de medição para a gestão das áreas administrativa e financeira do Sebrae.

Quadro 1 – Resumo de estudos anteriores

| Trabalho | Objetivo | Método | Principais resultados |
|---------------|--|---|---|
| VILELA (2017) | Apresentar a estratégia de atuação do Sebrae quanto ao tema “Destinos Turísticos Inteligentes” e analisar o grau de aderência dos projetos de turismo estaduais. | Pesquisa de levantamento, com abordagem quantitativa. | Baixo nível de aderência da estratégia de DTI pelos Sebrae estaduais. |

| Trabalho | Objetivo | Método | Principais resultados |
|--|---|---|---|
| MALTA, MACHADO, FISCHER (2017) | Verificar quais os direcionamentos relacionados ao desenvolvimento de políticas e práticas de Gestão de Recursos Humanos que o Sebrae oferece à micro e pequenas empresas. | Estudo de caso. | Os direcionamentos não possuem um nível de profundidade que possibilitem a criação de políticas de GRH. |
| VALCÁCIO <i>et al.</i> (2017) | Analisar a conformidade da estratégia do Sebrae com a necessidade de mitigar a mortalidade das pequenas empresas, comparando-a com a literatura nacional e internacional sobre o assunto. | Pesquisa descritiva, levantamento de dados, análise da literatura, questionário semiestruturado. | A estratégia da instituição está em conformidade com a literatura, porém internamente seus gestores e consultores divergem ao darem atenção a aspectos de menor relevância. |
| SILVEIRA, SILVA, ZANCHET (2017) | Analisar quais os fatores que influenciam o engajamento dos microempreendedores individuais nas oficinas SEI do Sebrae de Porto Alegre. | Pesquisa qualitativa de caráter exploratório e descritivo, com uso de entrevista semiestruturada. | Quanto aos fatores facilitadores, identificou-se a motivação, a vontade de empreender e o bom atendimento do Sebrae; quanto aos fatores dificultadores, destaca-se a falta de disponibilidade e baixa escolaridade dos microempreendedores. |
| GUIMARÃES, GUILLAUMON (2017) | Verificar a efetividade da ação “Compre do Pequeno Negócio” do Sebrae/DF em feiras locais. | Estudo de caso. | Baixa efetividade tendo em vista a desunião e desconfiança dos lojistas com instituições externas, além do pouco conhecimento do público sobre a ação do Sebrae. |
| AMARO (2017) | Analisar o processo de mudança de concepções de trabalho de um grupo de Agentes Locais de Inovação do Sebrae/ES e sua influência no desenvolvimento de competências desses agentes. | Pesquisa fenomenográfica. | Foram identificadas a “busca pelo atingimento de metas” e o “desejo de realizar um trabalho de qualidade” como fatores que promoveram a mudança de concepção dos ALIs, conduzindo-os ao desenvolvimento de novas competências. |
| PEREIRA, BERNARDO (2016) | Verificar como o projeto “Negócios Digitais” do Sebrae/PR auxilia no desenvolvimento do empreendedorismo digital de pequenas empresas. | Estudo de caso. | O projeto precisa ser ampliado de forma geral, tendo em vista a falta de tempo, recursos financeiros e infraestrutura tecnológica dos participantes, sendo importante a introdução de maior prática dos conteúdos ensinados. |

| Trabalho | Objetivo | Método | Principais resultados |
|--------------------------------|---|---|--|
| SANTOS <i>et al.</i> (2016) | Expor os desafios, meios e requisitos para a promoção da cultura da inovação nas micro e pequenas empresas. | Pesquisa bibliográfica e documental. | Identificação de fatores como controle centralizado e aversão ao risco dos pequenos empreendedores em relação à inovação; apontamento do programa ALI como um contribuinte da criação de ambientes inovadores. |
| LIMA <i>et al.</i> (2016) | Analisar a gestão do conhecimento no Sistema Sebrae. | Análise cienciométrica. | A instituição evidencia o assunto de GC, de forma que foram identificadas várias práticas e nível de maturidade desse tipo de gestão. |
| BORGES (2016) | Analisar as contribuições da “Formação Empreendedora” do Sistema Sebrae para atuação profissional dos egressos das Escolas de Formação Gerencial em Minas Gerais. | Estudo descritivo de caráter quantitativo e qualitativo, com uso de questionário estruturado. | Identificação de contribuição positiva pelas Escolas Sebrae na atuação profissional dos egressos. |

Fonte: elaboração própria

3 METODOLOGIA

Nesta seção do trabalho serão descritos a forma de coleta, seleção e análise de dados, bem como as limitações de pesquisa encontradas. Considerando-se o objetivo de analisar as demonstrações contábeis da instituição Sebrae como uma amostra das organizações que compõem o Sistema S, o processo metodológico foi dividido em dois momentos. Primeiramente, utilizou-se uma pesquisa descritiva, quantitativa e longitudinal através do levantamento de todas as demonstrações contábeis das 28 unidades do Sistema Sebrae publicadas até o momento, procedendo-se: (a) a análise de sua conformidade com as exigências do TCU e da Lei nº 13.408/16; e (b) a verificação da pertinência de tais publicações em relação às orientações do CPC. Em seguida, realizou-se uma pesquisa qualitativa ao apontar as particularidades institucionais encontradas nas demonstrações contábeis de uma das unidades do Sistema Sebrae e que afetam diretamente seu processo de divulgação, utilizando-se como exemplo o Sebrae Nacional.

3.1 Dados

O levantamento dos dados implicou na busca de informações publicadas no portal eletrônico do Sebrae em sua página de transparência. Nesse sítio, são divulgados: (a) o “Orçamento do Sistema Sebrae”, correspondente aos relatórios de receitas e despesas do sistema, sua composição, aplicações e distribuição por região; (b) a “Execução Consolidada/Sebrae Nacional – Acórdão nº 699/2016 - TCU”, na qual se apresenta o Balanço Orçamentário Consolidado, as Demonstrações Contábeis do Sebrae Nacional e as contribuições das empresas para o Sistema Sebrae; e (c) a “Demonstração da execução por região/UF – Acórdão nº 699/2016 - TCU”, que publica as demonstrações contábeis, por região, de cada Sebrae estadual, tendo em vista a autonomia financeira, administrativa e patrimonial das unidades. Além disso, embora a obrigatoriedade de apresentação das demonstrações contábeis tenha sido estabelecida a partir de 2017, o portal classifica suas publicações por ano, disponibilizando relatórios financeiros e orçamentários diversos desde 2010.

Apesar da disponibilização de todas essas informações, optou-se pela coleta somente das demonstrações contábeis, as quais são resultado direto do Acórdão nº

699/2016 do TCU. Para a análise de conformidade da publicação com os normativos e os Pronunciamentos Técnicos, foram consideradas todas as publicações até o momento de realização deste estudo, no portal eletrônico do Sebrae Nacional, das 26 unidades estaduais, das unidades distrital e nacional, as quais incluem as demonstrações do exercício de 2016 e as demonstrações intermediárias trimestrais de 2017 (de janeiro a setembro), totalizando assim 112 conjuntos de demonstrações contábeis.

Em um segundo momento, para a descrição das especificidades contábeis da instituição, o estudo optou pela seleção dos demonstrativos apenas do Sebrae Nacional, tendo em vista sua importância no direcionamento das demais unidades do sistema. Dentre os demonstrativos do Sebrae Nacional, foram escolhidos o Balanço Patrimonial e a Demonstração do Resultado do Exercício do 2º trimestre de 2017, os quais foram analisados em conjunto com as correspondentes demonstrações de 2016, sem prejuízo da análise das notas explicativas de ambos os períodos.

3.2 Análise dos dados

Após a seleção dos demonstrativos a serem estudados, a análise dos dados deu-se a partir das seguintes verificações: (i) conformidade com o exposto no Acórdão nº 699/2016 do TCU; (ii) conformidade com o exigido na Lei nº 13.408/2016; (iii) conformidade com os Pronunciamentos do CPC; (iv) identificação das particularidades contábeis do Sebrae.

Sobre o Acórdão nº 699/2016, realizou-se a verificação de conformidade da totalidade das publicações contábeis do Sistema Sebrae em relação às determinações do TCU. Embora esse Tribunal tenha elencado uma série de recomendações às entidades do Sistema S, o estudo ateu-se à observação das exigências quanto à publicação das demonstrações contábeis das entidades, segundo exigência apresentada no referido Acórdão. É importante ressaltar que ainda que não haja uma determinação explícita de quais demonstrações deveriam ser publicadas, o Acórdão faz menção da possibilidade de uso concomitante da contabilidade empresarial e da contabilidade pública, sendo esta no que couber. Dessa forma, o estudo levou em consideração a base de apresentação das demonstrações contábeis já definida internamente pelo Sistema Sebrae e as disposições da NBC T 16.6. Consequentemente, o estudo verificou se as demonstrações foram publicadas dentro do prazo de um ano contado a partir da notificação do TCU e se cada unidade Sebrae atendeu à relação das demonstrações exigidas pela Lei nº 6.404/76

(atualizada pela Lei nº 11.638/07), pelo CPC 26 e pela NBC T 16.6, sendo esta no que for cabível. Assim, a análise das publicações observou o conjunto de demonstrações contábeis elencadas no Quadro 2 a seguir.

Quadro 2 – Conjunto das demonstrações contábeis do Sistema Sebrae

| Demonstração contábil | Exigência |
|---|---|
| Balanço Patrimonial | Lei nº 6.404/76 CPC 26 NBC T 16.6 |
| Demonstração do Resultado do Exercício | Lei nº 6.404/76 CPC 26 |
| Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido | CPC 26 NBC T 16.6 |
| Demonstração dos Fluxos de Caixa | Lei nº 6.404/76 CPC 26 NBC T 16.6 |
| Demonstração dos Resultados Abrangentes | CPC 26 |
| Notas Explicativas | Lei nº 6.404/76 CPC 26 NBC T 16.6 |
| Balanço Orçamentário | NBC T 16.6 |

Fonte: Elaboração própria

Dessa forma, foram comparadas as publicações de cada período e de cada unidade Sebrae com a relação das demonstrações contábeis do Sistema Sebrae. Analisando-se a presença ou ausência de cada demonstração, o estudo considerou “Sim” para aquelas demonstrações que foram divulgadas e “Não” para as que não estavam presentes no sítio eletrônico da entidade.

