

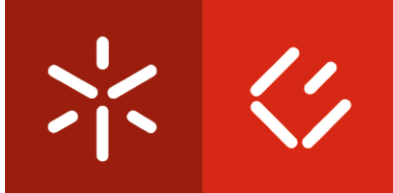
Universidade do Minho
Escola de Economia e Gestão

Aline Cristina Lopes Cinalli Medeiros Fogaça

**A *accountability* e a mensuração a justo valor
no setor público: o caso do COMAER.**

Dissertação de Mestrado
Mestrado em Contabilidade

Trabalho efetuado sob a orientação da
Professora Doutora Lídia Cristina Alves Morais Oliveira



Universidade do Minho
Escola de Economia e Gestão

Aline Cristina Lopes Cinalli Medeiros Fogaça

***A accountability e a mensuração a justo valor
no setor público: o caso do COMAER.***

Dissertação de Mestrado
Mestrado em Contabilidade

Trabalho efetuado sob a orientação da
Professora Doutora Lídia Cristina Alves Morais Oliveira

DIREITOS DE AUTOR E CONDIÇÕES DE UTILIZAÇÃO DO TRABALHO POR TERCEIROS

Este é um trabalho académico que pode ser utilizado por terceiros desde que respeitadas as regras e boas práticas internacionalmente aceites, no que concerne aos direitos de autor e direitos conexos.

Assim, o presente trabalho pode ser utilizado nos termos previstos na licença abaixo indicada.

Caso o utilizador necessite de permissão para poder fazer um uso do trabalho em condições não previstas no licenciamento indicado, deverá contactar o autor, através do repositóriUM da Universidade do Minho.

Licença concedida aos utilizadores deste trabalho



Atribuição

CC BY-NC-ND

<https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>

AGRADECIMENTOS

“Combati o bom combate, terminei a corrida, guardei a fé.” (Timóteo 4:7)

Atrevo-me a afirmar que o justo valor deste trabalho não está no meu esforço, tampouco na produção gerada, sendo crucial nesta mensuração ter em conta as partes envolvidas que me trouxeram até aqui. Agradecer é ato simples, porque é espontâneo, necessário e praticamente salta de dentro de nós, buscando a parte digna que o recebe. E se agradecemos, é porque antes ganhamos, qualificando como de grande valor o que foi recebido. E é bom, tão bom poder externar essa gratidão.

Sou grata à Deus, em primeiro lugar, por ser amor e a razão de tudo.

Agradeço imensamente à minha família, sem a qual seria impossível chegar até aqui. Nomeadamente, agradeço ao meu marido Diego e ao meu filho Heitor, por entenderem meu compromisso, meu engajamento com horas de estudo e, ainda assim retribuírem com tanto amor e compreensão. Da mesma maneira, rendo homenagem aos meus pais Nilda e Paulo, os quais investiram suas vidas em nossa felicidade, acreditaram em cada passo e sempre foram grandes referências pessoais. Ao meu irmão Daniel por ser uma inspiração presente, mesmo sem saber. À minha sogra Janete pela torcida e carinho. E, ainda que não esteja entre nós, à minha vó Esther, por nunca ter deixado de participar da minha existência. Amo vocês.

Reconheço e agradeço à Força Aérea Brasileira por ter me permitido voar tão alto. Nesta renomada Instituição, agradeço a tantos amigos que me auxiliaram, dos quais não ousou citar os nomes para não cometer injustiças, hoje espalhados pelo Brasil e pelo mundo, mas sempre presentes em meus melhores pensamentos. Especialmente, rendo agradecimento ao efetivo da SEFA/DIREF pelo incentivo e colaboração, sem a qual não seria possível a realização deste trabalho.

Aos professores de ontem, de hoje e de amanhã, saibam que o interesse e o despertar para o conhecimento foram gerados por cada um dos senhores. Em especial, à professora Doutora Lídia Oliveira, responsável pela orientação desta pesquisa, mas que além disso, soube ser ouvinte, crítica e amiga. Ao citá-la, amplio o agradecimento aos demais professores do Mestrado em Contabilidade, pelo apoio e conhecimento compartilhado.

Agradeço à estimada Estela Vieira, da EEG, pelo acolhimento desde os primeiros contatos com a UMINHO.

Aos amigos de uma vida por, mesmo à distância, se tornarem presentes e vitais à minha sanidade.

Às novas amizades estabelecidas em terras portuguesas, provenientes de horas de ambiente acadêmico, vocês facilitaram e alegraram todo o processo.

De forma muito simples o meu MUITO OBRIGADA!

DECLARAÇÃO DE INTEGRIDADE

Declaro ter atuado com integridade na elaboração do presente trabalho acadêmico e confirmo que não recorri a prática de plágio nem a qualquer forma de utilização indevida ou falsificação de informações ou resultados em nenhuma das etapas conducente à sua elaboração.

Mais declaro que conheço e que respeitei o Código de Conduta Ética da Universidade do Minho.

A *accountability* e a mensuração a justo valor no setor público: o caso do COMAER

RESUMO

Ao final do século XX, a administração pública é impactada por um movimento denominado de New Public Management (NPM), que estabelece a ênfase aos resultados e à eficiência da máquina pública, bem como apropria-se da contabilidade como ferramenta para alavancar a *accountability* governamental. A alta confiabilidade, exigida das informações do governo, impulsionou o processo de harmonização contábil internacional. A normatização e padronização proporcionadas pelas International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) geram melhoria na qualidade das informações financeiras e a adoção de boas práticas, dentre as quais a utilização do justo valor na mensuração subsequente do ativo imobilizado. Como benefício direto do uso do justo valor, ressalta-se sua informação econômico-financeira, mas as críticas quanto à sua utilidade à esfera pública podem colocar em causa a fiabilidade e relevância da informação contábil. Justifica-se, portanto, a pesquisa, que objetiva compreender a relação do justo valor e a *accountability* do setor público, mediante estudo de caso do Comando da Aeronáutica do Brasil (COMAER). É desenvolvido um estudo qualitativo interpretativo, com a Teoria Institucional como lente teórica. Recorre-se à pesquisa documental, para compreender o contexto brasileiro de implantação das IPSAS e sua transposição ao COMAER, com ênfase às normas que tratam do uso do justo valor; e às entrevistas, visando avaliar a *accountability* no setor público segundo as percepções dos agentes organizacionais envolvidos na emissão das normas e no controle dos procedimentos contábeis do COMAER. As principais conclusões apontam para o isomorfismo mimético na adoção das IPSAS pelo Brasil e a coexistência das três formas de isomorfismo na adoção do critério opcional de mensuração a justo valor ao normativo interno do COMAER, com prevalência da forma coercitiva. Ademais, identificam e enumeram os pontos de favorecimento e óbice à qualidade da informação contábil. Conclui-se pela existência de uma relação de melhoria da *accountability* governamental, no uso do justo valor, por promover, em última instância, uma informação mais transparente e apropriada aos usuários da informação, ainda que demande técnicas de avaliação específicas e divulgação criteriosa. A pesquisa contribui para a literatura, pelo aprofundamento dos insights sobre o tema; para a entidade em estudo, e outras idênticas sob o ponto de vista operacional; para os organismos reguladores e para a comunidade acadêmica.

Palavras-chave: Justo valor, setor público, Força Aérea Brasileira, Brasil

Accountability and fair value measurement in the public sector: the case of COMAER

ABSTRACT

At the end of the 20th century, the public administration was impacted by a movement called New Public Management (NPM), which emphasizes results and efficiency of the public machine using accounting as a tool to leverage government accountability. The standard of high reliability required for public information boosted the process of international accounting harmonization. The standardization and regulation provided by the International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) lead to an improvement in the quality of financial information and the adoption of good practices, among which the use of fair value in the subsequent measurement of fixed assets. As a straight benefit of using fair value, appeared its economic-financial information, but critics are also discussing about its usefulness in the public sector, questioning its reliability and relevance for the accounting information. Therefore, the research is justified once it aims at understanding the relationship between fair value and public sector accountability through a case study by the Brazilian Air Force (COMAER). It is developed an interpretive qualitative analysis, with Institutional Theory as a theoretical lens. Resorting documentary research to understand the Brazilian context of IPSAS's implementation and its transposition to COMAER, with emphasis on legislation about the use of fair value; and interviews, aiming at assessing accountability in the public sector according to the perceptions of organizational agents involved in issuing standards and controlling COMAER's accounting procedures. The main conclusions point to the mimetic isomorphism in the adoption of IPSAS in Brazil and the coexistence of the three forms of isomorphism in the adoption of the fair value measurement optional criteria into COMAER legislation, with the prevalence of the coercive form. In addition, they allow the identification and enumeration of the pros and cons points that affect the quality of accounting information. Finally, the research reveals improvement in government accountability when the fair value is applied, which ultimately promotes more transparent and appropriate information for users of information, even though it requires specific assessment techniques and thorough disclosure. The research contributes to the literature by deepening the insights on the subject; for the entity under study and others identical from the operational point of view; for regulatory bodies; and for the academic community.

Key words: fair value, public sector, Brazilian Air Force, Brazil

ÍNDICE

AGRADECIMENTOS	III
RESUMO	V
ABSTRACT	VI
ÍNDICE DE QUADROS	IX
ÍNDICE DE TABELAS	IX
ÍNDICE DE FIGURAS	IX
LISTA DE ABREVIATURAS	XI
1. INTRODUÇÃO.....	1
1.1 JUSTIFICAÇÃO DO TEMA	1
1.2. OBJETIVO E QUESTÃO DE PARTIDA.....	3
1.3 ESTRUTURA DA PESQUISA	3
2. REVISÃO DA LITERATURA	6
2.1 ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA, NEW PUBLIC MANAGEMENT E ACCOUNTABILITY.....	6
2.2 HARMONIZAÇÃO CONTABILÍSTICA	21
2.3 JUSTO VALOR.....	29
2.4 ENQUADRAMENTO TEÓRICO: TEORIA INSTITUCIONAL	36
3. METODOLOGIA	43
3.1 OPÇÕES METODOLÓGICAS	43
3.1.1 Estudo de Caso	45
3.1.2 Objetivos, coleta, organização e tratamento de dados	46
3.2 CARACTERIZAÇÃO DA ENTIDADE E DOS ENTREVISTADOS AFETOS AO ESTUDO DE CASO	52
3.3 APLICAÇÃO DA TEORIA INSTITUCIONAL	61
4. A ADOÇÃO DAS IPSAS NO CONTEXTO BRASILEIRO E A OPÇÃO DE MENSURAÇÃO A JUSTO VALOR NO ATIVO IMOBILIZADO.....	64
5. A NORMATIZAÇÃO CONTÁBIL, O USO DO JUSTO VALOR NO COMAER E A PERCEPÇÃO DOS SEUS AGENTES	79
5.1 A NORMATIZAÇÃO CONTÁBIL DO COMAER: SISCONTAER E MCA 172-3.....	79
5.2 A OPÇÃO DE REAVLIAÇÃO NA MENSURAÇÃO DOS ATIVOS: O USO DO JUSTO VALOR	86
5.3 A PERCEPÇÃO DOS AGENTES	95

5.3.1 Identificação da percepção acerca do conceito de justo valor.....	96
5.3.2 Sobre a adoção de um critério opcional.....	100
5.3.3 Quanto ao uso do justo valor e a accountability governamental.....	103
5.3.4 Informações adicionais sobre normas e procedimentos internos.....	120
6. DISCUSSÃO DOS RESULTADOS	124
7. CONCLUSÃO	133
7.1 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	133
7.2 CONTRIBUIÇÕES.....	137
7.3 LIMITAÇÕES	138
7.4 PISTAS PARA INVESTIGAÇÕES FUTURAS	139
APÊNDICES.....	140
APÊNDICE 1- GUIÃO DE ENTREVISTA.....	140
APÊNDICE 2 – SOLICITAÇÃO PARA ENTREVISTA	149
APÊNDICE 3 – TERMO DE PARTICIPAÇÃO E CONSENTIMENTO	151
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	152
PUBLICAÇÕES OFICIAIS.....	162
OUTRAS REFERÊNCIAS	166

ÍNDICE DE QUADROS

Quadro 1: Quadro Síntese de Tendências pós-NPM.....	14
Quadro 2: IPSAS e a menção ao justo valor	28
Quadro 3: Mensuração a justo valor x Características Qualitativas da Informação Contábil.	32
Quadro 4: Recepção das IPSAS no Brasil.....	73
Quadro 5: Hierarquia do SISCONTAER no COMAER.....	81
Quadro 6- Ciclo de Processos da Contabilidade.....	84
Quadro 7- Composição do MCA 172-3 Digital	85
Quadro 8: Classes das Contas Contábeis por natureza da informação.....	89
Quadro 9: Gráfico de Reavaliações COMAER 2015 a 2020	93
Quadro 10: Tipos de isomorfismo x trechos do conteúdo	101

ÍNDICE DE TABELAS

Tabela 1: Comparativo de bens móveis permanentes no triênio 2019 a 2021.	59
Tabela 2: Análise Percentual BMP COMAER/Governo Federal/Ministério Defesa	60
Tabela 3- Tabela de Dados de Entrevistados.	61
Tabela 4: Reavaliações a maior COMAER, de 2015 a 2020	92
Tabela 5: Reavaliações a menor COMAER, de 2015 a 2020	92
Tabela 6: Percepções das características da informação contábil	104

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 1: Tipos de Sistemas de Accountability.....	19
Figura 2: Administração de codificações_ isomorfismo coercitivo em destaque	51
Figura 3: Codificação Criativa	51
Figura 4: Organograma de Comando do COMAER	55
Figura 5: Cadeia de Valor da FAB	57

Figura 6: Unidades de análise da dimensão administração pública no Brasil	69
Figura 7: A convergência das IPSAS ao ambiente brasileiro.....	71
Figura 8:Estrutura da Conta Contábil	90
Figura 9: Nuvem de Palavras_ Conceito Justo Valor.....	96
Figura 10: Isomorfismo identificado pelos entrevistados na adoção do critério opcional. ..	102
Figura 11: Percepções acerca do impacto a menor da reavaliação.....	112
Figura 12: Percepção de Óbices e/ou Melhoria a accountability governamental.....	119
Figura 13: Mapa de códigos_ Justo Valor e impacto na accountability	120

LISTA DE ABREVIATURAS

AFT- Ativo Fixo Tangível

ASC Topic 820- *Accounting Standards Code Topic 820*

BGU- Balanço Geral da União

CASP- Contabilidade Aplicada ao Setor Público

CFC- Conselho Federal de Contabilidade

CGU- Controladoria Geral da União

COMAE- Comando de Operações Aeroespaciais

COMAER- Comando da Aeronáutica

COMGAP- Comando Geral de Apoio

COMGEP- Comando Geral do Pessoal

COMPREP- Comando de Preparo

DASP- Departamento Administrativo do serviço Público

DCTA- Departamento de Controle e Tecnologia Aeroespacial

DECEA- Departamento de Controle do Espaço Aéreo

DIREF- Diretoria de Economia e Finanças da Aeronáutica

ENW- Estado Neoweberiano

FAB- Força Aérea Brasileira

FAS 157- *Financial Accounting Standards 157*

FASB- *Financial Accounting Standards Board*

IAS- *International Accounting Standards*

IASB - *International Accounting Standards Board*

IBRACON - Instituto de Auditores Independentes do Brasil

IFAC - *International Federation of Accountants*

IFRS - *International Financial Reporting Standards*

INTOSAI - International Organization of Supreme Audit Institutions

IPSAS - *International Public Sector Accounting Standards*

IPSASB - *International Public Sector Accounting Standards Board*

LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal

MCASP – Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público

MD- Ministério da Defesa

NAP – Nova administração Pública

NATO - *North Atlantic Treaty Organization*

NBCASP- Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público

NBC TSP - Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas Aplicadas ao Setor Público

NGP- Nova Gestão Pública

NIS- *New Institutional Sociology*

NPM - *New Public Management*

ODGS- Órgãos de Direção Geral e Setorial

ODGSA- Órgãos de Direção Geral, Setorial e de Assistência Direta e Imediata ao Comandante da Aeronáutica

OECD- *Organisation for Economic Co-operation and Development*

OIE- *Old Institutional Economics*

OM- Organização Militar

PCASP – Plano de Contabilidade Aplicado ao Setor Público

PSC - *Public Sector Committee*

RADA- Regulamento de Administração da Aeronáutica

RCTN- Relatório Contábil do Tesouro Nacional

SEFA- Secretaria de Economia, Finanças e Administração da Aeronáutica

SIAFI- Sistema Integrado de Administração Financeira

SISCONTAER- Sistema de Contabilidade do Comando da Aeronáutica

STN - Secretaria do Tesouro Nacional

SUCONT- Subdiretoria de Contabilidade

TG- Tesouro Gerencial

UA- Unidade Administrativa

UG- Unidade Gestora

UG EXEC- Unidade Gestora Executora

UN – Nações Unidas

US GAAP - *US Generally Accepted Accounting Principles*

1. INTRODUÇÃO

1.1 JUSTIFICAÇÃO DO TEMA

A realidade de um mundo globalizado, com mercados econômicos e financeiros cada vez mais interconectados, estabeleceu a necessidade de comunicação compreensível, acessível e oportuna entre os interessados. Apesar do termo comunicação remeter à oralidade entre interlocutores, também deve aludir aos diversos tipos de documentos que trafegam em nível mundial e precisam ser rapidamente depurados e analisados pelo receptor. Esse receptor, cada vez mais atento ao cenário global, torna-se exigente quanto ao conteúdo que deve receber. Nesse contexto, à Administração Pública, parte atuante do cenário exposto, cada vez mais é exigida apresentar uma postura e gerência transparente à sociedade, perfeitamente alinhada ao mundo moderno e ao gerenciamento público eficaz preconizado desde longa data.

Desde o final do século XX, a Administração Pública foi impactada e modificada pelo movimento conhecido como *New Public Management* (NPM) (Hood, 1991), nascido do descontentamento da população, principalmente no que respeitava à ineficiência governamental na satisfação de interesse dos seus cidadãos. A base da NPM propunha minimizar as diferenças entre o setor privado e o público, bem como partir para a ênfase aos resultados (Hood, 1995). Foi então, através da NPM, que ocorreu o desenvolvimento em ambiente público de boas práticas, já sedimentadas na iniciativa privada, mediante uso de regras voltadas ao incremento da eficiência dos serviços públicos, à melhoria do desempenho dos servidores e ao aperfeiçoamento de práticas gerenciais; tudo isso refletiu positivamente na propagação da *accountability* da área pública (Chowdhury & Shil, 2016; Hood, 1995).

As mudanças no âmbito da Administração Pública ocorreram em diversas áreas de atuação e gerência, sendo percebidas até mesmo na contabilidade pública, a qual buscou aproximação maior com a sistematização do setor privado, principalmente ao se submeter a regras de padronização e normatização, por meio das *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS). Tais normas são utilizadas em âmbito mundial para a convergência da contabilidade pública, tendo sido adotadas, com adaptações, inclusive no Brasil. Um fator chave a considerar na contabilidade pública é a existência de um conjunto de relatórios financeiros baseados em normas geralmente aceitas, as quais buscam a melhoria da transparência (Bolívar & Galera, 2012), sendo esta uma das condições que

favorece a *accountability* e, quando não observada, gera responsabilização à Administração Pública (Sutcliffe, 2003). Portanto, a busca de padrões geralmente aceites é suprida pelo enquadramento da contabilidade aos preceitos contidos nas IPSAS, pois estes proporcionam informações comparáveis, relevantes e úteis ao usuário da informação para a tomada de decisões. Dentre as boas práticas existentes e aceites, destacam-se as formas de mensuração e avaliação de ativos e passivos, em especial a utilização do justo valor.

Defensores do uso do justo valor alegam que é a melhor representação da posição financeira, promovendo informação relevante (Rua, 2012; E. S. Silva, 2014; Song, Thomas, & Yi, 2010); entretanto, esse tipo de mensuração é alvo de críticas por envolver certo grau de estimativa e, portanto, de incerteza (Pires & Rodrigues, 2007; Whittington, 2008). De fato, há uma mudança radical, pois a adoção do justo valor implica na modificação de uma contabilidade histórica, baseada em custos, para uma contabilidade com ênfase econômica (Barker & Schulte, 2017). Existem diversas pesquisas acadêmicas realizadas quanto ao uso do justo valor na contabilidade, prioritariamente quantitativas (Georgiou & Jack, 2011), voltadas à mensuração de ativos financeiros (Hitz, 2007) e envolvendo a iniciativa privada. Entretanto, pouco foi encontrado sobre o estudo da utilização desta mensuração na contabilidade pública (Almeida, Carvalho, Santos, & Bezerra, 2017). Segundo Bolívar e Galera (2007), não houve pesquisa para avaliar ativos em entidades do setor público com critérios distintos de custos históricos, sendo a questão crucial sob o modelo de NPM. E, de acordo com Georgiou e Jack (2011), poucos artigos abordaram o justo valor sob uma perspectiva histórica e ainda menos aplicaram uma perspectiva teórica interpretativa.

Desta forma, a partir da lacuna encontrada nas pesquisas científicas e por ser de fundamental importância compreender os aspectos envolventes ao tema, esta dissertação pretende contribuir para a atual discussão do uso do justo valor na contabilidade pública e sua relação com a *accountability* governamental.

1.2. OBJETIVO E QUESTÃO DE PARTIDA

De forma ampla, o presente estudo procura desenvolver uma análise sobre o uso de mensuração subsequente do ativo imobilizado¹ a justo valor na contabilidade pública, método permitido pelas normas internacionais de contabilidade pública, adotadas pela legislação brasileira.

A finalidade da pesquisa é, portanto, definida em seu objetivo geral de compreender a relação entre a utilização do justo valor e a *accountability* do setor público, mediante estudo de caso do Comando da Aeronáutica (COMAER). Sob uma análise mais específica, busca-se verificar se nesta utilização há favorecimento da melhoria da *accountability* governamental e/ou seus eventuais óbices.

Para atingir o objetivo do presente estudo, pretende-se responder à seguinte questão:

De que forma a mensuração subsequente do ativo imobilizado e a divulgação a justo valor se relacionam a *accountability* do setor público?

Visando elucidar o questionamento, propõe-se seu fracionamento nos seguintes objetivos específicos:

- 1) Compreender o contexto brasileiro de implantação² das IPSAS e sua transposição ao COMAER, com ênfase às normas que tratam de mensuração na contabilidade pública a justo valor.
- 2) Avaliar a *accountability* no setor público, segundo as percepções dos agentes organizacionais, com fundamento na utilização do justo valor na mensuração subsequente do ativo imobilizado na contabilidade do COMAER.

1.3 ESTRUTURA DA PESQUISA

A presente pesquisa está estruturada em 7 (sete) capítulos. No primeiro capítulo ocorre a introdução, com a consequente justificação do tema da pesquisa, centrando a argumentação no uso do justo valor como forma de mensuração de ativos no setor público e sua relação com a *accountability* governamental. É realizada, no mesmo capítulo, a apresentação dos objetivos e questão de partida que definiram o percurso da presente dissertação. Por fim, aborda-se a estruturação da pesquisa.

O segundo capítulo trata da revisão de literatura. Inicia-se pela apresentação da administração pública, seguida de abordagem sobre o surgimento e implantação da NPM que catapulta o conceito

¹ Ativo imobilizado corresponde aos ativos fixos tangíveis em Portugal.

² O termo implantação foi usado em consonância a diversos normativos brasileiros que tratam do processo de adoção e harmonização das normas internacionais. De forma a não gerar dúvidas, o termo é usado neste trabalho como sinônimo ao termo implementação. Ou seja, o uso dos termos, quando associados ao processo de adaptação e adoção das IPSAS no Brasil, referem-se à ação de levar à prática um plano/programa.

de *accountability* para a esfera governamental. Através da *accountability*, advinda da NPM para a sedimentação na administração pública, cada vez mais é requerida uma linguagem contábil unificada, capaz de ser informativa, transparente e comparável para a sociedade. Desta maneira, de forma a atender ao novo cenário, aborda-se o processo de harmonização contabilística internacional, que dentre diversas boas práticas, apresenta em seu bojo a possibilidade de utilização da base de mensuração de ativos a justo valor. Nesse momento, inicia-se a caracterização do justo valor e de sua ligação à *accountability*. Ademais, ocorre a abordagem ampla a Teoria Institucional que será usada como lente teórica na interpretação dos dados.

O capítulo três envolve a metodologia do trabalho. Tem seu início pela apresentação das opções metodológicas que sustentam a pesquisa, seguida da caracterização da entidade e dos entrevistados afetos ao estudo de caso. Recobram-se os objetivos geral e parciais, com indicação de como são atingidos neste trabalho. Finalmente, é retomada da Teoria Institucional de forma mais específica, demonstrando como esta teoria se aplica ao caso em estudo.

O quarto capítulo inicia o estudo empírico, expondo a adoção das IPSAS no contexto brasileiro e a opção de mensuração a justo valor no ativo imobilizado. Tal feito ocorre a partir de breve evolução contábil histórica no Brasil, demonstrando seu percurso, com destaque a algumas normas legais e processos, o que culmina com o processo de convergência às IPSAS, na qual atenta-se para a mensuração subsequente de ativo imobilizado a justo valor.

O quinto capítulo informa sobre como as normas contábeis são vertidas para o normativo do COMAER, com ênfase ao uso da mensuração subsequente de bens móveis permanentes (BMP) a justo valor, por meio da reavaliação. Ocorre a sustentação fundamentada da escolha do grupo de bens móveis permanentes para análise do estudo de caso, bem como a verificação dos efeitos reais da reavaliação nas demonstrações do COMAER. Por fim, trata-se das percepções dos agentes selecionados para as entrevistas mediante apresentação dos dados coletados.

O capítulo seis efetiva a discussão dos resultados interpretados à luz da Teoria Institucional, com ênfase aos processos de isomorfismo, aliado a evidenciação da melhoria ou óbice percebidos na *accountability* governamental.

Por fim, o sétimo capítulo conclui o estudo, efetuando a remissão aos principais pontos abordados na pesquisa, demonstra de que forma foram atingidos os objetivos geral e específicos, bem como oferece resposta à questão de partida nas considerações finais. Outrossim aborda as

contribuições esperadas advindas do presente estudo, bem como as limitações à pesquisa e as pistas para investigações futuras.

Desta forma, na sequência, inicia-se a revisão de literatura.

2. REVISÃO DA LITERATURA

Este capítulo se inicia pela abordagem do conceito e do papel da administração pública, passando a um breve retrospecto sobre a reforma gerencialista, que aflorou importantes conceitos, perenes até hoje no meio governamental, tal como a *accountability*, e de sua relação com uma gestão mais eficiente e responsiva ao usuário final da informação contábil. A partir dessa necessária comunicação, clara e eficiente, ocorre a revisão da literatura sobre a harmonização contabilística e seus efeitos em termos de comparabilidade e representatividade da informação contábil com efeitos mundiais. Dentre os métodos de mensuração permitidos e aceitos nas normas internacionais aplicadas ao setor público, destaca-se a opção de utilização, pela entidade pública, do justo valor na mensuração subsequente do ativo imobilizado³. Apresentam-se os benefícios e óbices na utilização do justo valor, apontados na esfera pública, e do seu relacionamento à *accountability*. Propõe-se, finalmente, a Teoria Institucional, como lente teórica de análise e discute-se sua aplicabilidade em temas da natureza desta dissertação.

2.1 ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA, NEW PUBLIC MANAGEMENT E ACCOUNTABILITY

Compreender a evolução da Administração Pública é relevante para o presente estudo; para tal, é efetuada uma revisão sistemática da literatura afeta ao assunto. Optou-se por convencionar seu percurso histórico a partir do final do século XX. Esse ponto de referência justifica-se pelas significativas transformações advindas do fenômeno da NPM, que modificaram profundamente a atuação do Estado no trato do serviço público. Pretende-se ir além e promover um percurso sobre os princípios e diretrizes de gestão geracionais da NPM, os quais não representam a ruptura do paradigma previamente inserido, traduzindo-se melhor como um processo de continuidade e de melhoria.

Thomas Jefferson (citado por Chan, 2003, p. 15), há duzentos anos atrás, afirmou que gostaria de ver “as finanças da União tão claras e inteligíveis como um livro de um comerciante, assim cada membro do Congresso e cada homem de qualquer opinião na União, deve ser capaz de compreendê-las para investigar os abusos, e conseqüentemente controlá-los”. Nota-se que a União,

³ Corresponde ao Ativo Fixo tangível em Portugal

também conhecida como Administração Pública, subordina-se ao cidadão comum e, portanto, ao escrutínio público, de forma a obter sua convalidação.

O conceito de Administração Pública traz em si a ideia do interesse comum, do atendimento ao povo que espera o melhor suporte a suas demandas sociais, mediante o uso de transparência dos atos públicos e utilização eficiente de recursos (Motta, 2013). Trata-se do direito fruído por todos os cidadãos, sendo a propriedade do Estado uma propriedade para todos, traduzida no direito público, o qual não pode ser apropriado por uma pequena parcela (Pereira, 1997). Assim, a função do governo e o seu papel soberano encontra respaldo na legitimidade atribuída pela sociedade. O setor público é complexo, pois não existe um padrão de forma ou de tamanho organizacional, e assim precisa ser reconhecido, por se tratar de um setor diverso e que possui características únicas com diferentes modelos de governança em cada país (IFAC, 2001).

Segundo Broadbent e Guthrie (1992, p. 3):

[...] O setor público é a parte da atividade econômica de uma nação que é tradicionalmente possuída e controlada pelo governo [...] é composto por aquelas organizações públicas que fornecem bens e serviços à comunidade e que tradicionalmente é visto como essencial para o tecido da nossa sociedade.

É um ponto de partida reconhecer o setor público desta forma, mas ainda fica longe de seu verdadeiro domínio. De fato, tanto o conceito de “governo” quanto o de “povo” são complexos. No primeiro, abarca-se uma grande variedade de departamentos, órgãos gabinetes e autoridades cujas relações internas (entre o próprio governo) e externas, com o público, se multiplicam em tantas outras facetas. E o povo é, também, constituído por diferentes grupos e indivíduos que, por terem diferentes valores e interesses, relacionam-se com o governo de forma múltipla (Mulgan, 1997). Vislumbrando esse conceito ampliado, faz sentido o uso de prestação de serviços públicos, como um homônimo a setor público, baseado na universalidade de atendimento e acesso aos cidadãos, para todos e de forma equitativa, distanciando-se de qualquer prestação de serviço privada fornecida por um mercado (Broadbent & Guthrie, 2008).

Vale salientar, ainda, que a noção de controle também ganha versões alargadas com o decorrer do tempo, como na revisão do estudo conduzido por Broadbent e Guthrie, em 1992, revisão esta levada à cabo pelos mesmos autores (Broadbent & Guthrie, 2008, p. 134) em que:

[...] A noção de um setor público que requer financiamento público, propriedade e operação de serviços não é mais apropriada. Em vez disso, a prestação de serviços públicos pode ser organizada de várias maneiras e o controle é obtido por meio de diferentes mecanismos organizacionais e reguladores. Os serviços públicos podem ter algum elemento de financiamento governamental, propriedade, direção pública ou regulamentação, em diferentes combinações, mas não há mais necessidade de propriedade governamental direta para o envolvimento na prestação desses serviços públicos.

O desempenho do setor público relaciona-se à satisfação de necessidades sociais e coletivas, diferindo do setor privado por não envolver um conceito de lucro, mas sim por desempenhar atividades e serviços em prol da sociedade ou por transferir e redistribuir recursos (Biondi, 2012).

Nesse contexto, a contabilidade governamental exerce um papel importante no setor público, sendo mesmo o elemento fundamental à sua transparência e compreensão. Segundo Chan (2003), existem três importantes finalidades à contabilidade governamental, sendo elas em síntese:

1- A finalidade básica de salvaguarda do erário público, com ações de prevenção e detecção de corrupção e suborno;

2- A finalidade intermediária que envolve facilitar a gestão financeira sólida do estado, no que tange à arrecadação de impostos, empréstimos, pagamento de dívidas e de contas; as quais devem ser planejadas e ter seu acompanhamento devidamente registrado na contabilidade; e

3- A finalidade avançada da contabilidade governamental de ajudar o governo a cumprir a *public accountability* que, segundo o autor, “envolve a responsabilidade da burocracia para com o chefe do Executivo, do Executivo para o Legislativo e do governo para com o povo” (Chan, 2003, p. 14).

A contabilidade governamental pode ensejar, inclusive, uma administração pública mais robusta, mais forte, e ser a resposta à compensação dos poderes individuais dos seus gestores (Ingram, 1984), isso denota a potencialidade do seu bom uso em resposta aos cidadãos, corroborando a *accountability* acima mencionada. Desta maneira, os elos da Administração Pública que exercem a contabilidade governamental, tais como gestores e auditores, influenciam as práticas contábeis e podem tanto monitorar comportamentos, de outros elos, como alterar o próprio sistema de divulgação contábil (Ingram, 1984).

Independente da forma como é mensurado ou de qual o seu papel exato, podendo o Estado ser um provedor direto de políticas públicas ou o responsável pelo desenvolvimento e bem-estar social, existe consenso sobre a Administração Pública estar em contínua melhoria da gestão pública até os dias atuais (Cavalcante, 2017). Segundo Steccolini (2019, p. 260), “algumas das teorias administrativas, organizacionais e gerenciais mais poderosas e perspicazes foram desenvolvidas, testadas ou refinadas no setor público”.

É difícil definir períodos exatos de evolução na gestão pública, visto se tratar de um sistema complexo (Dunleavy, Margetts, Bastow, & Tinkler, 2006). Ainda assim, faz-se notar que a maior parte das reformas do setor público objetivam a introdução de mecanismos de mercado, propiciando a melhoria da governança e do controle (Pina, Torres, & Yetano, 2009). Na década de 1980, as reformas da maioria dos estados ocidentais foram iniciadas devido à crise econômica e ao aumento da concorrência internacional (Van Thiel & Leeuw, 2002). De acordo com Secchi (2009), a crescente competição territorial pelos investimentos privados e pela mão de obra qualificada, a complexidade e dinâmica das sociedades, e a disponibilidade de novas tecnologias e novos conhecimentos organizacionais impulsionaram a onda de modernização do Estado. Adicione-se a tudo isso o fato do governo ser visto como uma sobrecarga e, assim, insustentável financeiramente, com elevado nível de déficits que prejudicavam o crescimento econômico e sem contrapartidas de prestação adequada de serviço público (Rodrigues & Araújo, 2005). Neste cenário, nasce um movimento que pretende aproximar a Administração Pública ao estilo de gerenciamento preconizado no setor privado, sendo o movimento nomeado de *New Public Management* (NPM).

NPM é um termo que convenientemente designa um conjunto de teorias administrativas amplamente semelhantes que foram instauradas durante as reformas democráticas em diversos países (Hood, 1991). O movimento é baseado na premissa de que a aplicação de práticas do setor privado concorrem para custos menores e maior eficiência (Barrett, 2004).