Sobre a Lei nº 13.408/2016, realizou-se a verificação de conformidade da totalidade das publicações contábeis do Sistema Sebrae em relação às determinações de transparência. O estudo manteve o enfoque no aspecto de divulgação e verificou se o Sistema Sebrae publicou em seu site e em local de fácil visualização as demonstrações contábeis com periodicidade trimestral, conforme exigência exposta na referida Lei.

Posteriormente, no que se refere aos Pronunciamentos do CPC, procedeu-se à verificação de conformidade da totalidade das publicações contábeis do Sistema Sebrae, em relação às recomendações do CPC-26: apresentação das demonstrações contábeis e CPC-21: demonstrações intermediárias. Tendo em vista que o CPC 26 objetiva assegurar a comparabilidade, em relação às demonstrações contábeis de diferentes períodos de uma mesma entidade, bem como dessas a outras entidades, observou-se estritamente o seguinte aspecto: “a entidade deve apresentar com igualdade de importância todas as demonstrações contábeis que façam parte do conjunto completo de

demonstrações contábeis”. Quanto ao CPC 21, pelo qual se objetiva estabelecer o conteúdo mínimo de uma demonstração contábil intermediária, observaram-se estritamente os seguintes aspectos: “os usuários de demonstração contábil intermediária também devem ter acesso à última demonstração contábil anual” e o conjunto completo de demonstrações intermediárias. Sendo assim, para a análise de conformidade com o CPCs, o estudo considerou “Sim” no caso de a unidade Sebrae ter apresentado o conjunto completo de demonstrações do período e também disponibilizado o concomitante acesso às demonstrações anuais de 2016; e “Não” no caso de a unidade não ter atendido a um ou a ambos os critérios de divulgação.

Por fim, sobre as particularidades contábeis, após análise do conjunto de demonstrações, buscou-se descrever as principais diferenças do Balanço Patrimonial e da Demonstração do Resultado do Exercício do Sebrae Nacional do 2º trimestre de 2017 que afetam sua elaboração e divulgação, evidenciando seu contexto.

3.3 Limitações de pesquisa

O estudo apresenta limitações de pesquisa no que tange: à restrição de acesso a documentos, tendo em vista a natureza também privada da instituição; e à publicação incompleta das demonstrações do Sebrae Nacional, dificultando a análise proposta das particularidades do Balanço Patrimonial e da Demonstração do Resultado. Além disso, ressalva-se que o presente estudo foi finalizado antes da divulgação das demonstrações intermediárias do último trimestre de 2017.

4 RESULTADOS

Esta seção apresenta os resultados dos processos de análise. Para facilitação e melhor apresentação dos resultados, as observações quanto à conformidade foram organizadas em quadros. Quanto às análises das particularidades contábeis das demonstrações do Sebrae Nacional, os apontamentos foram feitos primeiramente em relação ao Balanço Patrimonial e em seguida sobre a Demonstração do Resultado do Exercício.

4.1 Resultados de conformidade

4.1.1 Conformidade com o Acórdão n° 699/2016 e a Lei n° 13.408/2016

Os resultados encontrados em relação ao prazo, periodicidade e local de divulgação das demonstrações contábeis do Sistema Sebrae estão em conformidade com as exigências dos normativos considerados. Dessa forma, tendo em vista que o Acórdão n° 699/2016 apresenta data de sessão de 30/03/2016, as unidades estaduais, distrital e nacional do Sebrae divulgaram, dentro do prazo de um ano a partir da referida data, suas demonstrações contábeis de forma centralizada, e em local de fácil visualização, no portal eletrônico do Sebrae Nacional. Além disso, conforme anteriormente descrito (*cf.* Seção 3), foram observados todos os demonstrativos disponibilizados, de modo que a publicação contempla as demonstrações anuais de 2016 e trimestrais de 2017 de cada unidade, atendendo assim às disposições da Lei n° 13.408/2016.

Quanto à conformidade em relação à publicação do conjunto das demonstrações contábeis do Sistema Sebrae, os resultados foram de não conformidade. Como se observa nos Quadros 3 a 8, embora o sistema tenha apresentado a totalidade das demonstrações no terceiro trimestre de 2017, ressalvadas algumas exceções, as publicações dos trimestres anteriores e principalmente do ano de 2016 foram incompletas.

O Sistema apresentou uma gradativa melhora na apresentação das demonstrações, cumpriu com os prazos estipulados, porém, tendo em vista a importância da divulgação do conjunto completo das demonstrações para o entendimento da situação patrimonial e financeira da entidade e a comparabilidade das informações contábeis entre períodos diferentes, não atendeu aos fundamentos do

processo de divulgação contábil e à essência dos normativos, os quais estão primordialmente voltados para a transparência das informações do Sistema S.

Dessa forma, apresentam-se a seguir os Quadros 3 a 8, em que se destacam a relação das demonstrações publicadas pelo Sebrae Nacional e pelas regiões Norte, Nordeste, Centro-Oeste, Sul e Sudeste, seguidos de breves comentários.

Quadro 3 - Demonstrações contábeis do Sistema Sebrae - Sebrae Nacional

| Sebrae Nacional | Exercício | | | | | | | |
|-----------------|----------------------------|-----|----------------------------|-----|----------------------------|-----|----------------------|-----|
| | 2017 | | | | | | 2016 | |
| | Demonstrações 3º Trimestre | | Demonstrações 2º Trimestre | | Demonstrações 1º Trimestre | | Demonstrações Anuais | |
| | BP | Sim | BP | Sim | BP | Sim | BP | Sim |
| | DRE | Sim | DRE | Sim | DRE | Sim | DRE | Sim |
| | DMPL | Sim | DMPL | Sim | DMPL | Não | DMPL | Não |
| | DFC | Sim | DFC | Sim | DFC | Não | DFC | Não |
| | DRA | Sim | DRA | Sim | DRA | Não | DRA | Não |
| | NEs | Sim | NEs | Sim | NEs | Não | NEs | Não |
| | BO | Sim | BO | Sim | BO | Sim | BO | Sim |

Fonte: Elaboração própria

Legenda: BP – Balanço Patrimonial; DRE – Demonstração do Resultado do Exercício; DMPL – Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido; DFC – Demonstração dos Fluxos de Caixa; DRA – Demonstração do Resultado Abrangente; NE – Notas Explicativas; BO – Balanço Orçamentário.

Apesar de sua importância no direcionamento do sistema, o Sebrae Nacional não apresentou o conjunto completo das demonstrações referentes ao exercício de 2016 e ao primeiro trimestre de 2017, afetando a análise e a comparabilidade das informações, além de ser uma das maiores limitações do presente estudo quanto ao levantamento e entendimento das particularidades contábeis dos relatórios. Como se observa no Quadro 3, para 2016 e para o primeiro trimestre de 2017, não foram publicadas Notas Explicativas (NE), Demonstração do Resultado Abrangente (DRA), Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC) e a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL).

Embora as publicações mais recentes apresentem suas NEs, estas fazem referência direta a notas anteriores que não foram devidamente divulgadas. Na redação sobre a base de apresentação das informações contábeis intermediárias, por exemplo, tanto o Sebrae Nacional como várias outras unidades do Sistema declaram que as informações contábeis intermediárias estão sendo apresentadas sem a repetição de NEs anteriormente divulgadas e que precisam ser lidas em conjunto com as demonstrações

anuais de 2016, as quais contemplam o conjunto completo das NEs, mas, conforme observado, tal publicação não foi realizada. Além disso, os próprios demonstrativos declaram em seu corpo que “as notas explicativas são parte integrante das demonstrações financeiras”, contradizendo e reforçando a perda de informação contábil no processo de divulgação.

No Quadro 4, explicitam-se as demonstrações publicadas por exercício para cada Estado da Região Norte. Como se observa, todos os Estados da região mantiveram o mesmo padrão de divulgação das informações de 2016 e do primeiro trimestre de 2017 ao apresentarem apenas o Balanço Patrimonial (BP), a Demonstração do Resultado do Exercício (DRE) e o Balanço Orçamentário (BO). Nos últimos trimestres, apesar de a maioria ter divulgado as demonstrações de forma completa, estados como Acre, Roraima e Tocantins deixaram de apresentar a DRA.

Quadro 3 - Demonstrações contábeis do Sistema Sebrae - Região Norte

| Região Norte | | | | | | | | |
|-------------------------------|-------------------------------|-------------------------------|-------------------------------|-------------------------------|-------------------------------|-------------------------|-------------------------|------|
| Estado | Exercício | | | | | | | |
| | 2017 | | | | | | 2016 | |
| | Demonstrações 3º Trimestre | | Demonstrações 2º Trimestre | | Demonstrações 1º Trimestre | | Demonstrações Anuais | |
| Acre | BP | Sim | BP | Sim | BP | Sim | BP | Sim |
| | DRE | Sim | DRE | Sim | DRE | Sim | DRE | Sim |
| | DMPL | Sim | DMPL | Sim | DMPL | Não | DMPL | Não |
| | DFC | Sim | DFC | Sim | DFC | Não | DFC | Não |
| | DRA | Não | DRA | Não | DRA | Não | DRA | Não |
| | NEs | Sim | NEs | Não | NEs | Não | NEs | Não |
| | BO | Sim | BO | Sim | BO | Sim | BO | Sim |
| | Amapá | 2017 | | | | | | 2016 |
| Demonstrações 3º Trimestre | | Demonstrações 2º Trimestre | | Demonstrações 1º Trimestre | | Demonstrações Anuais | | |
| BP | | Sim | BP | Sim | BP | Sim | BP | Sim |
| DRE | | Sim | DRE | Sim | DRE | Sim | DRE | Sim |
| DMPL | | Sim | DMPL | Sim | DMPL | Não | DMPL | Não |
| DFC | | Sim | DFC | Sim | DFC | Não | DFC | Não |
| DRA | | Sim | DRA | Sim | DRA | Não | DRA | Não |
| NEs | | Sim | NEs | Sim | NEs | Não | NEs | Não |
| Amazonas | 2017 | | | | | | 2016 | |
| | Demonstrações 3º Trimestre | | Demonstrações 2º Trimestre | | Demonstrações 1º Trimestre | | Demonstrações Anuais | |
| | BP | Sim | BP | Sim | BP | Sim | BP | Sim |
| | DRE | Sim | DRE | Sim | DRE | Sim | DRE | Sim |
| | DMPL | Sim | DMPL | Sim | DMPL | Não | DMPL | Não |