Assim, por meio da modificação do modelo tradicional de administração, com o aumento de eficiência na prestação do serviço público e na qualidade do atendimento aproxima-se o setor público do padrão de gerenciamento do setor privado (Christensen, 2012; Hood, 1991, 1995; Parker & Gould, 1999; Pieranti & Peci, 2007). Há mudança do tradicional papel burocrático da contabilidade, para um

melhor gerenciamento de custos, compatível com o regime de competência⁴, sendo a ênfase da reforma concentrada na “gestão” ao invés da “administração de serviços” (Pina et al., 2009, p. 766), direcionando o foco ao cliente (público), ao gestor, ao resultado e ao desempenho (Motta, 2013).

Apesar de soar como uma reforma administrativa brusca, iniciada no governo britânico, salienta-se que o aparecimento da NPM não ocorreu de forma isolada e esteve, na verdade, ligado a quatro outras megatendências administrativas mundiais, na visão de Hood (1991):

- À diminuição ou desaceleração dos gastos públicos gerais e de pessoal;
- Ao incentivo à privatização das empresas e serviços públicos;
- Ao incentivo ao desenvolvimento da automação e processos de tecnologia da informação (TI) no âmbito da Administração Pública; e
- Ao desenvolvimento de agenda internacional voltada à temática de gestão pública, cooperação intergovernamental e formulação de políticas públicas.

Para Christensen (2012), a típica administração pública, hierárquica e burocratizada, foi complementada com a reforma instituída pela NPM, com movimentos de autonomização, desagregação, agencificação e mercantilização.

Acerca do tema, Guthrie e Parker (1998, citado por Parker & Gould, 1999, p. 110) afirmam que a “NPM tem sido caracterizado de várias maneiras, mas em essência reflete uma abordagem mercadológica para a prestação de serviços do governo, adotando uma filosofia de o governo ser um facilitador de serviços públicos”. Torna-se mais suave a compreensão dessa visão de eficiência e eficácia transposta do mercado ao setor público como uma ação de melhoria, uma resposta à sociedade. A NPM é, portanto, “um conjunto de suposições e declarações de valor sobre como as organizações do setor público devem ser projetadas, organizadas, gerenciadas e como, de uma maneira quase empresarial, devem funcionar” (Diefenbach, 2009, p. 893).

Hood (1991), em seu trabalho, elenca os sete preceitos que caracterizaram a NPM, não necessitando a presença de todos simultaneamente, são eles:

- 1- Liberdade ativa de gerenciamento e controle discricionário das organizações das pessoas nomeadas no topo;

⁴ O Regime de acréscimo é chamado de regime de competência no Brasil.

- 2- Definição de indicadores de sucesso, em termos quantitativos e de objetivos, principalmente para serviços profissionais;
- 3- Recursos são vinculados à medição do desempenho, grande ênfase em resultados;
- 4- Mudança para unidades desagregadas, separando interesses de produção e provisão;
- 5- Aumento da competição no fornecimento ao setor público;
- 6- Uso do estilo de gestão do setor privado, distanciando do modelo militar e burocrático;
- 7- Aumento de disciplina e parcimônia no uso de recursos públicos.

Para o autor, o primeiro e segundo preceitos encontram justificativas típicas enraizadas na *accountability*, sendo o primeiro por requerer atribuição clara de responsabilidade pela ação e o segundo por requerer clareza nos objetivos.

Por simbolizar uma significativa mudança na forma de administrar o interesse público, cria-se aqui uma necessária e breve noção sobre a origem da NPM.

Em termos de localização espacial, a NPM teve origem no Reino Unido, no governo de Margaret Thatcher e em alguns governos municipais nos Estados Unidos da América, que sofreram com a recessão econômica. Houve a adesão posterior da Nova Zelândia e Austrália. O sucesso do movimento foi a razão de sua entrada na agenda da maioria dos países da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OECD), bem como outros países. Apenas depois, a literatura organiza e nomina essas reformas com a “etiqueta” de *New Public Management* (Dunsire, 1995; Gruening, 2001).

Além da origem geográfica da NPM, Hood (1991) sustenta sua origem a partir da união de duas diferentes correntes ideológicas, as quais romperam com a forma de administração anterior, que era essencialmente burocrática.

A primeira corrente estava ligada às novas economias institucionais, desenvolvidas no pós- II Guerra Mundial, envolvendo conceitos novos de contestabilidade e transparência, dentre outros, conceitos estes lastreados nas então novas teorias da escolha pública, dos custos de transação e do agente principal.

Já a segunda corrente desta união trata do gerencialismo empresarial incorporado ao setor público, o qual modificou o foco para a *expertise* técnica e proporcionou maior liberdade de ação do gestor na busca de resultados, favorecendo, portanto, o desempenho organizacional.

É difícil sintetizar a NPM, devido a sua complexidade, heterogeneidade entre os países e a velocidade com a qual foi implantada, sendo mais eficaz a pontuação das suas diferenças com as formas de gerenciamento anterior (Cavalcante, 2017). Cavalcante (2017), didaticamente, segmenta a evolução desse movimento em: 1ª geração da NPM, 2ª geração da NPM e pós-NPM.

Na 1ª geração da NPM, que se consubstancia na década de 1980, o foco era sobre a importação das iniciativas do setor privado ao ambiente da Administração Pública. Aqui estavam em jogo a mercantilização, a redução da regulação, o aumento da eficiência de políticas públicas, privatização de organizações e empresas, terceirização de empregados e redução do aparato estatal, sempre com orientação aos resultados (Cavalcante, 2017; Goldfinch & Wallis, 2010; Motta, 2013). Nessa abordagem gerencial ocorre a aproximação da Administração Pública ao gerenciamento de uma empresa privada, cujo alvo é atingir a eficiência, reduzir custos e atingir a eficácia na prestação de serviços (Motta, 2013).

Alinha-se ao descrito por Hood (1995, p. 95) a respeito da NPM, para a maioria dos autores, ser:

[...] a idéia de uma mudança na ênfase da formulação de políticas para as habilidades de gerenciamento, de uma ênfase no processo para uma ênfase no resultado, de hierarquias ordenadas para uma base intencionalmente mais competitiva para a prestação de serviços públicos, da remuneração fixa à uma remuneração variável e de um serviço público uniforme e inclusivo a uma estrutura variante com mais ênfase na provisão de contratos.

Na 2ª geração da NPM houve a complementação do enfoque anteriormente dado com: a priorização na qualidade dos serviços prestados, o aumento de autonomia atribuído ao cidadão na escolha dos serviços (empoderamento), *accountability* e transparência (Cavalcante, 2017). A NPM recebeu doutrinas de *accountability* e de administração pública, e ao mesmo tempo apresentou uma distinção no conceito de *accountability*, relacionado a diferentes padrões de confiança e desconfiança e, portanto, um diferente estilo de contabilidade (Hood, 1995). Os serviços públicos não se traduzem apenas em eficácia e eficiência, mas também em justiça, equidade e *accountability* (Van Thiel & Leeuw, 2002). Assim, esse período revestiu-se numa robustez aos princípios afetos à primeira geração, sendo complementado por novos conceitos.

As reformas gerenciais promovidas no setor público não foram substituídas, mas foram revisadas e/ou complementadas por novas modificações que se traduzem no pós-NPM (Cavalcante, 2017). Os movimentos pós-NPM permanecem inspirados nos modelos de gestão privada como base de reformas (Motta, 2013) e surgem em resposta aos problemas de maior especialização vertical e horizontal, oriundos da NPM (Christensen, 2012; Christensen & Lægreid, 2007).

Uma alternativa é o modelo Estado Neoweberiano (ENW), que pretende reestabelecer a confiança na administração pública por meio da premissa da necessidade de fortalecimento da capacidade estatal em liderar processos de desenvolvimento. Ocorre migração do foco internalista de regras burocráticas para uma orientação mais interativa com as demandas e preferências dos cidadãos, através da qualidade do serviço, simultaneidade da representação democrática com mecanismos de consulta e participação direta dos cidadãos, bem como a promoção de melhorias no desempenho, alinhando tanto a ênfase nos controles *ex ante* quanto *ex post*. Desta forma, a corrente neoweberiana está alinhada à *accountability* e não ignora os conceitos base da NPM (Cavalcante, 2017).

Outra corrente trabalha o modelo de governança pública, que preconiza a ampliação de formas de relacionamento entre diferentes atores no âmbito da gestão pública e, desta forma, o cidadão passa a desempenhar um papel de mais destaque se comparado à visão de cliente, inicialmente propagada pela NPM. Os mecanismos de participação democráticos constantes das políticas públicas impulsionam o incremento do controle e da *accountability*. A governança proporciona um Estado melhor informado, mais flexível e menos exclusivo. Cavalcante (2017, p. 27) sugere ainda o seguinte quadro síntese sobre as tendências pós-NPM apresentado no Quadro 1.

Portanto, o envolvimento das sociedades na gestão se originam da pressão exercida por novos valores e padrões de eficiência do pós-NPM, o qual é mais consciente dos limites de inserção de mecanismos privados na gestão pública (Motta, 2013). O pós-NPM apresenta objetivos compartilhados que permeiam as fronteiras organizacionais, se contrapondo a ideia de trabalhar apenas dentro da organização (Zafra-Gómez, Bolívar, & Muñoz, 2012), apresenta a melhoria da coordenação intra governo e também entre o governo e outros atores (Christensen, 2012); traduz-se, enfim, numa mudança direcionada a um serviço público mais integrado e menos dependente da utilização de agências externas, ou seja, menos agencificado (Goldfinch & Wallis, 2010).

Tendências do Pós NPM		
Princípios e Diretrizes	Significados	Autores
Colaboração e Parcerias	Processos colaborativos e de parcerias de formas variadas - dentro do setor público, com a iniciativa privada e terceiro setor.	Christensen e Laegreid (2007); Birrel (2008); Evans (2009); Currie, Grubnic e Hodges (2011); Shaw (2013); Kippin, Stoker e Griffiths (2013); Schiavo-Campo (2014); O'Flynn, Blackman e Halligan (2014); Dubnick e Frederickson (2011); Fossetol <i>et al.</i> (2015); Greve, Laegreid e Rykkja (2016) e Menicucci e Gontijo (2016)
Redes	Atuação em redes na provisão de serviços públicos (formulação, implementação e controle).	Christensen e Laegreid (2007); Evans (2009); Goldfinch e Wallis (2010); Lodge e Gill (2011); Currie, Grubnic e Hodges (2011); Perez <i>et al.</i> (2011); Meynhardt e Diefenbach (2012); O'Flynn, Blackman e Halligan (2014); Fossetol <i>et al.</i> (2015); Greve, Laegreid e Rykkja (2016)
Visão integrada e holística da gestão pública	Premissa de serviços públicos integrados e perspectiva da administração como um todo - coesa e coerente (não fragmentada ou competitiva) - ideia de <i>joined up government</i> e <i>whole of government</i> .	Dunleavy <i>et al.</i> (2006); Christensen e Laegreid (2007); Birrel (2008); Goldfinch e Wallis (2010); Pierre e Ingraham (2010); Lodge e Gill (2011); Perez <i>et al.</i> (2011); Kippin, Stoker e Griffiths (2013); Schiavo-Campo e McFerson (2014); O'Flynn, Blackman e Halligan (2014); Fossetol <i>et al.</i> (2015); Greve, Laegreid e Rykkja (2016)
Accountability e responsividade	Processos de ampliação de prestação de contas e capacidade de respostas da administração pública à sociedade	Dunleavy <i>et al.</i> (2006); Goldfinch e Wallis (2010); Pierre e Ingraham (2010); Shaw (2013); Schiavo-Campo e McFerson (2014); Dommet e Flinders (2014); Dubnick e Frederickson (2011); Menicucci e Gontijo (2016)
Participação e engajamento	Ampliação de canais de participação social no policymaking e fomento ao envolvimento da sociedade na gestão pública como valor e fonte de legitimidade.	Goldfinch e Wallis (2010); Pierre e Ingraham (2010); Perez <i>et al.</i> (2013); Fenwick e McMillan (2012); Shaw (2013); Dommet e Flinders (2014); Greve, Laegreid e Rykkja (2016); Menicucci e Gontijo (2016)
Liderança	Importância do papel do líder (político, administrativo ou cidadão) na gestão pública, sobretudo em processos empreendedores.	Goldfinch e Wallis (2009); Goldfinch e Wallis (2010); Pierre e Ingraham (2010); O'reilly e Reed (2010); Currie, Grubnic e Hodges (2011); O'Flynn, Blackman e Halligan (2014); Menicucci e Gontijo (2016)
Coordenação e Controle	Fortalecimento das capacidades de coordenação e controle da administração como forma de gerar coerência e coesão na prestação de serviços públicos	Christensen e Laegreid (2007); Goldfinch e Wallis (2010); Lodge e Gill (2011); Perez <i>et al.</i> (2013); Dommet e Flinders (2014); Greve, Laegreid e Rykkja (2016)
E-government e tecnologia da informação e comunicação (TIC)	Incorporação frequente do uso de tecnologias da informação para aumentar a transparência do setor público, bem como acesso e envolvimento do cidadão com a administração pública.	Dunleavy <i>et al.</i> (2006); Goldfinch e Wallis (2009); Goldfinch e Wallis (2010); Dubnick e Frederickson (2011); Greve, Laegreid e Rykkja (2016)
Fortalecimento da burocracia pública	Profissionalização e valorização do quadro funcional do estado com vistas a torná-lo mais eficiente, interdisciplinar e responsivo à sociedade	Dunleavy <i>et al.</i> (2006); Goldfinch e Wallis (2009); Lodge e Gill (2010); Perez <i>et al.</i> (2013); Kippin, Stoker e Griffiths (2013)

Quadro 1: Quadro Síntese de Tendências pós-NPM
Fonte: Cavalcante (2017, p. 27).

Christensen (2012, p. 2) esclarece que a NPM foi seguida pelo movimento de:

[...] pós-NPM, que implicou em remendar os órgãos administrativos do estado, trazendo uma integração mais forte entre o estado, o setor privado e a sociedade civil; aumentando a capacidade do governo central. Assim, o que vimos não são oscilações de pêndulo de governo para governança e ligeiramente de volta, mas sim uma reforma suplementando outra em um processo complementar em que o *trade-off* entre diferentes modos administrativos mudou, resultando em maior complexidade e formas organizacionais híbridas.

No Brasil, o setor público esteve sujeito às reformas da NPM (ver, por exemplo, Pereira, 1997; Pieranti & Peci, 2007), explicitamente a partir de 1995 com o Plano Diretor da Reforma do Aparelho

do Estado que, inspirado pela NPM, adotou elementos gerenciais privados na esfera pública. Sobre esse novo Estado, oriundo do Plano Diretor e influenciado pela NPM, afirma Pereira (1997, p. 20):

[...]O objetivo é construir um Estado que responda às necessidades de seus cidadãos. Um Estado democrático no qual os burocratas prestem contas aos políticos e estes aos cidadãos de uma forma responsável (*accountable*). Para isto, são mudanças essenciais: a reforma política, que dê maior legitimidade aos governos; o ajuste fiscal, a privatização, a desregulamentação, que reduzam o tamanho do Estado e recuperem sua saúde financeira; e uma reforma administrativa que, combinada com a financeira, dote o Estado de meios para alcançar uma boa governança.

A NPM apresenta maior importância dada a economia, eficiência e eficácia, sendo esta talvez sua característica mais definitiva (Barrett, 2004). O fato é que, independentemente da fase observada da NPM, chama a atenção as alterações promovidas em ambiente público estarem intimamente ligadas à *accountability* governamental. Para Dubnick e Frederickson (2011), a *accountability* é mesmo parte de um conceito mais amplo da NPM e essa necessidade de incremento na *accountability* pública reveste-se em tema importante a análise do setor público (Mulgan, 1997).

Não se consubstancia numa questão de consciência interior ou de cariz pessoal, a *accountability* existe para aqueles que lidam com a representação pública ou na formulação de leis e, ainda para quem as interpreta; serve portanto, ao Parlamento, entenda-se ao governo, ou aos tribunais (Finer, 1950, citado por Uhr, 1993, p. 1).

Accountability é, afinal, um daqueles nobres conceitos que ninguém refuta, pois é natural concordar sobre a necessidade do governo ser verificado rotineiramente, sendo seu dever prestar contas publicamente (Bovens, Schillemans, & Hart, 2008). É a *accountability* que possibilita a transparência e governança, que promove a pressão social na gestão do governo, cujos *outputs* devem ser éticos e de qualidade na prestação do serviço, que limita e contesta abusos de autoridade e que, finalmente, traz medidas formais e precisas de desempenho do governo para confronto às expectativas públicas (Dubnick & Frederickson, 2011).

Para Sinclair (1995, p. 219), o conceito é em si um “camaleão”, pois a *accountability* modifica de acordo com o contexto em que se insere. Ser *accountable* “é visto como uma virtude, como uma qualidade positiva das organizações ou funcionários” (Bovens et al., 2008, p. 227).

“*Accountability* é tanto uma palavra quanto um agrupamento de conceitos” (Dubnick & Frederickson, 2011, p. 5). Os autores defendem que em virtude desse seu conceito ‘camaleão’, a palavra muitas vezes é usada de forma alternativa a outros fortes conceitos, como responsividade e responsabilidade (Dubnick & Frederickson, 2011; Uhr, 1993). Estabelecem, ainda, que o conceito está intimamente ligado a dois aspectos importantes, sendo eles:

- 1- A necessária relação entre duas, ou mais partes, caracterizando a natureza social do conceito, a relação entre indivíduos; e
- 2- Pelo menos uma das partes possui expectativas de prestação de contas em relação a(s) outra(s) parte(s).

Na tentativa de diferenciar e até contrastar os termos *accountability* e responsabilidade, considerados conceitos próximos, mas não exatos, Uhr (1993, p. 4) descreve que:

[...] *Accountability* restringe e acorrenta a discricção oficial, enquanto a responsabilidade libera a discricção. *Accountability* é sobre *compliance* com autoridade, enquanto responsabilidade se refere ao empoderamento e à independência. A *accountability* é o lado negativo da mesma faixa em que a responsabilidade está no lado positivo. Se a *accountability* é sobre minimizar o mau governo, responsabilidade é maximizar o bom governo.

Com enfoque na mesma temática, mas diferente abordagem, o estudo de Mulgan (1997) defende responsabilidade e *accountability* como termos próximos, porém distintos. O autor esclarece que aspectos como a responsabilidade por elogios ou censuras e a liberdade de ação encontram-se na área do termo responsabilidade. Mas é na relação entre duas ou mais pessoas em que uma possui deveres, ou responsabilidades, confiados pela outra parte que surge a figura de *accountable*; extrapolando a responsabilidade em si e se revestindo de um dever próprio perante o outro, numa responsabilidade relacional para com outrem. É a “obrigação de demonstrar confiabilidade oficial contínua por meio da justificativa do desempenho em uma posição de responsabilidade” (Uhr, 1993, p. 3).

Mulgan (1997) vai além e defende que a *accountability* está inserida numa necessária relação de autoridade, caracterizada por desigualdade de poderes entre as partes relacionadas, sendo uma

típica relação de assimetria de poder. Existe uma certa subordinação entre os elementos que são *accountable* e aqueles que supervisionam suas atividades e a quem devem prestar contas. Isto não impede que pessoas de mesmo status, como parceiros de trabalho, não possuam relações lastreadas em *accountability*, mas a condição para essa existência implica, obrigatoriamente, numa relação de autoridade mútua em que as partes aceitam a autoridade da outra, ainda que parcialmente, sobre assuntos específicos. E esse relacionamento de poder não é necessariamente direto, do tipo chefe-subordinado, conforme já demonstrado; pode mesmo ser uma leitura ampla em que no caso do governo os funcionários públicos são “literalmente os servidores do público” (Mulgan, 1997, p. 29), sendo responsáveis por prestar contas a este público.

A literatura é extensa e analisa de forma variada a *accountability*, à exemplo de sua caracterização (Ahrens, 1996; Sinclair, 1995; Uhr, 1993). Existem estudos sobre a sua variedade de aplicações, tanto em setores específicos como museus (Carnegie & West, 2005; Menezes, Carnegie, & West, 2009), como em relações tradicionais como o setor público (Chowdhury & Shil, 2016; Dubnick & Frederickson, 2011; Fard & Rostamy, 2007; Kaur & Lodhia, 2019; Mulgan, 1997; Parker & Gould, 1999; Romzek & Dubnick, 1987).

Para efeito desta dissertação, busca-se aprofundar nessa visão de *accountability* ligada ao setor público e tipificada como “governamental”, “pública” e “financeira”. Segundo Uhr (1993, p. 2), a *accountability* governamental “na medida em que afeta as organizações do setor público” relaciona-se “com obrigações devidas pelos detentores do poder aos sem poder”, ou seja, ao povo. Em seu conceito alargado, essa *accountability* pública sugere a forma como os órgãos públicos, agências e seus funcionários gerenciam as expectativas geradas dentro e também externamente a esses órgãos; isso é um papel da *accountability* muito mais importante do que a simples responsividade (Romzek & Dubnick, 1987).

De maneira mais específica, *accountability* financeira pode ser compreendida como a obrigação de uma organização em manter registros precisos, os quais representam uma visão justa e verdadeira das transações, sendo obrigatória sua divulgação em demonstrações anuais (Chowdhury & Shil, 2016). A *accountability* financeira “tornou-se uma peça-chave nos desenvolvimentos recentes de renovação das políticas de governança” (Pina et al., 2009, p. 767).

Segundo o *International Federation of Accountants* (IFAC), *accountability* é a obrigação, seja da entidade ou de seus membros, de responder tanto por suas ações e decisões na gestão dos fundos

e recursos públicos, como pelo seu desempenho, submetendo-se ao escrutínio externo apropriado (IFAC, 2001). Então, as escolhas executadas pelos gestores são alvo de submissão à revisão por parte da população; pensando em setor público, significa que cada escolha gerencial deve ser assertiva, de forma a passar a imagem adequada, justa, oportuna e verdadeira ao cidadão. Até mesmo estudos acadêmicos efetuados nesta área podem obter maior alcance se ilustrarem as implicações das escolhas e práticas de contabilidade e *accountability* para cidadãos e outros interessados na informação como gestores e políticos (Steccolini, 2019). O cumprimento da *accountability* governamental requer a prestação de informações sobre o gerenciamento dos recursos públicos na prestação de serviços e seu adimplemento à legislação (IFAC, 2019).

Deve-se considerar que a *accountability*, apesar de parecer estar relacionada necessariamente a um evento finalizado, *post-factum*, percepção esta oriunda da ideia de prestar contas, também está profundamente relacionada ao *pre-factum*, na medida em que as alterações em políticas e programas públicos buscam melhorar a *accountability* governamental através de regras a serem aplicadas por todos a partir destas modificações, de forma a prevenir ou impedir o evento. Mas o fato de estabelecer regras e/ou modificações em políticas e programas públicos não é em si mesmo o suficiente para garantir que exista em medida satisfatória a *accountability* pública, sendo este um dentre diversos fatores que melhoram o controle, a performance e a legitimidade pública (Dubnick & Frederickson, 2011).

De forma a identificar melhor a *accountability*, registra-se a proposta de segmentação de Romzek e Dubnick (1987) em quatro sistemas que surgem a partir da aplicação de dois fatores críticos e de sua intensidade. Os fatores de relevância são:

- I) onde reside a capacidade de definir e controlar as expectativas, se é mantida dentro ou fora do órgão/agência; e
- II) o grau de controle que a entidade recebe sobre a definição das expectativas do órgão/agência.

É justamente na interação destes dois fatores críticos que surgem as quatro fases demonstradas na Figura 1.

No 1º quadrante enquadra-se o tipo burocrático de *accountability*, encontram-se mecanismos usados amplamente, o foco está no sistema hierarquizado e interno. Existe grande aplicação de supervisão nesse sistema, para diversas atividades. Em síntese, para que ocorra esse sistema é

necessário o ambiente hierarquizado interno, com supervisão estruturada e frequente ou um forte sistema de normas, procedimentos e regulamentos. O supervisor hierárquico possui poderes de punir ou recompensar o gestor.

Já na *accountability* legal também ocorre a alta exigência de controle (supervisão), mas está submetida a um controle externo à organização. Esse controle é exercido por pessoa ou grupo capaz de aplicar sanções ou reivindicar obrigações. É nesse tipo de *accountability* que se percebe a obrigação da organização em cumprir uma exigência legal ou política imposta por terceiros. O relacionamento aqui ocorre entre partes autônomas e envolve um acordo entre o órgão público e esse controle externo.

		Fonte de Controle da Agência	
		Interno	Externo
Grau de Controle Sobre as Ações da Agência	Alto	1. Burocrático	2. Legal
	Baixo	3. Profissional	4. Político

Figura 1: Tipos de Sistemas de *Accountability*
 Fonte: Romzek & Dubnick (1987, p. 229), adaptado.

O 3º quadrante trata de *accountability* profissional e representa situações em que problemas técnicos de alta complexidade se apresentam, necessitando de funcionários qualificados e especializados capazes de solucionar tais circunstâncias. É a imposição do controle sobre as atividades nas mãos dos funcionários experientes, hábeis e capazes de realizá-las. Assim, “a chave para o sistema de *accountability* profissional, portanto, é a deferência à *expertise* dentro da agência. Embora associações externas possam influenciar indiretamente [...] a fonte de autoridade é essencialmente interna à agência” (Romzek & Dubnick, 1987, p. 229).

Por fim, atenta-se para o sistema de *accountability* político, caracterizado pela responsividade, marcada sobremaneira pela relação de um representante, o administrador público, e seus constituintes. “Os constituintes potenciais incluem o público em geral, autoridades eleitas, chefes de

agências, clientela de agências, outros grupos de interesse especial e gerações futuras” (Romzek & Dubnick, 1987, p. 229).

O tipo de sistema adotado pode ser dinâmico para um órgão, uma vez que todos são legítimos (Romzek & Dubnick, 1987), sendo a escolha dependente do foco em uso.

Caracterizar a *accountability* não é tarefa simples; sua dimensão e aplicação em diferentes áreas, seu conceito “camaleão” e sua transitoriedade entre sistemas legítimos de aplicação com diferentes níveis de cobrança podem nos deixar em dúvida sobre o que realmente interessa. Assim, o que não se pretende perder de vista, ao longo desse trabalho, é a *accountability* pública, financeira e/ou governamental, fruto das melhorias advindas da NPM, legítima e dinâmica, mas que se caracteriza por atender aos interesses do cidadão no que tange à transparência da informação.

A NPM sem *accountability* arrisca-se a abandonar o interesse público (Wijaya, 2019), o que não é desejável, uma vez que é este o destino final da prestação de contas e responsabilização pública. E a contabilidade foi elemento chave à *accountability*, pois seu uso refletia alta confiabilidade e serviu perfeitamente à linguagem racionalista econômica preconizada com a NPM (Hood, 1995). Assim, a contabilidade desempenha um papel fundamental na *accountability* pública (Gomes, Brusca, & Fernandes, 2019). E um dos principais fatores que criam desconfiança no ambiente público centra-se na falta de *accountability* (Fard & Rostamy, 2007).

Esse critério de atingir o interesse público, sendo *accountable*, é verificado na visão de Denhardt e Denhardt (2003, p. 9):

[...]Nossa preocupação recente com a New Public Management chamou nossa atenção para questões de mercado e medição, mas, em última análise, o critério mais importante para avaliar o desempenho administrativo seria perguntar com que eficácia nosso trabalho tem promovido o interesse público.

Após as profundas alterações ocorridas na Administração Pública, advindas das diversas gerações da NPM e alinhadas a *accountability*, cujo elemento chave se consubstanciou na contabilidade, em termos de um mundo dinâmico e globalizado permanecia a necessidade de uma linguagem uniforme de comunicação, a qual foi assegurada pelo processo de harmonização contabilística. “A própria natureza do Estado e do governo local demanda a *public accountability* [...] transparência e *accountability* começam com os relatórios financeiros” (Blann, 2010, p. 41).

2.2 HARMONIZAÇÃO CONTABILÍSTICA

Com o advento da NPM, houve maior evidência das demonstrações de desempenho financeiro dos governos (Oulasvirta, 2014). Foi, por meio da influência da NPM, aliada aos conceitos de boa governança, que houve consenso sobre a necessária reforma da linguagem contábil utilizada pelo setor público de forma a ampliar a *accountability* (Brusca & Martínez, 2016). Os governos constantemente fornecem baixa qualidade das informações financeiras, o que frequentemente leva à associação de inadequação do gerenciamento financeiro, da tomada de decisão e da *accountability*, promovendo um cenário de possível corrupção e má administração (Adhémar, 2002; Sutcliffe, 2003).

As singularidades da contabilidade governamental com suas diferentes classes de ativos e passivos, de receitas e despesas, a diferem da contabilidade comercial e, assim, sugerem a necessidade de sistemas de contabilidade especiais para as entidades públicas (Biondi, 2012). E justamente essa tendência de que a contabilidade de mercado aliada às gestões de mercado, o famoso estilo empresarial de administração, deve ser referência para qualquer organização encontra crítica, pois os sistemas contábeis “não podem ser apreciados como meras ferramentas técnicas, e as representações que eles envolvem moldam de forma significativa as atividades organizadas que esses sistemas tornam *accountable*” (Biondi, 2012). Assim, a reforma nos sistemas de contabilidade dos países, à exemplo da adoção dos padrões e normas internacionais de contabilidade, buscaram a melhoria da *accountability*, como um meio de restauração da confiança dos cidadãos no governo (Brusca & Martínez, 2016).

Através de uma linguagem contábil unificada, a compreensão e transparência dos dados permite o alcance de maior número de usuários da informação, tanto em ambiente interno, população, como externo, entre diferentes países. A comparabilidade de relatórios financeiros traduzem-se em ponto chave à harmonização contábil internacional (Brusca & Martínez, 2016; Oulasvirta, 2014). A priorização “na promoção da contabilidade financeira envolve melhorar a transparência da informação, com atenção especial para melhorar a compreensibilidade, comparabilidade e oportunidade das informações contábeis” (Bolívar & Galera, 2012, p. 349) e, com maior transparência, ocorre o incremento na *accountability* (Brusca, Gómez-Villegas, & Montesinos, 2016).

Para tal empreitada, em 1986, é criado o *Public Sector Committee* (PSC), como um Comitê Permanente da IFAC, cujo propósito foi atender em ambiente global as necessidades de gestão

financeira, relatórios, contabilidade e auditoria, todos relacionados ao setor público. Foi uma resposta à pressão internacional por regras harmonizadas e mais aproximadas do modelo corporativo (Baskerville & Grossi, 2019). Em 1996, o PSC iniciou o projeto *Standards*, cuja primeira etapa teve seu financiamento bancado pela IFAC, Banco Mundial, Banco Asiático de Desenvolvimento, Projeto das Nações Unidas para o Desenvolvimento e Fundo Monetário Internacional (Adhémar, 2002).

Desde 2004, o PSC passou a ser denominado por *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB), sendo o responsável pelo desenvolvimento de padrões contábeis ao setor público, conhecidas como *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS) (Baskerville & Grossi, 2019; Brusca et al., 2016; Christiaens, Reyniers, & Rollé, 2010; IFAC, 2019).

O IFAC tem como missão o atendimento ao interesse público, através do desenvolvimento de normas de contabilidade de alta qualidade para uso por entidades públicas a nível mundial, contribuindo para o fortalecimento da contabilidade profissional e para práticas de alta qualidade por contadores profissionais, agregando valor ao contador profissional em todo o mundo e apresentando questões de interesse público em que há relevância a experiência do contador. Nesse sentido, estabeleceu o IPSASB como um organismo independente para a emissão das normas, sob a tutela do IFAC (IFAC, 2020a). Até 2020, o IPSASB havia lançado 42 (quarenta e duas) IPSAS para o setor público (IFAC, 2020a, 2020b, 2020c). O IPSASB é comprometido com o interesse público, desenvolvendo padrões qualificados e éticos na contabilidade. Cada IPSAS emitida é resultado de um processo rigoroso e intenso, e a adoção e harmonização das IPSAS a cada país/organismo é opcional, pois não há qualquer tipo de poder obrigatório que determine sua utilização (Christiaens et al., 2010).

De acordo com o IFAC (2019, p. 1):

[...] a adoção de IPSASs pelos governos melhorará tanto a qualidade quanto a comparabilidade das informações financeiras relatadas por entidades do setor público em todo o mundo. O IPSASB reconhece o direito dos governos e dos normatizadores nacionais de estabelecer padrões e diretrizes contábeis para relatórios financeiros em suas jurisdições. O IPSASB incentiva a adoção das IPSASs e a harmonização de requisitos nacionais com as IPSASs. As demonstrações financeiras devem ser descritas como em conformidade com as IPSASs apenas se cumprirem todos os requisitos de cada IPSAS aplicável.

Sustenta a autoafirmação, realizada pelo Comitê, o fato de que a realização dessa abordagem de harmonização e convergência para cada país foi possível através da adoção das IPSAS (Brusca & Martínez, 2016). Brusca e Martínez (2016) identificaram oito fatores de estímulo ao processo de adoção das IPSAS por cada governo, sendo eles sinteticamente os seguintes:

- 1- O processo de emissão das normas - a submissão à consulta pública confere legitimidade à norma.
- 2- A aproximação entre os padrões das IPSAS e da contabilidade comercial - a utilização de critérios comuns à linguagem de negócios, baseando a emissão das IPSAS às *International Accounting Standards* (IAS) e *International Financial Reporting Standards* (IFRS), com as necessárias adaptações ao ambiente público.
- 3- A relevância a questões públicas - atenção às diferenças entre o setor público e privado, com emissão de normas apropriadas à característica típica governamental, como contabilidade voltada à política social e a própria emissão da Estrutura Conceitual para a contabilidade pública.
- 4- O papel ativo do IPSASB - envolvimento e pró atividade do IPSASB, engajamento em palestras, debates, etc., de forma a estimular a adoção das IPSAS pelos diversos países.
- 5- O papel das organizações governamentais internacionais - que promoveram a adoção das IPSAS e estabeleceram exemplos na condução da contabilidade governamental. Considerando os diferentes órgãos e instituições internacionalmente conhecidos em áreas financeiras, econômicas e políticas, representaram marcos referenciais sobre a utilidade e fidelidade das informações contábeis, a partir da adoção das IPSAS.
- 6- A crise da dívida soberana e as IPSAS - as questões contábeis do setor público levantadas em momentos de crises globais, cujo controle da dívida, em muitos casos, foi fixado para a ajuda internacional, sendo a contabilidade a base para esse controle.
- 7- A globalização e a conscientização da importância da harmonização contábil.
- 8- A harmonização dos relatórios financeiros.

A adoção das IPSAS pelos governos é voluntária (Baskerville & Grossi, 2019), entretanto encontra estímulo por grandes organizações internacionais suportarem e/ou estimularem sua utilização, com base em gestão financeira sólida e *accountability*, tais como Nações Unidas (UN),

OECD, *North Atlantic Treaty Organization* (NATO), Comissão Europeia, INTERPOL e *International Organization of Supreme Audit Institutions* (INTOSAI) (Baskerville & Grossi, 2019; Brusca et al., 2016; Brusca & Martínez, 2016; Christiaens et al., 2010).

As IPSAS “são disposições técnicas detalhadas e elaboradas por contadores para contadores, não para formuladores de políticas públicas, cujo apoio é fundamental para sua implementação bem-sucedida” (Chan, 2003, p. 16) e, apesar de levarem em consideração os aspectos específicos do setor público, baseiam-se nos *International Financial Reporting Standards* (IFRS) (Brusca et al., 2016; Brusca & Martínez, 2016; Caruana, 2021; Christiaens et al., 2010; Neves & Gómez-Villegas, 2020). As IPSAS, por serem baseadas na contabilidade empresarial, puderam se beneficiar da noção popular de disciplina e integridade financeira (Chan, 2003), que a partir de sua adoção, com a base das IFRS, se transfere à contabilidade pública. É de fato uma noção atraente a adoção dos mesmos princípios constantes aos relatórios financeiros para entidades dos setores privado e público, pois facilita a análise na captação de crédito, por exemplo, quando as mesmas regras contábeis são aplicadas para as transações idênticas dos setores (Sutcliffe, 2003). “O IPSASB está claramente convencido de que o objetivo final dos relatórios financeiros é o mesmo para o setor público e privado. Portanto, cada IFRS é revisada e adaptada para desenvolver a IPSAS” (Christiaens et al., 2010, p. 540).

Outro aspecto que confere legitimidade às IPSAS é seu grau de representatividade, considerando nesta afirmação as diferentes experiências e especializações dos membros voluntários que compõem o IPSASB, variando em áreas como auditoria, gestão financeira, vivências práticas e acadêmicas, distribuídos geograficamente pelo mundo (Baskerville & Grossi, 2019).

Porém, não há concordância universal na adoção das IPSAS. A exemplo da adoção de um modelo de relatório do setor privado que se baseia na utilidade da decisão, conforme as normas IAS/IFRS, que pode não ser o modelo de relatório relevante, baseado na *accountability*, ao setor público (Christiaens, 2004; Falkman & Tagesson, 2008). Há estudos que não consideram o setor público dinâmico o suficiente para a adoção de regras contábeis comerciais e, ainda, há quem considere que a aplicação de regras voltadas para empresas, que visam a maximização do lucro, não possuem suporte para a aplicação governamental (Biondi, 2012).

Entretanto, um grande empecilho à maior transparência financeira e *accountability* do governo está relacionada a ausência de relatórios financeiros geralmente aceitos e é nessa lacuna que a adoção

das IPSAS fornece uma referência mínima e padrões aceitáveis de qualidade e compreensão (Sutcliffe, 2003).

Outras barreiras citadas na adoção das IPSAS relacionam-se à sua demasiada aproximação do modelo empresarial, ao interesse dos países na manutenção do controle de emissão das normas e com isso a capacidade de manipular uma ilusão fiscal, ao alto custo envolvendo treinamentos e a preocupações com a governança do IPSASB (Brusca & Martínez, 2016).

A adoção das IPSAS no setor público, especialmente nos países latino americanos foi vista como ferramenta para a implementação de inovações positivas na contabilidade, como o regime de competência (Brusca & Martínez, 2016). Na verdade, os citados autores evidenciaram outros benefícios na adoção das IPSAS, como a melhoria da qualidade dos relatórios financeiros, da *accountability*, da transparência, da comparabilidade e a facilitação na consolidação das contas (Brusca & Martínez, 2016).

Segundo Galera e Bolívar (2004, p. 246):

[...] as entidades públicas atuam em um cenário socioeconômico que requer, cada vez mais, a adaptação da informação contábil às novas demandas de seus destinatários e, ao mesmo tempo, exige homogeneizar os conceitos, princípios e normas com os últimos pronunciamentos internacionais sobre contabilidade pública, e com os mais recentes avanços da contabilidade empresarial.

Essa demasiada aproximação das IPSAS ao modelo empresarial de contabilidade aponta justamente para uma questão controversa na adoção e aplicação das normas, a qual está centrada na aplicação do justo valor em entidades públicas (Oulasvirta, 2014), principalmente por suas operações serem do tipo não transacionáveis o que requer a adoção de outras bases que divergem do preço de mercado na medição de ativos e passivos (Brusca et al., 2016).

Na esfera pública, as IPSAS tratam de justo valor nos seguintes pronunciamentos evidenciados no Quadro 2 a seguir.

Norma Internacional	Objetivo da Norma	Menção ao <i>FAIR VALUE</i> (conceito, mensuração e/ou divulgação)?	
		Sim	Não
<i>CONCEPTUAL FRAMEWORK</i>		X	
<i>IPSAS 1- PRESENTATION OF FINANCIAL STATEMENTS</i>	Apresenta e recomenda o modo pelo qual as demonstrações financeiras de finalidade geral devem ser apresentadas, com ênfase a utilização do regime de acréscimo.	X	
<i>IPSAS 2- CASH FLOW STATEMENTS</i>	Apresenta as diretrizes na elaboração das Demonstrações de Fluxos de Caixa (DFC), as quais identificam: as entradas e os dispêndios de caixa durante o exercício, bem como o saldo de caixa no encerramento do exercício.	X	
<i>IPSAS 3- ACCOUNTING POLICIES, CHANGES IN ACCOUNTING ESTIMATES AND ERRORS</i>	Estabelece tanto o critério de seleção quanto as mudanças de práticas contábilísticas, o tratamento contábilístico e a evidenciação decorrentes dessas alterações, das eventuais mudanças nas estimativas contábilísticas e a correção de erros.	X	
<i>IPSAS 4- THE EFFECTS OF CHANGES IN FOREIGN EXCHANGE RATES</i>	Trata das transações em moeda estrangeira, das operações externas nas demonstrações financeiras e da conversão das demonstrações financeiras moeda distinta.	X	
<i>IPSAS 5- BORROWING COSTS</i>	Recomenda a contabilização de juros decorrentes de empréstimos.		X
<i>IPSAS 6- CONSOLIDATED AND SEPARATE FINANCIAL STATEMENTS</i>	Apresenta os critérios para elaboração e apresentação das demonstrações financeiras consolidadas.		X
<i>IPSAS 7- INVESTMENTS IN ASSOCIATES</i>	Apresenta a contabilização para investimentos em associadas.		X
<i>IPSAS 8- INTERESTS IN JOINT VENTURES</i>	Apresenta a contabilização para investimentos <i>joint ventures</i> .		X
<i>IPSAS 9- REVENUE FROM EXCHANGE TRANSACTIONS</i>	Recomenda a contabilização dos rendimentos decorrente de transações com contraprestação e eventos.	X	
<i>IPSAS 10- FINANCIAL REPORTING IN HYPERINFLATIONARY ECONOMIES</i>	Estabelece a divulgação de demonstrações financeiras de governos em economias hiperinflacionárias.	X	
<i>IPSAS 11- CONSTRUCTION CONTRACTS</i>	Trata da contabilização dos custos e rendimentos referentes a contratos de construção.	X	
<i>IPSAS 12- INVENTORIES</i>	Prescreve o tratamento contábilístico dos inventários, incluindo determinação de custo e reconhecimento de despesa, incluindo qualquer redução ao valor realizável líquido.	X	
<i>IPSAS 13- LEASES</i>	Prescreve, tanto para arrendadores quanto arrendatários, a contabilização e a evidenciação das operações de <i>leases</i> financeiro e operacional.	X	
<i>IPSAS 14- EVENTS AFTER THE REPORTING DATE</i>	Apresenta o tratamento a eventos ocorridos após o encerramento das Demonstrações Financeiras.	X	
<i>IPSAS 15- FINANCIAL INSTRUMENTS: DISCLOSURE AND PRESENTATIONS</i>	** Substituída pelas IPSAS 28 e 30.		X
<i>IPSAS 16- INVESTMENT PROPERTY</i>	Apresenta a contabilização e os requisitos de divulgação para investimentos em propriedades.	X	
<i>IPSAS 17- PROPERTY, PLANT, AND EQUIPMENT</i>	Estabelece os critérios para o reconhecimento inicial e subsequente contabilização para o ativo imobilizado.	X	
<i>IPSAS 18- SEGMENT REPORTING</i>	Apresenta os critérios para divulgação de informações financeiras por segmentos, de forma a compreensão de desempenho anterior e identificação dos recursos alocados.		X
<i>IPSAS 19- PROVISIONS, CONTINGENT LIABILITIES AND CONTINGENT ASSETS</i>	Conceitua e estabelece o reconhecimento de provisões, passivos contingentes e ativos contingentes.	X	

Norma Internacional	Objetivo da Norma	Menção ao FAIR VALUE (conceito, mensuração e/ou divulgação)?	
		Sim	Não
IPSAS 20- RELATED PARTY DISCLOSURES	Apresenta os critérios de divulgação quando estabelecida relação de controle/relacionamento entre as entidades.	X	
IPSAS 21- IMPAIRMENT OF NON-CASH-GENERATING ASSETS	Enfatiza que os ativos não geradores de caixa sejam contabilizados por não mais do que seu valor recuperável de serviço.	X	
IPSAS 22- DISCLOSURE OF INFORMATION ABOUT THE GENERAL GOVERNMENT SECTOR	Apresenta os requisitos de divulgações do Setor Governamental.		X
IPSAS 23- REVENUE FROM NON-EXCHANGE TRANSACTIONS (TAXES AND TRANSFERS)	Prescreve os requisitos para o relato financeiro de receitas provenientes de operações não transacionáveis.	X	
IPSAS 24- PRESENTATION OF BUDGET INFORMATION IN FINANCIAL STATEMENTS	Pretende garantir que as entidades do setor público cumpram com suas obrigações de prestação de contas e aumentem a transparência de suas demonstrações financeiras, demonstrando o cumprimento do orçamento aprovado pelo qual são publicamente responsáveis e, quando o orçamento e as demonstrações financeiras são preparados na mesma base, suas demonstrações financeiras desempenho no alcance dos resultados orçados.		X
IPSAS 25- EMPLOYEE BENEFITS	** Substituída pela IPSAS 39.		X
IPSAS 26- IMPAIRMENT OF CASH-GENERATING ASSETS	Prescreve os procedimentos que uma entidade aplica para determinar se um ativo gerador de caixa está com redução ao valor recuperável e seu reconhecimento, bem como eventual reversão de uma perda por redução ao valor recuperável.	X	
IPSAS 27- AGRICULTURE	Apresenta a contabilização para atividades agrícolas.	X	
IPSAS 28- FINANCIAL INSTRUMENTS: PRESENTATION	Prescreve princípios para classificar e apresentar instrumentos financeiros como passivos ou ativos líquidos / patrimônio líquido e para compensar ativos e passivos financeiros.	X	
IPSAS 29- FINANCIAL INSTRUMENTS: RECOGNITION AND MEASUREMENT	Estabelece princípios para reconhecer, desreconhecer e mensurar ativos e passivos financeiros.	X	
IPSAS 30- FINANCIAL INSTRUMENTS: DISCLOSURE	Prescreve divulgações que permitam aos usuários das demonstrações financeiras avaliar a importância dos instrumentos financeiros para uma entidade, a natureza e extensão de seus riscos e como a entidade gerencia esses riscos.	X	
IPSAS 31- INTANGIBLE ASSETS	Apresenta o tratamento contabilístico de ativos intangíveis.	X	
IPSAS 32- SERVICE CONCESSION ARRANGEMENTS: GRANTOR	Apresenta a contabilização dos acordos de concessão de serviços pelo concedente (setor público).	X	
IPSAS 33- FIRST TIME ADOPTION OF ACCRUAL BASIS IPSASs	Estabelece a orientação a um adotante pela primeira vez que prepara e apresenta demonstrações financeiras após a adoção do regime de competência IPSASs.	X	
IPSAS 34- SEPARATE FINANCIAL STATEMENTS	Apresenta a contabilização dos investimentos em entidades controladas, joint ventures e coligadas em demonstrações financeiras distintas.	X	
IPSAS 35- CONSOLIDATED FINANCIAL STATEMENTS	Estabelece princípios para a apresentação e preparação de demonstrações financeiras consolidadas quando uma entidade controla uma ou mais entidades	X	
IPSAS 36- INVESTMENTS IN ASSOCIATES AND JOINT VENTURES	Estabelece os procedimentos contábeis referentes a investimentos em coligadas e joint ventures e os requisitos para a aplicação do método de equivalência patrimonial.	X	

Norma Internacional	Objetivo da Norma	Menção ao <i>FAIR VALUE</i> (conceito, mensuração e/ou divulgação)?	
		Sim	Não
<i>IPSAS 37- JOINT ARRANGEMENTS</i>	Introduz novos requisitos contábilísticos para acordos conjuntos, substituindo a IPSAS 8. O método de consolidação proporcional, ao contabilizar entidades controladas em conjunto, é removido. Adicionalmente, a IPSAS 37 elimina os ativos controlados em conjunto para agora diferenciar apenas entre operações conjuntas e joint ventures.	X	
<i>IPSAS 38- DISCLOSURE OF INTERESTS IN OTHER ENTITIES</i>	Exige que as informações sejam divulgadas nas demonstrações financeiras de uma entidade que permitirão aos usuários dessas demonstrações avaliar a natureza e os riscos associados aos interesses da entidade em entidades controladas, entidades controladas não consolidadas, acordos conjuntos e associadas, e entidades estruturadas que são não consolidado, e os efeitos desses interesses em sua posição financeira, desempenho financeiro e fluxos de caixa.	X	
<i>IPSAS 39- EMPLOYEE BENEFITS</i>	Determina a contabilização e divulgação de benefícios a empregados.	X	
<i>IPSAS 40- PUBLIC SECTOR COMBINATIONS</i>	Estabelece os critérios de classificação, reconhecimento e mensuração de combinações do setor público.	X	
<i>IPSAS 41- FINANCIAL INSTRUMENTS</i>	Estabelece requisitos para reconhecimento e mensuração de instrumentos financeiros.	X	
<i>IPSAS 42- SOCIAL BENEFITS</i>	Para ajudar os usuários das demonstrações financeiras e relatórios financeiros de propósito geral a avaliar a natureza dos benefícios sociais fornecidos pela entidade, as características da operação dos planos de benefícios sociais; e o impacto dos benefícios sociais no desempenho financeiro, posição financeira e fluxos de caixa da entidade		X

Quadro 2: IPSAS e a menção ao justo valor

Fonte: Deloitte (2020) e IFAC (IFAC, 2020a, 2020b, 2020c), adaptado.

O IPSASB aceita que o justo valor fornece uma base relevante na avaliação do retorno financeiro e credita mérito a tal empreitada. Considera que numa avaliação a justo valor o desempenho financeiro “pode ser avaliado no contexto do retorno implícito nos valores de mercado. No entanto, as atividades do setor público geralmente não são realizadas com o objetivo de retorno financeiro”, o que limita a relevância de avaliar esse retorno (IFAC, 2020a, p. 128).

Considerando que:

[...]No setor público, o principal motivo para manter imobilizado e outros ativos é o potencial de serviço, e não a capacidade de gerar fluxos de caixa. Devido aos tipos de serviços prestados, uma proporção significativa dos ativos usados por entidades do setor público é especializada - por exemplo, estradas e ativos militares. Pode haver um mercado limitado para esses ativos e, mesmo assim, eles podem precisar de uma adaptação considerável para serem usados por outras operadoras. Esses fatores têm implicações para a medição de tais ativos. (IFAC, 2020a, p. 22)

Especificamente no que tange a utilização do justo valor pelas IPSAS, cabe destacar que após o reconhecimento inicial, no caso dos ativos fixos tangíveis da administração pública, usualmente pelo custo histórico, a mensuração subsequente destes ativos admite como critério opcional a utilização do justo valor (IFAC, 2020a; Rua, 2012).

Por ser o tema central do presente estudo, o assunto será desenvolvido a seguir.

2.3 JUSTO VALOR

O justo valor possui diferentes formas de definição, sendo comum traduzi-lo como a quantia pela qual um ativo pode ser trocado, um passivo liquidado ou um instrumento de patrimônio concedido pode ser trocado entre partes informadas e dispostas em uma transação (Georgiou & Jack, 2011). Whittington (2008) assevera que o justo valor se utiliza de informações contábeis com conteúdo prospectivo e com isso reforça o papel dos relatórios financeiros no atendimento aos investidores. Já Hitz (2007) alega que o justo valor representa um valor de saída sob condições idealizadas, cujo princípio central encontra-se na primazia das medidas baseadas no mercado, que permitem maior informação e confiabilidade do que medidas internas, característica refutável na visão do autor. Segundo Pires e Rodrigues (2007), é definido como o critério valorimétrico utilizável para obstar às insuficiências do custo histórico.

As definições acima evidenciam as características essenciais do justo valor, dentre as quais a particularidade de tratar de ativos e passivos específicos, o fato de que a transação entre as partes é um negócio e não uma liquidação ou venda forçada e as partes do negócio serem independentes entre si (E. S. Silva, 2014).

No âmbito dos grandes emissores de normas, as definições e os significados relacionados ao justo valor são praticamente equivalentes nos pronunciamentos do *Financial Accounting Standards Board* (FASB) e do *International Accounting Standards Board* (IASB) (Hitz, 2007). Na verdade, após anos de discussão profícua, estes organismos emitiram, em 2011, uma orientação única sobre a mensuração a justo valor estabelecida na IFRS 13 (IASB) e na atualização do *Accounting Standards Code Topic 820* (ASC Topic 820) (FASB), em conclusão a um projeto conjunto de convergência internacional. Essa interpretação conjunta forneceu orientações sobre a aplicação do justo valor onde seu uso já era exigido ou permitido (FASB, 2011b).

O FASB por meio do *Financial Accounting Standards 157* (FAS 157), que passou a ser *Accounting Standards Code Topic 820* (ASC Topic 820), estabeleceu o controverso padrão de contabilidade a justo valor e uma estrutura para a estimativa do justo valor, na ausência de preços cotados. A estrutura dividia-se em três níveis (E. S. Silva, 2014), variando desde preços lastreados no mercado até ativos ilíquidos, em que não existem mercados, baseando-se nesse caso em informações internas, conforme abaixo:

- Nível 1: trata dos ativos cujo preço de mercado é facilmente observado, por exemplo, letras de tesouro, títulos negociáveis, moedas e ouro.
- Nível 2: os ativos e passivos, apesar de não possuírem um mercado regular, podem receber valor justo com base em taxas de juros, taxas de inadimplência, curvas de rendimento, preços cotados em mercados inativos e até modelos cujos dados sejam observáveis.
- Nível 3: ativos cujos valores são baseados em modelos e dados não observáveis. Partem de premissas e estimativas baseadas em combinação de preços de mercado complexos, modelos matemáticos e premissas subjetivas (FASB, 2011a).

A partir da convergência citada entre FASB e IASB, ocorrida em 2011, no que concerne ao justo valor, verificou-se a melhoria da IFRS 13 que passou a apresentar menor complexidade, melhoria na consistência da informação e apresentou a definição precisa para o justo valor e seus requisitos de divulgação pela primeira vez. Já para os princípios contábeis geralmente aceitos (US GAAP) houve melhoria no texto e aprofundamento das explicações, bem como a consideração das diferentes características das entidades públicas e não públicas (FASB, 2011b).

Após a convergência, os níveis estabelecidos anteriormente pela *FAS 157*, na IFRS 13 passaram sinteticamente a:

- Nível 1- apresentam os insumos cujos preço são cotados em mercados ativos para ativos ou passivos idênticos que a entidade pode acessar na data da mensuração. É o que fornece a evidência mais confiável do justo valor.
- Nível 2- são insumos cujo valor seja observável para o ativo ou passivo, direta ou indiretamente a exemplo de ativos e passivos similares em mercados ativos.
- Nível 3- são entradas não observáveis para o ativo ou passivo. A entidade desenvolve uma entrada não observável usando as melhores informações disponíveis nas

circunstâncias, o que permite ser dados da própria entidade, levando em consideração todas as informações sobre premissas de participantes do mercado que estejam razoavelmente disponíveis (IASB, 2011).

A utilização das avaliações à mercado, níveis 1 e 2, refletem às expectativas dos diferentes intervenientes, assentada na literatura financeira no que tange à preços e eficiência, ou seja refletem no valor, colhido em mercado, toda a informação conhecida relevante para a formação do preço. Quando se passa à avaliação múltipla, nível 3, assume-se a ótica da entidade, envolvendo as expectativas e admissibilidade de gestão de riscos interna, traduzindo-se na visão da gestão (E. S. Silva, 2014). Em termos de características qualitativas da informação há possibilidade de sintetizar o exposto mediante o seguinte Quadro 3.

Com o uso gradativo da mensuração a justo valor, prioriza-se o valor de mercado aberto em detrimento de especulações e modelos matemáticos, sendo que estes são aceitos na inviabilidade dos demais. O uso desta forma de mensuração apresenta benefícios, sendo os principais recursos do justo valor: a utilidade para as decisões econômicas, os usuários de referência para as demonstrações financeiras relevam os investidores e credores atuais e potenciais, prever fluxos de caixas futuros da forma mais direta possível, a relevância da informação, a fidelidade da representação (preocupada em capturar a substância econômica), informações contábeis que consideram o futuro ao invés do passado e são baseados em estimativa de mercados que usualmente fornecem preços suficientemente completos e eficientes (Whittington, 2008).

Como explicado anteriormente, a contabilidade pública buscou a aproximação das regras comerciais, utilizando-se de sua essência e aplicabilidade para o meio governamental. Abordando o conceito no setor público, segundo definição contida na estrutura conceitual das IPSAS, encontra-se que valor justo é “a quantia pela qual um ativo pode ser trocado ou um passivo liquidado entre partes informadas e dispostas em uma transação de mercado” (IFAC, 2019, p. 110).

Mensuração a justo valor x Características Qualitativas da Informação Contábil			
Características Qualitativas		Preços de mercado - nível 1 (itens idênticos) e 2 (itens semelhantes)	Múltiplas técnicas de avaliação
Fundamentais	Relevância- Valor Preditivo e Valor Confirmatório	Demonstra o resultado de forças num mercado aberto, considerando o envolvimento de partes independentes, em livre negócio e conhecedoras de toda a informação pública necessária na data da mensuração. Sendo um mercado eficiente, há maior relevância nesta mensuração	Demonstra a percepção interna da entidade na data da mensuração, incluindo vantagens e desvantagens para a entidade e nível de risco a assumir, que podem não ser do conhecimento público
	Representação Fidedigna- Completa, neutra e livre de erro	Apresenta informação objetiva, disponível e verificável.	Apresenta informação subjetiva, pois utiliza estimativas, pressupostos e métodos de mensuração na determinação do justo valor, e logo tem uma carga subjetiva
Melhoria	Comparabilidade	Na hipótese de um mercado eficiente apresenta o preço resultante das forças atuantes e, portanto o preço em equilíbrio. Assim permite a comparabilidade entre iguais/semelhantes.	Por trazer um viés interno na mensuração, não há comparabilidade com outras entidades ou no tempo.
	Verificabilidade	Por trazer dados de mercado, conhecidos publicamente, há verificabilidade	Por trazer um viés interno na mensuração, dificulta a verificabilidade.
	Tempestividade	Considerando que a informação deve estar disponível antes de perder a capacidade de influenciar a tomada de decisão, a busca de preços em mercado ativo proporciona celeridade e oportunidade da informação	Devido a técnicas para avaliar e maior complexidade dos dados, pode acarretar demora na evidênciação dos valores.
	Compreensibilidade	Importa no conhecimento do mercado e na capacidade de interpretação dos dados para que seja compreensível	Depende diretamente da informação disponibilizada pela gestão. Ainda assim, dependendo da complexidade da informação, pode comprometer a compreensibilidade

Quadro 3: Mensuração a justo valor x Características Qualitativas da Informação Contábil

Fonte: Silva (2014, p. 25), adaptado e elaboração própria com base nas características da informação contábil.

Segundo Pires e Rodrigues (2007, p. 12):

[...] O posicionamento dos organismos normalizadores, designadamente do IASB, a favor da utilização do “justo valor” começa, precisamente, com a sua aplicação à contabilização dos novos instrumentos financeiros para, mais recentemente, se manifestar favorável ao alargamento do seu âmbito de aplicação, como que em resposta à necessidade de potenciar a utilidade da informação financeira.

Ao tratar da estrutura conceitual das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP EC), convergida às citadas IPSAS, encontra-se definição muito semelhante em que “valor de mercado”⁵ é o valor pelo qual um ativo pode ser trocado ou um passivo extinto, entre partes conhecedoras, dispostas a isso, em transação sem favorecimento” (Brasil, CFC, 2016 item 7.6).

⁵ Na NBC TSP EC, em virtude da IPSAS, houve a adoção de “valor de mercado” em substituição ao conceito de *fair value*. Isto ocorre em função da noção de *fair value* no Setor público ser o conceito de valor de mercado, podendo o uso de outra nomenclatura causar problemas. Entretanto há ressalva no documento referente a possíveis documentos com a titulação “justo valor” que serão gradualmente substituídos, de acordo com o projeto

De forma a resgatar, no ambiente público brasileiro, o objeto da contabilidade, a saber o patrimônio, e na busca da convergência aos padrões internacionais de contabilidade, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), editou o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) e o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP). No citado manual o conceito de justo valor é apresentado como o “valor pelo qual um ativo pode ser intercambiado ou um passivo pode ser liquidado entre partes interessadas que atuam em condições independentes e isentas ou conhecedoras do mercado”(Brasil, STN, 2018a, p. 160). Destaca-se desde já que o valor justo está intimamente ligado ao conceito de ativo (Carvalho, Costa, & Oliveira, 2010) e que, em atenção ao objetivo desta pesquisa, a norma postulada no MCASP ao tratar da reavaliação de bens prevê:

[...] Diversos fatores podem fazer com que o valor contábil de um ativo não corresponda ao seu valor justo. Assim, se após o reconhecimento inicial de uma classe de ativo imobilizado a entidade adotar esse modelo de mensuração é necessário que periodicamente esses bens passem por um processo visando adequar o seu valor contábil. A frequência com que as reavaliações são realizadas depende das mudanças dos valores justos dos itens do ativo que serão reavaliados. Quando o valor justo de um ativo difere materialmente de seu valor contábil registrado, exige-se nova reavaliação. Os itens do ativo que sofrerem mudanças significativas no valor justo necessitam de reavaliação anual. Reavaliações frequentes são desnecessárias para itens do ativo que não sofrem mudanças significativas no valor justo, para esses casos as entidades podem reavaliar o item apenas a cada três ou cinco anos, devendo ser realizada somente se houver necessidade. (Brasil, STN, 2018a, pp. 175–176)

Foi justamente na introdução da mensuração do justo valor ao ativo imobilizado que ocorreram repercussões mais expressivas na contabilidade pública, trazendo novas regras de valorização a um reduto antes consagrado ao custo histórico. Não foi claro o momento em que ocorreu essa modificação, possivelmente iniciada com a IAS 36, relativa ao valor e depreciação de ativos, aplicada no exercício de 1999, sendo a “arrancada do justo valor à escala internacional” (Martins, 2010, p. 25).

Mensurações no Setor Público (*Public Sector Measurement*). Disponível em <http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTSPEC.pdf>, último acesso em 17/06/2020.

Pontuada a conceituação e normatização da mensuração a justo valor, é importante analisar como o conceito se liga à *accountability* governamental.

Uma das principais características da *accountability* reside na melhoria da transparência das informações, com ênfase ao aprimoramento da compreensibilidade, comparabilidade e tempestividade das informações contábeis (Bolívar & Galera, 2012). Já foi demonstrado em estudos prévios que a forma de avaliação de ativos pode afetar a utilidade das informações financeiras governamentais (Bolívar & Galera, 2007; Sutcliffe, 2003). E, nesse sentido, justifica-se a publicação de normas nas quais o justo valor é recomendado para a melhoria da transparência na divulgação de ativos. O justo valor, portanto, estabelece um acréscimo na qualidade dos dados financeiros informados pelo setor público, contribuindo para a *accountability*.

Seria simples essa avaliação num cenário de transações precificadas entre sujeitos interessados; entretanto, os problemas de avaliação a justo valor revelam-se maiores em mercados imperfeitos ou incompletos (Bolívar & Galera, 2012; Pires & Rodrigues, 2007; Rua, 2012). E “para a maioria dos ativos do setor público, não há um mercado prontamente disponível” (Caruana, 2021, p. 186).

A valoração baseada em estimativas demanda critérios ou métodos objetivos previamente definidos, sob pena de pôr em causa a fiabilidade da informação; além disso, as diferentes formas de atribuição de justo valor permitem que as entidades efetuem escolhas legitimadas em seus próprios interesses, colocando em risco a comparabilidade da informação (Rua, 2012). “Em um contexto de setor público, a subjetividade deve ser mínima, senão totalmente ausente, a fim de tornar os relatórios financeiros o mais ‘*bullet proof*’ possível” (Caruana, 2021, p. 186).

Desta forma, ressalta-se a ponderação efetuada por Pires e Rodrigues (2007, p. 14):

[...]a maior ou menor conveniência na utilização do justo valor estará sempre dependente do facto de a maior relevância que lhe possa estar associada for compensada pelos custos de uma menor fiabilidade e, naturalmente, do propósito conferido à informação financeira para cada caso em particular.

Dentre os pontos positivos na adoção do justo valor na contabilidade pública, Galera e Bolívar (2004) destacaram, em seu estudo, os seguintes:

- Alinhamento às normas internacionais de contabilidade;

- Adequar a informação aos novos padrões demandados para a informação pública, pós-NPM;
- Permitir informação potencial sobre a obtenção de recursos financeiros no caso de alienação de ativos;
- Semelhante ao anterior, através da informação do justo valor de ativos, quando de sua alienação, há demonstração do potencial de pagamento do governo;
- Refletem o risco de inadimplência que investidores e credores em geral poderiam ter coberto;
- Fornece a referência para assegurar o patrimônio público;
- Uniformidade de critérios.

Mas, é interessante destacar que os mesmos autores (Galera & Bolívar, 2004) salientaram óbices ao justo valor na esfera pública, os quais em resumo são:

- Não existe mercado completo e perfeito para grande parte dos ativos públicos. E, ainda para aqueles que exista mercado, há que se considerar significativa flutuação nos valores cotados no tempo;
- Existem ativos desenvolvidos de forma específica para a administração pública, possuidores de um valor individual único;
- Em função dos óbices acima mencionados, é difícil a objetividade e verificabilidade das mensurações a justo valor;
- Considerando ativos que tenham escassez de informações e/ou excessiva dificuldade na obtenção destes dados, pode gerar custos elevados na identificação do justo valor;
- A circunstância particular e a peculiaridade do uso de cada ativo em diferentes setores da administração pública podem levar a diferentes mensurações e consequente perda da comparabilidade da informação financeira.
- O cálculo do valor justo, baseado em valor de mercado, nem sempre é adequado pois considera fortemente o aspecto financeiro sem considerar que um bem público é utilizado em serviços prestados atuais e futuros.

- Possível resistência e/ou dificuldade na aplicação do justo valor pelos responsáveis por sua mensuração: subjetividade da aplicação, distanciamento entre a forma de mensurar por valor de aquisição, etc.

Na visão de E. S. Silva (2014), o valor dos bens deve representar os benefícios futuros, independente de possíveis críticas a subjetividade da mensuração e/ou assimetria da informação no caso do uso do justo valor; mas admite que problemas podem surgir, como no caso de mensuração pelo mercado de itens aparentemente idênticos mas que na essência diferem, ou no caso da manipulação das informações divulgadas em benefício do gestor ou da entidade.

Foi evidenciado a partir do exposto que a questão é controversa e palco de profuso debate, principalmente porque a utilização do justo valor poderia afetar as demonstrações financeiras no cumprimento de pelo menos duas das características exigidas das informações contábeis - relevância e representação fidedigna, afetando por conseguinte sua utilidade para os usuários dessas informações (Bolívar & Galera, 2012), ou, em outras palavras, trazendo óbices a *accountability* governamental. Mas é justamente na substituição do custo histórico pelo justo valor que foram geradas consequências positivas, favorecendo a *accountability*, sobre a relevância das demonstrações financeiras públicas com a melhoria da transparência, a realização de *benchmarking* e a avaliação da eficiência (Bolívar & Galera, 2007, 2012; Sutcliffe, 2003).

Segundo Lérias (2009, citado por Martins, 2010, p. 27):

[...] o conceito de justo valor, sendo rico e abrangente, não tem aplicação imediata e pode conduzir a valores subjectivos e um tanto virtuais. Têm-se desdobrado esforços para encontrar orientações para sua determinação, mas sem que se deixe de sentir maior ou menor desconforto sobre as quantias resultantes. Talvez nem sempre por serem estimativas a confirmar por acontecimentos futuros, mas por essas estimativas não servirem apenas a prudência no acréscimo de um passivo ou redução de um activo, onde sempre têm sido pacificamente usadas.

2.4 ENQUADRAMENTO TEÓRICO: TEORIA INSTITUCIONAL

A Teoria Institucional é um dos modelos de análise para aplicação em estudos organizacionais. É capaz de promover uma visão complexa e rica sobre as organizações (Zucker, 1987). Está principalmente preocupada com a difusão e disseminação de modelos organizacionais dentro de um

determinado ambiente organizacional e com a compreensão das organizações dentro de sistemas sociais e culturais maiores (DiMaggio & Powell, 1983; Oliver, 1991).

Na visão de Tolbert e Zucker (1996), a institucionalização representa ações tipificadas e tornadas habituais pelos diversos atores na resolução de problemas recorrentes, sendo que a ação habitualizada traduz-se no comportamento desenvolvido empiricamente e ora adotado na resolução de conflitos. Os autores esclarecem que esse processo é essencial e transparece o momento de desprendimento do significado da ação para o indivíduo. Ou seja, a partir do momento em questão, a execução da ação habitualizada, cujo autor é irrelevante, passa a ser designada de objetificação. Após os citados passos, segue a sedimentação que se caracteriza por novos membros desconhecerem a origem das tipificações.

Os estudos da Teoria Institucional contribuíram com uma ênfase sociológica para os estudos organizacionais ao introduzir variáveis como a busca por legitimidade, os valores compartilhados e o isomorfismo, tanto na análise sobre relações entre organizações, quanto na análise entre organizações e ambiente (DiMaggio & Powell, 1983). Segundo Suchman (1995, p. 574), a legitimidade é “a percepção generalizada ou a assunção de que as ações de uma entidade são desejadas, próprias ou apropriadas dentro de algum sistema socialmente construído de normas, valores, crenças e definições”.

A obra *Foundations of the Theory of Organization*, lançada em 1948 por Phillippe Selznick apresenta as bases do modelo institucionalista no estudo das organizações, identificando as instituições como variáveis independentes que expressavam valores sociais e, por isso, enfatizou a relação entre estas e o ambiente (Scott, 1987; Selznick, 1948). A Teoria Institucional também é creditada ao trabalho de Peter Berger na sociologia do conhecimento, o qual foi baseado em fundamentos filosóficos (Scott, 1987).