| | 2017 | | | | | | 2016 | |
|-----------|-------------------------------|-----|-------------------------------|-----|-------------------------------|-----|-------------------------|-----|
| | Demonstrações 3º Trimestre | | Demonstrações 2º Trimestre | | Demonstrações 1º Trimestre | | Demonstrações Anuais | |
| Amazonas | DFC | Sim | DFC | Sim | DFC | Não | DFC | Não |
| | DRA | Sim | DRA | Sim | DRA | Não | DRA | Não |
| | NEs | Sim | NEs | Sim | NEs | Não | NEs | Não |
| | BO | Sim | BO | Sim | BO | Sim | BO | Sim |
| | | | | | | | | |
| Pará | 2017 | | | | | | 2016 | |
| | Demonstrações 3º Trimestre | | Demonstrações 2º Trimestre | | Demonstrações 1º Trimestre | | Demonstrações Anuais | |
| | BP | Sim | BP | Sim | BP | Sim | BP | Sim |
| | DRE | Sim | DRE | Sim | DRE | Sim | DRE | Sim |
| | DMPL | Sim | DMPL | Sim | DMPL | Não | DMPL | Não |
| | DFC | Sim | DFC | Sim | DFC | Não | DFC | Não |
| | DRA | Sim | DRA | Sim | DRA | Não | DRA | Não |
| | NEs | Sim | NEs | Sim | NEs | Não | NEs | Não |
| | BO | Sim | BO | Sim | BO | Sim | BO | Sim |
| Rondônia | 2017 | | | | | | 2016 | |
| | Demonstrações 3º Trimestre | | Demonstrações 2º Trimestre | | Demonstrações 1º Trimestre | | Demonstrações Anuais | |
| | BP | Sim | BP | Sim | BP | Sim | BP | Sim |
| | DRE | Sim | DRE | Sim | DRE | Sim | DRE | Sim |
| | DMPL | Sim | DMPL | Sim | DMPL | Não | DMPL | Não |
| | DFC | Sim | DFC | Sim | DFC | Não | DFC | Não |
| | DRA | Sim | DRA | Sim | DRA | Não | DRA | Não |
| | NEs | Sim | NEs | Sim | NEs | Não | NEs | Não |
| | BO | Sim | BO | Sim | BO | Sim | BO | Sim |
| Roraima | 2017 | | | | | | 2016 | |
| | Demonstrações 3º Trimestre | | Demonstrações 2º Trimestre | | Demonstrações 1º Trimestre | | Demonstrações Anuais | |
| | BP | Sim | BP | Sim | BP | Sim | BP | Sim |
| | DRE | Sim | DRE | Sim | DRE | Sim | DRE | Sim |
| | DMPL | Sim | DMPL | Sim | DMPL | Não | DMPL | Não |
| | DFC | Sim | DFC | Sim | DFC | Não | DFC | Não |
| | DRA | Não | DRA | Sim | DRA | Não | DRA | Não |
| | NEs | Sim | NEs | Sim | NEs | Não | NEs | Não |
| | BO | Sim | BO | Sim | BO | Sim | BO | Sim |
| Tocantins | 2017 | | | | | | 2016 | |
| | Demonstrações 3º Trimestre | | Demonstrações 2º Trimestre | | Demonstrações 1º Trimestre | | Demonstrações Anuais | |
| | BP | Sim | BP | Sim | BP | Sim | BP | Sim |
| | DRE | Sim | DRE | Sim | DRE | Sim | DRE | Sim |
| | DMPL | Sim | DMPL | Sim | DMPL | Não | DMPL | Não |
| | DFC | Sim | DFC | Sim | DFC | Não | DFC | Não |
| | DRA | Sim | DRA | Não | DRA | Não | DRA | Não |
| | NEs | Sim | NEs | Sim | NEs | Não | NEs | Não |
| | BO | Sim | BO | Sim | BO | Sim | BO | Sim |

Fonte: Elaboração própria

Legenda: BP – Balanço Patrimonial; DRE – Demonstração do Resultado do Exercício; DMPL – Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido; DFC – Demonstração dos Fluxos de Caixa; DRA – Demonstração do Resultado Abrangente; NE – Notas Explicativas; BO – Balanço Orçamentário.

No Quadro 5, explicitam-se as demonstrações publicadas por exercício para cada Estado da Região Nordeste, em que se destaca o Estado de Alagoas, como o único dessa região que publicou o conjunto completo das informações contábeis de 2016.

Embora o referido Estado não tenha apresentado todas as demonstrações nos trimestres seguintes, a publicação das NEs de 2016 são fundamentais para a melhor leitura dos trimestres de 2017. Em seguida, observa-se também a boa divulgação da Paraíba, que apenas não publicou as NEs de 2016 e as do primeiro trimestre de 2017. Mas, tendo em vista a importância já comentada das notas de 2016, a leitura da totalidade das informações acaba sendo prejudicada. Por fim, aponta-se o negativo destaque do estado do Maranhão, o qual somente publicou o BO em relação ao exercício de 2016.

Quadro 5 - Demonstrações contábeis do Sistema Sebrae - Região Nordeste

| Região Nordeste | | | | | | | | |
|-----------------|-------------------------------|-----|-------------------------------|-----|-------------------------------|-----|-------------------------|-----|
| Estado | Exercício | | | | | | | |
| Alagoas | 2017 | | | | | | 2016 | |
| | Demonstrações 3º Trimestre | | Demonstrações 2º Trimestre | | Demonstrações 1º Trimestre | | Demonstrações Anuais | |
| | BP | Sim | BP | Sim | BP | Sim | BP | Sim |
| | DRE | Sim | DRE | Sim | DRE | Sim | DRE | Sim |
| | DMPL | Sim | DMPL | Sim | DMPL | Não | DMPL | Sim |
| | DFC | Sim | DFC | Sim | DFC | Não | DFC | Sim |
| | DRA | Não | DRA | Não | DRA | Não | DRA | Sim |
| | NEs | Sim | NEs | Sim | NEs | Não | NEs | Sim |
| | BO | Sim | BO | Sim | BO | Sim | BO | Sim |
| Bahia | 2017 | | | | | | 2016 | |
| | Demonstrações 3º Trimestre | | Demonstrações 2º Trimestre | | Demonstrações 1º Trimestre | | Demonstrações Anuais | |
| | BP | Sim | BP | Sim | BP | Sim | BP | Sim |
| | DRE | Sim | DRE | Sim | DRE | Sim | DRE | Sim |
| | DMPL | Sim | DMPL | Sim | DMPL | Não | DMPL | Não |
| | DFC | Sim | DFC | Sim | DFC | Não | DFC | Não |
| | DRA | Sim | DRA | Sim | DRA | Não | DRA | Não |
| | NEs | Sim | NEs | Sim | NEs | Não | NEs | Não |
| | BO | Sim | BO | Sim | BO | Sim | BO | Sim |

| | 2017 | | | | | | 2016 | |
|------------|-------------------------------|-----|-------------------------------|-----|-------------------------------|-----|-------------------------|-----|
| | Demonstrações 3º Trimestre | | Demonstrações 2º Trimestre | | Demonstrações 1º Trimestre | | Demonstrações Anuais | |
| Ceará | BP | Sim | BP | Sim | BP | Sim | BP | Sim |
| | DRE | Sim | DRE | Sim | DRE | Sim | DRE | Sim |
| | DMPL | Sim | DMPL | Sim | DMPL | Não | DMPL | Não |
| | DFC | Sim | DFC | Sim | DFC | Não | DFC | Não |
| | DRA | Sim | DRA | Não | DRA | Não | DRA | Não |
| | NEs | Sim | NEs | Sim | NEs | Não | NEs | Não |
| | BO | Sim | BO | Sim | BO | Sim | BO | Sim |
| | | | | | | | | |
| Maranhão | 2017 | | | | | | 2016 | |
| | Demonstrações 3º Trimestre | | Demonstrações 2º Trimestre | | Demonstrações 1º Trimestre | | Demonstrações Anuais | |
| | BP | Sim | BP | Sim | BP | Sim | BP | Não |
| | DRE | Sim | DRE | Sim | DRE | Sim | DRE | Não |
| | DMPL | Sim | DMPL | Sim | DMPL | Não | DMPL | Não |
| | DFC | Sim | DFC | Sim | DFC | Não | DFC | Não |
| | DRA | Sim | DRA | Sim | DRA | Não | DRA | Não |
| | NEs | Sim | NEs | Sim | NEs | Não | NEs | Não |
| BO | Sim | BO | Sim | BO | Sim | BO | Sim | |
| | | | | | | | | |
| Paraíba | 2017 | | | | | | 2016 | |
| | Demonstrações 3º Trimestre | | Demonstrações 2º Trimestre | | Demonstrações 1º Trimestre | | Demonstrações Anuais | |
| | BP | Sim | BP | Sim | BP | Sim | BP | Sim |
| | DRE | Sim | DRE | Sim | DRE | Sim | DRE | Sim |
| | DMPL | Sim | DMPL | Sim | DMPL | Sim | DMPL | Sim |
| | DFC | Sim | DFC | Sim | DFC | Sim | DFC | Sim |
| | DRA | Sim | DRA | Sim | DRA | Sim | DRA | Sim |
| | NEs | Sim | NEs | Sim | NEs | Não | NEs | Não |
| BO | Sim | BO | Sim | BO | Sim | BO | Sim | |
| | | | | | | | | |
| Pernambuco | 2017 | | | | | | 2016 | |
| | Demonstrações 3º Trimestre | | Demonstrações 2º Trimestre | | Demonstrações 1º Trimestre | | Demonstrações Anuais | |
| | BP | Sim | BP | Sim | BP | Sim | BP | Sim |
| | DRE | Sim | DRE | Sim | DRE | Sim | DRE | Sim |
| | DMPL | Sim | DMPL | Sim | DMPL | Não | DMPL | Não |
| | DFC | Sim | DFC | Sim | DFC | Não | DFC | Não |
| | DRA | Sim | DRA | Sim | DRA | Não | DRA | Não |
| | NEs | Sim | NEs | Sim | NEs | Não | NEs | Não |
| BO | Sim | BO | Sim | BO | Sim | BO | Sim | |
| | | | | | | | | |
| Piauí | 2017 | | | | | | 2016 | |
| | Demonstrações 3º Trimestre | | Demonstrações 2º Trimestre | | Demonstrações 1º Trimestre | | Demonstrações Anuais | |
| | BP | Sim | BP | Sim | BP | Sim | BP | Sim |
| | DRE | Sim | DRE | Sim | DRE | Sim | DRE | Sim |
| | DMPL | Sim | DMPL | Sim | DMPL | Não | DMPL | Não |
| | DFC | Sim | DFC | Sim | DFC | Não | DFC | Não |
| DRA | Sim | DRA | Sim | DRA | Não | DRA | Não | |

| Piauí | 2017 | | | | | | 2016 | |
|------------------------|-------------------------------|-----|-------------------------------|-----|-------------------------------|-----|-------------------------|-----|
| | Demonstrações 3º Trimestre | | Demonstrações 2º Trimestre | | Demonstrações 1º Trimestre | | Demonstrações Anuais | |
| | NEs | Não | NEs | Sim | NEs | Não | NEs | Não |
| | BO | Sim | BO | Sim | BO | Sim | BO | Sim |
| Rio Grande do Norte | 2017 | | | | | | 2016 | |
| | Demonstrações 3º Trimestre | | Demonstrações 2º Trimestre | | Demonstrações 1º Trimestre | | Demonstrações Anuais | |
| | BP | Sim | BP | Sim | BP | Sim | BP | Sim |
| | DRE | Sim | DRE | Sim | DRE | Sim | DRE | Sim |
| | DMPL | Sim | DMPL | Sim | DMPL | Não | DMPL | Não |
| | DFC | Sim | DFC | Sim | DFC | Não | DFC | Não |
| | DRA | Sim | DRA | Não | DRA | Não | DRA | Não |
| | NEs | Sim | NEs | Sim | NEs | Não | NEs | Não |
| | BO | Sim | BO | Sim | BO | Sim | BO | Sim |
| Sergipe | 2017 | | | | | | 2016 | |
| | Demonstrações 3º Trimestre | | Demonstrações 2º Trimestre | | Demonstrações 1º Trimestre | | Demonstrações Anuais | |
| | BP | Sim | BP | Sim | BP | Sim | BP | Sim |
| | DRE | Sim | DRE | Sim | DRE | Sim | DRE | Sim |
| | DMPL | Sim | DMPL | Sim | DMPL | Não | DMPL | Não |
| | DFC | Sim | DFC | Sim | DFC | Não | DFC | Não |
| | DRA | Sim | DRA | Sim | DRA | Não | DRA | Não |
| | NEs | Sim | NEs | Sim | NEs | Não | NEs | Não |
| | BO | Sim | BO | Sim | BO | Sim | BO | Sim |

Fonte: Elaboração própria

Legenda: BP – Balanço Patrimonial; DRE – Demonstração do Resultado do Exercício; DMPL – Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido; DFC – Demonstração dos Fluxos de Caixa; DRA – Demonstração do Resultado Abrangente; NE – Notas Explicativas; BO – Balanço Orçamentário.

O Quadro 6 refere-se à Região Centro-Oeste, cujos Estados mantiveram o mesmo padrão de divulgação das informações de 2016 e do primeiro trimestre de 2017. Para os exercícios em análise, semelhante à Região Norte, os Estados do Centro-Oeste apresentarem apenas o BP, a DRE e BO. Ainda para o Centro-Oeste, destaca-se a divulgação mais completa do Estado de Goiás.

Quadro 6 - Demonstrações contábeis do Sistema Sebrae - Região Centro-Oeste

| Região Centro-Oeste | | | | | | | | |
|---------------------|-------------------------------|-----|-------------------------------|-----|-------------------------------|-----|-------------------------|-----|
| Estado | Exercício | | | | | | | |
| Distrito Federal | 2017 | | | | | | 2016 | |
| | Demonstrações 3º Trimestre | | Demonstrações 2º Trimestre | | Demonstrações 1º Trimestre | | Demonstrações Anuais | |
| | BP | Sim | BP | Sim | BP | Sim | BP | Sim |
| | DRE | Sim | DRE | Sim | DRE | Sim | DRE | Sim |

| | 2017 | | | | | | 2016 | |
|-----------------------|-------------------------------|------|-------------------------------|------|-------------------------------|------|-------------------------|-----|
| | Demonstrações 3º Trimestre | | Demonstrações 2º Trimestre | | Demonstrações 1º Trimestre | | Demonstrações Anuais | |
| Distrito Federal | DMPL | Sim | DMPL | Sim | DMPL | Não | DMPL | Não |
| | DFC | Sim | DFC | Sim | DFC | Não | DFC | Não |
| | DRA | Sim | DRA | Não | DRA | Não | DRA | Não |
| | NEs | Sim | NEs | Sim | NEs | Não | NEs | Não |
| | BO | Sim | BO | Sim | BO | Sim | BO | Sim |
| | 2017 | | | | | | 2016 | |
| | Demonstrações 3º Trimestre | | Demonstrações 2º Trimestre | | Demonstrações 1º Trimestre | | Demonstrações Anuais | |
| BP | Sim | BP | Sim | BP | Sim | BP | Sim | |
| DRE | Sim | DRE | Sim | DRE | Sim | DRE | Sim | |
| DMPL | Sim | DMPL | Sim | DMPL | Sim | DMPL | Não | |
| DFC | Sim | DFC | Sim | DFC | Sim | DFC | Não | |
| DRA | Sim | DRA | Sim | DRA | Sim | DRA | Não | |
| NEs | Sim | NEs | Sim | NEs | Não | NEs | Não | |
| BO | Sim | BO | Sim | BO | Sim | BO | Sim | |
| Goiás | 2017 | | | | | | 2016 | |
| | Demonstrações 3º Trimestre | | Demonstrações 2º Trimestre | | Demonstrações 1º Trimestre | | Demonstrações Anuais | |
| | BP | Sim | BP | Sim | BP | Sim | BP | Sim |
| | DRE | Sim | DRE | Sim | DRE | Sim | DRE | Sim |
| | DMPL | Sim | DMPL | Sim | DMPL | Sim | DMPL | Não |
| | DFC | Sim | DFC | Sim | DFC | Sim | DFC | Não |
| | DRA | Sim | DRA | Sim | DRA | Sim | DRA | Não |
| | NEs | Sim | NEs | Sim | NEs | Não | NEs | Não |
| BO | Sim | BO | Sim | BO | Sim | BO | Sim | |
| Mato Grosso | 2017 | | | | | | 2016 | |
| | Demonstrações 3º Trimestre | | Demonstrações 2º Trimestre | | Demonstrações 1º Trimestre | | Demonstrações Anuais | |
| | BP | Sim | BP | Sim | BP | Sim | BP | Sim |
| | DRE | Sim | DRE | Sim | DRE | Sim | DRE | Sim |
| | DMPL | Sim | DMPL | Sim | DMPL | Não | DMPL | Não |
| | DFC | Sim | DFC | Sim | DFC | Não | DFC | Não |
| | DRA | Sim | DRA | Não | DRA | Não | DRA | Não |
| | NEs | Sim | NEs | Sim | NEs | Não | NEs | Não |
| BO | Sim | BO | Sim | BO | Sim | BO | Sim | |
| Mato Grosso do Sul | 2017 | | | | | | 2016 | |
| | Demonstrações 3º Trimestre | | Demonstrações 2º Trimestre | | Demonstrações 1º Trimestre | | Demonstrações Anuais | |
| | BP | Sim | BP | Sim | BP | Sim | BP | Sim |
| | DRE | Sim | DRE | Sim | DRE | Sim | DRE | Sim |
| | DMPL | Sim | DMPL | Sim | DMPL | Não | DMPL | Não |
| | DFC | Sim | DFC | Sim | DFC | Não | DFC | Não |
| | DRA | Sim | DRA | Sim | DRA | Não | DRA | Não |
| | NEs | Sim | NEs | Sim | NEs | Não | NEs | Não |
| BO | Sim | BO | Sim | BO | Sim | BO | Sim | |

Fonte: Elaboração própria

Legenda: BP – Balanço Patrimonial; DRE – Demonstração do Resultado do Exercício; DMPL – Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido; DFC – Demonstração dos Fluxos de Caixa; DRA – Demonstração do Resultado Abrangente; NE – Notas Explicativas; BO – Balanço Orçamentário.

O Quadro 7 refere-se à Região Sul, em que os Estados apresentaram, de maneira geral, padrão de publicações incompletas, porém com melhorias conforme o tempo. A DRA, de forma recorrente, foi a menos divulgada, juntamente com a DFC e a DMPL.

Quadro 7 - Demonstrações contábeis do Sistema Sebrae - Região Sul

| Região Sul | | | | | | | | |
|-------------------|-------------------------------|-----|-------------------------------|-----|-------------------------------|-----|-------------------------|-----|
| Estado | Exercício | | | | | | | |
| Paraná | 2017 | | | | | | 2016 | |
| | Demonstrações 3º Trimestre | | Demonstrações 2º Trimestre | | Demonstrações 1º Trimestre | | Demonstrações Anuais | |
| | BP | Sim | BP | Sim | BP | Sim | BP | Sim |
| | DRE | Sim | DRE | Sim | DRE | Sim | DRE | Sim |
| | DMPL | Sim | DMPL | Sim | DMPL | Não | DMPL | Não |
| | DFC | Sim | DFC | Sim | DFC | Não | DFC | Não |
| | DRA | Sim | DRA | Não | DRA | Não | DRA | Não |
| | NEs | Sim | NEs | Sim | NEs | Não | NEs | Não |
| | BO | Sim | BO | Sim | BO | Sim | BO | Sim |
| Rio Grande do Sul | 2017 | | | | | | 2016 | |
| | Demonstrações 3º Trimestre | | Demonstrações 2º Trimestre | | Demonstrações 1º Trimestre | | Demonstrações Anuais | |
| | BP | Sim | BP | Sim | BP | Sim | BP | Sim |
| | DRE | Sim | DRE | Sim | DRE | Sim | DRE | Sim |
| | DMPL | Sim | DMPL | Sim | DMPL | Sim | DMPL | Sim |
| | DFC | Sim | DFC | Sim | DFC | Sim | DFC | Sim |
| | DRA | Sim | DRA | Não | DRA | Não | DRA | Não |
| | NEs | Sim | NEs | Não | NEs | Não | NEs | Não |
| | BO | Sim | BO | Sim | BO | Sim | BO | Sim |
| Santa Catarina | 2017 | | | | | | 2016 | |
| | Demonstrações 3º Trimestre | | Demonstrações 2º Trimestre | | Demonstrações 1º Trimestre | | Demonstrações Anuais | |
| | BP | Sim | BP | Sim | BP | Sim | BP | Sim |
| | DRE | Sim | DRE | Sim | DRE | Sim | DRE | Sim |
| | DMPL | Sim | DMPL | Sim | DMPL | Não | DMPL | Não |
| | DFC | Sim | DFC | Sim | DFC | Não | DFC | Não |
| | DRA | Sim | DRA | Não | DRA | Não | DRA | Não |
| | NEs | Sim | NEs | Sim | NEs | Não | NEs | Não |
| | BO | Sim | BO | Sim | BO | Sim | BO | Sim |

Fonte: Elaboração própria

Legenda: BP – Balanço Patrimonial; DRE – Demonstração do Resultado do Exercício; DMPL – Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido; DFC – Demonstração dos Fluxos de Caixa; DRA – Demonstração do Resultado Abrangente; NE – Notas Explicativas; BO – Balanço Orçamentário.