Ainda em termos de bases teóricas, é importante citar pelo menos outros três autores que colaboraram fundamentalmente. Primeiramente cita-se Zucker (1977), que descreve em seu trabalho os microprocessos através dos quais a autoridade se institucionaliza nas organizações. Em segundo, os autores Meyer e Rowan (1977) que, em estudos realizados, tratam dos elementos ideativos da institucionalização. Por fim, DiMaggio e Powell (1983), que sugerem a adoção pelas instituições de posição semelhante ao campo organizacional, tornando-as isomórficas com o ambiente institucional (Suddaby, 2010).

Compreender a Teoria Institucional passa pela necessária assimilação do conceito de campos organizacionais. Esses campos são formados por um conjunto de entidades que constituem uma área conhecida da vida institucional, levando em consideração todos os atores relevantes, existindo na medida que puderem ser determinados institucionalmente. Esse processo se divide primeiramente na maior interação entre as organizações no campo, a seguir pelo aparecimento de estruturas de dominação e padrões de coalizões entre as organizações claramente definidos, depois as organizações dentro do campo passam a lidar com carga de informação aumentada e, por fim, o estabelecimento de uma conscientização mútua entre os participantes das organizações de que, efetivamente, estão envolvidos em um negócio comum (DiMaggio & Powell, 1983). Compreendido e efetivado o campo organizacional, ocorre o aparecimento de forças robustas que atuam para homogeneizar as organizações. Conforme DiMaggio e Powell (1983, p. 149), “o conceito que melhor capta o processo de homogeneização é o isomorfismo”.

Desta forma, a Teoria Institucional defende que as organizações sofrem pressão normativa, quer seja do Estado, quer seja interna, elucidando a complexidade e a riqueza existentes no contexto organizacional. Na adoção de elementos legitimados, tais como certificação profissional, exigências estatais ou procedimentos referentes a padrões internos, ocorre o isomorfismo com o ambiente institucional e o aumento da probabilidade de sobrevivência da organização (Zucker, 1987).

Nesse sentido, Pina et al. (2009, p. 769) afirmam que “a teoria institucional pressupõe que as organizações respondam às pressões de seus ambientes institucionais e adotem estruturas e práticas de alto valor social como respostas a mudanças externas nas expectativas e regras formais”.

Assim, passa a ser relevante compreender o conceito de isomorfismo, que, para Hawley (1968, citado por DiMaggio & Powell, 1983), envolve um processo de restrição ambiental, o qual pressiona determinada unidade em uma população a se assemelhar a outras unidades de população submetidas à mesma pressão, que numa vertente populacional indica uma compatibilização crescente das características organizacionais com o ambiente, a adequação numérica dessas organizações à sustentabilidade do ambiente e que a diversidade das organizações é mesmo isomórfica à diversidade ambiental. Nessa linha de pensamento, o conceito de isomorfismo pode, ainda, ser discernido como:

[...] um processo que faz com que uma unidade em uma população se pareça com outras unidades na população que enfrentam o mesmo conjunto de condições ambientais. Devido às pressões isomórficas, as organizações se tornarão cada vez

mais homogêneas dentro de determinados domínios e se conformarão às expectativas do ambiente institucional mais amplo. (Carpenter & Feroz, 2001, p. 566)

Pretende-se, portanto, o enfoque voltado ao isomorfismo institucional, afastando-se do isomorfismo competitivo, o qual encontra campo de atuação em mercados concorrenciais. O isomorfismo institucional é o processo em que as organizações, ao longo do tempo, tendem a adotar práticas e/ou estruturas semelhantes como reação às pressões institucionais comuns que podem existir no nível individual, organizacional ou do campo organizacional (Carpenter & Feroz, 2001).

Longe da concorrência, o isomorfismo institucional é mesmo capaz de explicar grandes fenômenos organizacionais, uma vez que as organizações competem por legitimação institucional e adequação social e econômica, para além da clássica competição por recursos e clientes (DiMaggio & Powell, 1983).

O isomorfismo pode ser segmentado em três mecanismos, segundo DiMaggio e Powell (1983). O primeiro é conhecido como mimético ou imitativo, que se conforma na adoção de elementos de sucesso alheios, em resposta a objetivos controversos e ambientes incertos. Neste tipo de isomorfismo, as soluções encontradas tendem a ser de menor custo e podem gerar inovações a partir da aquisição do processo mimético (Brusca et al., 2016; DiMaggio & Powell, 1983; Zucker, 1987). O segundo tipo de isomorfismo é o normativo, adquirido de fontes externas, geralmente profissionais. Ocorre na legitimação de profissionais mediante um processo prévio e viabiliza o exercício da profissão (Brusca et al., 2016; DiMaggio & Powell, 1983; Zucker, 1987). Por fim, existe o isomorfismo coercitivo, que se refere a imposição formal ou informal de outras organizações, das expectativas sócio culturais de onde a organização se insere ou do poder do Estado (Zucker, 1987). As pressões podem “ser sentidas como força, persuasão ou convites para entrar em conluio” (DiMaggio & Powell, 1983, p. 150). O Estado é, portanto, capaz de influenciar o meio organizacional, fazendo com que “estruturas organizacionais cada vez mais reflitam as regras institucionalizadas e legitimadas por e no interior do Estado” (Meyer & Rowan, 1977, citado por DiMaggio & Powell, 1983, p. 150).

Alguns setores ou, ainda, campos institucionais contêm agentes ambientais suficientemente poderosos para impor formas e/ou práticas estruturais às unidades organizacionais subordinadas

(Scott, 1987). “A abordagem institucional argumenta que as organizações estão sob influências e pressões sociais para adotar práticas consideradas apropriadas” (Oulasvirta, 2014, p. 274).

Em suma, na visão de DiMaggio e Powell (1983), as organizações adquirem legitimidade, sobrevivência temporal e recursos ao aceitarem elementos oriundos das pressões coercitiva, normativa e mimética das instituições. Desta maneira, ocorre a incorporação de valores, estratégias e estruturas, e, portanto, o isomorfismo.

Guerreiro, Pereira e Frezatti (2008) em análise aos trabalhos de Burns e Scapens (2000), ressaltam o aumento na utilização da teoria institucional no campo das ciências sociais, destacando a utilização de, ao menos, dois enfoques na literatura contábil. São eles: o neoinstitucionalismo ou novo institucionalismo sociológico, *new institutional sociology* (NIS); e o institucionalismo histórico ou velho institucionalismo econômico, *old institutional economics* (OIE). Apesar de terem origem filosóficas distintas, ambos se concentram na instituição e nas mudanças institucionais (Burns & Scapens, 2000).

Para o NIS, a busca da sobrevivência organizacional existe para além do atingimento da eficiência, há uma necessidade de conformidade entre as organizações e às normas sociais. Há ênfase aos aspectos cognitivos, normativos e culturais das organizações. As organizações se relacionam entre si e com os sistemas culturais. O meio ambiente em que as instituições operam pressionam e conformam a estrutura organizacional (Guerreiro et al., 2008; Soeiro & Wanderley, 2019).

O OIE coloca foco sobre a instituição como objeto de análise. As ideias subjacentes principais são as instituições, os hábitos e as regras, persegue a compreensão de como os hábitos e as regras “se transmitem e replicam, e como estruturam a actividade económica” (Simões & Rodrigues, 2012, p. 5). A instituição é perene, pensada como instituição capaz de pensar e agir, capaz ainda de prevalecer, possuindo um cunho social e cultural, com ênfase à importância do comportamento habitual. Hábitos formalizados e institucionalizados configuram a rotina, que incorporam comportamento orientado por regras, sendo que a repetição das ações fortalece o processo de atendimento às regras. Analisa o desenvolvimento e mudança que se processam dos sistemas sociais, com uma compreensão holística, ou seja, instituições estão inseridas em ambientes complexos devendo sempre ser considerada uma análise global (Carpenter & Feroz, 2001; Guerreiro et al., 2008; Soeiro & Wanderley, 2019).

A Teoria Institucional tem sido adotada em estudos acadêmicos relacionados à interpretação e inovações em contabilidade gerencial (Guerreiro et al., 2008; Scapens & Ribeiro, 2006), na contabilidade pública (Antipova & Bourmistrov, 2013; Baskerville & Grossi, 2019; Brusca et al., 2016; Caccia & Steccolini, 2006; Carpenter & Feroz, 2001; Lima & Lima, 2019; Oulasvirta, 2014), na contabilidade financeira (Mezias, 1990; Tsamenyi, Cullen, & González, 2006), na história da contabilidade (D. Gomes, Carnegie, & Rodrigues, 2008) e na auditoria (Rollins & Bremser, 1997), dentre outras áreas, com o intuito de “entender a regulação da contabilidade, os padrões de contabilidade internacional, decisões sobre adoção de normas internacionais e evidenciação” (Soeiro & Wanderley, 2019).

Burns e Scapens (2000) sugerem que as práticas contábeis podem ao longo do tempo se tornar rotineiras, passando a integrar o conjunto das pressuposições e crenças inquestionáveis de uma organização. Assim, para os autores, as pressuposições e crenças profundamente enraizadas e automatizadas na cultura do grupo social fazem com que os integrantes deste grupo nem sequer indaguem sobre elas. Desta maneira, as práticas contábeis e rotinas emergentes caracterizam-se como institucionalizadas ao se tornarem amplamente aceitas na organização, sendo vistas como formas inquestionáveis. Neste estudo, Burns e Scapens (2000) evidenciam que a introdução de um novo procedimento contábil é facilitada quando tal modificação é compatível com as regras, rotinas e padrões da organização. Em situação diversa da apresentada, é importante a mobilização do poder e políticas para acomodar a implementação da mudança.

Autores como Burns e Scapens (2000) analisaram as implicações práticas da introdução de reformas e inovações em entidades do setor público sob o enfoque da Teoria Institucional. A partir de suas conclusões, os referidos autores “afirmam que as práticas contábeis são influenciadas por arranjos institucionais e processos sociais” (Burns & Scapens, 2000, citado por Brusca et al., 2016, p. 57).

Oulasvirta (2014) justifica a adoção da Teoria Institucional na contabilidade pública, admitindo ser uma lente teórica viável que permite explicar as diferentes pressões institucionais sobre as escolhas contábeis. Afirmar, ainda, que as instituições sofrem “influência e pressão para a adoção de práticas adequadas”, mediante a consideração de culturas e políticas contábeis como “sistemas abertos com interfaces permeáveis” (Lima & Lima, 2019, p. 168). “As três forças do isomorfismo são,

na prática, mediadas pelos jogadores no campo de formação e padronização de regras contábeis” (Oulasvirta, 2014, p. 275)

Para efeito do presente estudo, será mantida a abordagem do isomorfismo institucional, composto por seus três mecanismos identificados por DiMaggio e Powell (1983).

O enquadramento da teoria será oportunizado adiante; entretanto, na consideração do tema de pesquisa, desde já destaca-se parte da conclusão do estudo conduzido por Oulasvirta (2014, p. 276) em que:

[...]A abordagem institucional ofereceu uma boa base para organizar as potenciais forças com impacto na contabilidade governamental. Também ofereceu uma boa ferramenta analítica para interpretar o resultado do trabalho de um normatizador nacional em relação às IPSAS.

Encerrada a revisão de literatura que fornece a base teórica de suporte à presente pesquisa, no próximo capítulo, avança a metodologia que se propõe a elucidar a abordagem empírica, os instrumentos metodológicos utilizados e os meios de coleta de dados.

3. METODOLOGIA

O presente capítulo institui-se de forma a abordar o percurso metodológico que sustenta a dissertação. É importante o conhecimento desse caminho, pois a pesquisa científica é “a realização concreta de uma investigação planeada, desenvolvida e redigida de acordo com as normas da metodologia consagradas pela ciência” (Ruiz, 1991, citado por, Kauark, Manhães, & Medeiros, 2010, p. 24). Através da indicação das opções metodológicas tomadas pela autora, propõe-se a visualização do trajeto percorrido em busca de referências sólidas e dos dados que permeiam esta dissertação. Inicia-se, assim, com as citadas opções metodológicas, familiarizando o leitor sobre as escolhas realizadas e os respectivos motivos. Na sequência, trata da estratégia aplicada na investigação que é o estudo de caso do COMAER. Retoma e evidencia o alcance dos objetivos parciais e, conseqüentemente, do objetivo geral da dissertação, minuciando aspectos afetos à coleta de dados, efetivada por meio da pesquisa documental e de entrevistas. Ocorre, ainda, a descrição do tratamento dos dados e culmina com a abordagem mais específica da Teoria institucional e sua aplicação na pesquisa.

3.1 OPÇÕES METODOLÓGICAS

A ciência é tanto um processo quanto uma construção. No primeiro significado caracteriza-se por um processo sistemático de busca pela verdade com ênfase racional. Quanto à construção, significa que revela as suposições do pesquisador nesse processo, sendo elas: ontológicas, epistemológicas, da natureza humana e metodológicas (Vergara, 1998).

[...] Suposições ontológicas são aquelas que dizem respeito à própria essência dos fenômenos sob investigação. Suposições epistemológicas estão referidas ao conhecimento, a como ele pode ser transmitido. Pode o conhecimento ser transmitido de forma tangível, concreta, mais objetiva? Ou pode sê-lo de forma mais espiritual, mais transcendental, mais subjetiva, mais baseada na experiência pessoal? Suposições relativas à natureza humana dizem respeito à visão que se tem do Homem. Ele é produto do ambiente? Ou é seu produtor?

As suposições ontológicas, epistemológicas e da natureza humana têm implicações diretas de ordem metodológica, vale dizer, encaminham o pesquisador na direção desta ou daquela metodologia. (Vergara, 1998, p. 12)

A metodologia está afeta às escolhas de percurso para atingir o fim proposto da pesquisa e não se confunde com a teoria, tampouco com os procedimentos (Gerhardt & Silveira, 2009). Um estudo científico deve planejar seu processo de investigação de forma a alcançar conhecimentos sistematizados e seguros (Köche, 2011). Assim, o capítulo da metodologia reveste-se de suma importância, pois apresenta os valores e percursos escolhidos pelo investigador na condução da pesquisa. O presente trabalho foca-se no estudo de pesquisa aplicada, cujo objetivo está voltado a aplicação prática, com envolvimento de verdades e interesses locais (Gerhardt & Silveira, 2009; Kauark et al., 2010; Vergara, 1998).

Trata-se de investigação interpretativa em que passa à exploração de significados subjetivos motivadores das ações e, portanto, os fenômenos sociais são criados de acordo com as percepções e ações dos atores sociais preocupados com sua existência (Saunders, Lewis, & Thornhill, 2009). A compreensão de mundo é realizada sob a perspectiva dos participantes, tão completa e coerente quanto possível (Fonseca, 2002).

Tendo em consideração os objetivos específicos propostos e a questão de investigação formulada, optou-se pela adoção de uma abordagem qualitativa, que compreende a interação de pessoas num contexto social complexo. A pesquisa qualitativa foca-se no aprofundamento da compreensão de um grupo ou organização, procurando explicar a razão e motivação das coisas para exprimir o que convém ser feito, mas sem quantificar valores ou provar fatos (Fonseca, 2002; Gerhardt & Silveira, 2009). A visão preconizada pela pesquisa qualitativa parte de um vínculo indissociável entre o mundo objetivo e a subjetividade do sujeito, não sendo adequada sua tradução em números, utiliza o ambiente natural como fonte direta para a coleta de dados e o pesquisador é elemento chave que fará a análise dos dados indutivamente (Kauark et al., 2010). “O que se perde em quantidade se ganha em profundidade” (Santos, 2009, p. 127), pois nem sempre a representação matemática se adequa ao tipo de pesquisa que pretende elucidar em detalhamento as motivações, ações e percepções. Segundo Santos (2009, p. 128),

[...] os fenômenos sociais são analisados a partir da perspectiva subjetiva dos atores sociais envolvidos neles. Suas reflexões e representações são analisadas a partir das suas expressões discursivas. O conteúdo das narrativas é classificado em categorias de análise que permitem reconstruir a percepção sobre a realidade presente no discurso dos diferentes sujeitos, seus interesses, expectativas e ações.

Quanto aos objetivos gerais da pesquisa, caracteriza-se como um estudo exploratório, pois há pouco conhecimento acumulado e sistematizado (Vergara, 1998) e é necessário identificar a natureza de um fenômeno e apontar suas características essenciais, com o levantamento e caracterização dos aspectos qualitativos para o processo (Köche, 2011). O estudo exploratório é particularmente útil quando se pretende “esclarecer a compreensão de um problema” (Saunders et al., 2009, p. 139), obtendo maior familiaridade com o tema (Gil, 2002). Atendendo, portanto, à proposição de familiarizar um problema, visando explicitá-lo, o presente estudo utilizou como métodos de coleta de dados a análise documental e a entrevista, sendo usado o estudo de caso, como estratégia de investigação.

3.1.1 Estudo de Caso

Sobre o estudo de caso, Fonseca (2002, p. 33) afirma tratar-se de um estudo de investigação “particularística”, que se propõe a análise de uma situação específica a qual o pesquisador pretende revelar. Tem esse aspecto de detalhamento e de aprofundamento do assunto circunscrito a uma ou a poucas unidades (Gil, 2002; Vergara, 1998).

Considerando o percurso escolhido, ressalta-se a opção pelo estudo de caso do COMAER, entidade pública presente em todo o território brasileiro, adepta das Normas Brasileiras de Contabilidade Pública, as quais encontram-se convergidas ao normativo internacional. Desta forma, ao analisar uma entidade real com aplicação prática do estudo, pretende-se compreender a percepção dos agentes organizacionais na utilização do justo valor nas contas públicas, mediante a mensuração subsequente do ativo imobilizado, e verificar as possíveis contribuições ou óbices a *accountability* governamental. Desta maneira, o estudo de caso aprofundado permite ampliar e detalhar o conhecimento no tema (Kauark et al., 2010).

Associado à magnitude da entidade escolhida, encontra-se o fato da pesquisadora pertencer ao quadro da entidade desde 1999. Existe assim, um conhecimento prévio importante das políticas contábeis aplicadas, bem como a experiência da pesquisadora, que trabalha diretamente na área contábil e verificou *in loco* a recepção e efeito das normas internacionais implementadas à contabilidade do Brasil e do COMAER. Importante ressaltar que tais características evidenciam o papel facilitador de acesso aos sistemas e/ou informações internas da organização e até da motivação de escolha da entidade, com a identificação do grupo alvo de interesse pela pesquisadora. Não há, contudo, comprometimento ou fragilidade do rigor científico da investigação, cujos métodos aplicados

são os responsáveis por produzir resultados válidos e, portanto, alheios a qualquer impressão ou interferência pessoal.

3.1.2 Objetivos, coleta, organização e tratamento de dados

De forma a alcançar os objetivos, geral e parciais, propostos nesse trabalho, é realizada a revisão da literatura que permite identificar e apresentar a Administração Pública, sob a abordagem evolutiva da NPM, bem como a caracterização dos conceitos e pressupostos da *accountability* no setor público. Na sequência realiza-se a revisão afeta à adoção das IPSAS em diversos contextos, com ênfase às recomendações de aplicação de justo valor para a contabilidade pública. E, ainda, ocorre a abordagem do conceito de justo valor na literatura existente, relacionando-o com a *accountability* no setor público.

Opta-se pela utilização da pesquisa documental, a qual é semelhante ao que se conhece por pesquisa bibliográfica, divergindo quanto à fonte da pesquisa, mais diversificada e dispersa (Gil, 2002). A “investigação documental é a realizada em documentos conservados no interior de órgãos públicos e privados de qualquer natureza, ou com pessoas” (Vergara, 1998, p. 46).

O método de coleta de dados por meio da pesquisa documental refere-se à análise de normativos que tratam da mensuração a justo valor, caracterizando sua aplicação no setor público brasileiro e, em especial, no COMAER. A pesquisa documental se utiliza de fontes diversificadas, sendo os documentos oficiais um exemplo de fonte (Fonseca, 2002).

A efetivação da pesquisa documental, em documentos oficiais do Governo Federal do Brasil, associado aos normativos emitidos pelo Comando da Aeronáutica, delimita a composição dos capítulos 4, “A adoção das IPSAS no contexto brasileiro e a opção de mensuração a justo valor no ativo imobilizado”, e 5, “A normatização contábil, o justo valor no COMAER e a percepção dos seus agentes”, desta dissertação, e o atendimento ao primeiro objetivo específico, a saber:

1) Compreender o contexto brasileiro de implantação das IPSAS e sua transposição ao COMAER, com ênfase às normas que tratam de mensuração na contabilidade pública a justo valor.

Com o intuito de aprofundamento do tema e recolhimento de dados relevantes para a análise, sob o enfoque dos agentes organizacionais do COMAER, opta-se pela utilização de uma entrevista semiestruturada, em que um conjunto de questões sobre o tema foram elaborados, mas existe liberdade para o entrevistado deliberar livremente sobre desdobramentos que surjam afetos ao tema

principal (Fonseca, 2002). Neste tipo de entrevista, há uma relação de temas e questões centrais a serem abordadas, que podem variar de uma entrevista para outra, seja na omissão ou inclusão de questões, na ordem das perguntas, tudo a variar conforme o fluxo da conversa (Saunders et al., 2009).

Existe na entrevista semiestruturada uma oportunidade única de perceber como palavras e ideias foram utilizadas pelos entrevistados no desenvolvimento de suas respostas. Nessa sondagem dos significados extraídos encontra-se a oportunidade do pesquisador em adicionar relevância e profundidade aos dados coletados. Além disso, a liberdade oferecida na resposta pode encaminhar a discussão da pesquisa a áreas distintas e não planejadas pelo investigador, novas áreas. Some-se a isso o fato das pessoas serem mais predispostas a responder entrevistas, com contato entre as partes, do que diretamente a um questionário padrão (Saunders et al., 2009).

Foi construído de raiz um Guião de Entrevista (ver Apêndice 1) que levou em consideração: o tempo destinado a cada assunto, perguntas que facilitavam respostas analíticas e/ou descritivas, evitando respostas dicotômicas do tipo sim/não, e foco no tema proposto. Como vantagens do método destaca-se a liberdade ao entrevistado, maior profundidade das informações, percepção de ênfases e maior garantia de captação dos dados.

O Guião de Entrevista (Apêndice 1) apresenta questionamentos norteadores que facilitam a condução do tema, entretanto não são limitadores, podendo tanto o entrevistador percorrer temas insurgentes, quanto o entrevistado oferecer temas adjacentes de interesse para a pesquisa. O Guião (Apêndice 1) foi construído em 5 blocos, relativos a áreas relevantes na investigação, oriundas da revisão de literatura efetuada.

O primeiro bloco verifica a percepção dos entrevistados acerca do conceito de justo valor, de forma a esclarecer se é corretamente desenvolvido e, ainda, se assume uma posição aproximada do viés econômico com afastamento da representação de custo histórico. Justifica-se pelas múltiplas e controversas formas de conceituar justo valor apresentadas pelos diversos autores e entidades no estudo da literatura. O segundo bloco trata dos aspectos percebidos pelos entrevistados quanto a adoção de um critério opcional das normas, bem como se há algum tipo de força atuante envolvida, de forma a verificar se há campo de atuação do isomorfismo institucional. O terceiro bloco centra-se na relação entre o justo valor e a *accountability*, percorrendo a associação das reavaliações com as características fundamentais e de melhoria da informação contábil, da utilidade da informação e de seu impacto nas Demonstrações. No limite, ao longo do terceiro bloco, busca-se fazer aflorar pelos

entrevistados os pontos positivos e negativos do uso do justo valor na contabilidade do COMAER e verificar se, numa visão geral, há melhoria ou óbice para a *accountability* pública. O quarto bloco abrange as normas e procedimentos internos do COMAER, ultimando perceber aspectos que possam favorecer a qualidade da informação contábil. O quinto bloco efetiva a caracterização do entrevistado.

Antes da entrevista, foi realizado contato telefônico ou por e-mail com os profissionais da Diretoria de Economia e Finanças da Aeronáutica (DIREF), de forma a ambientá-los sobre o tema e objetivo da pesquisa e para que autorizassem formalmente o início do processo de coleta de dados (ver Apêndice 2). Na sequência foram agendadas as datas de 13 entrevistas. Os entrevistados concordaram em participar da pesquisa, de forma expressa, mediante assinatura do Termo de Participação e Consentimento (Apêndice 3).

As entrevistas foram realizadas na forma *online*, em chamadas de voz por meio do aplicativo *WhatsApp* e uso de gravador de voz em aparelho auxiliar pareado.

A técnica em uso para o tratamento de dados da pesquisa qualitativa é a análise de conteúdo definida por Bardin (1977, p. 44, grifo nosso) como:

[...] um conjunto de técnicas de **análise das comunicações** visando a obter, por procedimentos sistemáticos e objetivos de descrição do conteúdo das mensagens, indicadores (**quantitativos ou não**) que permita a inferência de conhecimentos relativos às condições de produção/recepção (variáveis inferidas) destas mensagens.

Nomeadamente sobre o uso da análise de conteúdo na pesquisa qualitativa, Godoy (1995, p. 23) ressalta que:

[...] Nos seus primórdios, a análise de conteúdo sofreu as influências da busca da cientificidade e da objetividade recorrendo a um enfoque quantitativo que lhe atribuía um alcance meramente descritivo. A análise das mensagens então se efetuava por meio do simples cálculo de frequências. Nesse caso, as informações obtidas pelo emprego da técnica se reduziam aos índices de frequência com que surgem certas características do conteúdo. Mas a necessidade de interpretação dos dados fez com que a análise qualitativa também tivesse lugar dentro da técnica. Nesta análise, o pesquisador busca compreender as características,

estruturas e/ou modelos que estão por trás dos fragmentos de mensagens tomados em consideração.

Dentro da pesquisa qualitativa, a abordagem de análise de conteúdo permite a apresentação de dados textualmente, em palavras ou temas e a partir destes ocorrem as interpretações dos resultados (Bengtsson, 2016).

O tratamento dos dados foi realizado a partir da gravação das entrevistas e análise do seu conteúdo. Nesse sentido, Gerhardt e Silveira (2009, p. 84) asseveram que:

[...] Para analisar, compreender e interpretar um material qualitativo, faz-se necessário superar a tendência ingênua a acreditar que a interpretação dos dados será mostrada espontaneamente ao pesquisador; é preciso penetrar nos significados que os autores sociais compartilham na vivência de sua realidade.

De acordo com Bengtsson (2016, p. 8), “o processo de análise reduz o volume de texto coletado, identifica e agrupa categorias e busca algum entendimento dele”.

Primeiramente, todas as entrevistas foram transcritas no *Microsoft Word*, com o auxílio do *Express Scribe Transcription Software*. Em segundo momento, foram inseridos os documentos transcritos no *software* MAXQDA 2020 (VERBI, 2019) para melhor visualização e organização dos dados coletados. Diversas leituras dos documentos passaram a ser realizadas. Essa leitura contínua e repetitiva torna-se importante, pois é através desta atividade que ocorre o contato com o conteúdo e o surgimento das impressões, ficando a leitura cada vez mais precisa a partir dos conteúdos emergentes e da possibilidade de projeção de teorias sobre o conteúdo em análise (Bardin, 1977).

Iniciou-se o tratamento dos textos por seleção de trechos de interesse com o uso do marcador colorido, de forma a criar uma codificação visual por cores. “Tratar o material é codificá-lo. A codificação corresponde a uma transformação – efetuada segundo regras precisas – dos dados em bruto do texto, transformação esta que por recorte, agregação e enumeração, permite atingir uma representação do conteúdo” (Bardin, 1977, p. 129).

Após a codificação em cores, foram criados códigos que segmentaram os trechos em grupos de interesse para análise, por tema.

[...]As unidades de análise podem variar: alguns pesquisadores escolherão a palavra, outros optarão pelas sentenças, parágrafos e, até mesmo, o texto. A forma

de tratar tais unidades também se diferencia. Enquanto alguns contam as palavras ou expressões, outros procuram desenvolver a análise da estrutura lógica do texto ou de suas partes, e outros, ainda, centram sua atenção em temáticas determinadas. (Godoy, 1995, p. 25)

O tema representa justamente a unidade de significação que aflora a partir do texto, tendo em conta a teoria que baseia a pesquisa, a análise temática proporciona esse surgimento de núcleos de sentido (Bardin, 1977). Os trechos passaram então a ser selecionados por esta codificação, em diversas tomadas da leitura, associada a retirada da codificação por cores.

A partir das ações referidas, começaram a surgir as unidades de contexto, que revelam segmentos de mensagem adequados para a compreensão do tema (Bardin, 1977). A organização do sistema de códigos foi facilitada pelo uso das ferramentas “Administração de Codificações” e de “Codificação Criativa”, do MAXQDA 2020, que proporcionaram o ajuste dos códigos, renomeações e fusões entre eles, de forma a criar um sistema de códigos mais enxuto e assertivo.

Conforme Figura 2, fica evidenciada que, a partir da seleção do código na ferramenta “Administração de Codificações”, ocorre a demonstração dos trechos selecionados por entrevista, bem como outros códigos sobrepostos sobre o trecho, total ou parcialmente. Esta visualização das interações permitiu melhores agregações, bem como captação de trechos do discurso importantes para evidênciação dos dados da entrevista.

Além disso as ferramentas “Codificação Criativa” e “MAXMaps” geraram um mapa (Figura 3) que esclarece, de forma visual, esse caminho optado para a seleção dos dados e apresentação dos resultados.

Administração de codificações

Isomorfismo Coercitivo

15 segmentos codificados de 11 documentos

Documento	Segmentos codificados	Códigos
Entrevista 13_17_06_...	observa-se que a adoção do critério de reavaliação, dentro do COMAER, se deu através de isomorfismo coercitivo, principalmente por determinação da STN.	
Entrevista 12_16_06_...	existe essa preocupação em relação ao Órgão Externo, no caso a STN	
Entrevista 11_14_06_...	Eu acredito que por pressões de Órgãos externos	
Entrevista 11_14_06_...	Eu acredito que a STN.	
Entrevista 10_10_06_...	O COMAER sempre foi pioneiro na parceria da adoção de novos procedimentos junto com a STN.	Isomorfismo Normativo
Entrevista 9_10_06_...	reflexo a pressões de algum Órgão externo, por conta de evitar uma futura auditoria, pelo bem estar superavaliado ou subavaliado.	
Entrevista 8_08_06_4...	Na minha percepção foi um reflexo a pressões de algum Órgão, que seria a STN, até porque o setor de normalização do COMAER ele visa muito essa questão do que a STN manda fazer.	
Entrevista 7_08_06_6...	E nem tudo é passível de adoção ou de forma imediata. Além disso, depois do MCASP, então no primeiro momento é a tradução das normas pelo CFC, aí o MCASP traz essa informação para o setor público, para todos os entes federativos. E para a aplicação na União, isso acontece a partir da macrofunção, também editada pela STN.	
Entrevista 7_08_06_6...	Bom, agora falamos especificamente da NBC TSP 07, que trata de imobilizado. E lá diz que a entidade tem que definir se utiliza modelo de custo ou modelo de reavaliação para os seus bens	
Entrevista 7_08_06_6...	toda mudança demora um pouco para ser realizada, se ela não vier de maneira obrigatória pela STN.	Teoria Institucional Resistência na adoção
Entrevista 7_08_06_6...	se não vier da STN para baixo, os Órgãos não vão fazer isso.	
Entrevista 6_07_06_2...	A impressão que eu tenho é que, o COMAER é reconhecido pelo interesse e capacidade de se alinhar aos normativos contábeis. Então para mim essa é uma das razões, assim que a STN instituiu essa regra, eu acho que o COMAER, nessa vontade de cumprir e estar alinhado com os demonstrativos e ser um Órgão de excelência nessa área, acho que incluiu essa regra por isso.	Isomorfismo Normativo

Figura 2: Administração de codificações_ isomorfismo coercitivo em destaque
Fonte: Captura de tela em MAXQDA 2020 (VERBI, 2019)

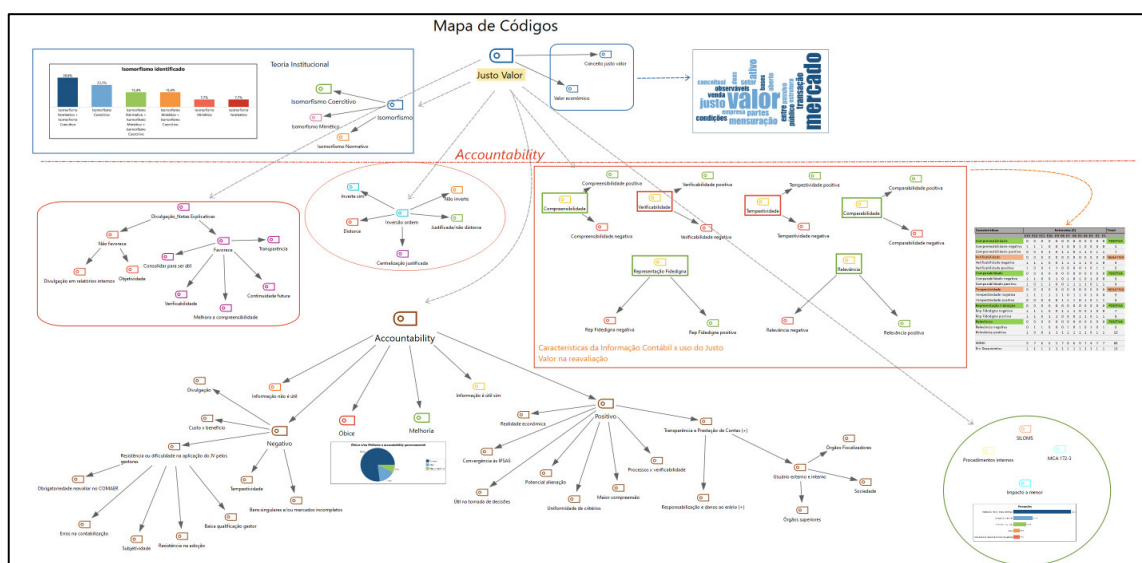


Figura 3: Codificação Criativa
Fonte: Elaborado pela autora em MAXQDA 2020 (VERBI, 2019)

Por ser uma abordagem qualitativa, o maior interesse sempre esteve focado no conteúdo do discurso, na escolha das palavras, na forma como foram ditas, no contexto, sendo esta sempre a principal análise efetuada para identificar os resultados. Foram utilizadas ferramentas do sistema para auxílio na análise e exposição dos resultados, tais como: “Nuvem de Palavras”, “Tabela de Referência

Cruzada”, “Matriz Interativa de Segmentos”, “Frequência de Códigos”, Visualizador de Matriz de Códigos”, dentre outras. Destaca-se que houve opção por algumas apresentações de resultados em termos quantitativos, que expressaram, grosso modo, frequências; entretanto, apenas com a intenção de apresentar estes resultados de forma mais intuitiva ao leitor, guardando consistência pois com os trechos segmentados de cada código. Tal fato ocorreu por exemplo na apresentação de gráficos. De salientar que

[...]a análise qualitativa não rejeita toda e qualquer forma de quantificação... pode-se dizer que o que caracteriza a análise qualitativa é o facto de a inferência - sempre que é realizada – ser fundada na presença do índice (tema, palavra, personagem, etc!), e não sobre a frequência de sua aparição”. (Bardin, 1977, p. 142)

Assim, por meio da utilização da entrevista, seguida da análise dos resultados, colmata-se o segundo objetivo parcial, a saber:

2) Avaliar a *accountability* no setor público, segundo as percepções dos agentes organizacionais, com fundamento na utilização do justo valor na mensuração subsequente do ativo imobilizado na contabilidade do COMAER.