Por fim, na Região Sudeste (ver Quadro 8), tem-se o maior destaque positivo do Sistema Sebrae com o Estado de Minas Gerais, o qual não publicou a totalidade das demonstrações apenas no primeiro trimestre de 2017. Dessa forma, seus demais demonstrativos podem ser lidos individualmente e em conjunto, possibilitando a interpretação de sua situação patrimonial e financeira.

Quadro 8 - Demonstrações contábeis do Sistema Sebrae - Região Sudeste

| Região Sudeste | | | | | | | | |
|----------------|-------------------------------|-----|-------------------------------|-----|-------------------------------|-----|-------------------------|-----|
| Estado | Exercício | | | | | | | |
| Espírito Santo | 2017 | | | | | | 2016 | |
| | Demonstrações 3º Trimestre | | Demonstrações 2º Trimestre | | Demonstrações 1º Trimestre | | Demonstrações Anuais | |
| | BP | Sim | BP | Sim | BP | Sim | BP | Sim |
| | DRE | Sim | DRE | Sim | DRE | Sim | DRE | Sim |
| | DMPL | Sim | DMPL | Sim | DMPL | Não | DMPL | Não |
| | DFC | Sim | DFC | Sim | DFC | Não | DFC | Não |
| | DRA | Sim | DRA | Sim | DRA | Não | DRA | Não |
| | NEs | Sim | NEs | Sim | NEs | Não | NEs | Não |
| | BO | Sim | BO | Sim | BO | Sim | BO | Sim |
| Minas Gerais | 2017 | | | | | | 2016 | |
| | Demonstrações 3º Trimestre | | Demonstrações 2º Trimestre | | Demonstrações 1º Trimestre | | Demonstrações Anuais | |
| | BP | Sim | BP | Sim | BP | Sim | BP | Sim |
| | DRE | Sim | DRE | Sim | DRE | Sim | DRE | Sim |
| | DMPL | Sim | DMPL | Sim | DMPL | Não | DMPL | Sim |
| | DFC | Sim | DFC | Sim | DFC | Não | DFC | Sim |
| | DRA | Sim | DRA | Sim | DRA | Não | DRA | Sim |
| | NEs | Sim | NEs | Sim | NEs | Não | NEs | Sim |
| | BO | Sim | BO | Sim | BO | Sim | BO | Sim |
| Rio de Janeiro | 2017 | | | | | | 2016 | |
| | Demonstrações 3º Trimestre | | Demonstrações 2º Trimestre | | Demonstrações 1º Trimestre | | Demonstrações Anuais | |
| | BP | Sim | BP | Sim | BP | Sim | BP | Sim |
| | DRE | Sim | DRE | Sim | DRE | Sim | DRE | Sim |
| | DMPL | Sim | DMPL | Sim | DMPL | Não | DMPL | Não |
| | DFC | Sim | DFC | Sim | DFC | Não | DFC | Não |
| | DRA | Sim | DRA | Sim | DRA | Não | DRA | Não |
| | NEs | Sim | NEs | Sim | NEs | Não | NEs | Não |
| | BO | Sim | BO | Sim | BO | Sim | BO | Sim |
| São Paulo | 2017 | | | | | | 2016 | |
| | Demonstrações 3º Trimestre | | Demonstrações 2º Trimestre | | Demonstrações 1º Trimestre | | Demonstrações Anuais | |
| | BP | Sim | BP | Sim | BP | Sim | BP | Sim |
| | DRE | Sim | DRE | Sim | DRE | Sim | DRE | Sim |
| | DMPL | Sim | DMPL | Sim | DMPL | Não | DMPL | Não |
| | DFC | Sim | DFC | Sim | DFC | Não | DFC | Não |
| | DRA | Sim | DRA | Não | DRA | Não | DRA | Não |
| | NEs | Sim | NEs | Sim | NEs | Não | NEs | Não |
| | BO | Sim | BO | Sim | BO | Sim | BO | Sim |

Fonte: Elaboração própria

Legenda: BP – Balanço Patrimonial; DRE – Demonstração do Resultado do Exercício; DMPL – Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido; DFC – Demonstração dos Fluxos de Caixa; DRA – Demonstração do Resultado Abrangente; NE – Notas Explicativas; BO – Balanço Orçamentário.

4.1.2 Conformidade com o CPC

Considerando-se os aspectos descritos na metodologia (ver Seção 3) e que, de acordo com o CPC-21, “cada demonstração contábil, anual ou intermediária, deve ser avaliada individualmente com relação à conformidade com os Pronunciamentos do CPC”, no Quadro 9 apresentam-se os resultados de conformidade das demonstrações de cada unidade Sebrae.

Quadro 9 – Conformidade das demonstrações com os aspectos dos CPCs 21 e 26

| Estado | Exercício | | | |
|---------------------|-------------------------------|-------------------------------|-------------------------------|-------------------------|
| | 2017 | | | 2016 |
| | CPC 21 | | | CPC 26 |
| | Demonstrações 3º Trimestre | Demonstrações 2º Trimestre | Demonstrações 1º Trimestre | Demonstrações Anuais |
| Nacional | Não | Não | Não | Não |
| Acre | Não | Não | Não | Não |
| Alagoas | Não | Não | Não | Sim |
| Amapá | Não | Não | Não | Não |
| Amazonas | Não | Não | Não | Não |
| Bahia | Não | Não | Não | Não |
| Ceará | Não | Não | Não | Não |
| Distrito Federal | Não | Não | Não | Não |
| Espírito Santo | Não | Não | Não | Não |
| Goiás | Não | Não | Não | Não |
| Maranhão | Não | Não | Não | Não |
| Mato Grosso | Não | Não | Não | Não |
| Mato Grosso do Sul | Não | Não | Não | Não |
| Minas Gerais | Sim | Sim | Não | Sim |
| Pará | Não | Não | Não | Não |
| Paraíba | Não | Não | Não | Não |
| Paraná | Não | Não | Não | Não |
| Pernambuco | Não | Não | Não | Não |
| Piauí | Não | Não | Não | Não |
| Rio de Janeiro | Não | Não | Não | Não |
| Rio Grande do Norte | Não | Não | Não | Não |
| Rio Grande do Sul | Não | Não | Não | Não |
| Rondônia | Não | Não | Não | Não |
| Roraima | Não | Não | Não | Não |
| Santa Catarina | Não | Não | Não | Não |
| São Paulo | Não | Não | Não | Não |
| Sergipe | Não | Não | Não | Não |
| Tocantins | Não | Não | Não | Não |

Fonte: elaboração própria

Como se observa, embora muitas unidades tenham apresentado o conjunto completo de demonstrações intermediárias nos últimos trimestres, o fato de o usuário não ter acesso às demonstrações completas de 2016 impede a conformidade com o CPC 21. Além disso, é importante ressaltar, tal qual mencionado, que a conformidade também deve ser analisada individualmente. Dessa forma, embora a unidade de Minas Gerais tenha apresentado o conjunto completo de demonstrações de 2016, o que possibilita a análise das posteriores demonstrações intermediárias pelo usuário, as publicações do 1º trimestre estavam incompletas, impossibilitando sua conformidade.

4.1.3 Análises dos resultados de conformidade

Considerando os resultados descritos nas seções 4.1.1 e 4.1.2, é válido inferir, de forma geral, que o Sistema Sebrae se encontra atualmente em situação de não conformidade com os normativos que orientam a divulgação de suas demonstrações contábeis e com relação às orientações do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC).

Apesar da nítida melhoria na divulgação dos Estados, nenhuma unidade do Sistema Sebrae apresentou todo o conjunto completo de demonstrações contábeis dos exercícios de 2016 e 2017. Dentro desse contexto, o maior e mais recorrente problema encontrado foi a ausência de NEs, principalmente do exercício de 2016, as quais são de grande relevância para a análise dos demonstrativos e fundamentais para o entendimento das demonstrações intermediárias. Nas NEs de muitos demonstrativos trimestrais, constam trechos como “sem a repetição de determinadas notas explicativas anteriormente divulgadas” e “estas informações contábeis intermediárias devem ser lidas em conjunto com as demonstrações financeiras anuais da Entidade do exercício findo em 31 de dezembro de 2016 que contemplam o conjunto completo das notas explicativas”, sendo que não há a publicação das NEs anteriores. Considerando os resultados encontrados, apenas a partir das publicações anuais do exercício de 2017 será possível corrigir tal situação, se cada unidade do Sistema apresentar o conjunto completo de relatórios para possibilitar comparação com as demonstrações intermediárias de 2018.

É importante reafirmar que este estudo não avaliou todos os aspectos levantados pelos CPCs. Porém, tendo em vista que se uma entidade declara expressamente que suas demonstrações contábeis estão de acordo com os Pronunciamentos Técnicos, Interpretações e Orientações do Comitê, então ela deve atender a todos os seus

requisitos, caso um dos itens apontados neste estudo não tenha sido cumprido, conseqüentemente o conjunto já não poderá estar em conformidade com o CPC. Assim, ainda que as unidades do Sebrae tenham a validação de auditorias interna e externa, para fins de divulgação e análise pelos usuários, grande parte das entidades do Sistema não está em conformidade com as disposições do CPC.

Além dos apontamentos realizados, é significativo registrar algumas observações gerais quanto à divulgação dos demonstrativos. Durante o processo de levantamento das demonstrações, apesar da fácil localização dos dados, constatou-se certa dificuldade na seleção das publicações por estado e por período. Apesar de o portal oferecer acesso por ano e por região, grandes regiões como o Nordeste, por exemplo, que até o momento dispõe de 36 publicações, acabam por ter uma apresentação muito desorganizada de suas informações, dificultando a busca pelo usuário.