A partir da conquista dos objetivos parciais, acima nominados, resta evidenciado o alcance do objetivo geral desta dissertação que trata de compreender a relação entre a utilização do justo valor e a *accountability* do setor público, mediante estudo de caso do COMAER.

3.2 CARACTERIZAÇÃO DA ENTIDADE E DOS ENTREVISTADOS AFETOS AO ESTUDO DE CASO

Alinhada à escolha de estudo de caso para a presente pesquisa, entende-se oportuna a caracterização da entidade escolhida.

A Força Aérea Brasileira (FAB), alcinha mais comum para o Comando da Aeronáutica, alcançou em 2021 o expressivo marco de 80 (oitenta) anos de existência. Traz na essência desse período toda a simbologia de sua criação. O Comando da Aeronáutica, antes Ministério da Aeronáutica, nasceu a partir da fusão das aviações do Exército e da Marinha do Brasil, conforme disposto no Decreto n.º 2.961, de 20 de janeiro de 1941 (Brasil, PR, 1941). Encontra-se devidamente amparada de legitimidade por força da Constituição do Brasil que, em seu Art. 142, apresenta a definição das

Forças Armadas, constituídas pela Marinha, Exército e Aeronáutica, como instituição nacional de caráter permanente e regular, alicerçada sob os pilares da hierarquia e disciplina cujo chefe supremo é o próprio Presidente da República (Brasil, 1988). A missão da Força Aérea pode ser resumida em “Manter a soberania do espaço aéreo e integrar o território nacional, com vistas à defesa da Pátria” (Brasil, COMAER, 2021a, p. 6), complexa e árdua tarefa que vai além das atividades estruturais definidas na Constituição Federal. Sobre as Forças Armadas e suas múltiplas possibilidades de aplicação, Proença Júnior (2011, pp. 346–347) concluiu em seu artigo que:

[...]Um governo pode decidir que quer usar de sua política de defesa para mais do que a defesa do território, a participação em missões internacionais e a garantia da lei e da ordem, que se apontam como sendo as tarefas estruturais concretas das Forças Armadas do Brasil. Um governo pode desdobrar os recursos, efetivos ou meios das Forças Armadas de que dispõe ou pode dispor para realizar uma ampla diversidade de atividades subsidiárias. Pode admitir que as Forças Armadas respondam ou participem de sistemas de vigilância nacionais, fronteiriços, internacionais, articuladas ou responsáveis por serviços de resposta de diversos tipos. Pode determinar que atendam a certas demandas sociais, de saúde, educação ou infraestrutura. Pode considerar que devam ter funções diferenciadas de reserva de capacidade. Pode decidir que os meios, recursos ou orçamento de defesa devam incluir ou sirvam para alavancar iniciativas de qualificação de pessoal ou de disponibilização de recursos logísticos. Estes podem concorrer para programas industriais, de desenvolvimento tecnológico ou ter papel em projetos de cooperação federativa ou internacional.

Conforme citado anteriormente, o Ministério da Aeronáutica, especificamente em 1999, foi subordinado ao, então criado, Ministério da Defesa, passando a ser conhecido como Comando da Aeronáutica. O ato marcou uma etapa importante na integração das Forças Armadas.

[...] Nos anos que se seguiram com a melhora da situação econômica do Brasil, houve também a melhoria da capacidade da Força Aérea Brasileira, com a aquisição e a modernização de aeronaves, a incorporação de tecnologias e a implantação de sistemas que modificaram a forma de entender e de aplicar o Poder Aeroespacial. O resultado desse período foi um perceptível ganho na capacidade de interoperabilidade de nossas Forças, comprovadas em exercícios

militares e operações reais, tais como a Missão das Nações Unidas para a estabilização do Haiti (MINUSTAH) e as operações Ágata, destinadas a coibir o narcotráfico, contrabando e tantos outros crimes transfronteiriços em território nacional. (Brasil, COMAER, 2021a, p. 47)

Desta maneira, visando manter o COMAER preparado para o controle de 22 milhões de Km², que se traduzem em dimensões continentais, sob sua responsabilidade de atuação, existe o constante fortalecimento dos princípios que regem a vida militar, tais como: disciplina, profissionalismo, hierarquia, patriotismo e comprometimento. E, além dessa filosofia, o constante aparelhamento da Força mediante a aquisição de aeronaves, incorporação de novas tecnologias e sistemas e busca pela eficiência administrativa (Brasil, COMAER, 2021a).

Foi a partir do Decreto-Lei n.º 9.889, de 1946, que estabeleceu a Lei de Organização da Força Aérea em tempo de paz, que houve a organização e definição das missões, atribuições e subordinações dos seus diversos órgãos e unidades (Brasil, PR, 1946). Assim, com representação em todo o território brasileiro, a Força Aérea conta com Organizações Militares (OM) fixadas de norte a sul do país e, ainda, com representações no exterior- Washington e Londres.

O organograma do COMAER apresenta, de forma visual, uma compreensão da estruturação dessa entidade (Figura 4):

O Comandante da Aeronáutica, autoridade máxima do Órgão, possui em sua órbita direta o Alto Comando, Estado Maior, Conselho Superior de Economia e Finanças e os Órgãos de Assessoria Direta e Imediata- a exemplo do Centro de Investigação e Prevenção de Acidentes Aeronáuticos e do Centro de Controle Interno da Aeronáutica. A execução administrativa de suporte, execução do orçamento e o controle dos bens patrimoniais destes, fica a cargo do Gabinete do Comandante da Aeronáutica.

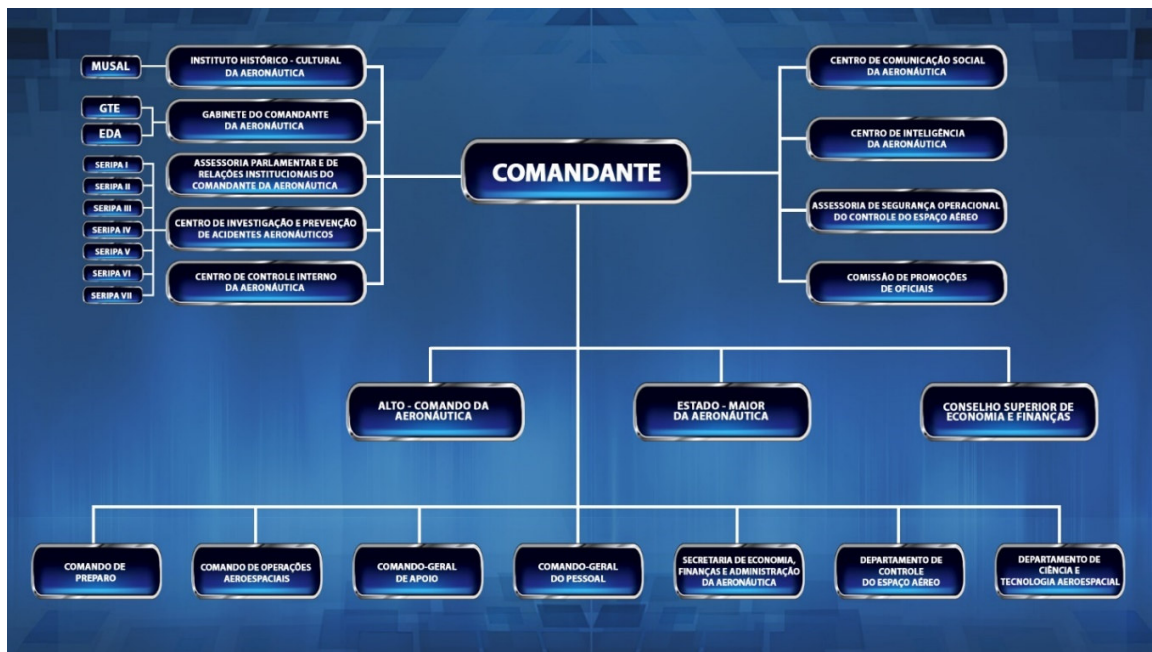


Figura 4: Organograma de Comando do COMAER

Acessado em: <https://www.fab.mil.br/organograma>. Último acesso em 21/01/2021.

No próximo patamar ficam em destaques os Órgãos de Direção Geral e Setorial (ODGS), formados por Comando de Preparo (COMPREP), Comando de Operações Aeroespaciais (COMAE), Comando Geral de Apoio (COMGAP), Comando Geral do Pessoal (COMGEP), Secretaria de Economia Finanças e Administração da Aeronáutica (SEFA), Departamento de Controle do Espaço Aéreo (DECEA) e o Departamento de Ciência e Tecnologia Aeroespacial (DCTA). A partir dos escalões inferiores, encontram-se as Diretorias, quando existentes, e outras OM, a exemplo de Bases Aéreas, Unidades Logísticas, escolas, hospitais e outros.

Dentre as diversas OM existentes, é importante, para efeito desta dissertação, a compreensão da definição de Unidade Gestora (UG), a qual coincide com a descrição de Unidade Administrativa (UA), sendo:

[...] a OM, ou fração de OM, encarregada, por atos legais, da gerência de patrimônio e de recursos creditícios ou financeiros a ela especificamente atribuídos, no todo ou em parte. Está estruturada para o exercício de administração própria e tem competência para gerir bens da União e de terceiros e à qual foi concedida autonomia ou semiautonomia administrativa. (Brasil, COMAER, 2020c, p. 36)

As UG podem ainda ser classificadas quanto à sua autonomia para lançamento no sistema informatizado contábil público, conhecido por Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI). Desta forma, interessa a caracterização da Unidade Gestora Executora (UG EXEC) que, além da caracterização específica de UG/UA, pode apoiar outras UG no gerenciamento do patrimônio e dos recursos alocados, efetuando os lançamentos contábeis no sistema próprio (Brasil, COMAER, 2020c).

A partir do exposto, fica evidenciada que as UG EXEC do COMAER são, em última instância, as responsáveis pelos lançamentos contábeis, sendo sempre condicionadas às normas emitidas por sua Setorial Contábil, inclusive no que tange às informações patrimoniais.

Segundo o Plano Estratégico Militar da Aeronáutica, que tem por finalidade orientar, de forma integrada e articulada com a concepção estratégica da Força Aérea, as ações a serem desenvolvidas pela FAB, no horizonte temporal de 2018 a 2027, é apresentada a seguinte cadeia de valor (Figura 5), onde encontram-se discriminados os Órgãos de Direção Geral, Setorial e de Assistência Direta e Imediata ao Comandante da Aeronáutica (ODGSA), considerados os protagonistas dos macroprocessos afetos ao COMAER (Brasil, COMAER, 2018c, pp. 14–15).

Importante notar que os macroprocessos finalísticos representam os principais valores entregues à sociedade brasileira, sintetizados em sua missão. Já os macroprocessos de gestão e suporte, apesar de não impactarem diretamente ao cliente final, sociedade, contribuem de forma relevante para a consecução dos macroprocessos finalísticos (Brasil, COMAER, 2018c).

O processo de execução orçamentária, conforme depreendido da cadeia de valor exposta (nº 15), fica a cargo da Secretaria de Economia e Finanças da Aeronáutica, que é o Órgão Central de Contabilidade do COMAER, ambiente interno a FAB, sendo também a Setorial de Contabilidade de Órgão e de Órgão Superior no Sistema de Contabilidade Federal do Brasil (Brasil, PR, 2009).

Em 2016, de forma a contribuir para a concepção estratégica da Aeronáutica, foi criada pelo Decreto 8.909, a Diretoria de Economia e Finanças da Aeronáutica (DIREF), cujo corpo técnico foi oriundo da SEFA. É através da DIREF que a SEFA atua na condição de elo sistêmico da Contabilidade Federal. A DIREF supervisiona e realiza as atividades relativas à administração financeira, à execução orçamentária, financeira, patrimonial e contábil de todos os recursos e de qualquer natureza disponibilizados, sendo ainda responsável pela área de contratos, convênios, instrumentos congêneres

e afins, operações de crédito, acordos de compensação, financiamentos, entre outros, no âmbito do COMAER (Brasil, PR, 2016).

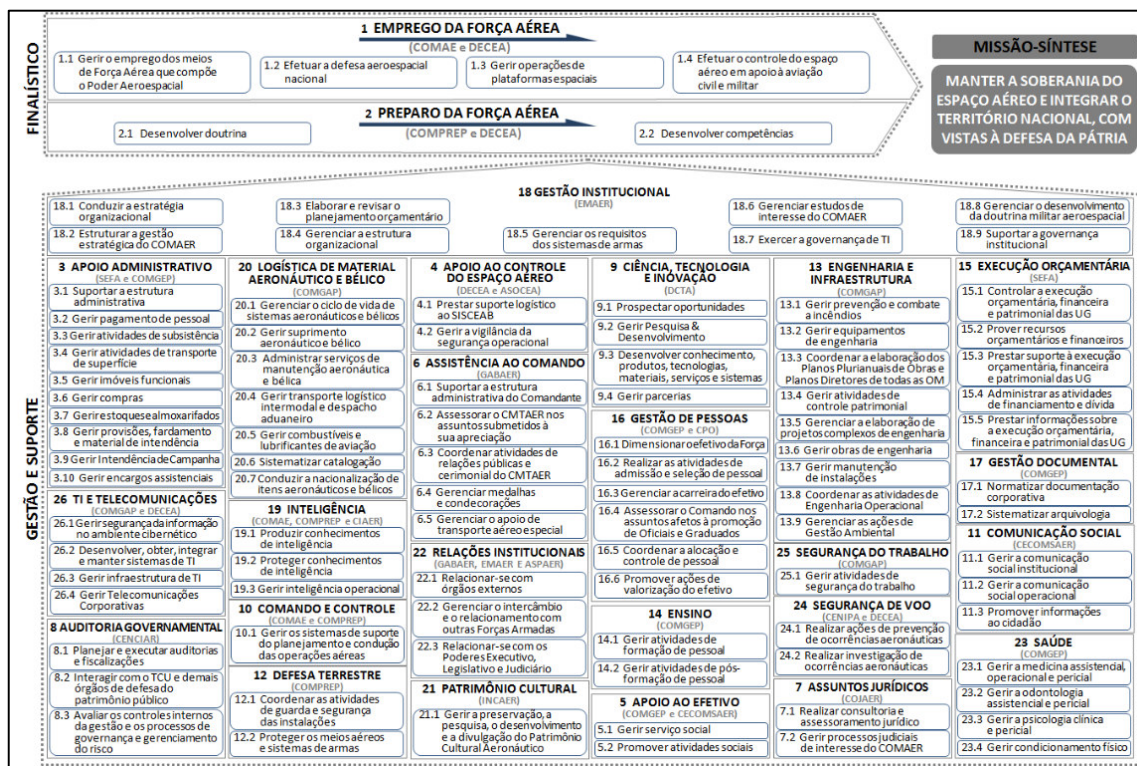


Figura 5: Cadeia de Valor da FAB

Acessado em: <https://www.fab.mil.br/Download/arquivos/pemaer.pdf> - Último acesso em 21/01/2021.

A DIREF conta com três Subdiretorias: Subdiretoria de Administração Financeira, Subdiretoria de Contratos e Convênios e Subdiretoria de Contabilidade (SUCONT). É na esfera da SUCONT que se concentram as atividades contábeis, das quais destaca-se: o registro da conformidade contábil das UG do COMAER, do Fundo Aeronáutico e da Caixa de Financiamento Imobiliário da Aeronáutica, a análise e avaliação da consistência das Demonstrações Financeiras, a coordenação das atividades de Contabilidade Gerencial e de Custos no COMAER e orientação e controle das UG relativamente aos procedimentos contábeis.

Mediante, portanto, a normatização do Sistema de Contabilidade do COMAER (Brasil, COMAER, 2018d) dentre as centenas de OM existentes e ativas, operacionalizadas pelas UG EXEC, ocorre a subordinação das cerca de 30 (trinta) Unidades Gestoras Executoras plenas e de outras dezenas de Unidades Gestoras Executoras parciais à SEFA/DIREF, Órgão normatizador e de controle,

no que tange a todos os procedimentos contábeis executados no COMAER (Brasil, COMAER, 2021b). Outrossim, é justamente através dessa relação sistêmica de controle por parte da SEFA/DIREF e de obrigação de reporte, por parte das UG, que ocorre a avaliação e acompanhamento total do patrimônio público da Força Aérea Brasileira e, consequentemente das reavaliações, mensurações à justo valor, efetuadas no COMAER, em uma visão consolidada (Brasil, COMAER, 2018b).

Apesar da utilização de mensuração a justo valor ser possível em diferentes tipos de ativo, devido ao avultado percentual de participação no balanço patrimonial, entende-se interessante tratar dos bens móveis⁶, constantes dos bens imobilizados⁷ do COMAER, excluindo os bens imóveis que possuem mensuração subsequente centralizada pelo Governo Federal.

Em 2018, segundo dados colhidos do Relatório Contábil do Tesouro Nacional (RCTN), o Ministério da Defesa, no qual está inserido o COMAER, detinha 66,17 bilhões de reais, o equivalente a cerca de 70% de toda a classe de bens móveis do Governo Federal do Brasil (Brasil, STN, 2018c). Corroboram os dados o Balanço Geral da União 2019, em que atribui ao Ministério da Defesa a maior expressão da conta de bens móveis permanentes, apresentando mais de 70% da conta de veículos, de cerca de 35% da conta de “Máquinas, Aparelhos, Equipamentos e Ferramentas” e da quase totalidade, 94,40% da conta de bens em almoxarifado e 96% da conta bens móveis em andamento, sendo que essas quatro categorias de conta representam 73% do total da classe (Brasil, CGU, 2020).

Em busca de valores mais atualizados, de forma a enfatizar a relevância do estudo da entidade, foram retirados dados do Tesouro Gerencial⁸ (TG) do Governo Federal Brasileiro. Nota-se (Tabela 1) que desde 2019, o Ministério da Defesa perfaz 60% de todos os ativos do Governo Federal, já excluídos os imóveis, sendo o Comando da Aeronáutica responsável por 37% dos valores do Ministério da Defesa e por mais de 20% na análise ao total do patrimônio público.

⁶ Bens móveis: Compreende os bens que têm existência material e que podem ser transportados por movimento próprio ou removidos por força alheia sem alteração da substância ou da destinação econômico-social. São exemplos de bens móveis as máquinas, aparelhos, equipamentos, ferramentas, bens de informática (equipamentos de processamento de dados e de tecnologia da informação), móveis e utensílios, materiais culturais, educacionais e de comunicação, veículos, bens móveis em andamento, dentre outros.

⁷ Bens imobilizados correspondem aos Ativos Fixos Tangíveis (AFT) em Portugal.

⁸ O Tesouro Gerencial é atualmente o sistema de consulta da Execução Orçamentária, Financeira e Patrimonial do Governo Federal, no âmbito do Orçamento Fiscal e Seguridade Social, que ocorre por meio do SIAFI.

Órgão UGE	Ano Lançamento			2021 (MAR)			2020 (DEZ)			2019 (DEZ)		
	Conta Contábil	Saldo - R\$ (Conta Contábil)	% ref ao governo federal	% ref ao MD	Saldo - R\$ (Conta Contábil)	% ref ao governo federal	% ref ao MD	Saldo - R\$ (Conta Contábil)	% ref ao governo federal	% ref ao MD		
GOVERNO FEDERAL		143.212.295.218,00	100%	N.A	140.701.831.261,00	100%	N.A	127.596.529.518,00	100%	N.A		
MINISTÉRIO DA DEFESA		86.564.380.063,00	60%	100%	84.717.744.592,00	60%	100%	76.513.467.176,00	60%	100%		
COMANDO DA AERONÁUTICA		31.855.979.770,00	22%	37%	31.753.937.820,00	23%	37%	29.669.983.112,00	23%	39%		

Tabela 1: Comparativo de bens móveis permanentes no triênio 2019 a 2021.

Fonte: Elaborado pela autora a partir de dados do SIAFI/TG.

Ao minuciar ainda mais essa composição e reforçar o impacto do COMAER e MD nas contas públicas, com foco em dados atualizados ao exercício, opta-se pela evidenciação, por conta contábil sintética, dos saldos em março de 2021, mês encerrado, com a devida análise percentual em relação tanto ao Ministério da Defesa, quanto ao Governo Federal (Tabela 2).

Destaca-se, da Tabela 2, valores em almoxarifado, em andamento, veículos, onde constam as aeronaves e veículos automotores dentre outros; e máquinas, aparelhos, equipamentos e ferramentas, compondo classes de alta relevância nas contas públicas.

Verificada a importância e magnitude do estudo da entidade e compreendido que, dentro da estrutura do COMAER, a organização responsável por normatizar e acompanhar a contabilidade é a DIREF, esta justifica-se como alvo, das entrevistas a serem conduzidas.

Os entrevistados foram escolhidos por meio de amostragem intencional. Trata-se de uma amostragem não probabilística, que se utiliza de métodos subjetivos para decidir quais elementos serão escolhidos para a amostra, relacionada, no caso, à escolha de respondentes que tenham participação direta com o objeto do estudo e que, portanto, demonstram relevância para a pesquisa. Nesta técnica da amostragem intencional, a qualidade do entrevistado para os fins da pesquisa é a razão para sua escolha, não havendo necessidade de um número definido, simplesmente o pesquisador decide o problema a ser pesquisado e encontra pessoas experientes, conhecedoras e dispostas a fornecer a informação. Espera-se com isso o registro de informações únicas e valiosas para o estudo (Battagila, 2008; Etikan, Abubakar, & Alkassim, 2016; Saunders et al., 2009).

Conta Contábil	Governo Federal (GF)	Ministério da Defesa (MD)	% do MD/GF	COMAER	% do COMAER/GF	% do COMAER/MD
TOTAL	143.212.295.218,23	86.564.380.063,37	60%	31.855.979.770,90	22%	37%
123110100 MAQUINAS, APARELHOS EQUIPAMENTOS E FERRAMENTAS	25.690.252.532,47	8.353.582.406,61	33%	2.860.424.138,85	11%	34%
123110200 BENS DE INFORMÁTICA	18.920.488.462,82	1.548.073.213,02	8%	368.316.116,66	2%	24%
123110300 MÓVEIS E UTENSÍLIOS	8.545.512.464,57	1.538.730.498,93	18%	432.288.964,41	5%	28%
123110400 MATER CULTURAL, EDUCACIONAL E DE COMUNICAÇÃO	3.343.420.137,86	454.977.248,11	14%	154.535.163,65	5%	34%
123110500 VEÍCULOS	29.521.278.049,13	22.488.678.511,97	76%	6.146.062.988,75	21%	27%
123110600 PECAS E CONJUNTOS DE REPOSICAO	4.230.684,26	708.028,93	17%	0,00	0%	0%
123110700 BENS MÓVEIS EM ANDAMENTO	43.105.221.745,01	40.914.957.146,45	95%	15.557.876.025,74	36%	38%
123110800 BENS MÓVEIS EM ALMOXARIFADO	6.724.878.224,59	6.299.366.265,69	94%	4.248.250.834,06	63%	67%
123110900 ARMAMENTOS	1.566.387.309,29	1.359.368.317,80	87%	205.570.640,49	13%	15%
123111000 SEMOVENTES	50.141.557,09	17.469.176,08	35%	1.437.587,76	3%	8%
123111100 ATIVOS DE CONCESSÃO DE SERVIÇOS	5.531.263,60	0,00	0%	0,00	0%	0%
123119900 DEMAIS BENS MÓVEIS	5.734.952.787,56	3.588.469.249,79	63%	1.881.217.310,53	33%	52%

Tabela 2: Análise Percentual BMP COMAER/Governo Federal/Ministério Defesa

Fonte: Elaborado pela autora a partir de dados do SIAFI/TG

Registra-se que neste tipo de amostra há claramente uma limitação, uma vez que os dados não podem ser extrapolados para além do universo ora em estudo por inferências estatísticas (Saunders et al., 2009), além de que outro pesquisador poderia identificar características distintas como importantes para o estudo e, assim, selecionar uma amostra diferente (Battagila, 2008) da apresentada nesta dissertação.

A obtenção da percepção dos atores envolvidos na emissão das normas e no controle dos procedimentos contábeis do COMAER, para compreender a relação entre a utilização do justo valor e a *accountability* do setor público, foi o critério norteador para a escolha dos entrevistados. Para a delimitação do grupo alvo e considerando os aspectos técnicos do assunto em estudo, foram selecionados entrevistados cuja formação profissional e vínculo atual ou recente com a DIREF proporcionam robustez e embasamento dos dados coletados. Para tal estabeleceu-se que os entrevistados deveriam ter contato com a contabilidade do COMAER há pelo menos 2 (dois) anos e ter participado ativamente das atividades ligadas à normatização contábil, atendimento e acompanhamento das Unidades Gestoras ou gestão patrimonial.

A Tabela 3 oferece o resumo dos entrevistados. Destaca-se que na DIREF/SUCONT existem hoje cerca de 15 contadores. Destes com vínculos ativos, 11 participaram da entrevista. Dos 4 não participantes, 3 trabalham especificamente com a contabilidade de custos e não se enquadram no critério da especialização da entrevista e 1 possui menos de 1 ano na contabilidade do COMAER, portanto fora da qualificação mínima de 2 anos definida como critério. Além destes, foram entrevistados 2 especialistas com vínculos recentes com o Órgão Central do SISCONTAER, que se encontram fora da estrutura: 1 por motivo de curso de carreira e 1 por assumir cargo de Chefia e Direção em outra Unidade.

Entrevistado_data	Sexo	Idade	Formação (Graduação)	Especialização (pós-graduação e mestrado)	Trabalho com Contabilidade	Trabalho Contabilidade COMAER	Tempo de Entrevista
Entrevistado 1_01JUN	Masculino	36	Ciências Contábeis	Direito Tributário	10	6	31:47
Entrevistado 2_01JUN	Masculino	26	Ciências Contábeis		3	2	38:27
Entrevistado 3_02JUN	Masculino	42	Ciências Contábeis	1.Controladoria e Finanças/2.Auditoria e Perícia	15	2	46:59
Entrevistado 4_02JUN	Masculino	40	1.Intendência/2.Ciências Contábeis	1.Gestão Pública/2.Gestão Estratégica/3.Finanças,Controladoria,Auditoria	19	6	37:49
Entrevistado 5_07JUN	Masculino	45	1.Intendência/2.Administração	1.Gestão Pública/2.Gestão Estratégica/3.Mestrado Contabilidade	21	13	60:42
Entrevistado 6_07JUN	Masculino	37	Ciências Contábeis	1.Contabilidade Pública/2.Gestão Financeira	6	6	29:57
Entrevistado 7_08JUN	Feminino	36	Ciências Contábeis	1.Contabilidade Pública/2.Planejamento Tributário	13	7	66:48
Entrevistado 8_08JUN	Feminino	47	Ciências Contábeis		22	6	40:27
Entrevistado 9_10JUN	Masculino	26	Ciências Contábeis		7	7	25:55
Entrevistado 10_10JUN	Masculino	55	Intendência	1.Processos/2.Contabilidade e Auditoria/3.Mestrado em Contabilidade	33	18	35:31
Entrevistado 11_14JUN	Feminino	31	Ciências Contábeis	1.Auditoria e Contabilidade	10	2	24:19
Entrevistado 12_16JUN	Feminino	30	Ciências Contábeis	1.Gestão Pública	6	6	24:01
Entrevistado 13_17JUN	Feminino	42	Ciências Contábeis	1. Gestão Finanças, Controladoria e Auditoria	15	3	25:49

Tabela 3- Tabela de Dados de Entrevistados.

Fonte: Elaborado pela autora.

3.3 APLICAÇÃO DA TEORIA INSTITUCIONAL

A partir da compreensão da realidade como o *output* de um processo de construção social, cujas regras e práticas são moldáveis pelos atores sociais, percebe-se que a visão interpretativa assume as práticas contábeis como resultados das percepções e significados compartilhados por seus atores organizacionais (Scapens & Ribeiro, 2006; Simões & Rodrigues, 2012).

A interpretação dos dados será realizada à luz da Teoria Institucional, alinhada aos objetivos desta pesquisa. A teoria se amolda com predominância aos métodos qualitativos, em função dos problemas de pesquisa estarem preocupados na explicação e interpretação dos fenômenos, sendo a

principal opção metodológica das investigações da corrente principal da Teoria Institucional que tem cunho sociológico (Soeiro & Wanderley, 2019).

O estudo sustenta-se a partir da NIS, que admite em grande medida a influência dos fatores externos nas alterações das estruturas e procedimentos desenvolvidos pelas organizações, incluindo as modificações na prática contábil. As organizações possuem uma conexão mútua e sofrem influência do ambiente externo (Caccia & Steccolini, 2006; Simões & Rodrigues, 2012).

Assim:

[...]as organizações comportam-se em conformidade com as pressões externas, por um lado, porque tal lhes confere legitimidade perante os seus constituintes e garante os recursos e sobrevivência e, por outro, porque o ambiente lhes transmite os sistemas culturais e as crenças institucionalizadas e assumidas como garantidas. (Simões & Rodrigues, 2012, p. 13)

Considera-se que as organizações não são passivas, em estrita adequação à literatura afeta à NIS. Assim, podem: reagir estrategicamente às pressões externas e identificar a melhor alternativa a seguir, sendo esta, normalmente, a que reforça seu poder e prestígio; contestar as regras e mitos transmitidos; e eliminar eventuais conflitos entre diferentes pressões externas e/ou internas (Simões & Rodrigues, 2012).

Aqui, cabe ressaltar o conceito do isomorfismo como tema central à NIS, uma vez que as organizações moldam seus processos e práticas a partir da incorporação de elementos extra organizacionais, o que não significa necessariamente maior eficiência (Caccia & Steccolini, 2006). A lente teórica será utilizada na explicação de como as pressões institucionais influenciam e modificam os sistemas de contabilidade.

A adoção adaptada das IPSAS pelo Brasil demonstra a recepção do normativo pelo país de forma à melhoria da qualidade da informação contábil e busca de maior comparabilidade, transparência e *accountability*, e surge como campo para a aplicação do conceito do isomorfismo, que explica a adoção de normativos internacionais como forma de legitimação (Lima & Lima, 2019; Oulasvirta, 2014). De forma análoga, a incorporação das normas brasileiras convergidas ao normativo interno do COMAER estabelece essa gradação de incorporação externa à procedimentos internos à entidade, bem como a homogeneização das normas entre as entidades, tipificando o isomorfismo. No

setor público, justifica-se o estudo das pressões externas na adoção dos padrões de contabilidade internacionais aplicada ao setor público, IPSAS, que influenciaram a mudança na Contabilidade do Brasil, perseguindo o conceito do isomorfismo de DiMaggio e Powell (1983) (Soeiro & Wanderley, 2019).

Valida o exposto a conclusão do estudo de Lima e Lima (2019, p. 178), a qual afirma que “a teoria institucional permite compreender as mudanças, especialmente aquelas relacionadas à regulamentação contábil, normas internacionais de contabilidade e decisões sobre a adoção das normas internacionais”.

Para alcance deste objetivo, busca-se clarear se ocorreu e de que forma foram percebidos os diferentes tipos de isomorfismo na adoção do uso da mensuração a justo valor na avaliação subsequente dos bens móveis do COMAER, dentre as três possibilidades já abordadas, sendo elas: coercitivo, normativo e mimético.

Nos capítulos seguintes, inicia-se o trabalho empírico, sendo explicitada como ocorreu a adoção adaptada das IPSAS no Brasil e no COMAER, e de que forma a mensuração a justo valor foi optada e preconizada.

4. A ADOÇÃO DAS IPSAS NO CONTEXTO BRASILEIRO E A OPÇÃO DE MENSURAÇÃO A JUSTO VALOR NO ATIVO IMOBILIZADO

A velocidade com que as informações trafegam hoje no mundo evidencia a necessidade de informações claras, confiáveis e comparáveis, conduzindo para a necessária informação financeira padronizada. Existe mesmo um desenvolvimento em proporções mundiais a favor da convergência internacional das normas contábeis, cujo objetivo é a maior comparação e compreensão das informações apresentadas pelos diferentes países (Brusca & Martínez, 2016), aplicando-se tanto à contabilidade privada, quanto à contabilidade pública (Mapurunga, Meneses, & Peter, 2011). Segundo Mapurunga et al. (2011, p. 89):

[...]a convergência contábil é um assunto que está em constante evidência e ascensão na atualidade, em face das mudanças ocorridas no mundo econômico, presentes nas alianças e competições empresariais internacionais, impulsionando, desta forma, a necessidade de estudos sobre o processo de convergência contábil, suas causas e consequências no mundo, e em especial, no Brasil.

As raízes históricas que definem a contabilidade pública são únicas em países em desenvolvimento e economias em transição (Antipova & Bourmistrov, 2013). Entender a recepção e adequação das normas internacionais ao ambiente brasileiro exige, primeiramente, a apresentação do contexto histórico da contabilidade pública no país. Para Sasso (2017), a compreensão do nível de desenvolvimento da contabilidade aplicada ao setor público brasileiro perpassa por entender os diversos eventos que ocorreram, concomitantemente, à evolução da forma de gestão da sua administração pública.

O surgimento das primeiras alfândegas no Brasil remonta ao ano de 1530 e pode ser considerado um marco inicial da contabilidade brasileira, sendo em 1549 nomeado o primeiro Contador Geral das terras do Brasil. Em 1679, ocorre a criação da Casa dos Contos, entidade responsável pelo controle das receitas e despesas do Estado (Reis, Silva, & Silva, 2008; Sauerbronn & Silva, 2017).

Com a chegada da família real, ocorre grande movimentação na área contábil, com a transferência da matriz da contabilidade pública efetivamente para o Brasil; em 1808, é criado o Erário

Régio e o Conselho da Fazenda do Brasil. Sauerbronn e Silva (2017, p. 57) mencionam que a “chegada da família real ao Brasil fez com que a Contabilidade Pública Brasileira avançasse de forma mais significativa em direção a sua organização”. É, ainda em 1824, “sancionada a constituição imperial, com trechos voltados à gestão pública, estipulando regras gerenciais de controle de despesa, receita e produção orçamentária” (Reis et al., 2008, pp. 1–4; R. A. C. Silva, n.d.).

Após o período imperial/regencial, tem início a república velha que tem origem desde 1889 até 1930. Destaca-se, nesta fase, em 1916, a reforma da Contadoria Geral do Tesouro que organizou as contas e o balanço anual do Tesouro. Houve a emissão do Decreto-lei n.º 15.783/1922, o qual aprovou o Código de Contabilidade da União (Brasil, PR, 1922; R. A. C. Silva, n.d.). O Código versava sobre todos os atos relativos às contas de gestão do patrimônio nacional, além da inspeção e do registro da receita e despesa federais, centralizados no Ministério da Fazenda, sob a tutela da Diretoria Central de Contabilidade da República e fiscalização do Tribunal de Contas. Evidenciando, assim, a preocupação com orçamento e o equilíbrio das contas públicas (Sauerbronn & Silva, 2017).