Observou-se também a baixa padronização da divulgação contábil entre as unidades do sistema. Como exemplos, podem ser citados: a falta de uniformidade do layout de apresentação, a falta de padronização quanto à declaração ou não de conformidade das demonstrações com os pronunciamentos do CPC e a utilização de terminologias diferentes por alguns estados, como a designação do Patrimônio Líquido por Patrimônio Social e o tratamento da DRE como Demonstração dos Superávits/Déficits. Por outro lado, é válido também apontar as boas práticas verificadas nas publicações de alguns Estados, como a inserção de NEs específicas para o BO, conforme realizado, por exemplo, pelos Estados de Alagoas, Rio Grande do Norte e Paraná, e a inclusão nos demonstrativos contábeis de análises vertical e horizontal pelo Estado de Santa Catarina.

Embora haja o entendimento sobre a autonomia financeira, administrativa e patrimonial das unidades do Sistema, a padronização contábil é essencial para possibilitar a comparabilidade, uma das características qualitativas de melhoria da informação contábil-financeira elencada pelo CPC-00: Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro.

Por fim, apesar das críticas realizadas, é possível inferir que a instituição tem se empenhado pela transparência de suas informações, considerando ser esta a primeira publicação oficial de suas demonstrações e que houve uma nítida e gradual melhoria na divulgação contábil por todas as unidades do Sistema Sebrae.

4.2 Demonstrações contábeis do Sebrae Nacional

4.2.1 Particularidades contábeis

Com o intuito de contribuir com a diminuição da assimetria informacional das demonstrações contábeis do Sistema Sebrae, a seguir foram descritas as principais especificidades encontradas no Balanço Patrimonial e na Demonstração do Resultado do Exercício do segundo trimestre de 2017 do Sebrae Nacional e que afetam seu processo de divulgação. Importante ressaltar que, embora as Notas Explicativas para o período tenham sido publicadas, o enfoque deste estudo está na contextualização das particularidades observadas. Além disso, dada a similaridade de funcionamento do Sistema, a maioria das análises pode ser realizada nos demonstrativos de outras unidades.

A Figura 1 apresenta o Balanço Patrimonial de janeiro a junho de 2017 do Sebrae Nacional. Considerando as exigências da Lei 6.404/76 e suas alterações, bem como os Pronunciamentos do CPC, esse demonstrativo foi analisado segundo a estrutura e os grupos de contas elencados.

Figura 1 - Balanço Patrimonial – Janeiro a junho de 2017 - Sebrae Nacional

Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas - SEBRAE

Balanços patrimoniais em 30 de junho de 2017 e 31 de dezembro de 2016
(Em milhares de Reais)

| Ativo | Nota | 30/06/2017 | 31/12/2016 | Passivo | Nota | 30/06/2017 | 31/12/2016 |
|---|------|------------------|------------------|---|------|------------------|------------------|
| Ativo circulante | | | | Passivo circulante | | | |
| Caixa e equivalentes de caixa | 4 | 10 | 45 | Benefícios a empregados de curto prazo | 11 | 10.441 | 6.340 |
| Aplicações financeiras temporárias | 4 | 1.768.326 | 1.697.502 | Obrigações com convênios e contratos | 12 | 10 | 9 |
| Valores a receber | 5 | 256.847 | 440.599 | Contas a pagar a fornecedores e outras | 13 | 10.299 | 51.621 |
| Numerários vinculados a convênios e programas | 6 | 1.318.003 | 1.081.110 | Obrigações trabalhistas | 14 | 20.141 | 27.461 |
| Adiantamentos de convênios e acordos a executar | 7 | 95.608 | 115.572 | Obrigações com o Sistema SEBRAE | 8.1 | 160.655 | 215.893 |
| Créditos com o Sistema SEBRAE | 8 | 22.121 | 106.893 | Provisão Honras FAMPE | 15 | 38.915 | 36.500 |
| Total do ativo circulante | | 3.460.915 | 3.441.721 | Total do passivo circulante | | 240.461 | 337.824 |
| Ativo não circulante | | | | Passivo não circulante | | | |
| Créditos com o Sistema SEBRAE | 8 | 83.898 | 73.537 | Provisões | 15 | 90.030 | 137.709 |
| Depósitos realizáveis | 15 | 24.906 | 24.605 | Total do passivo não circulante | | 90.030 | 137.709 |
| Aplicações financeiras | 9 | 3.923 | 7.986 | Total do passivo exigível | | 330.491 | 475.533 |
| Outros créditos | | 1.462 | 1.395 | Patrimônio líquido | 16 | | |
| Imobilizado | 10 | 103.771 | 109.388 | Superávits acumulados | | 3.156.747 | 2.916.626 |
| Total do ativo não circulante | | 217.960 | 216.911 | Superávit(déficit) do período / exercício | | 165.285 | 239.562 |
| Total do ativo | | 3.678.875 | 3.658.632 | Ajuste de avaliação patrimonial | | 26.352 | 26.911 |
| | | | | Total do patrimônio líquido | | 3.348.384 | 3.183.099 |
| | | | | Total do passivo e do patrimônio líquido | | 3.678.875 | 3.658.632 |

As notas explicativas são parte integrante das informações contábeis intermediárias.

Fonte: Sebrae (2017)

Primeiramente, destaca-se o grupo “Numerários vinculados a convênios e programas”, pertencente ao ativo circulante, que representa as disponibilidades da instituição destinadas aos convênios com entidades parceiras e programas do Sistema, de modo que são discriminadas separadamente por naturalmente não poderem ser tratadas como recursos disponíveis à manutenção geral da entidade. Além dela, registra-se também o similar contexto das contas “Adiantamentos de convênios e acordos a executar” no ativo circulante e “Obrigações com convênios e contratos” no passivo circulante, as quais representam, respectivamente, valores a receber e a devolver para parceiros.

Os convênios e parcerias mudam de acordo com cada unidade Sebrae e surgem pela realização de acordos com outras instituições, ou com outro ente dentro do próprio Sistema Sebrae, para o alcance de um objetivo comum entre as partes, potencializando assim sua forma de atuação. No caso do Sebrae/NA, registra-se o convênio com a entidade Financiadora de Estudos e Projetos (FINEP), empresa pública brasileira vinculada ao Ministério da Ciência, Tecnologia, Inovações e Comunicações (MCTIC) e destinada ao fomento da ciência, tecnologia e inovação em empresas, universidades, institutos tecnológicos e outras instituições públicas ou privadas. De acordo com a Chamada Pública 10/2005, o objetivo de tal convênio é apoiar projetos de inovação e difusão tecnológica para as micro e pequenas empresas. Porém, as principais vinculações de recursos da conta de numerários descrita correspondem ao programa do Fundo de Aval às Micro e Pequenas Empresas (FAMPE).

O FAMPE, solução oferecida e administrada pelo Sebrae, é um fundo criado para facilitar o acesso ao crédito pelas microempresas, empresas de pequeno porte e microempreendedores individuais junto a instituições financeiras que participem do programa. Desse modo, os recursos financeiros desse fundo servem como lastro, ou seja, como uma garantia complementar para pequenas empresas, haja vista a dificuldade desse público em atender todas as exigências bancárias em operações de crédito. Conforme destaca Mendonça (2005), o fundo se destina à concessão de aval para empréstimos que visem o desenvolvimento de novos empreendimentos ou o aperfeiçoamento de já existentes e prioriza os financiamentos de longo prazo com foco na melhoria da rentabilidade e competitividade da empresa. Paralelamente ao FAMPE, existe também o FAMPEX, o qual é destinado somente para empresas de exportação.

É importante reforçar, porém, que o Sebrae não concede empréstimos ou financiamentos, tendo em vista sua natureza institucional, mas, por outro lado, atua

como facilitador do acesso ao crédito através de parcerias, orientações e programas como o FAMPE. Além disso, considerando-se o risco inerente do fundo, ressalta-se ainda que são registradas correspondentes provisões no passivo circulante e não circulante através da conta “Provisão Honras FAMPE”.

“Créditos com o Sistema Sebrae” é um grupo de conta presente tanto no ativo circulante como no ativo não circulante e correspondente aos valores a receber dos Sebrae/UF. Tais ativos seriam equivalentes a financiamentos concedidos pelo Sebrae Nacional às unidades estaduais por meio da antecipação de valores de Contribuição Social Ordinária (CSO) a fim de atender destinações específicas e internas. Dessa forma, foram apontadas pelas NEs as seguintes fontes de recursos a receber do sistema: Programa de Imobilização, Programa para Adequação da Estrutura Interna e Licenças UTIC (sigla dada à Unidade de Tecnologia da Informação e Comunicação).

Conforme orientações da Unidade de Gestão Orçamentária e Contabilidade do Sebrae Nacional, o Programa de Imobilização visa apoiar a aquisição, construção e reforma de imóveis e terrenos a serem utilizados pelas unidades do próprio Sistema. Já o Programa para Adequação da Estrutura Interna visa a mobilização de recursos em caso de necessidade estadual de realização de Planos de Demissão Voluntária (PDV). E enquanto as Licenças UTIC (sigla dada à Unidade de Tecnologia da Informação e Comunicação) representam financiamentos para a aquisição em conjunto de licenças de softwares para uso dos Sebrae/UF.

Além dos valores a receber descritos, também se registra a existência da conta CSO/CSN a receber, a qual corresponde aos valores que foram transferidos aos Sebrae/UF, porém não foram executados em seus projetos, ações e atividades durante o exercício de 2016 e devem ser devolvidos ao Sebrae/NA. Nessa mesma linha, existem por outro lado as “Obrigações com o Sistema Sebrae”, conta do passivo circulante que diz respeito aos valores de Contribuição Social Ordinária pertencentes aos estados, mas que ainda não foram transferidos pelo Sebrae Nacional no ano de 2017.

Por fim, cabe analisar as particularidades do Patrimônio Líquido. Primeiramente, destaca-se que o PL da entidade apresenta a figura do superávit ou déficit ao invés das terminologias lucro ou prejuízo, aspecto que é inclusive apontado pela ITG 2002 (R1). Além disso, de acordo com a Lei nº 9.532/97 em seu art.12, § 3º, “Considera-se entidade sem fins lucrativos a que não apresente superávit em suas contas ou, caso o apresente em determinado exercício, destine referido resultado, integralmente, à manutenção e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais”. Nesse contexto, a

instituição não constitui reservas e nenhum tipo de distribuição de seu superávit acumulado, mas apenas incorpora o superávit do exercício anterior ao do período.

A Figura 2 apresenta a Demonstração do Resultado do Exercício de janeiro a junho de 2017 do Sebrae Nacional.