Para Filippim, Rossetto e Rossetto (2010), o período de 1500 a 1930, acima mencionado, possui uma abordagem patrimonialista, em que se apresentam elementos de lealdade à figura do mandatário, personalismo do governante, favoritismo na atribuição de funções e ações governamentais improvisadas. “‘Patrimonialismo’ significa a incapacidade ou a relutância do príncipe distinguir entre o patrimônio público e seus bens privados” (Pereira, 1997, p. 10)

Na fase seguinte, a proteção do patrimônio público contra a privatização do Estado apareceu na forma de democracia aliada a uma administração pública burocrática, combativa ao nepotismo e à corrupção (Pereira, 1996, 1997), era necessária a separação entre o Estado e o mercado, entre o público e o privado e entre o político e o administrador (Pereira, 1996). Assim de 1930 até 1990 houve a abordagem burocrática (Filippim et al., 2010) com a centralização da tomada de decisão, padronização e organização de processos, impessoalidade, disciplina, foco nos controles e eficiência.

Destaca-se, em 1936, a criação do Departamento Administrativo do Serviço Público (DASP) que afirmou a tendência centralizadora e hierárquica típicas da recente implantada burocracia.

É, entretanto, realce no período, a emissão da Lei 4.320, de 1964, que estabelece normas gerais de direito financeiro para a elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, sendo um marco na contabilidade pública do Brasil (Brasil, PR, 1964). Este foi o diploma legal que apresentou o foco orçamental, bem como a minúcia

dos programas de governo, sendo complementado por leis posteriores. E foi justamente a ênfase no aspecto orçamental, notória na citada legislação, mesclando-se à contabilidade, que é mencionada apenas a partir do art. 83 do dispositivo, que estabeleceu, na contabilidade pública brasileira, o equívoco de centrar-se no orçamento ao invés do patrimônio. De forma a confirmar o descrito, destaca-se o exposto por Braga (2012, p. 40):

[...] Historicamente, as normas de direito financeiro no Brasil sempre foram voltadas ao controle orçamentário. O Código de Contabilidade de 1922 e a Lei nº 4.320/64 embora mencionem aspectos relacionados ao patrimônio público, são voltadas predominantemente para a elaboração, execução e controle do orçamento público. Portanto, apesar da criação de um sistema de contabilidade federal, o enfoque não deixou de ser o orçamentário.

Ainda relacionado à mesma temática, do enfoque orçamentário na contabilidade pública brasileira, cita-se o seguinte trecho de Sauerbronn e Silva (2017, pp. 57–58), sobre a Lei 4.320/64:

[...] A preocupação com o orçamento público na Lei nº 4.320 é numericamente significativa: dos 115 (cento e quinze) artigos daquele diploma legal, 89 (oitenta e nove) artigos tratam, exclusivamente, de assuntos relacionados ao Orçamento Público, suas variações e os elementos que promovem a sua evidenciação e controle, tais como: Plano Plurianual, Diretrizes Orçamentárias, Orçamento Anual, Créditos Adicionais, Fases da Receita e Despesa e suas execuções (Brasil, 1964). A preocupação fiscal associada às questões afetas à contabilidade pública no Brasil estava diretamente ligada à preocupação em garantir o equilíbrio fiscal, entre receitas e despesas; e não obstante o Decreto de 1922, já destacar, àquela época, a questão da gestão do patrimônio nacional; foi o equilíbrio das contas públicas que permaneceu como protagonista no cenário público brasileiro, quase em detrimento do controle do patrimônio público e sua evolução.

A legislação, embora concisa quanto aos procedimentos patrimoniais, já trazia em seu bojo a possibilidade da reavaliação dos bens patrimoniais em seu Art. 106, §3º, em que afirma “poderão ser feitas reavaliações dos bens móveis e imóveis” (Brasil, PR, 1964). Mas ainda seriam necessários muitos

anos até a implantação deste procedimento na contabilidade pública brasileira, devido à complexidade e magnitude desta alteração (Amaral & Borba, 2012).

A primeira tentativa, não concretizada, de reforma gerencial da administração pública brasileira, na visão de Pereira (1996), ocorreu a partir da emissão do Decreto-lei n.º 200, de 1967, que trazia uma visão descentralizada, com atribuição de autonomia à administração indireta. Desta maneira, houve a transferência de serviços e de produção de bens para empresas públicas, autarquias, sociedades de economia mista e afins, além de enfatizar princípios de planejamento, descentralização e controle de resultados.

A década de 80 evidencia uma desorganização estrutural das finanças públicas com a falta de instrumentos adequados de planejamento, execução e controle financeiro. Associa-se, ainda no período, a necessidade de um ajuste fiscal (Soares & Scarpin, 2010). Em busca de informações mais confiáveis e um apuramento no controle das finanças públicas, é realizada a cisão entre o Banco Central e o Tesouro Nacional, o que culmina com a criação da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), Órgão Central da Contabilidade Pública brasileira, instituída pelo Decreto n.º 92.452, de 1986. (Sauerbronn & Silva, 2017). No ano subsequente, cria-se o Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI), ferramenta informatizada capaz de ordenar e padronizar os registros contábeis (Sauerbronn & Silva, 2017; Soares & Scarpin, 2010).

A contabilidade pública brasileira precisava evoluir para uma abordagem gerencial. Pereira (1996, pp. 10–11) afirma que a “administração burocrática não garantia nem rapidez, nem boa qualidade nem custo baixo para os serviços prestados ao público. Na verdade, a administração burocrática é lenta, cara, auto-referida, e pouco ou nada orientada para o atendimento das demandas dos cidadãos”. Sobre a nova transição de abordagem, Sasso (2017, p. 73) enfatiza:

[...]Assim como a Constituição de 1934 foi importante para a transição da administração pública patrimonialista à burocrática, influência semelhante pode ser observada da Carta Magna de 1988, quando da passagem dessa última, qual seja, a burocrática para a NGP⁹. O artigo 37 da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 determinou os princípios constitucionais da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência na administração pública. Além disso, é sob a égide de dispositivos dessa Constituição que se

⁹ Nova Gestão Pública (NGP) neste trabalho ficou definida pelo trigrama em inglês NPM.

encontram vigentes regras e normas que dispõem sobre a transparência e a participação da sociedade em assuntos públicos, como, por exemplo, a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF).

Assim, o último período definido pelos autores Filippim et al. ocorre desde 1990 até a atualidade e trata-se da abordagem da Nova Administração Pública (NAP)¹⁰ (Filippim et al., 2010). A Figura 6, a seguir, sintetiza os períodos apresentados.

Em termos de evolução histórica da contabilidade brasileira, nesse período cita-se a emissão da Lei Complementar n.º 101, de 2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), que trouxe em seu arcabouço quesitos como responsabilidade na gestão fiscal, transparência das contas públicas e qualidade na aplicação dos recursos públicos (Soares & Scarpin, 2010).

É nessa construção de um novo Estado a partir de 1990, inspirado pela NPM, que surgem elementos claros de *accountability* governamental, como transparência e qualidade de gastos, associados à responsabilidade fiscal, todos presentes na criação da LRF, bem como o reordenamento das finanças públicas que contribuiu para a convergência da contabilidade pública no Brasil às IPSAS (Sauerbronn & Silva, 2017; Vega, Goularte, Costa, Behr, & Ramos, 2015). As IPSAS propõem a melhoria da qualidade da informação financeira e o favorecimento da transparência, contribuindo para uma maior responsabilização do governo e se ligando, de forma estreita e direta, às noções fundamentais da NPM de transparência e de *accountability*, tendo o cidadão como cliente (Bolívar & Galera, 2012; Sasso, 2017). A implementação das IPSAS, por adoção ou harmonização, é realizada pelos países para modernizar a sua contabilidade e, também, para se apropriar das melhores práticas adotadas por instituições internacionais (Brusca et al., 2016).

¹⁰ Nova Administração Pública (NAP), neste trabalho ficou definida pelo trigramma em inglês NPM.

Unidades de Análise	Características da abordagem
Patrimonialismo	• Lealdade pessoal à figura do mandatário; • favoritismo e critérios pessoais na distribuição de cargos e benesses públicas; • personalismo: predominância da vontade pessoal do mandatário; • clientelismo e assistencialismo mantendo a população dependente de ações esporádicas; • improviso: ação realizada sem planejamento prévio.
Burocracia	• Centralização da tomada de decisão e dos controles; • padronização dos processos e procedimentos; • formalismo: ação mediante normas pré-estabelecidas; • impessoalidade: tratamento igual para todos; • hierarquização: divisão e escalonamento do trabalho; • legalismo: obediência restrita às leis e aos estatutos; • disciplina; • foco nos controles; • especialização do serviço; • departamentalização rígida; • eficiência: fazer mais com menos e fazer o que se espera que se faça naquela função.
NAP	• eficácia: fazer a coisa certa; aquilo que atenda aos objetivos da organização pública e do atendimento ao cidadão; • efetividade: fazer a coisa certa com responsabilidade social; • Criar e manter mecanismos de participação do cidadão; • ética; • dar transparência ao planejamento e ações da administração pública; • administração pública local pode fazer a articulação do desenvolvimento; • gestão de políticas públicas; • gestão responsável recursos públicos; • inovação: busca constante de soluções inovadoras; • avaliação sistemática da gestão pública (interna e externa) e do alcance das políticas públicas; • construção consenso em relação ao futuro almejado; • arranjos em rede: integração de projetos, de ações, de instituições e de pessoas; • aprendizagem social e organizacional; • elaboração, gestão e avaliação de Planejamento estratégico participativo; • capacidade de Interlocução e comunicação social; • gestão do entorno político; • foco nas necessidades do cidadão; • visão de longo prazo; • compromisso com a gestão pública: seriedade e compromisso com a dimensão valorativa; • gestão de pessoas e do conhecimento da organização pública.

Figura 6: Unidades de análise da dimensão administração pública no Brasil
Fonte: Filippim et al. (2010, p. 741)

A adequação da contabilidade pública do Brasil, em termos de convergência, teve início em 2004, com a criação pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) de um grupo nominado “Assessor de Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público” composto por contadores da área pública de notório conhecimento contábil. A missão do grupo era de elaboração e disseminação das propostas das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), alinhando-as tecnicamente às IPSAS. Ato contínuo, em 2007 houve a Resolução CFC n.º 1.103, que instituiu o Comitê Gestor da Convergência no Brasil; dentre diversas funções e objetivos, foi esse Comitê o responsável pela tradução das IPSAS, juntamente com o CFC, o Instituto de Auditores Independentes

do Brasil (IBRACON) e a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) (Filho & Feijó, 2012; Fogaça & Oliveira, 2015). As Normas foram submetidas a audiências públicas, sendo aprovadas e publicadas, a partir de 2008, as primeiras 10 (dez) Normas Brasileiras de Contabilidade Pública (atualmente NBC TSP) (Sasso, 2017; Vega et al., 2015).

Em atenção ao grau de desenvolvimento do país e ao engajamento com a contabilidade pública, o Ministério da Fazenda publicou a Portaria nº 184, em 2008, na qual vincula a STN como Órgão Central do Sistema de Contabilidade Federal e a responsabiliza por viabilizar os procedimentos, as práticas, a elaboração e divulgação das demonstrações contábeis públicas tornando-as convergentes às IPSAS (Brasil, MF, 2008).

[...] A referida Portaria atribui à STN um novo desafio diante da internacionalização das regras de contabilidade estabelecendo a responsabilidade de identificar as necessidades de convergência, editar normativos, manuais, instruções de procedimentos contábeis e Plano de Contas Nacionais. O foco dessa ação é a elaboração e publicação de demonstrações contábeis consolidadas, em consonância com os pronunciamentos da Federação Internacional de Contadores (Ifac) e as normas do Conselho Federal de Contabilidade, aplicadas ao setor público, seguindo o cronograma do Comitê Gestor da Convergência Brasil. (Filho & Feijó, 2012, p. 32)

Mais um marco no processo de convergência brasileiro ocorreu com a emissão, no ano de 2009, do Decreto 6.976, cujos objetivos de padronizar e consolidar as contas, convergir aos padrões internacionais e acompanhar as normas contábeis aplicáveis ao setor público de forma a garantir os princípios fundamentais da contabilidade; encontram-se expressos no normativo, o qual atualizou o Sistema de Contabilidade Federal (Brasil, PR, 2009).

De forma a assegurar a correta evidenciação e controle do patrimônio público, a STN publicou o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), cujas instruções encontram-se em consonância com as NBC TSP, editadas pelo CFC, bem como apresentam convergência às IPSAS. A primeira edição do MCASP foi aprovada pela Portaria Conjunta STN/SOF em 2008, composto pelo Manual da Receita Nacional e o Manual de Despesa Nacional (Brasil, STN, 2018b), substituído em 2009 pela 2ª edição do MCASP (Brasil, STN/SOF, 2009). A Figura 7 sintetiza o fluxo exposto.



Figura 7: A convergência das IPSAS ao ambiente brasileiro
 Fonte: Silva & Cerqueira (2020, p. 15)

A versão vigente do MCASP é a 8ª Edição, de 2018, em que se destaca sua expressão territorial, sua finalidade e seu foco ao objeto da contabilidade, conforme texto destacado a seguir:

[...] Dessa forma, a STN editou o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) e o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), com abrangência nacional, que permitem e regulamentam o registro da aprovação e execução do orçamento, resgatam o objeto da contabilidade –o patrimônio, e buscam a convergência aos padrões internacionais, tendo sempre em vista a legislação nacional vigente e os princípios da ciência contábil. (Brasil, STN, 2018a, p. 18)

A contabilidade aplicada ao setor público brasileiro possui duas origens de desenvolvimento interligadas: as NBC TSP, editadas pelo CFC; e as revisões do MCASP, realizadas pela STN.

A publicação, em setembro de 2016, da NBC TSP- Estrutura Conceitual, conhecida como Norma das Normas, sendo o alicerce da contabilidade pública brasileira (M. V. D. de C. Silva & Cerqueira, 2020), evidenciou a aproximação irreversível com as normas internacionais, pois as regras anteriormente definidas pelas classes de contadores, com estruturas próprias, cederam espaço a uma norma “tão similar quanto possível aos padrões, removendo apenas os itens que realmente não se aplicam à estrutura brasileira” (Lima & Lima, 2019, p. 175).

O processo de convergência das IPSAS ao contexto brasileiro, atualmente encontra-se da seguinte forma (Quadro 4):

			Correlação
NBC	Resolução CFC	Nome da Norma	IFAC
NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL	DOU 04/10/16	ESTRUTURA CONCEITUAL PARA ELABORAÇÃO E DIVULGAÇÃO DE INFORMAÇÃO CONTÁBIL DE PROPÓSITO GERAL PELAS ENTIDADES DO SETOR PÚBLICO	CONCEPTUAL FRAMEWORK
NBC TSP01	DOU 28/10/16	RECEITA DE TRANSAÇÃO SEM CONTRAPRESTAÇÃO	IPSAS 23
NBC TSP02	DOU 28/10/16	RECEITA DE TRANSAÇÃO COM CONTRAPRESTAÇÃO	IPSAS 9
NBC TSP03	DOU 28/10/16	PROVISÕES, PASSIVOS CONTINGENTES E ATIVOS CONTINGENTES	IPSAS 19
NBC TSP04	DOU 06/12/16	ESTOQUES	IPSAS 12
NBC TSP05	DOU 06/12/16	CONTRATOS DE CONCESSÃO DE SERVIÇOS PÚBLICOS: CONCEDENTE	IPSAS 32
NBC TSP06	DOU 28/09/17	PROPRIEDADE PARA INVESTIMENTO	IPSAS 16
NBC TSP07	DOU 28/09/17	ATIVO IMOBILIZADO	IPSAS 17
NBC TSP08	DOU 28/09/17	ATIVO INTANGÍVEL	IPSAS 31
NBC TSP09	DOU 28/09/17	REDUÇÃO AO VALOR RECUPERÁVEL DE ATIVO NÃO GERADOR DE CAIXA	IPSAS 21
NBC TSP10	DOU 28/09/17	REDUÇÃO AO VALOR RECUPERÁVEL DE ATIVO GERADOR DE CAIXA	IPSAS 26
NBC TSP11	DOU 31/10/18	APRESENTAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS	IPSAS 1
NCBTSP12	DOU 31/10/18	DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA	IPSAS 2
NBCTSP13	DOU 31/10/18	APRESENTAÇÃO DE INFORMAÇÃO ORÇAMENTÁRIA NAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS	IPSAS 24
NBCTSP14	DOU 31/10/18	CUSTOS DE EMPRÉSTIMOS	IPSAS 5
NBC TSP15	DOU 31/10/18	BENEFÍCIOS A EMPREGADOS	IPSAS 39
NBC TSP16	DOU 31/10/18	DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS SEPARADAS	IPSAS 34
NBC TSP17	DOU 31/10/18	DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS CONSOLIDADAS	IPSAS 35
NBC TSP18	DOU 31/10/18	INVESTIMENTO EM COLIGADA E EM EMPREENDIMENTO CONTROLADO EM CONJUNTO	IPSAS 36
NBC TSP19	DOU 31/10/18	ACORDOS EM CONJUNTO	IPSAS 37
NBC TSP20	DOU 31/10/18	DIVULGAÇÃO DE PARTICIPAÇÕES EM OUTRAS ENTIDADES	IPSAS 38

			Correlação
NBC	Resolução CFC	Nome da Norma	IFAC
NBC TSP21	DOU 31/10/18	COMBINAÇÕES NO SETOR PÚBLICO	IPSAS 40
NBC TSP22	DOU 28/11/19	DIVULGAÇÃO SOBRE PARTES RELACIONADAS	IPSAS 20
NBC TSP23	DOU 28/11/19	POLÍTICAS CONTÁBEIS, MUDANÇAS DE ESTIMATIVA E RETIFICAÇÃO DE ERRO	IPSAS 3
NBC TSP24	DOU 28/11/19	EFEITOS DAS MUDANÇAS NAS TAXAS DE CâMBIO E CONVERSÃO DE DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS	IPSAS 4
NBC TSP25	DOU 28/11/19	EVENTO SUBSEQUENTE	IPSAS 14
NBC TSP26	DOU 26/11/19	ATIVO BIOLÓGICO E PRODUTO AGRÍCOLA	IPSAS 27
NBC TSP27	DOU 04/11/20	INFORMAÇÕES POR SEGMENTO	IPSAS 18
NBC TSP28	DOU 04/11/20	DIVULGAÇÃO DE INFORMAÇÃO FINANCEIRA DO SETOR GOVERNO GERAL	IPSAS 22
NBC TSP29	DOU 04/11/20	BENEFÍCIO SOCIAIS	IPSAS 42

Quadro 4: Recepção das IPSAS no Brasil

Fonte: CFC. Disponível em <https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/%20nbc-tsp-do-setor-publico/>
Consultado em 18/02/2020.

Além de possíveis revisões de normas já emitidas, há previsão de aprovação de 35 normas convergidas até 2021. Foram aprovadas previamente, a estrutura conceitual e mais 5 normas em 2016, 5 normas em 2017, 11 normas em 2018, 5 normas em 2019 e 3 normas em 2020 (M. V. D. de C. Silva & Cerqueira, 2020).

Em síntese, ao longo da história da contabilidade pública brasileira, houve claro resgate à evidenciação patrimonial, sem a perda da visão orçamental e financeira, mas com transparência ao cidadão da posição do patrimônio público (Sauerbronn & Silva, 2017) e, portanto, forte expressão da *accountability* governamental. Sobre o exposto, corrobora o trecho apresentado por Vega et al. (2015, p. 36):

[...] A CASP¹¹ adotou um Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) de padrão único em todo o Estado brasileiro, na qual existe uma série de

¹¹ CASP: Contabilidade Aplicada ao Setor Público

implementações decorrentes das normas que propiciarão uma melhor gestão e transparência da coisa pública por meio de informações geradas a partir da CASP. Os usuários dessas informações no Setor Público, além do governo, é o cidadão, a quem o governo é responsável em prestar contas, e também aqueles que são representantes desses cidadãos na esfera pública, os vereadores, deputados estaduais, deputados federais e senadores.

Essa mudança de enfoque, permitindo e estimulando o apuramento do controle do patrimônio público, trouxe consigo a exposição de uma lacuna aos critérios de mensuração e a necessidade de orientação, pois além do custo histórico, método tradicional no governo, as IPSAS apresentaram a possibilidade de utilização do justo valor (Bolívar & Galera, 2012; Whittington, 2008).

Para exercer um controle eficaz do patrimônio é importante reconhecer que seu objetivo está na representação fidedigna e na entrega de informações para que seus usuários possam tomar decisões. Visando possibilitar tal controle, é essencial o detalhamento de informações sobre os ativos, passivos e patrimônio líquido (Almeida et al., 2017).

Em alinhamento à regra internacional, a legislação brasileira recepcionou o critério opcional do uso do justo valor na mensuração dos ativos na contabilidade pública. Especificamente, cumprindo o enfoque desta dissertação de analisar o uso do justo valor para o ativo imobilizado, excetuando os bens imóveis, verifica-se que a IPSAS 17- *Property, Plant and Equipment* foi recepcionada pela NBC TSP07- Ativo Imobilizado (Brasil, CFC, 2017).

A mensuração do ativo imobilizado no seu reconhecimento, prevista na NBC TSP07, é o custo, exceto para os bens adquiridos por meio de transação sem contraprestação cujo custo será reconhecido pelo seu valor justo na data de aquisição (Brasil, CFC, 2017).

Já a mensuração após o reconhecimento admite duplo modelo, cuja escolha fica a critério da entidade, sendo condicionada a aplicação da política escolhida a toda classe¹² de ativo imobilizado.

¹² Classe de ativo imobilizado: significa um agrupamento de ativos de natureza ou função similares nas operações da entidade, que é mostrado como um único item para fins de divulgação nas demonstrações contábeis. Exemplos de classes são terrenos, edifícios operacionais, estradas, maquinários, aeronaves, equipamentos militares especiais, veículos motorizados, equipamentos de escritório, etc. A reavaliação de toda classe evita a avaliação seletiva e uso de datas distintas (Brasil, CFC, 2017, itens 51 a 53).

O primeiro critério é o custo em que “Após o reconhecimento como ativo, o item do ativo imobilizado deve ser apresentado pelo custo menos qualquer depreciação e perda por redução ao valor recuperável acumuladas” (Brasil, CFC, 2017, item 43).

O segundo critério trata do modelo da reavaliação:

[...] Após o reconhecimento como ativo, o item do ativo imobilizado cujo valor justo possa ser mensurado confiavelmente deve ser representado pelo seu valor reavaliado, correspondente ao seu valor justo na data da reavaliação menos qualquer depreciação e perda por redução ao valor recuperável acumuladas subsequentes. A reavaliação deve ser realizada com suficiente regularidade para assegurar que o valor contábil do ativo não difira materialmente daquele que seria determinado, utilizando-se seu valor justo na data das demonstrações contábeis. (Brasil, CFC, 2017, item 44)

A norma admite como formas de determinação do justo valor: avaliações à mercado, avaliações de itens semelhantes, custo de reposição¹³ depreciado, custo de restauração e abordagem de unidades de serviço¹⁴. Portanto, permite e utiliza estimativas na determinação do valor justo (Brasil, CFC, 2017).

No que tange à frequência da reavaliação, justifica-se sempre que o item sofrer mudança significativa de valor podendo ser anual, trienal ou quinquenal (Brasil, CFC, 2017).

As variações por aumento ou diminuição do valor contábil da classe de ativos são reconhecidas geralmente à conta de reservas de reavaliação, oportunamente em resultados do período e, em casos pontuais, a resultados acumulados.

A NBC TSP07 é recepcionada no MCASP, Parte II- Procedimentos Contábeis. O Manual ao tratar da mensuração esclarece que “é o processo que consiste em determinar os valores pelos quais os elementos das demonstrações contábeis devem ser reconhecidos e apresentados nas demonstrações contábeis.” (Brasil, STN, 2018a), ou seja, a constatação do valor monetário do ativo e

¹³ Custo de reposição: pode ser estabelecido com referência ao preço de compra de ativo similar com semelhante potencial de serviços remanescentes em mercado ativo e líquido ou o custo de reprodução ou índice de preços para ativos iguais/semelhantes (Brasil, CFC, 2017, itens 47 e 48).

¹⁴ Abordagem das Unidades de Serviço: o valor presente do potencial de serviços remanescente do ativo é igual ao custo corrente do potencial de serviço remanescente do ativo antes da redução ao valor recuperável ajustado para refletir a diminuição do número de unidades de serviço esperado do ativo após ter sido objeto de redução ao valor recuperável. Igualmente à abordagem do custo de recuperação, o custo corrente de reposição do potencial remanescente de serviço do ativo antes da redução ao valor recuperável é, geralmente, determinado como custo de reprodução ou de reposição depreciado do ativo antes da redução ao valor recuperável, o que for menor.

passivo, que decorre da aplicação de procedimentos técnicos, suportados por análises qualitativas e quantitativas. O objetivo da mensuração consiste, e se justifica, pela utilidade da informação para a prestação de contas, *accountability* e tomada de decisão, o que ocorre por seleção de bases relevantes da capacidade operacional e financeira e dos custos dos serviços da entidade.

Dentre as possibilidades de base de mensuração disponíveis, facultadas pelo MCASP, a escolha para uso de determinada base, infere uma prévia análise do grau de observância das características qualitativas de seu reflexo nas demonstrações contábeis.

Para o justo valor, o MCASP define que, em casos de mercados abertos e organizados, trata-se de valor de entrada e saída, observável em mercado e não específico para a entidade. Já em mercados inativos, é valor de saída, cujo critério de observação à mercado, depende dos critérios de avaliação conduzidos; bem como a especificidade à entidade, depende das técnicas de atribuição de valor (Brasil, STN, 2018a).

Valores de entrada se relacionam a mensuração inicial e de saída evidenciam os benefícios econômicos da venda ou da utilização do ativo. Quanto ao critério de “observável em mercado” relaciona-se às características da informação contábil, uma vez que “medidas observáveis em mercado são, provavelmente, mais fáceis de serem compreendidas e verificadas do que as medidas não observáveis. Elas também podem representar mais fielmente os fenômenos que estejam mensurando” (Brasil, STN, 2018a, p. 159). Por fim, na análise quanto a “especificidade da informação para a entidade” (Brasil, STN, 2018a, p. 159) ou não, estão envolvidas potenciais oportunidades econômicas e análises de riscos, que ao serem genéricas, conformam a falta de especificidade; se tomadas especificamente para a entidade, transformam a informação de forma personalíssima. Assim, a decisão de utilizar medida específica para a entidade ocorre após análise do objetivo da mensuração e das características qualitativas (Brasil, STN, 2018a).

O item 5.3 da Parte II- Procedimentos Contábeis do Manual de Contabilidade trata especificamente da mensuração de ativos do imobilizado. De forma semelhante ao que ocorre na NBC TSP07, trata da mensuração subsequente como escolha pela entidade entre o modelo do custo ou o modelo da reavaliação (Brasil, STN, 2018a). A diferença está no detalhamento e aposição de exemplos no Manual, permitindo melhor esclarecimento do procedimento de reavaliação. Com referência, inclusive, a sugestão de procedimento sobre como realizar a reavaliação:

[...] A reavaliação pode ser realizada por meio da elaboração de um laudo técnico por perito ou entidade especializada, ou ainda por meio de relatório de avaliação realizado por uma comissão de servidores. O laudo técnico ou relatório de avaliação conterá ao menos as seguintes informações:

- a. Documentação com a descrição detalhada referente a cada bem que esteja sendo avaliado;
- b. A identificação contábil do bem;
- c. Quais foram os critérios utilizados para avaliação do bem e sua respectiva fundamentação;
- d. Vida útil remanescente do bem, para que sejam estabelecidos os critérios de depreciação ou de exaustão;
- e. Data de avaliação; e
- f. A identificação do responsável pela reavaliação. (Brasil, STN, 2018a, p. 176)

Uma vez que a entidade possui autonomia de escolha entre os critérios, custo depreciado ou reavaliação, é importante ressaltar que a adoção da reavaliação não pode ser seletiva, usada de forma a compor resultados em balanço indiscriminadamente. Na data das demonstrações financeiras, deve ocorrer a reavaliação de todos os itens da mesma classe, caso ocorra variação significativa do valor, conforme anteriormente mencionado, sendo esta variação positiva ou negativa.

Reavaliações a maior tem seu valor creditado diretamente à conta de reserva de reavaliação. Devem ser reconhecidos no resultado do período, no caso de representar reversão de decréscimo por reavaliação da classe do ativo anteriormente reconhecido no resultado. Quando a reavaliação gera a diminuição do valor contábil de uma classe do ativo, esse resultado deve ser reconhecido no período. Caso exista saldo na reserva de reavaliação, então a diminuição do ativo deve ser debitada diretamente à reserva de reavaliação. As variações referentes a reavaliação, relativa a ativos individuais, devem ser feitas dentro da classe à qual o ativo pertence.

A evidenciação da reavaliação é sugerida no MCASP (Brasil, STN, 2018a, p. 188) por meio das seguintes informações em notas explicativas:

[...]

- a. A data efetiva da reavaliação;
- b. Se foi ou não utilizado avaliador independente;

- c. Os métodos e premissas significativos aplicados à estimativa do valor justo dos itens;
- d. Se o valor justo dos itens foi determinado diretamente a partir de preços observáveis em mercado ativo ou baseado em transações de mercado realizadas sem favorecimento entre as partes ou se foi estimado usando outras técnicas de avaliação;
- e. Para cada classe de ativo imobilizado reavaliado, o valor contábil que teria sido reconhecido se os ativos tivessem sido contabilizados de acordo com o método de custo.

Finalmente, considerando que o MCASP (Brasil, STN, 2018a, p. 21) prevê que:

[...]As normas estabelecidas no MCASP aplicam-se, obrigatoriamente, às entidades do setor público. Estão compreendidos no conceito de entidades do setor público: os governos nacional (União), estaduais, distrital (Distrito Federal) e municipais e seus respectivos poderes (abrangidos os tribunais de contas, as defensorias e o Ministério Público), órgãos, secretarias, departamentos, agências, autarquias, fundações (instituídas e mantidas pelo poder público), fundos, consórcios públicos e outras repartições públicas congêneres das administrações direta e indireta (inclusive as empresas estatais dependentes).

É importante compreender como se processa a ação do COMAER em adotar, em sua contabilidade, as normas disseminadas pela STN, tópico que será abordado no próximo capítulo.

5. A NORMATIZAÇÃO CONTÁBIL, O USO DO JUSTO VALOR NO COMAER E A PERCEPÇÃO DOS SEUS AGENTES

O presente capítulo destina-se ao desenvolvimento do estudo de caso do COMAER de forma a compreender o tema central desta dissertação relativo a relação entre a utilização do justo valor e a *accountability* do setor público. Nesta parte do estudo empírico propõe-se uma estrutura favorável a compreensão do tema, de sua aplicação prática e das percepções tomadas dentro do ambiente do COMAER. Para tal empreitada é inicialmente abordada a normatização contábil dentro da estrutura do COMAER e enfatizada a opção de mensuração subsequente para ativos imobilizados. A partir da identificação do uso do justo valor, por meio da reavaliação, verifica-se a sua utilização pelas unidades subordinadas, UG EXEC, e seus efeitos nas demonstrações do COMAER. Finalmente, apresenta-se a percepção dos agentes selecionados.

5.1 A NORMATIZAÇÃO CONTÁBIL DO COMAER: SISCONTAER E MCA 172-3

A persecução de aprimoramento contínuo das atividades de contabilidade, associada ao dever de registro e evidenciação dos atos e fatos vinculados à gestão do patrimônio público, sob a responsabilidade do COMAER, foram as razões primordiais da instituição, em 2014, do Sistema de Contabilidade do Comando da Aeronáutica (SISCONTAER), hoje amparado pela NSCA 172-1 -Norma do Sistema de Contabilidade do Comando da Aeronáutica (Brasil, COMAER, 2018b).

Com intenção de normatizar as atividades relacionadas à contabilidade dentro do COMAER, o SISCONTAER sistematiza o funcionamento entre os órgãos componentes do sistema no que tange à orientação normativa, suporte técnico, monitoramento e controle da execução contábil, bem como quanto à produção de informações gerenciais.

O SISCONTAER (Brasil, COMAER, 2018b, p. 13) se justifica para:

[...]

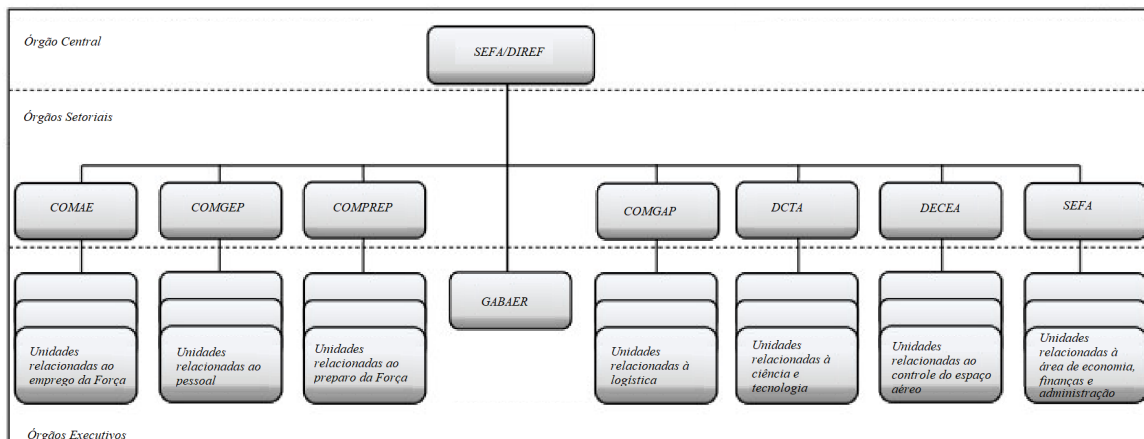
- a) proporcionar condições necessárias à padronização e à consolidação de procedimentos contábeis no âmbito das UG do COMAER e da CFIAe¹⁵ nos assuntos de contabilidade;

¹⁵ CFIAe: Caixa de Financiamento Imobiliário da Aeronáutica, órgão supervisionado, externo ao COMAER, e que se encontra no escopo do Sistema de Contabilidade do Comando da Aeronáutica.

- b) estabelecer diretrizes para as atividades de suporte e de orientação aos agentes da administração das UG do COMAER e da CFIAe nos assuntos de Contabilidade;
- c) assegurar a consistência, a padronização e a oportunidade das informações contábeis utilizadas nos processos de prestação de contas e na elaboração das contas do COMAER e da CFIAe;
- d) disciplinar o relacionamento entre as UG do COMAER, bem como entre estas com a CFIAe, considerados elos do Sistema, nos assuntos de Contabilidade;
- e) disciplinar o relacionamento das UG do COMAER e da CFIAe com o Órgão Central do Sistema de Contabilidade Federal;
- f) fomentar a produção e a divulgação de informações gerenciais, de natureza contábil, para subsidiar a avaliação de projetos e de atividades, e o processo de tomada de decisão no COMAER; e
- g) definir a dinâmica dos processos de Contabilidade afetos à orientação normativa, ao suporte e ao monitoramento da execução e ao gerenciamento da informação contábil.

Dentre os objetivos do SISCONTAER para o COMAER, é importante destacar a evidenciação da “situação patrimonial, envolvendo elementos do ativo, passivo e patrimônio líquido” e de seu propósito de “orientar e suprir processos de decisão e de prestação de contas” (Brasil, COMAER, 2018b, p. 13). O SISCONTAER possui, portanto, em sua base, a evidenciação apropriada do objeto da contabilidade, que é o patrimônio público, e estabelece relação estreita com a *accountability* pública ao identificar como um propósito de sua própria existência a necessidade de prestação de contas.

O SISCONTAER estabelece mesmo a hierarquia de subordinação, quanto aos aspectos contábeis das unidades do COMAER, por meio da composição de um órgão central que atua sobre órgãos setoriais, executivos e supervisionados (CFIAe, externo ao COMAER). O Quadro 5 demonstra de forma visual e sintética a hierarquia acima mencionada.



Quadro 5: Hierarquia do SISCONTAER no COMAER

Fonte: Elaboração própria com base na NSCA 172-1 (Brasil, COMAER, 2018b)

A SEFA, por intermédio da DIREF, atua como o Órgão Central do SISCONTAER, ao qual compete:

[...]

- a) promover o cumprimento das determinações do Órgão Central do Sistema de Contabilidade Federal;
- b) realizar, junto ao Órgão Central do Sistema de Contabilidade Federal, as gestões técnicas necessárias ao cumprimento das normas contábeis pertinentes à execução orçamentária, financeira e patrimonial no Sistema de Contabilidade do COMAER;
- c) atuar junto a Órgãos e Sistemas externos ao COMAER, a fim de garantir o pleno funcionamento do SISCONTAER;
- d) apoiar o Órgão Central do Sistema de Contabilidade Federal na gestão do SIAFI;
- e) estabelecer as regras de negócio para a criação e o aprimoramento de sistemas corporativos informatizados que permitam a adequada escrituração contábil da gestão orçamentária, financeira e patrimonial do COMAER, de acordo com as normas estabelecidas pelo Órgão Central do Sistema de Contabilidade Federal;
- f) realizar a integração sistêmica com os Órgãos Setoriais e Executivos do Sistema de Contabilidade do COMAER;

- g) **padronizar e divulgar os procedimentos contábeis, com base em normas estabelecidas pelo Órgão Central de Contabilidade Federal**, para o adequado registro dos atos e dos fatos da gestão orçamentária, financeira e patrimonial das UG do COMAER;
- h) **editar normativos, manuais e instruções de procedimentos contábeis, objetivando a elaboração e a publicação de demonstrações contábeis consolidadas, em consonância com os padrões internacionais de contabilidade aplicados ao setor público**;
- i) analisar os balanços e outras demonstrações contábeis da Administração Direta do COMAER;
- j) subsidiar, sob demanda, o Centro de Controle Interno da Aeronáutica e o Estado-Maior da Aeronáutica com informações relativas à execução contábil com o fim de compor a documentação do COMAER a ser inserida na Prestação de Contas do Presidente da República;
- k) elaborar informações gerenciais que subsidiem o processo de tomada de decisão e supervisão dos Órgãos Setoriais do SISCONTAER;
- l) supervisionar a execução contábil e realizar, sempre que necessário, direta ou indiretamente, registros contábeis nos Órgãos Executivos do Sistema de Contabilidade do COMAER, a fim de garantir a consistência das informações geradas;
- m) realizar, no SIAFI, a conformidade contábil do COMAER e, na condição de Setorial Contábil de Órgão Superior, do Fundo Aeronáutico e da CFIAe;
- n) verificar cálculo, efetuar registro e baixa contábil de responsáveis por eventuais débitos verificados em procedimentos de apuração de danos ao Erário, realizados no âmbito do COMAER;
- o) orientar e prestar apoio técnico diretamente aos Órgãos Setoriais e aos Órgãos Executivos do SISCONTAER, no que se refere à utilização do SIAFI, à aplicação de normas, de procedimentos e técnicas contábeis, bem como à correção de registros com objetivo de garantir a qualidade e a integridade das contas do COMAER;
- p) **disseminar as orientações técnicas adequadas ao funcionamento do SISCONTAER**;

- q) promover, sempre que necessário, sob o aspecto gerencial da informação contábil, reuniões técnicas com os elos do Sistema;
- r) promover a harmonização dos assuntos de contabilidade com o Ministério da Defesa e com as demais Forças Armadas; e
- s) coordenar a elaboração de planos específicos de desativação, criação, junção ou transformação de Unidades Gestoras, relacionados aos procedimentos contábeis que devem ser adotados por todos os elos envolvidos. (Brasil, COMAER, 2018b, pp. 15–16, grifo nosso)

De forma a garantir o atingimento dos objetivos expostos, a DIREF trabalha as atividades de contabilidade como um processo integrado e cíclico (Quadro 6), sendo permanentemente monitorado e aperfeiçoado. Esse ciclo é composto basicamente por quatro grandes atividades, cujo foco final é o próprio usuário da informação contábil:

- Orientação normativa;
- Suporte à execução contábil;
- Monitoramento e controle das execuções orçamentária, financeira e patrimonial; e
- Análise e elaboração de informações gerenciais (Brasil, COMAER, 2018b).

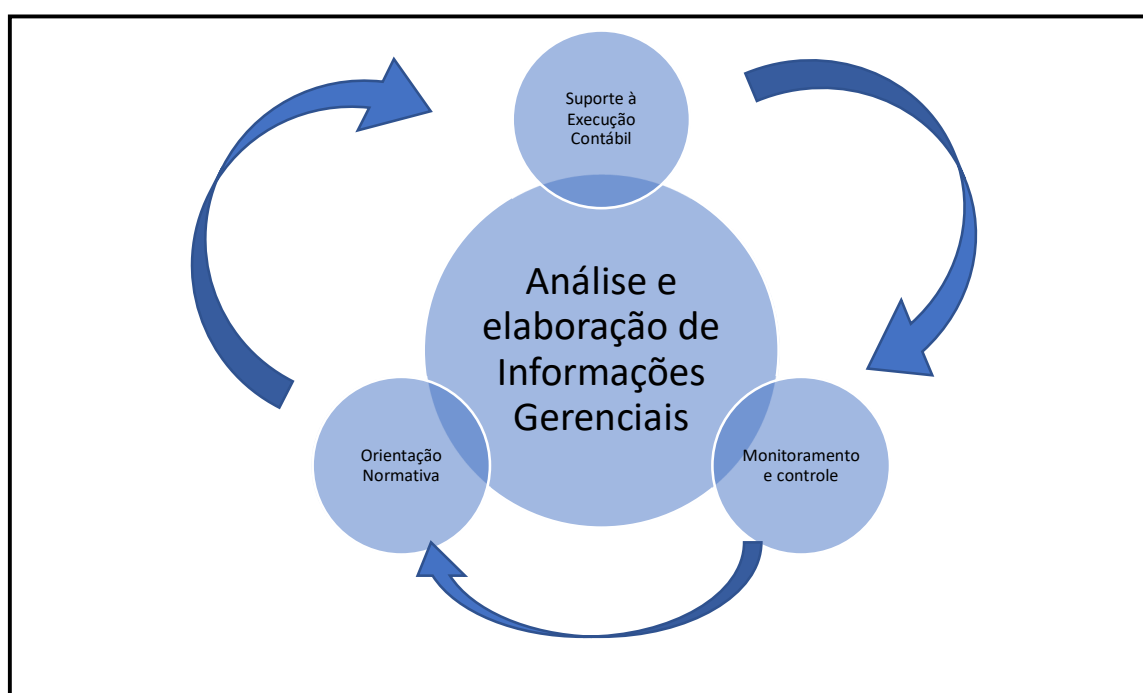
É na etapa de orientação normativa que se concentra a criação e disseminação de procedimentos contábeis para aplicação no COMAER. Tais orientações são fundamentadas tanto nas normas emanadas do Órgão Central do Sistema de Contabilidade Federal, Secretaria do Tesouro Nacional (STN), que são divulgadas por meio do Manual SIAFI, quanto no referencial teórico contido no Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) (Brasil, COMAER, 2018b).

Some-se a esta atribuição sistêmica da SEFA/DIREF quanto à normatização contábil interna ao COMAER em harmonia com as regras nacionais, o desenvolvimento e manutenção, no âmbito do COMAER, do Manual de Execução Orçamentária Financeira e Patrimonial, MCA 172-3 (Digital), aprovado pela Portaria n.º 14/SUCONT, de 13 de outubro de 2010 (Brasil, COMAER, 2010), e reeditado em anos subsequentes que é:

[...]A ferramenta utilizada pelo Órgão Central do SISCONTAER para a disseminação dos procedimentos contábeis afetos aos Órgãos Setoriais e aos Órgãos Executivos

é o Manual de Execução Orçamentária, Financeira e Patrimonial (MCA 172-3 Digital), que seleciona, do universo de rotinas contábeis existentes, aquelas que são aplicáveis às UG do COMAER, servindo como base para o processo de suporte à execução contábil. (Brasil, COMAER, 2018b, pp. 19–20).

Neste excerto fica demonstrada a autonomia do COMAER de seleção, dentro do universo das rotinas contábeis existentes e aceitas em âmbito nacional, daquelas que se aplicam ao Comando da Aeronáutica.



Quadro 6- Ciclo de Processos da Contabilidade
Fonte: COMAER (2018b), adaptado.

O MCA 172-3 (Digital) é a norma que disciplina toda a estrutura do COMAER no que tange aos assuntos de execução orçamentária, financeira e patrimonial. Foi idealizado e é mantido em formato eletrônico, de forma a permitir rápidas e efetivas atualizações de rotinas e possui acesso disponível exclusivamente em rede interna de dados (INTRAER). Sua disposição para o usuário é organizada em módulos, conforme descrito no Quadro 7.

Para o tema central da presente dissertação, destaca-se o Módulo 7, que aborda os procedimentos contábeis afetos à execução patrimonial. A abordagem do tema ocorre de forma ampla no citado módulo, envolvendo os procedimentos contábeis a serem utilizados pelas UG EXEC do

COMAER em cada caso típico de registro patrimonial de bens móveis, imóveis e intangíveis, tais como entradas e saídas de bens, transferências, reclassificações; e é especificamente no item 7.4.16 que ocorre a abordagem quanto ao procedimento de reavaliação dos bens móveis permanentes (Brasil, COMAER, 2020b).

Módulo	Título
MÓDULO 1	APRESENTAÇÃO
MÓDULO 2	SIGLAS E CONCEITOS
MÓDULO 3	CONTABILIZAÇÃO DE RECEITAS
MÓDULO 4	EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA
MÓDULO 5	PROGRAMAÇÃO FINANCEIRA
MÓDULO 6	EXECUÇÃO FINANCEIRA DA DESPESA
MÓDULO 7	EXECUÇÃO PATRIMONIAL
MÓDULO 8	SUPRIMENTO DE FUNDOS
MÓDULO 9	PAGAMENTO DE PESSOAL (UG)
MÓDULO 10	FOLHA DE PAGAMENTO DE PESSOAL (SDPP)
MÓDULO 11	CONVÊNIOS E INSTRUMENTOS CONGÊNERES
MÓDULO 12	EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA, FINANCEIRA E PATRIMONIAL NAS COMISSÕES AERONÁUTICAS NO EXTERIOR
MÓDULO 13	DEMONSTRAÇÃO DA EXECUÇÃO CONTÁBIL NO SIAFI
MÓDULO 14	ENCERRAMENTO DO EXERCÍCIO
MÓDULO 15	COMUNICAÇÃO VIA SIAFI
MÓDULO 16	LICITAÇÕES E CONTRATOS ADMINISTRATIVOS
MÓDULO 17	EXECUÇÃO DO PLANO DE AÇÃO
MÓDULO 18	REGULARIDADE FISCAL, PREVIDENCIÁRIA, TRABALHISTA E JUNTO AO FUNDO DE GARANTIA DE TEMPO DE SERVIÇO (FGTS)
MÓDULO 19	ACESSO A SISTEMAS CORPORATIVOS DO GOVERNO FEDERAL
MÓDULO 20	EXTRAÇÃO DE DADOS DO TESOUREIRO GERENCIAL
MÓDULO 21	CADASTRO DE OPERADORES NO SIAFI
MÓDULO 22	PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS AFETOS ÀS PARCEIRAS PÚBLICO-PRIVADAS

Quadro 7- Composição do MCA 172-3 Digital
 Fonte: COMAER (2010), adaptado.

5.2 A OPÇÃO DE REAVALIAÇÃO NA MENSURAÇÃO DOS ATIVOS: O USO DO JUSTO VALOR

Para efeito do módulo 7, definiu-se que bens móveis permanentes “compreende o patrimônio móvel permanente enquadrado na definição do RADA¹⁶, contabilizado no Comando da Aeronáutica, no SIAFI, sob o título sintético de bens móveis” (Brasil, COMAER, 2020b, p. 27). A definição do RADA é de que “bem móvel permanente - é todo artigo, equipamento ou conjunto de itens que tem durabilidade presumida superior a dois anos de utilização, quando em utilização, e que não perde a sua identidade física nem se incorpora a outro bem, em razão do seu uso”(Brasil, COMAER, 2020c, p. 86).

A escrituração dos bens móveis permanentes ocorre no SIAFI nas contas contábeis do grupo 1.2.3.1.1.XX.YY. É no item 7.4.16 do Módulo 7 do MCA 172-3 (Digital) onde ocorre a referência formal sobre a opção de reavaliação preconizada no COMAER (Brasil, COMAER, 2020b, pp. 47–48, grifo nosso):

[...]A verificação quanto à necessidade de atualização dos valores dos bens móveis permanentes permitidas pela Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, **será realizada, nas UG do Comando da Aeronáutica**, mediante designação de Comissão(ões) específica(s), **no mínimo, nos exercícios terminados em “0”(zero) e “5” (cinco)**, para os seguintes grupos de contas, **podendo resultar em reavaliação a maior ou a menor** ou em redução ao valor recuperável dos bens (*impairment*):

- a) 1.2.3.1.1.05.05 - Aeronaves;
- b) 1.2.3.1.1.01.02 - Aparelhos e Equipamentos de Comunicação;
- c) 1.2.3.1.1.01.03 - Aparelhos, Equipamentos e Utensílios Médicos, Odontológicos, Laboratoriais e Hospitalares;
- d) 1.2.3.1.1.09.00 - Armamentos;
- e) 1.2.3.1.1.05.06 - Embarcações;
- f) 1.2.3.1.1.01.18 - Equipamentos de Manobras e Patrulhamento;
- g) 1.2.3.1.1.01.06 - Máquinas e Equipamentos de Natureza Industrial;
- h) 1.2.3.1.1.01.07 - Máquinas e Equipamentos Energéticos;

¹⁶ Regulamento de Administração da Aeronáutica (RADA)

- i) 1.2.3.1.1.02.01 - Equipamentos de Processamento de Dados;
- j) 1.2.3.1.1.05.03 - Veículos de Tração Mecânica;
- k) 1.2.3.1.1.01.14 - Equipamentos, Peças e Acessórios Aeronáuticos; e
- l) 1.2.3.1.1.01.15 - Equipamentos, Peças e Acessórios de Proteção ao Voo.

Salienta-se que apesar de previsto desde a eficácia da Lei 4.320/1964, a reavaliação só recebeu procedimentos contábeis para a aplicação na contabilidade pública após a harmonização contábil às IPSAS e formalização do MCASP pela STN, conforme discutido no capítulo anterior.

Sendo um procedimento optativo, pois poderia haver a contabilização apenas pelo custo depreciado, conforme já abordado, para análise do objetivo desta dissertação, é importante pontuar se na percepção dos agentes entrevistados houve algum tipo de atuação de forças isomórficas, da Teoria Institucional, para a adoção do procedimento de reavaliação a justo valor pelo COMAER.

No Módulo 7 do MCA 172-3 (Digital), é ainda facultada a reavaliação em anos distintos de “0” (zero) ou “5” (cinco), bem como de contas diferentes das formalmente citadas, ou seja, amplia e permite ao gestor a possibilidade de representar o patrimônio da forma mais fidedigna possível, correspondente ao seu valor justo:

[...]Independente do procedimento obrigatório de verificação quanto à necessidade de reavaliação a maior ou a menor ou de redução ao valor recuperável, nos exercícios terminados em “0” (zero) e “5” (cinco), sempre que necessário, a UG, por iniciativa do Gestor de Registro e, mediante Comissão(ões) designada(s), procederá à reavaliação a maior ou a menor ou redução ao valor recuperável das contas contábeis que apresentem itens cujos valores de mercado tenham sofrido significativa variação. (Brasil, COMAER, 2020b, p. 48)

É curioso notar que se estabeleceu pelo COMAER uma obrigatoriedade de reavaliação a cada cinco anos, fato que distingue-se da norma legal, visto que existe a faculdade de reavaliar pelo normativo da STN. Esta obrigatoriedade, entretanto, não exige lançamento, pois fica condicionada à significativa variação do valor do bem, mas pode ser mal interpretada por gestores, fazendo com que obrigatoriamente ocorram lançamentos, quiçá desnecessários, nos anos terminados em “0” (zero) e “5” (cinco). Deve-se evidenciar se este fato é percebido pelos agentes do COMAER e se, em razão dele, podem ocorrer distorções da informação contábil.

Ao tratar de como realizar a reavaliação, o módulo 7 (Brasil, COMAER, 2020b, p. 48) define que:

[...]

A UG, ao efetuar a reavaliação a maior ou a menor ou a redução ao valor recuperável deverá observar as condições físicas dos materiais e o valor líquido contábil dos bens, atualizando-o com base nos seguintes parâmetros, a serem obedecidos por ordem de prioridade:

- a) valor estabelecido pelos Órgãos Centrais dos Sistemas;
- b) valor de mercado para bens idênticos; e
- c) valor de mercado para bens semelhantes, considerando características, circunstâncias e localizações.

Atente-se aqui para um privilégio aos procedimentos internos de avaliação, pautados no valor estabelecido pelos Órgãos Centrais dos Sistemas do COMAER, como forma prioritária de valor reavaliado, em detrimento ao valor de mercado para bens idênticos e semelhantes, o que indica o posicionamento do nível 3 de avaliação a justo valor sobre os níveis 1 e 2. Merece atenção este ponto, quando das entrevistas, de forma a perceber se há impacto desta escolha na *accountability* governamental, ou seja se oferece melhoria ou detrimento da representação fidedigna e da relevância da informação contábil.

A macrofunção 020335¹⁷ emitida pela STN, esclarece que a implantação do novo Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP), a partir de 01 de janeiro de 2015, ensejou alterações nos registros contábeis efetuados, razão pela qual foi disponibilizado o procedimento para o registro de reavaliação e redução ao valor recuperável dos bens para a Administração direta da União, suas autarquias e fundações (Brasil, STN, 2015).

Antes da análise propriamente dita das reavaliações, realizadas no âmbito do COMAER, é necessária uma breve explicação sobre como ocorrem os lançamentos contábeis no SIAFI, de forma a justificar a recolha dos dados.

¹⁷ Macrofunção são normativos segregados em tópicos estabelecidos pela STN para uso do SIAFI. A Macrofunção 020335 trata da Reavaliação e Redução ao Valor Recuperável. Disponível em: https://conteudo.tesouro.gov.br/manuais/index.php?option=com_content&view=category&id=749&Itemid=451&limitstart=30 Último acesso em 12/04/2021.

O PCASP apresenta contas contábeis divididas em oito classes, de acordo com as características dos atos e fatos nela registrados, conforme disposto no Quadro 8.

PCASP		
Natureza da Informação	Classes	
	1. Ativo	2. Passivo
Patrimonial - registra, processa e evidencia os fatos financeiros e não financeiros relacionados com a composição do patrimônio público e suas variações qualitativas e quantitativas	3. Variações Patrimoniais Diminutivas	4. Variações Patrimoniais Aumentativas
Orçamentária - registra, processa e evidencia os atos e os fatos relacionados ao planejamento e à execução orçamentária	5. Controles de Aprovação do Planejamento e Orçamento	6. Controles da Execução do Planejamento e Orçamento
Controle - registra, processa e evidencia os atos de gestão cujos efeitos possam produzir modificações no patrimônio da entidade do Setor Público, bem como aqueles com funções específicas de controle	7. Controles Devedores	8. Controles Credores

Quadro 8: Classes das Contas Contábeis por natureza da informação
Fonte: MCASP (Brasil, STN, 2018a, p. 383), adaptado.

Assim uma conta referente a bens móveis do ativo imobilizado caracteriza-se pela numeração 1.2.3.1.X.XX.XX. Os passivos se iniciam por contas 2.X.X.X.XX.XX e o patrimônio líquido fica reservado as contas do tipo 2.3.X.X.XX.XX. Já as classes que se iniciam em 3 e 4 apresentam os resultados referentes a variações patrimoniais diminutivas e aumentativas. Controles orçamentários são mantidos pelas características fortemente orçamentárias da legislação brasileira. E nas contas de controle, de forma ilustrativa, pode-se mencionar os controles de contratos firmados e em execução, controles de garantias financeiras, entre outros.

As contas contábeis possuem em sua identificação códigos com 7 níveis de desdobramento e são compostas por 9 dígitos (Figura 8).

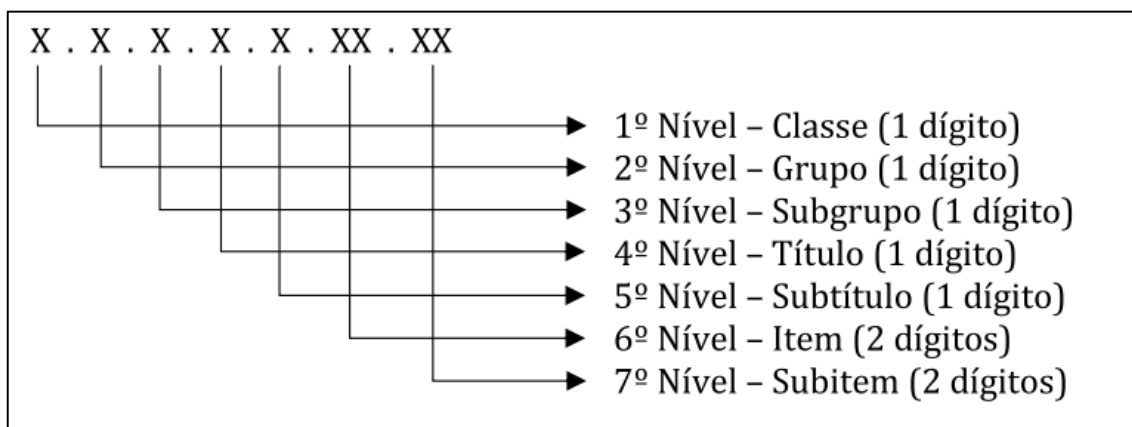


Figura 8: Estrutura da Conta Contábil

Fonte: MCASP (Brasil, STN, 2018a, p. 383)

Para manter a integridade dos procedimentos contábeis e a qualidade, transparência e consistência das informações contábeis espelhadas no SIAFI, o PCASP subordina-se a “regras de integridade”. Uma destas regras refere-se aos lançamentos contábeis que devem respeitar o método de partidas dobradas, sendo que os débitos e créditos ficam restritos a contas com a mesma natureza de informação. Ou seja, para lançamentos patrimoniais, o débito e crédito estão restritos as contas iniciadas por 1, 2, 3 ou 4.

Assim, a reavaliação deve ser espelhada nas contas de classe patrimonial, podendo ser por ingresso em conta de reservas de reavaliação (23XXXXXXX) e/ou diretamente em resultados (classes 3 e 4).

Resta ainda compreender como os lançamentos ocorrem no SIAFI, considerando as numerosas contas contábeis existentes e as citadas regras de integridade, associadas ao fato de que muitos gestores que trabalham no sistema não possuem conhecimento aprofundado de contabilidade pública, pelo que optou-se pelo uso de um “evento” para registro dos atos e fatos de gestão. Na verdade, o evento representa um ato ou fato contábil, como uma liquidação de despesa ou uma entrada de bens por doação, dentre inúmeras outras possibilidades. O evento é composto por seis números estruturados, que contêm um roteiro contábil atrelado, ou seja, uma lista de débitos e créditos das contas contábeis que devam ser afetadas para determinado registro. Assim, ao se utilizar de um evento, os débitos e créditos ocorrem no sistema SIAFI de forma automática e em equilíbrio.

Entretanto, para um registro completo, são envolvidos, em muitos casos, mais de um evento. A partir da versão SIAFI Web¹⁸, que é uma plataforma mais moderna e que contribui com a transparência e eficiência da gestão pública, optou-se pelo uso de “situações”, constituídas por um ou mais eventos, para registro dos atos e fatos. Tais situações são formadas por um conjunto de três letras e três números.

Compreendida a forma de lançamento no SIAFI, registra-se que o primeiro lançamento de reavaliação “obrigatória” do COMAER ocorreu em 2015. Naquele exercício, 2015, tendo em conta a mudança significativa no tratamento ao patrimônio e nas normas, houve uma orientação equivocada no Módulo 7, vigente à época, em que apresentava a reavaliação a maior para incrementos ao patrimônio oriundos de alteração significativa do justo valor, mas para a reavaliação a menor, orientou o uso da situação que contabilmente representava redução ao valor recuperável. Assim, referente ao lançamento da reavaliação à menor, indicou a situação IMB008 em conjunto com a IMB084 para esta finalidade. Grosso modo, o uso destas situações levavam ao movimento de débito na conta redutora de ativo por redução a valor recuperável (1.2.3.9.1.01.00) e crédito do ativo (1.2.3.X.X.XX.XX- ativo imobilizado); já pelo uso da segunda situação, IMB084, o reconhecimento da redução em resultados (D-3.6.1.5.1.0X.00/C-1.2.3.9.1.01.00) (Brasil, COMAER, 2015).

Face ao exposto, para a apuração do uso da reavaliação e seus efeitos patrimoniais, exclusivamente para o ano de 2015, foi considerado o valor lançado com a situação IMB008, relacionada aos eventos 591389/596389, como reavaliação a menor, já para efeitos de reavaliação a maior o uso da situação IMB002, evento 591385/596385, que debitava o ativo e creditava diretamente em resultados (4.6.1.1.0X.00). A partir de 2016, o Módulo 7 foi corrigido e estabeleceu a correta situação de reavaliação a menor, IMB101, evento 591669/596669, passando a ser considerado na apuração o valor com uso das situações típicas, o que despreza possíveis erros de enquadramento da situação pelo gestor em lançamentos inadequados.

Explicada a forma de apuração, foram obtidos os seguintes montantes de reavaliação entre 2015 e 2020 para o COMAER, estabelecidos a partir das transações típicas acima elencadas, conforme dados extraídos do TG e apostos na Tabela 4:

¹⁸ Disponível em <https://www.gov.br/tesouronacional/pt-br/siafi/siafi-web/sobre> Acesso em 13/04/2021.

	UG EXEC	Reavaliações a maior	Estorno de reavaliações a maior	Total a maior
2015	38	361.504.285,20	54.915.600,93	306.588.684,27
2016	21	46.846.275,18	293.195,70	46.553.079,48
2017	7	24.803.970,50	365,20	24.803.605,30
2018	3	37.370.921,11	4.596.673,95	32.774.247,16
2019	2	24.119,75	4.566,37	19.553,38
2020	34	219.287.109,54	5.113.840,83	214.173.268,71
Total				624.912.438,30

Tabela 4: Reavaliações a maior COMAER, de 2015 a 2020

Fonte: Elaborado pela autora a partir de Dados do TG

Da tabela acima vale destacar que a média de lançamento entre os anos “não obrigatórios” de 2016 a 2019, fica em R\$ 26.037.621,33, a partir desse valor é expressiva a diferença de lançamento nos anos “obrigatórios” que revelam números entre 8 (2020) a 12 (2015) vezes maiores que a média apresentada. E, ainda que por prudência essa comparação seja feita em relação ao maior número apresentado entre 2016 a 2019, a saber R\$ 46.553.079,48 em 2016, os números de 2015 e 2020 representam valores entre 6 e 4,6 vezes maior, respectivamente. Além disso, o número de UG EXEC que efetuam os lançamentos revelam este mesmo achado, haja vista que valores acima de 30 UG EXEC só aparecem nos anos 2015 e 2020.

	UG EXEC	Reavaliações a menor	Estorno de reavaliações a menor	Total a menor
2015	40	532.784.033,01	43.816.429,82	488.967.603,19
2016	8	24.869.168,66	68.917,72	24.800.250,94
2017	2	36.284.950,39	615.764,16	35.669.186,23
2018	3	1.817.751,48	389.219,63	1.428.531,85
2019	4	40.925.813,60	12.731.610,69	28.194.202,91
2020	34	383.896.161,93	69.712.076,62	314.184.085,31
Total				893.243.860,43

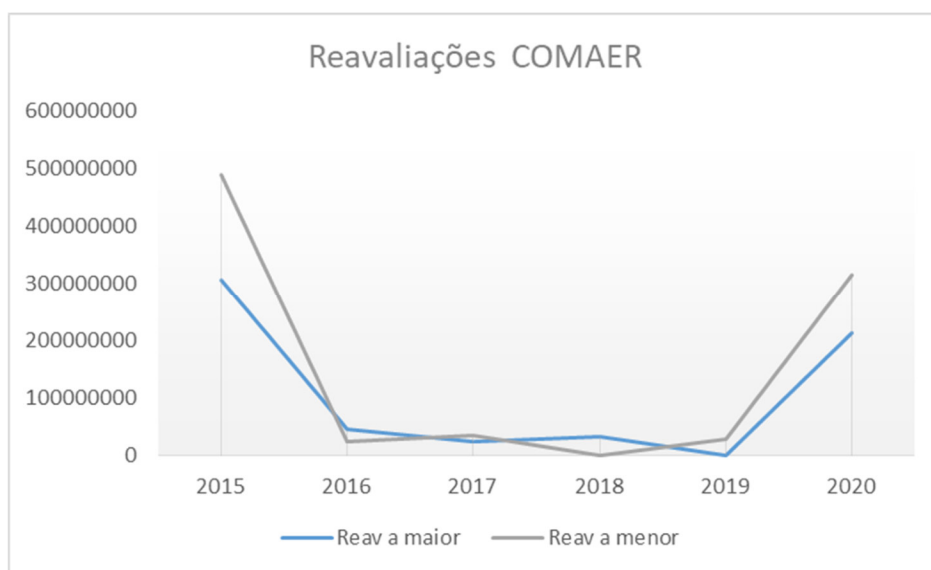
Tabela 5: Reavaliações a menor COMAER, de 2015 a 2020

Fonte: Elaborado pela autora a partir de Dados do TG

De forma semelhante a análise da reavaliação a maior, na reavaliação a menor verifica-se, na Tabela 5, que a média de lançamento entre os anos “não obrigatórios”, de 2016 a 2019, fica em R\$ 22.523.042,98, número 21 (2015) e 13 (2020) vezes menor que os valores lançados nos anos findos em “0” e “5”. Aplicando a prudência na comparação com o maior número apresentado entre 2016 a 2019, a saber R\$ 35.669.186,23 em 2017, os números de 2015 e 2020 se apresentam

entre 13 e 8 vezes maior, respectivamente. Percebe-se a mesma lógica em relação ao número de UG EXEC que efetuam os lançamentos, pois números acima de 30 UG só ocorreram nos anos de 2015 e de 2020.

De forma a visualizar a significativa diferença relatada, apresenta-se o gráfico disposto no Quadro 9.



Quadro 9: Gráfico de Reavaliações COMAER 2015 a 2020
Fonte: Elaborado pela autora.

Os achados numéricos sugerem possível esforço concentrado dos gestores nas reavaliações nos anos reconhecidos como “obrigatórios”. Evidenciam, ainda, que os valores do patrimônio estavam registrados em valores dissonantes da realidade econômica, com distorção a maior no período, considerando que a correção final reduz o valor total registrado. Porém, conforme anteriormente pontuado, não se avalia nesta dissertação possíveis erros de enquadramento do gestor, a exemplo do uso de situação inadequada, como redução ao valor recuperável no lugar de reavaliação a menor (exceção apenas para o ano de 2015, conforme apresentado).

Quanto aos aspectos sugeridos pelo MCASP na evidenciação da reavaliação por meio das notas explicativas que eram:

[...]

- a. A data efetiva da reavaliação;
- b. Se foi ou não utilizado avaliador independente;

- c. Os métodos e premissas significativos aplicados à estimativa do valor justo dos itens;
- d. Se o valor justo dos itens foi determinado diretamente a partir de preços observáveis em mercado ativo ou baseado em transações de mercado realizadas sem favorecimento entre as partes ou se foi estimado usando outras técnicas de avaliação;
- e. Para cada classe de ativo imobilizado reavaliado, o valor contábil que teria sido reconhecido se os ativos tivessem sido contabilizados de acordo com o método de custo. (Brasil, STN, 2018a, p. 188)

Foi realizada consulta à *web page* do COMAER¹⁹ e analisadas todas as notas explicativas apresentadas e relacionadas à reavaliação de bens móveis permanentes. As notas explicativas passaram a compor o relatório das Demonstrações Contábeis do COMAER a partir de 2017, pois antes disso apenas uma informação resumida, conhecida como máscara contábil, era preenchida pelo Órgão COMAER e encaminhada ao Ministério da Defesa, que optava ou não por sua divulgação junto à suas próprias notas explicativas. Entre os anos de 2017 a 2018, a única informação que se relata sobre o tema, em notas explicativas, está descrita no resumo dos principais critérios e políticas contábeis que define o imobilizado da seguinte forma:

[...]O imobilizado é composto pelos bens móveis e imóveis. É reconhecido inicialmente com base no valor de aquisição, construção ou produção. **Após o reconhecimento inicial, ficam sujeitos à** depreciação, amortização ou exaustão (quando tiverem vida útil definida), bem como à redução ao valor recuperável e à **reavaliação**. Os gastos posteriores à aquisição, construção ou produção são incorporados ao valor do imobilizado desde que tais gastos aumentem a vida útil do bem e sejam capazes de gerar benefícios econômicos futuros. Se os gastos não gerarem tais benefícios, eles são reconhecidos diretamente como variações patrimoniais diminutivas do período. (Brasil, COMAER, 2017, p. 9, 2018a, p. 10, 2019, p. 9, grifo nosso)

¹⁹ Disponível em <https://www.fab.mil.br/relatoriodegestao> Acesso em 15/04/2021.