Figura 2 – Demonstração do Resultado do Exercício – Janeiro a junho de 2017 - Sebrae Nacional

| Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas - SEBRAE-NACIONAL | | | | | |
|---|-------------|---------------------------------------|-------------------|---------------------------------------|--------------------|
| Demonstrações de resultados | | | | | |
| Para os períodos de três e seis meses findos em 30 de junho de 2017 e 2016 | | | | | |
| <i>(Em milhares de Reals)</i> | | | | | |
| | Nota | Período de três meses findo em | | Período de seis meses findo em | |
| | | 30/06/2017 | 30/06/2016 | 30/06/2017 | 30/06/2016 |
| Receitas | | | | | |
| Contribuição social líquida | 17 | 752.723 | 740.837 | 1.507.781 | 1.496.177 |
| Receitas empresas beneficiadas | | 2 | 9 | 3 | 11 |
| Receitas de convênios, Subvenções e auxílios financeiros | | - | 21 | - | 21 |
| Outras receitas operacionais | 18 | 14.274 | 10.911 | 79.599 | 23.378 |
| Total das Receitas | | 766.999 | 751.778 | 1.587.383 | 1.519.587 |
| Despesas | | | | | |
| Pessoal, encargos e benefícios sociais | 19 | (38.515) | (34.581) | (74.340) | (68.829) |
| Serviços profissionais e contratados | 20 | (25.499) | (45.538) | (50.485) | (84.246) |
| Custos e despesas de operacionalização | 21 | (13.890) | (15.857) | (38.436) | (33.762) |
| Encargos diversos | 22 | (21.669) | (20.929) | (23.106) | (22.568) |
| Despesas com transferências e com programas e convênios | 23 | (711.069) | (654.965) | (1.352.509) | (1.386.157) |
| Despesas com provisões | 24 | (15.403) | (19.415) | (46.509) | (33.054) |
| Depreciação e amortização | | (2.739) | (2.830) | (5.595) | (5.739) |
| Outras despesas operacionais | | (188) | - | (188) | (711) |
| Total de Despesas | | (829.072) | (796.115) | (1.591.168) | (1.635.066) |
| Superávit antes do Resultado Financeiro Líquido | | (62.073) | (44.337) | (3.785) | (115.470) |
| Resultado Financeiro Líquido | 25 | 76.962 | 88.847 | 169.070 | 169.696 |
| Superávit (déficit) do período | | 14.889 | 44.510 | 165.285 | 54.217 |

As notas explicativas são parte integrante das informações contábeis intermediárias.

Fonte: Sebrae (2017)

Na DRE, as principais diferenças verificadas nas receitas foram nas contas “Contribuição Social Líquida”, “Receitas de empresas beneficiadas” e “Receitas de convênios, subvenções e auxílios financeiros”, as quais correspondem às fontes de arrecadação de receitas já descritas no referencial teórico deste estudo (ver Seção 2). Quanto às despesas, apenas destaca-se a conta “Despesas com transferências e com programas e convênios”, a qual corresponde à partida dobrada das contas de “Obrigações com convênios e contratos” e “Obrigações com o Sistema Sebrae”, também comentadas anteriormente.

Por fim, destaca-se a ausência da retenção do Imposto de Renda e da Contribuição Social, tendo em vista a isenção estabelecida pela Lei nº 9.532/97 em seu art. 15:

Consideram-se isentas as instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e as associações civis que prestem os serviços para os quais houverem sido constituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos.

§ 1º A isenção a que se refere este artigo aplica-se, exclusivamente, em relação ao imposto de renda da pessoa jurídica e à contribuição social sobre o lucro líquido.

4.2.2 Análises das particularidades contábeis

Considerando os apontamentos da seção 4.2.1, é válido apontar que as principais particularidades dos demonstrativos do Sebrae Nacional estão na contabilização de sua diferenciada arrecadação financeira e na forte presença de convênios e transferências de recursos para outras entidades, as quais se estendem para as demais unidades do Sistema. Apesar das explicações constantes nas NEs, é importante destacar que durante o processo de coleta das publicações do exercício de 2016, observou-se a presença de quadros específicos sobre tais convênios e transferências, os quais oferecem um maior detalhamento da movimentação desses recursos e que também foram recomendados pelo Acórdão nº 699/2016 do TCU.

Ademais, levando-se em consideração o Plano de Contas apresentado por Iudícibus *et al.* (2010), e conforme estabelecido pela Lei nº 6.404/76, os quais separam o ativo não circulante em realizável a longo prazo, investimentos, imobilizado e intangível, no Balanço analisado (ver Figura 1), não há essa clara separação entre as contas apresentadas. Diferentemente, no BP do Sebrae Nacional, existem contas que, por dedução, se enquadrariam em tais grupos. Além disso, ressalva-se também a ausência de ativo intangível, o qual não consta no BP analisado.

Outro ponto a ser comentado está na designação do Patrimônio Líquido, o qual, nas NEs do Sebrae Nacional, é tratado como equivalente de Patrimônio Líquido Social. Porém, analisando-se as recomendações da Interpretação Técnica Geral 2002 (R1) – Entidade sem finalidade de lucros, do Conselho Federal de Contabilidade, não seria adequado tal uso nos demonstrativos do Sebrae. Isso porque, em tal norma, o termo Patrimônio Social é tratado como um termo análogo à Capital Social, conta usada pelas entidades com fins lucrativos para designar o aporte inicial de capital por seus sócios. Assim, como o BP do Sebrae Nacional apresenta somente superávits e ajustes de avaliação patrimonial, não é pertinente apontar tais contas como pertencentes ao Patrimônio Líquido Social. Para uso de tal conta, a instituição deveria discriminar então qual o valor inicial que foi investido no momento de sua criação.

Ainda em análise, cabe apontar que alguns problemas foram identificados, como a ausência de NEs para as contas “Outros créditos” do ativo não circulante, “Receitas de empresas beneficiadas”, “Receitas de convênios, subvenções e auxílios financeiros” e “outras despesas operacionais” da DRE; e também a utilização de siglas como “UTIC” e “UASJUR” sem a devida explicação, as quais, embora sejam familiares para os colaboradores do Sistema, são estranhas ao público em geral. Tais siglas correspondem, respectivamente, à Unidade de Tecnologia da Informação e Comunicação e à Unidade de Assessoria Jurídica do Sebrae Nacional.

Por fim, considerando a apresentação dos demonstrativos de todo o Sistema, é importante discorrer acerca da inexistência de demonstrações contábeis consolidadas. Embora cada unidade tenha sua autonomia, o Sistema Sebrae é suficientemente uniforme para que houvesse um processo de consolidação das informações contábeis. Além de o Plano de Contas ser padronizado internamente, as entradas e saídas de recursos controlados pela entidade são extremamente similares entre as unidades. Assim, a fim de proporcionar o retrato da posição patrimonial e financeira de toda a instituição e melhorar sua transparência, o Sebrae deveria apresentar também o conjunto das informações contábeis consolidadas do Sistema.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O estudo teve como objetivo analisar as demonstrações contábeis do Sebrae com o intuito de contribuir com o fortalecimento do recente processo de transparência contábil das entidades paraestatais do Sistema S e com a diminuição da assimetria informacional entre tais publicações e seus potenciais usuários. Nesse contexto, o estudo verificou a conformidade das publicações do Sebrae em relação às recomendações do Acórdão nº 699/2016 do TCU, da Lei nº 13.408/2016, do CPC-21: demonstrações intermediárias e CPC-26: apresentação das demonstrações contábeis, e descreveu as particularidades contábeis encontradas nos demonstrativos do Sebrae Nacional.

Mediante os resultados encontrados, é possível afirmar que o Sebrae não está em conformidade com as recomendações dos normativos e do CPC. Ainda que aspectos como o prazo, periodicidade e local de publicação tenham sido devidamente atendidos, a divulgação das demonstrações contábeis foi incompleta e insuficiente para proporcionar a leitura contábil da situação patrimonial e financeira por seus usuários. Nesse sentido, o problema central do processo de divulgação contábil do Sebrae esteve no descompasso de informações entre as demonstrações intermediárias de 2017 e as demonstrações anuais de 2016, de forma que a maior parte do Sistema não publicou as notas explicativas, a DMPL, a DFC e a DRA do exercício de 2016. Quanto às particularidades dos demonstrativos, os principais apontamentos foram quanto aos registros contábeis relacionados à sua diferenciada forma de arrecadação por meio de contribuições parafiscais e à forte presença de convênios e transferências de recursos com entidades parceiras. Considerando o intuito do estudo, é possível então afirmar que são necessárias melhorias na divulgação contábil do Sistema Sebrae para o alcance da comparabilidade e transparência de suas informações.

Como sugestões de trabalhos futuros, recomenda-se a análise do atendimento aos demais requisitos do Acórdão nº 699/2017; a análise dos aspectos da contabilidade pública do Sebrae, como a presença do Balanço Orçamentário e a sua conformidade com a NBC T 16.6 e o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público; e a aplicação e desenvolvimento deste mesmo estudo ou semelhantes nas demais entidades do Sistema S.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Rubens de Araujo. Mudança de concepções de trabalho e desenvolvimento da competência profissional: Estudo fenomenográfico com agentes locais de inovação do SEBRAE/ES. XX Seminários em Administração, nov. 2017.

BORGES, Fabiana Marques Silva; LEOPOLDO, Pedro. As contribuições da formação gerencial na atuação profissional dos egressos das escolas Sebrae em Minas Gerais. Dissertação de Mestrado. Pedro Leopoldo, 2016.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 19 nov. 2017.

BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 19 de nov. 2017.

BRASIL. Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6404consol.htm>. Acesso em: 18 nov. 2017.

BRASIL. Lei n. 8.029, de 12 de abril de 1990. Dispõe sobre a extinção e dissolução de entidades da administração Pública Federal, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8029compilada.htm>. Acesso em: 18 nov. 2017.

BRASIL. Decreto n. 99.750, de 09 de outubro de 1990. Desvincula da Administração Pública Federal o Centro Brasileiro de Apoio à Pequena e Média Empresa (Cebrae), transformando-o em serviço social autônomo. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d99570.htm>. Acesso em: 19 nov. 2017.

BRASIL. Lei n. 8.154, de 28 de dezembro de 1990. Altera a redação do § 3º do art. 8º da Lei nº 8.029, de 12 de abril de 1990 e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8154.htm>. Acesso em: 18 nov.2017.

BRASIL. Lei n. 8.443, de 16 de julho de 1992. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8443.htm>. Acesso em: 19 nov.2017.

BRASIL. Lei n. 11.638, de 28 de dezembro de 2007. Altera e revoga dispositivos da Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei n. 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/11638.htm>. Acesso em: 18 de nov. 2017.

BRASIL. Lei n. 13.408, de 26 de dezembro de 2016. Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração e execução da Lei Orçamentária de 2017 e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2016/lei/L13408.htm>. Acesso em: 19 de nov. 2017.

BRASIL. Tribunal de Contas da União – TCU. Acórdão nº 699/2016 - Plenário. Relator: OLIVEIRA, Weder de. Publicado em 30.03.2016. Disponível em: <<https://contas.tcu.gov.br/juris/SvlHighLight?key=41434f5244414f2d434f4d504c45544f2d31363835363239&sort=RELEVANCIA&ordem=DESC&bases=ACORDAO-COMPLETO;&highlight=&posicaoDocumento=0&numDocumento=1&totalDocumentos=1>>. Acesso em: 19 nov. 2017.

BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. AgRg Ag 936.025/SP, Segunda Turma, Relator Ministro: MARTINS, Humberto. Publicado em 21.10.2008. Disponível em: <<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/153397459/agrg-no-recurso-especial-agrg-no-resp-1466820-pr-2014-0167149-2>>. Acesso em: 20 nov. 2017.

CAMPOS, Teodoro Malta; MACHADO, Marta Correa; FISCHER, André Luiz. Gestão de recursos humanos em micro e pequenas empresas: direcionamentos do Sebrae para

estimular o desenvolvimento de políticas e práticas. Revista Gestão e Desenvolvimento, v. 14, n. 2, p. 111-125, 2017.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS – CPC. CPC-26 (R1): Apresentação das demonstrações contábeis. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=57>>. Acesso em: 18 nov. 2017.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS – CPC. CPC-21 (R1): Demonstração intermediária. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=52>>. Acesso em: 18 nov. 2017.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – CFC. Resolução NBC T 16.6 (R1), de 31 de outubro de 2014. Disponível em: <[http://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2014/NBCT16.6\(R1\)](http://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2014/NBCT16.6(R1))>. Acesso em: 19 nov. 2017.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – CFC. Resolução ITG 2002 (R1), de 02 de setembro de 2015. Disponível em: <[http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2015/ITG2002\(R1\)](http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2015/ITG2002(R1))>. Acesso em: 19 nov. 2017.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – CFC. Resolução NBC TG 21 (R3), de 06 de novembro de 2015. Disponível em: <[http://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2015/NBCTG21\(R3\)](http://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2015/NBCTG21(R3))>. Acesso em: 18 nov. 2017.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – CFC. Resolução NBC TG 26 (R4), de 22 de dezembro de 2016. Disponível em: <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2016/NBCTG26R4&arquivo=NBCTG26R4.doc>. Acesso em: 18 nov. 2017.

CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO – CGU. Entendimentos do Controle Interno Federal sobre a gestão dos recursos pelas unidades do Sistema Sebrae. Brasília, 2011. Disponível em: <<http://www.cgu.gov.br/Publicacoes/auditoria-e-fiscalizacao/arquivos/sebrae.pdf>>. Acesso em: 18 nov. 2017.

FINANCIADORA DE ESTUDOS E PROJETOS – Finep. Sobre a Finep. Disponível em: <<http://www.finep.gov.br/a-finep-externo/sobre-a-finep>>. Acesso em: 19 nov. 2017.

FINANCIADORA DE ESTUDOS E PROJETOS – Finep. CHAMADA PÚBLICA MCT/FINEP/SEBRAE/Ação Transversal – Cooperação ICT's – MPEs– 10/2005. Disponível em: <http://www.finep.gov.br/arquivos_legados/fundos_setoriais/acao_transversal/editais/Chamada_Publica_MCT_FINEP_SEBRAE_Acao_Transversal_MPE_S_10_2005.PDF>. Acesso em: 19 nov. 2017.

GUIMARÃES, Mayhara Dias; GUILLAUMON, Siegrid. Potenciais e limitações do movimento Compre do Pequeno Negócio/Sebrae na Feira do Guará-DF. XXVIII ENANGRAD, ago. 2017.

HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BREDA, Michael F. Teoria da contabilidade; tradução de Antonio Zoratto Sanvicente. São Paulo: Atlas, p. 277-297, 1999.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens; SANTOS, Arioaldo dos; Manual de contabilidade societária aplicável a todas as sociedades de acordo com as normas internacionais e do CPC. São Paulo: Atlas, 2010.

LIMA, Ediene Souza de; DUARTE, Emeide Nóbrega; LIRA, Suzana de Lucena; SILVA, Edcleyton Bruno Fernandes. Evidências cientrométricas de gestão do conhecimento no Sebrae. 2017.

MEIRELLES, Hely Lopes. A licitação nas entidades paraestatais. Estudos de direito público III. São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 13. 1981.

MEIRELLES, Hely Lopes. Direito administrativo brasileiro. Hely Lopes Meirelles, José Emmanuel Burle Filho. 42ª ed. / atual. até a Emenda Constitucional 90, de 15.9.2015. São Paulo: Malheiros, p.71, 2016.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Curso de Direito Administrativo. 26ª ed. / atual. até a Emenda Constitucional 57, de 18.12.2008. São Paulo: Malheiros, p.77, 2009.

MENDONÇA, Maurício. Políticas públicas de inovação no Brasil: a agenda da indústria. 2005. Disponível em: <http://seer.cgee.org.br/index.php/parcerias_estrategicas/article/viewFile/269/263>. Acesso em: 19 nov. 2017.

MIRANDA, Luiz Carlos; OLIVEIRA, Irani Maria da Silva; FEITOSA, Amanda Batista; RODRIGUES, Raimundo Nonato. Prestação de contas das organizações não governamentais brasileiras: uma investigação sobre terminologia contábil. Revista Universo Contábil, 5 (1): 22-37, 2009. Disponível em: <<http://www.redalyc.org/html/1170/117015043003/>>. Acesso em: 19 nov. 2017.

MORGADO, Almir; GOMES, Eugênio Maria. Entidades paraestatais e Terceiro Setor. Boletim Jurídico, Uberaba/MG, a. 5, no 254. Disponível em: <<http://www.boletimjuridico.com.br/doutrina/texto.asp?id=1819>>. Acesso em: 18 set. 2017.

NETO, Diogo de Figueiredo Moreira Neto. Natureza jurídica dos serviços sociais autônomos. Revista Dir. Adm. Rio de Janeiro, 207: 79-94, jan./mar. 1997.

NETO, Floriano de Azevedo Marques; CUNHA, Carlos Eduardo Bergamini. Serviços sociais autônomos – Autonomous social services. Revista de Direito Administrativo. Rio de Janeiro, v.263, p. 135-174, maio/ago. 2013. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/viewFile/10647/9640>>. Acesso em: 18 de nov. 2017.

OLIVEIRA, Alaine Cantuária de; TRIGUEIRO, Angélica Pontes; NEGROMONTE, Péricles; MOREIRA, Rogério Amadel. Estudo de caso aplicado ao Sebrae: sistema de medição para as unidades de administração e finanças. Revista de Administração Pública. Rio de Janeiro 42(2):425-38, mar./abr. 2008.

SANTOS, Anderson; ZACCARIA, Rosana Borges; GRAZIANO, Graziela Oste; PITOMBO, Teresa Cristina Dias de Toledo; Estratégia de Fomento à Cultura de

Inovação: Uma Abordagem Sobre o Programa ALI do Sebrae/SP. Revista FSA, Teresina, v. 13, n. 3, art. 3, p. 58-75, mai./jun. 2016.

SILVA, César Augusto Tibúrcio; NIYAMA, Jorge Katsumi. Teoria da Contabilidade. Ed. Atlas, 3ª ed. 2013.

SILVEIRA, Luana Bittencourt; DA SILVA, Alexandre Viegas; ZANCHET, Neuri Antônio. Desenvolvimento do processo de engajamento dos microempreendedores individuais nas oficinas SEI: um estudo de caso no Sebrae de Porto Alegre. Revista Acadêmica São Marcos, v. 7, n. 1, p. 73-107, 2017.

SENADO FEDERAL. Sistema S. Disponível em: <<http://www12.senado.leg.br/noticias/glossario-legislativo/sistema-s>>. Acesso em: 19 nov. 2017.

SERVIÇO BRASILEIRO DE APOIO ÀS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS – Sebrae. Diretrizes para Elaboração do PPA 2018-2019 e Orçamento 2018. Brasília, 2016. Disponível em: <<http://datasebrae.com.br/documentos2/Ws567dR/Documentos%20de%20Refer%C3%Aancia/Diretrizes%20do%20PPA%202017-2018.pdf>>. Acesso em: 18 nov.2017.

SERVIÇO BRASILEIRO DE APOIO ÀS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS – Sebrae. Transparência: Orçamento do Sistema Sebrae. Disponível em: <<http://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/Orcamento>>. Acesso em: 19 nov. 2017.

SERVIÇO BRASILEIRO DE APOIO ÀS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS – Sebrae. Demonstrações contábeis jan a jun 2017. Disponível em: <<http://www.sebrae.com.br/Sebrae/Portal%20Sebrae/Anexos/5-%20NA%20-%20Demonstra%C3%A7%C3%B5es%20Cont%C3%A1beis%20%201%C2%BA%20Semestre%202017.pdf>>. Acesso em: 19 nov. 2017.

SERVIÇO BRASILEIRO DE APOIO ÀS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS – Sebrae. Participação das Micro e Pequenas Empresas na Economia Brasileira. Relatório Executivo, fev. 2015. Disponível em: <<http://www.bibliotecas.sebrae.com.br/>>

chronus/ARQUIVOS_CHRONUS/bds/bds.nsf/e55cdb1932bc40120b21bf4d277bb6ea/\$File/5307.pdf>. Acesso em: 19 nov. 2017.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO – TCU. Imprensa: Entidades do Sistema S têm problemas na divulgação de informações. Publicado em 07.04.16 às 14:28. Disponível em: <<http://portal.tcu.gov.br/imprensa/noticias/entidades-do-sistema-s-tem-problemas-na-divulgacao-de-informacoes.htm>>. Acesso em: 19 nov. 2017.

VALCÁCIO, Suzanne dos Anjos; COSTA, André Ricardo Reis; SANTOS, Carla Macedo Velloso dos; MOREIRA, Silvia Elaine. A estratégia do Sebrae e os fatores de sucesso e mortalidade precoce das micro e pequenas empresas conforme a literatura e visão dos gestores e consultores. XX Seminários em Administração, nov. 2017.

VILELA, Grazielle. O Sebrae e os destinos turísticos inteligentes. 2017.