Em 2019, ocorre a mesma definição para imobilizado e, na nota explicativa 13, que trata de ajustes de exercícios anteriores, ocorre breve comentário que o saldo devedor apresentado na conta ocorreu, principalmente, devido a uma retificação realizada por UGEXEC “por meio de reavaliação, do valor contábil de aeronave, no SIAFI, tendo em vista o recebimento do bem, proveniente de UG do exterior, em sistema interno de controle de bens móveis, ter ocorrido em exercício anterior” (Brasil, COMAER, 2019, pp. 37–38). O mesmo fato é justificado na nota explicativa 21, que aborda a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, em que aparece “O saldo constante da linha “Const./Realiz. da Reserva de Reavaliação de Ativos” da referida Demonstração relacionada ao Órgão 52111 refere-se, majoritariamente, à incorporação de ativo (importações em andamento – bens móveis) em virtude de ausência de registro em exercício anteriores por UG do COMAER situada no exterior” (Brasil, COMAER, 2019, p. 49). Note que apesar de tratar de reavaliação, trata de caso referente a erro imputável à exercício anterior e, portanto, não se enquadra na tipicidade dos movimentos de reavaliação.

Em 2020, além do resumo dos principais critérios e políticas contábeis, consta como parte da nota explicativa 5, que trata do imobilizado, especificamente ao tratar de bens móveis, “informa-se que a variação apresentada nos saldos do item “Depreciação Acumulada” se deve, em grande parte, às reavaliações de ativo para menor, comprovada no aumento de registros de despesa com reavaliação” (Brasil, COMAER, 2020a, p. 27). Novamente, apesar de tratar de aspecto relacionado à reavaliação, a nota foca-se na depreciação acumulada e em sua variação, derivada em parte da reavaliação realizada.

Considerando o exposto, a percepção dos agentes quanto aos aspectos numéricos sugeridos nas tabelas de reavaliação do COMAER, bem como outros pontos de interesse abordados na dissertação, pode ampliar o entendimento do uso do justo valor no COMAER e seus reflexos na *accountability* governamental.

5.3 A PERCEPÇÃO DOS AGENTES

As definições metodológicas deste estudo demonstraram a organização dos dados, mediante manipulação das entrevistas realizadas transcritas e do uso do Software MAXQDA 2020 (VERBI, 2019). Neste ponto ocorrem as exposições referentes aos dados coletados. Para tal, “os resultados em bruto são tratados de maneira a serem significativos e válidos” (Bardin, 1977, p. 127).

Para atingir o objetivo desta dissertação, é necessário verificar se o conceito de justo valor era percebido e qual o viés mais externado deste conceito resultante das entrevistas realizadas. Em seguida analisar se há identificação de isomorfismo na adoção da mensuração subsequente dos BMP a justo valor no COMAER. Ainda, como resultante do processo de utilização do justo valor, se há favorecimento ou óbice a *accountability* governamental. Finalmente, quais os contributos a normas e procedimentos internos, do Órgão em estudo, identificados na pesquisa.

5.3.1 Identificação da percepção acerca do conceito de justo valor

De forma a permitir melhor visualização temática das respostas, foi formulada uma nuvem de palavras (Figura 9) que traduz a maior frequência das palavras proferidas no conteúdo livre da entrevista para a pergunta 1.1 do Guião de Entrevista (Apêndice 1). A frequência refere que “a importância de uma unidade de registo aumenta com a frequência da aparição” (Bardin, 1977, p. 134). Na avaliação destas palavras, denota-se um robusto viés normativo contábil na percepção da definição do conceito de justo valor pelos participantes. Na totalidade das entrevistas, foram apresentadas as palavras ‘valor de mercado’, apresentando frequentes repetições, 58 ocorrências nesta resposta. Outras palavras, presentes na definição contida na Estrutura Conceitual (NBC TSP EC) e demais normativos contábeis, ocorreram de forma persistente, tais como: justo, ativo, mensuração, transação, entre e partes.

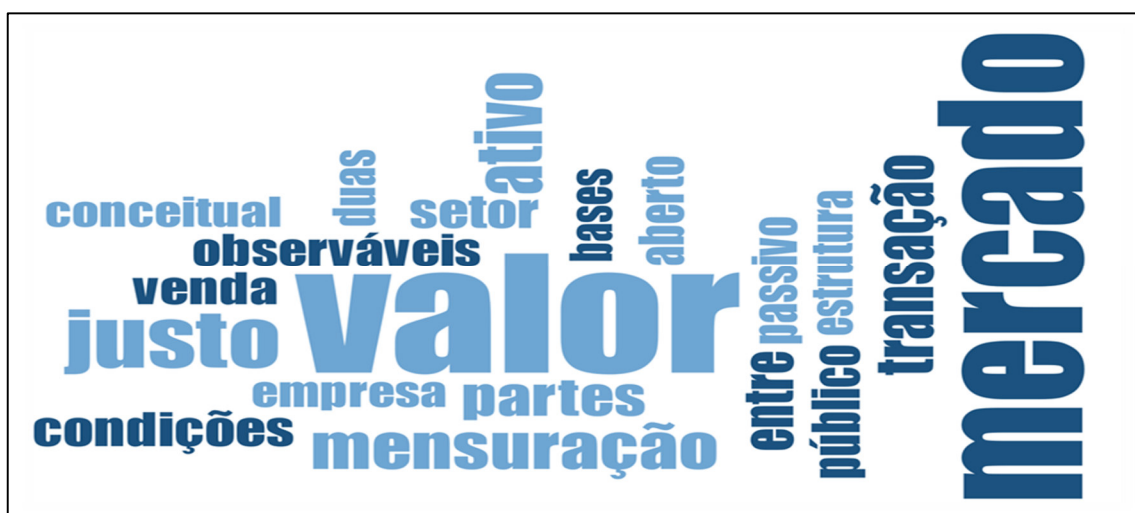


Figura 9: Nuvem de Palavras_ Conceito Justo Valor

Fonte: Elaborado pela autora em MAXQDA 2020 (VERBI, 2019).

Afastam-se, nesse momento do discurso espontâneo, outras possíveis abordagens teóricas ao conceito, as quais poderiam estar mais conectadas à insuficiência de representação por custo histórico e até mesmo relacionadas à utilidade da informação. Tal compreensão do justo valor de forma estritamente relacionada ao conceito contábil, apresentado nas Normas Brasileiras, pode ser justificada pelo próprio perfil dos entrevistados, por serem todos ligados à área contábil em nível de formação e/ou pós formação.

Ainda quanto à caracterização do justo valor na contabilidade do COMAER, os entrevistados, de forma coerente às utilizações previstas, apontaram seu uso na reavaliação de bens móveis e imóveis, questão 1.2 e, ainda, em itens comercializáveis, produzidos na Fazenda da Aeronáutica, e no valor de entrada atribuído a ativos imobilizados obtidos a título gratuito. Tais exemplificações de utilização demonstram que além do conhecimento teórico, os entrevistados são capazes de identificar e apontar a utilização prática do justo valor na contabilização realizada no Órgão em estudo.

Visando alargar esta compreensão e perceber se é mantida em termos de entidade, questionou-se a respeito do conceito ser pacificado e de possível aplicação equânime na esfera do Órgão, questão 1.3. De forma majoritária, 11 entrevistados (Entrevistados 1, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 10, 11, 12 e 13) apontaram para uma falta de compreensão e de utilização do justo valor pelos gestores da entidade. Ainda que alguns destes entendam que há a normatização do conceito em norma interna do Órgão e até pela STN, o que favorece, ainda que não de maneira definitiva, a unicidade do conceito; a falta de conhecimento técnico do gestor confrontada com a tecnicidade do justo valor, a subjetividade de interpretação das normas, a falta de aprofundamento teórico nas normas internas, o foco voltado aos aspectos orçamentários em detrimento dos aspectos patrimoniais e a própria oscilação normativa conceitual sobre o tema dificultam a correta interpretação e uso do conceito. Os seguintes trechos coletados esclarecem o exposto:

[...]por ser um **conceito mais contábil, mais técnico**, não é todo mundo que está por dentro (Entrevistado 1, grifo nosso).

[...]Nem de longe. Nem de longe está pacificado, até porque é um conceito que **não está pacificado nem na própria contabilidade brasileira**. A primeira vez que se verifica a menção disso, se não me engano em 2016, na parte conceitual das NBC TSP. E na própria NBC TSP **já não usa o termo valor justo mas usa o termo de valor de mercado**, no caso, para o Órgão Público. Então

aí já começa essa questão do justo valor. E também acho que não é compreendido na sua própria essência. Quando se utiliza o custo histórico, existem documentos que provam...você sabia que seu caminhão valia "x", foi depreciado e agora vale "y". Quando a gente fala de justo valor, a gente tem aí **um grau de subjetividade, é difícil colocar critérios objetivos** da maneira como você vai avaliar. Então, não é pacificado porque exatamente existe essa **quebra forte de paradigma**, em que você sai de um valor, no qual existem documentos, histórico, sistema; e vai para um baseado em conceito "mais ou menos" etéreo. E esse é o grande problema, trazer um grau de subjetividade e, por esse motivo, talvez, não esteja pacificado. E não é compreendido, porque como eu disse, é um conceito que não está pacificado nem fora do Comando da Aeronáutica. **O que temos hoje é algo que permeia o senso comum, de que funciona, mas principalmente relacionando ao valor de mercado.** Mas não é compreendido não. E, se não me engano. **O MCA não entrava em detalhes sobre isso**, o que aprofunda essa questão de não ser um tema consensual ainda (Entrevistado 5, grifo nosso).

[...]Até porque, embora a contabilidade pública esteja em processo de convergência, **a preocupação, o interesse e o conhecimento dos gestores ainda está muito focada no cumprimento da legislação orçamentária.** Ai essa parte patrimonial de evidenciação, mensuração, acho que fica em segundo plano (Entrevistado 6, grifo nosso).

[...]Eu não vou dizer que está pacificado, porque é um processo de institucionalização, na verdade está normatizado, pelo Órgão Central (STN) e pela nossa Setorial Contábil, então, nesse nível, está pacificado. Mas, às vezes, **existe um pouco de dificuldade de entendimento** de um gestor ou outro (Entrevistado 10, grifo nosso).

[...]acredito que possa haver algum tipo de **dificuldade, por não ter o conhecimento específico** nesta área (Entrevistado 11, grifo nosso).

O viés econômico, demasiadamente presente nas abordagens de revisão de literatura quanto ao conceito do justo valor, foi explorado com a questão 1.4. Houve intenção de identificar se, na percepção dos entrevistados, a adoção do uso de justo valor na reavaliação de bens do setor público, concorre para o afastamento da representação do custo histórico dos citados bens permanentes. Os seguintes trechos apontam as opiniões que sugerem o afastamento do tradicional custo histórico:

[...] **o custo pode ao longo do tempo não representar a mensuração fidedigna**, mas no entanto, ele é confiável. **Por outro lado o justo valor** é subjetivo, depende de uma análise exterior, desse consenso de mercado, mas, assim, **se aproxima desse valor consensual e, portanto, é uma medida de maior fidedignidade**. Então, nesse sentido e feitas estas observações, o justo valor é positivo sim. Apresenta uma mensuração mais fidedigna, um balanço que representa melhor o conjunto dos nossos bens patrimoniais com certeza. (Entrevistado 5, grifo nosso)

[...] Ocorre a ênfase no valor de mercado do ativo. E isso, para a contabilidade pública, eu acho muito positivo porque **leva-se em conta valores atuais e não apenas baseados em custos**. Acho que consegue passar uma maior transparência do valor do patrimônio que está à nossa disposição. Eu acho muito positivo isso (Entrevistado 6, grifo nosso).

O interesse subjacente ao questionamento era perceber se essa aproximação ao valor de mercado e afastamento ao custo histórico proporcionava favorecimento à qualidade da informação contábil transmitida pela Entidade. Os entrevistados de forma praticamente unânime, exceção apenas do entrevistado 7 e concordância com ressalva do entrevistado 11, entendem, pelo menos neste momento da entrevista, que é positivo o efeito para a qualidade da informação e, consequentemente, à *accountability* governamental. Os fatores justificadores para essa citada melhoria da informação foram vinculados à: correção de valores desatualizados e irrisórios, informação mais fidedigna aos usuários, informação útil, ajustes de oscilações econômicas naturais (cenários inflacionários por exemplo) e considerações de singularidades do ativo (potencial de serviço). Não obstante, o entrevistado 7 ressaltou que a forma atual de reavaliação de ativos diretamente em contas de resultado

não é adequada e entende que a contabilização em reservas de reavaliação, quando iniciada, trará uma informação ainda mais sólida.

De forma a ponderar essa visão estritamente econômica, o entrevistado 11 clarificou não ocorrer necessariamente um afastamento do custo histórico, o qual pode ser mantido em sistemas próprios para informações gerenciais eventualmente necessárias, sendo inclusive positiva essa manutenção do valor de custo do ativo. E, ainda, que a informação deve se moldar aos interesses do usuário que a procura, devendo estar disponível e, portanto, não sendo totalmente afastada.

Em síntese verificou-se clara percepção dos entrevistados quanto ao conceito de justo valor no viés preconizado pela normatização contábil, numa intensa assimilação a valor de mercado, atualizado e econômico, com afastamento, ainda que não absoluto, aos valores de custo histórico.

5.3.2 Sobre a adoção de um critério opcional

A existência da possibilidade de efetivar a mensuração a justo valor, tanto nas normas internacionais quanto nacionais, não prejudica a capacidade normativa do Órgão de adoção ou não do critério na sua contabilidade. É justamente nessa discricionariedade de decisão que pode ocorrer um processo de homogeneização organizacional e permitir que as organizações se tornem cada vez mais semelhantes, sem que isso resulte necessariamente em maior eficiência. A alteração decorrente do processo isomórfico é independente da eficiência do seu resultado e daí o necessário *link* com a *accountability* governamental, de forma a tornar mais robusta a análise.

Portanto, na análise das questões do grupo 2 do Guião de Entrevista (Apêndice 1), ocorre a vertente mais visível do isomorfismo institucional, que é perceber a adoção de um critério opcional das normas internacionais e das normas brasileiras como praticamente uma regra “rígida” a ser seguida no Órgão em estudo, de forma a melhor compreender o complexo sistema e as forças atuantes que moldam e modificam os sistemas contábeis internos. Afinal, surge uma luz sobre quais os atores envolvidos, pressões sistêmicas e razões que levaram a utilização da reavaliação a justo valor na mensuração subsequente dos bens móveis permanentes do COMAER. O Quadro 10 apresenta um resumo dos trechos identificados nas entrevistas e associados ao tipo de isomorfismo preconizado por DiMaggio e Powell (1983).

Isomorfismo Coercitivo	Isomorfismo Mimético	Isomorfismo Normativo
observa-se que a adoção do critério de reavaliação, dentro do COMAER, se deu através de isomorfismo coercitivo, principalmente por determinação da STN (Entrevistado 13)		
existe essa preocupação em relação ao Órgão Externo, no caso a STN (Entrevistado 12)	o COMAER também usa como referência outras Instituições, especialmente das Forças Armadas, a Marinha e o Exército. Então eu não sei se eles fazem essa reavaliação, mas também possa ter sido tomado como decisão para fazer essa reavaliação (Entrevistado 12)	eu acho que, por o COMAER prezar muito por seguir as normas e se destacar nesta parte contábil (Entrevistado 12)
Eu acredito que por pressões de Órgãos externos (Entrevistado 11)	também, tomou como base outros Órgãos, para conseguir manter o mesmo critério. Para tentar chegar ao valor real do bem (Entrevistado 11)	
O COMAER sempre foi pioneiro na parceria da adoção de novos procedimentos junto com a STN (Entrevistado 10)		adoção de novos procedimentos junto com a STN...Nós temos colocado vários alunos militares para estudarem inclusive aí em Portugal e isso fez com que o conhecimento crescesse e a gente fosse para essa linha de pensamento de estar mais próximo daquilo que tem de mais moderno. (Entrevistado 10)
reflexo a pressões de algum Órgão externo, por conta de evitar uma futura auditoria, pelo bem estar superavaliado ou subavaliado (Entrevistado 9)		os reflexos de padrões considerados de qualidade, porque realmente o COMAER tem o costume de adotar boas práticas de contabilidade (Entrevistado 9)
Na minha percepção foi um reflexo a pressões de algum Órgão, que seria a STN, até porque o setor de normatização do COMAER ele visa muito essa questão do que a STN manda fazer (Entrevistado 8)		
E nem tudo é passível de adoção ou de forma imediata. Além disso, depois do MCASP, então no primeiro momento é a tradução das normas pelo CFC, aí o MCASP traz essa informação para o setor público, para todos os entes federativos. E para a aplicação na União, isso acontece a partir da macrofunção, também editada pela STN...Bom, agora falamos especificamente da NBC TSP 07, que trata de imobilizado. E lá diz que a entidade tem que definir se utiliza modelo de custo ou modelo de reavaliação para os seus bens...toda mudança demora um pouco para ser realizada, se ela não vier de maneira obrigatória pela STN (Entrevistado 7)		
A impressão que eu tenho é que, o COMAER é reconhecido pelo interesse e capacidade de se alinhar aos normativos contábeis. Então para mim essa é uma das razões, assim que a STN instituiu essa regra, eu acho que o COMAER, nessa vontade de cumprir e estar alinhado com os demonstrativos e ser um Órgão de excelência nessa área, acho que incluiu essa regra por isso (Entrevistado 6)		A impressão que eu tenho é que, o COMAER é reconhecido pelo interesse e capacidade de se alinhar aos normativos contábeis. Então para mim essa é uma das razões, assim que a STN instituiu essa regra, eu acho que o COMAER, nessa vontade de cumprir e estar alinhado com os demonstrativos e ser um Órgão de excelência nessa área, acho que incluiu essa regra por isso (Entrevistado 6)
muito provavelmente pela aproximação histórica que já havia entre a SUCONT-2 e a STN. Então, em parte, mesmo não sendo em sede de normativo, a questão do isomorfismo coercitivo (Entrevistado 5)	e maneira que vejo também, em parte, essa questão do isomorfismo mimético (Entrevistado 5)	
a STN é o Órgão Central de Contabilidade Federal. E o Comando da Aeronáutica, e eu preciso aqui fazer uma retomada no tempo, foi um dos pioneiros no governo Federal a trabalhar com depreciação e contabilidade de custos. Então a STN, por determinação, ela trouxe a depreciação para dentro da Contabilidade Pública, a necessidade, a obrigatoriedade da depreciação (Entrevistado 4)		por boas práticas, era necessário fazer um ajuste desta depreciação linear...Entendo que são boas práticas, por essa tradição dos Comandos Militares de já trabalharem com essa contabilidade de custo há mais tempo. Então acredito que sejam boas práticas, no sentido de usar a reavaliação como um ajuste a mais em cima da depreciação linear que é aplicada mensalmente (Entrevistado 4)
	Agora se fosse para elencar algum desses critérios, eu acredito que pode...seria por... por incertezas ou dificuldades de compreensão sobre como realizar a mensuração e aí vai tomando como base reflexos percebidos em outras instituições (Entrevistado 3)	
Eu acredito que principalmente a obrigatoriedade, uma vez que as normas brasileiras foram convergidas às internacionais (Entrevistado 2)	E essa parte do benchmarking (Entrevistado 2)	melhor utilização de ferramentas ou de atuações de outros órgãos (Entrevistado 2)
		Mas imagino que tenha sido isso, pra trazer o valor ao mais próximo possível da realidade (Entrevistado 1)

Quadro 10: Tipos de isomorfismo x trechos do conteúdo

Fonte: Elaborado pela autora em MAXQDA 2020 (VERBI, 2019).

De forma preponderante, de acordo com 11 entrevistados, ocorre a identificação do isomorfismo coercitivo, o qual aparece de forma isolada por 3 entrevistados (Entrevistados 7, 8 e 13), ou em combinação com os demais tipos, mimético e normativo (Entrevistados 2, 4, 5, 6, 9, 10, 11 e 12). Surgem de forma expressa os seguintes atores, capazes de influenciar o Órgão em estudo: a

STN, os Órgãos Internacionais e o CFC. Considerando que “a análise de conteúdo toma em consideração as significações (conteúdo)” (Bardin, 1977, p. 45), foram identificadas as seguintes palavras, utilizadas em estreita associação ao isomorfismo coercitivo nos trechos discursivos: determinação, preocupação, pressões, adoção, manda, obrigatória, instituiu, aproximação e obrigatoriedade (ver Quadro 10). É justamente na análise do conteúdo, na inflexão destas palavras potentes, que se evidencia o isomorfismo coercitivo, resultante da influência política do campo organizacional e que pode ser sentido pela organização como coerção, persuasão ou convite.

Entretanto, apesar do isomorfismo coercitivo ter ocorrido de maneira preponderante nas percepções dos entrevistados, as demais formas de isomorfismo também foram identificadas. Assim, o isomorfismo normativo surgiu em 7 depoimentos (Entrevistados 1, 2, 4, 6, 9, 10 e 12) e o isomorfismo mimético em 5 (Entrevistados 2, 3, 5, 11 e 12).

Destaca-se, portanto, que o isomorfismo normativo, relacionado com a legitimação da conduta profissional, surgiu durante as entrevistas em contextos que tratam de adoção de costumes e boas práticas contábeis, de zelo do Órgão pela qualidade e destaque nas práticas contábeis e, ainda, pelo papel do contador no COMAER, ressaltado inclusive os investimentos incorridos na sua formação de maneira a se aproximar, o COMAER, ao que existe de mais moderno em termos de práticas contábeis.

Quanto ao isomorfismo mimético, que é admitido em cenários de incertezas mediante a adoção de modelos legitimados em outras entidades, apareceu nas entrevistas através de menções a benchmarking baseado em outros Órgãos, a exemplo da Marinha e do Exército Brasileiro.

Em análise as respostas dos entrevistados foi possível construir o seguinte gráfico (Figura 10).

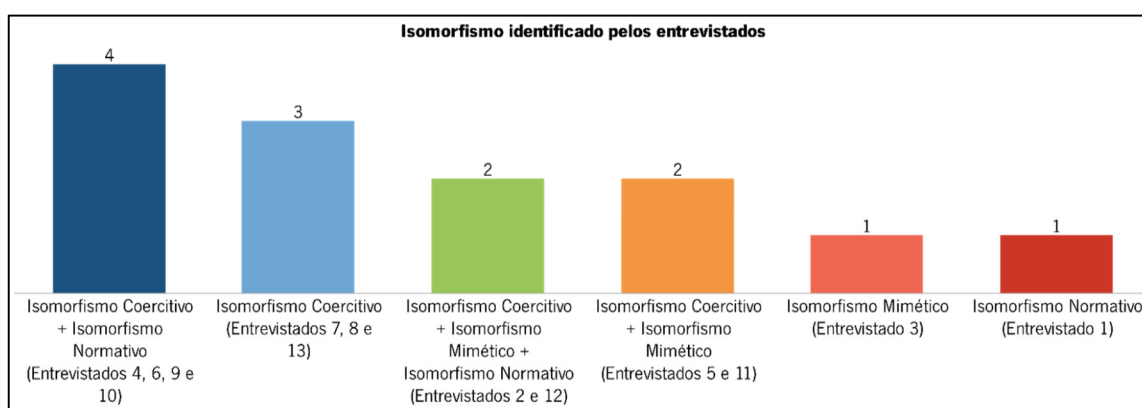


Figura 10: Isomorfismo identificado pelos entrevistados na adoção do critério opcional.

Fonte: Elaborado pela autora em MAXQDA 2020 (VERBI, 2019).

É interessante notar que afinal o isomorfismo na adoção do critério de utilização do justo valor para a mensuração subsequente dos bens móveis permanentes da Aeronáutica ocorre de forma heterogênea, apresentando indicadores das três vertentes, porém com predominância do isomorfismo coercitivo, cuja pressão provém prioritariamente da STN.

5.3.3 Quanto ao uso do justo valor e a *accountability* governamental

O grupo de questões do terceiro bloco do Guião de Entrevista (Apêndice 1) apresentou o foco sobre a utilização do justo valor e seu relacionamento e impacto quanto à *accountability* governamental. As questões 3.1 a 3.3 visavam identificar a percepção dos entrevistados quanto as características fundamentais da informação contábil, relevância e representação fidedigna; e, ainda quanto às seguintes características de melhoria da informação contábil: comparabilidade, verificabilidade, tempestividade e compreensibilidade. A Tabela 6 representa a comparação dos casos (entrevistados) e códigos (características positivas ou negativas), tabela de referência cruzada, contabilizando as entradas por documento (trechos selecionados que embasam a opinião do entrevistado) apenas uma vez por entrevista.

A Tabela 6 proporciona, uma visão geral da opinião de cada entrevistado, em classificação única (positiva ou negativa) ou ambígua (em que percebe ambos os vieses) quando levado a refletir sobre cada uma das características apresentadas. Desde já emerge um aspecto significativo, corroborado em relatos efetuados pelos entrevistados em outras questões analisadas, que trata das características fundamentais e, portanto, da qualidade da informação contábil apresentada ser impactada de forma positiva pelo uso do justo valor. Os seguintes trechos elucidam esse posicionamento dominante para a representação fidedigna:

[...]eu acredito que isso **contribui essa reavaliação**, essa avaliação a valor de mercado para a divulgação, **para registro e para exposição fidedigna dos valores dos bens** do Comando. (Entrevistado 2, grifo nosso)

[...]Então, **ter esses itens bem avaliados, ter essa representação bem fidedigna é importante**, porque vai ser exatamente, nós, COMAER, **demonstrando para a sociedade** uma avaliação mais fidedigna do nosso acervo. Demonstrando para a sociedade: "olha, é isso aqui, nesse valor e nós

estamos aqui prestando contas aos senhores”. Então ter um método, uma metodologia de ponta que a gente possa garantir uma avaliação mais fidedigna, sem dúvidas isso traz impactos sim. **Traz impactos positivos na divulgação** do nosso Balanço. (Entrevistado 5, grifo nosso)

[...] **Eu acho que é positivo essa representação fidedigna. Ela é ruim quando você está muito fora** (valores), um valor que... **e nós já vivemos isso de você ter itens custando R\$ 0,01.** (Entrevistado 10, grifo nosso)

Características	Entrevistado (E)													Total
	E13	E12	E11	E10	E9	E8	E7	E6	E5	E4	E3	E2	E1	
Compreensibilidade	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	POSITIVA
Compreensibilidade negativa	1	1	1	0	0	1	0	0	1	0	0	0	0	5
Compreensibilidade positiva	0	0	0	1	0	1	1	0	1	1	0	1	1	7
Verificabilidade	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	NEGATIVA
Verificabilidade negativa	1	1	1	0	0	1	1	1	1	1	0	1	0	9
Verificabilidade positiva	1	0	0	1	1	0	0	0	0	1	0	1	1	6
Comparabilidade	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	POSITIVA
Comparabilidade negativa	1	1	0	0	1	0	1	0	1	0	1	0	0	6
Comparabilidade positiva	1	0	1	1	0	0	1	1	1	1	0	1	1	9
Tempestividade	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	NEGATIVA
Tempestividade negativa	1	1	1	1	1	1	0	1	1	0	1	0	0	9
Tempestividade positiva	0	0	0	0	0	1	1	1	0	1	0	1	1	6
Representação Fidedigna	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	POSITIVA
Rep Fidedigna negativa	1	1	1	0	0	1	1	1	0	0	1	0	0	7
Rep Fidedigna positiva	1	1	0	1	1	0	0	0	1	1	0	1	1	8
Relevância	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	POSITIVA
Relevância negativa	0	1	1	0	0	0	1	0	1	0	1	0	1	6
Relevância positiva	1	0	0	1	1	1	1	1	1	1	0	1	1	10
SOMA	9	7	6	6	5	7	8	6	9	7	4	7	7	88
N = Documentos	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	13

Tabela 6: Percepções das características da informação contábil
Fonte: Elaborado pela autora em MAXQDA 2020 (VERBI, 2019).

As opiniões que surgiram em termos de representação fidedigna negativa tangenciaram aspectos que tornam as informações divulgadas inseguras para a tomada de decisão na opinião dos entrevistados, por erros de mensuração ou de critérios adotados pelos gestores, pela subjetividade na escolha dos critérios de mensuração e, portanto, por incerteza dos dados, não podendo qualificá-los como informações completas, neutras e livres de erro material. O exemplo a seguir ilustra esta preocupação na resposta do entrevistado sobre o impacto da representação fidedigna na qualidade das informações contábeis divulgadas: “porém, e existe um porém aí, que durante esse processo de reavaliação de bens, **pode haver erros ou de mensuração de valor ou dos critérios a serem utilizados, por parte de integrantes das comissões designadas para esse fim**” (Entrevistado 13, grifo nosso).

Ao tratar da relevância da informação impactando positivamente a qualidade da informação divulgada, surgem os termos ligados à transparência, possibilidade de melhor controle por usuários externos, informação útil para a tomada de decisões, melhor base de mensuração que o custo e prestação de contas. Os trechos abaixo demonstram os achados:

[...]A **reavaliação permite a transparência do Órgão, para inclusive prestar contas** do que ele está administrando. E eu acredito que a reavaliação tem esse impacto como **informação útil da responsabilidade, que remete a uma obrigação de prestar contas**. Então acredito que ela ajude muito na prestação de contas **ao informar** o quanto está sendo administrado, não só em bens físicos, mas em montantes (financeiros), que está sob a responsabilidade dela (da administração), **explicando a sua aplicação**. Então acredito que essa **informação útil, dentro da contabilidade, ajuda muito aos gestores e aos responsáveis a tomarem decisões**. Ajuda nessa questão de gerenciar as decisões que eles devem tomar. (Entrevistado 8, grifo nosso)

[...]Na minha opinião são efeitos positivos, pois as Demonstrações elas possuem dados mais confiáveis, mais fidedignos, pois com a reavaliação os valores **ficam mais próximos da realidade em comparação aos valores do custo de aquisição**. (Entrevistado 9, grifo nosso)

Os dados encontrados que embasam o impacto negativo da relevância na visão de alguns entrevistados, grosso modo, referem-se a possíveis distorções significativas, à divulgação de resultados demasiado genérica e não informativa, à obrigatoriedade da reavaliação no COMAER que pode levar a uma reavaliação precária e à subjetividade do método.

[...]Mas **eu não sei se...** eu tenho minhas dúvidas se assim...se **é tão relevante à ponto de chegar assim...à pessoas, ao usuário** que está no final de perceber isso. Como é uma coisa muito...é muito abstrata, é só um número, que normalmente eles são números muito relevantes, muito altos, a pessoa olha de um ano para o outro, às vezes não tem tanta diferença e internamente pode ser que tenha ocorrido uma reavaliação muito grande pra cima e uma outra reavaliação muito grande pra baixo e por justamente por... por a maioria da população em geral não conhecer esses conceitos. (Entrevistado 1, grifo nosso)

Note-se que a comparabilidade ganha contornos favoráveis no uso do justo valor quando da reavaliação, por permitir a comparação da informação, principalmente dentro do próprio Órgão ao longo do tempo, uma vez que há manutenção das políticas contábeis aplicadas na reavaliação, desde o início de sua aplicação.

[...] No ponto de comparabilidade, acho que se verificar desta forma que **a gente adota a política contábil, adota o modelo de reavaliação por muitos anos e se eu quiser verificar ano a ano eu consigo fazer essa verificação.** E com outros Órgãos como o Comando da Marinha, Comando do Exército também adotam, eu posso sim fazer essa comparação. A comparabilidade tem sido atendida sim. (Entrevistado 7, grifo nosso)

E o uso deste tipo de mensuração a justo valor que exige o conhecimento de normas contábeis, quando colocado em prática por comissões, designadas no COMAER para esta finalidade, em processos cíclicos, envolvendo desde o gestor até os agentes do topo, proporcionam um avanço no conhecimento e geram maior compreensibilidade dos dados. Conforme palavras do Entrevistado 1, “Se olhar para o patrimônio e ver um método que elas (pessoas) não entendem, e não bate com o que está no dia-a-dia dela, fica mais difícil”. De forma semelhante ao se perguntar sobre o impacto do

uso do justo valor na mensuração subsequente dos BMP para a compreensibilidade, o entrevistado 4 cita:

[...]Positiva. Porque as Unidades quando são compelidas a **constante avaliação do patrimônio, de atualização, de revisão dos seus bens**...bens permanentes que tem alto valor e tecnologia agregada, isto **difunde conhecimento entre os próprios gestores e isso melhora também a divulgação de dados relevantes** para a sociedade. (Entrevistado 4, grifo nosso)

De forma geral as perguntas formuladas quanto às características qualitativas, fundamentam-se em perceber, através dos impactos positivos e negativos, justamente os pontos de favorecimento ou óbices à qualidade da informação e, portanto, à *accountability* governamental. Assim, não se pretende transcrever cada entrevista em pormenor, sendo fulcral a colaboração aos aspectos em busca nesta dissertação consolidados oportunamente mais adiante no texto. Há entretanto que se detalhar, pelo menos, os dois aspectos cuja maioria dos entrevistados apontou para um impacto negativo, a tempestividade e a verificabilidade.

Especificamente quanto à tempestividade, citou-se a diferença temporal entre os lançamentos no sistema de controle sintético e analítico. Porém, ocorreu de forma mais significativa a ênfase às frequentes modificações que ocorrem hoje, em termos econômicos, nos valores e nas capacidades dos bens, os quais possuem velozes mudanças, preço e tecnologia, dificilmente acompanhadas por uma reavaliação condicionada a cada cinco anos. Essa mora na reavaliação dos bens pode influenciar a utilidade da informação para a tomada de decisão, tal como relatado nos seguintes trechos em destaque:

[...]Mas considerando os bens de informática, **com a evolução rápida que tem nesse mercado, os preços mudam rápido e os bens também podem ficar obsoletos rapidamente**, então para alguns bens seria interessante diminuir esse critério, por exemplo para estes bens de informática fazer os testes anualmente. Eu acho que a tempestividade seria mais atendida em relação a esses bens... E fazer um estudo também, porque isso eu estou falando do que eu consigo imaginar, mas às vezes tem outros bens também que possuem oscilação de mercado alta ou que podem ficar obsoletos, talvez alguns bens específicos, da área

do DECEA, para os quais poderíamos diminuir essa regra de 5 (cinco) anos.
(Entrevistado 6, grifo nosso)

[...]E na tempestividade, a depender do bem, eu acho um aspecto negativo. Hoje **o COMAER adota a reavaliação de 5 em 5 anos**. Nesse caso, na questão da tempestividade, eu acho esse **período de tempo muito longo**, porque um bem, a exemplo de um veículo que com 5 anos de uso, o valor de mercado dele cai bastante. Então eu acho que na questão da tempestividade tem esse ponto negativo. Que seria o intervalo de tempo entre uma reavaliação e outra.
(Entrevistado 9, grifo nosso)

[...]cada um pode ter uma frequência porque estipulamos no Comando que é de 5 em 5 anos, podendo ser antes também e acho que a maioria não faz, **acredito que todas as Unidades façam de 5 em 5 anos, apenas**. (Entrevistado 12)

No que respeita à verificabilidade, o ponto mais citado negativamente, refere-se às múltiplas e, até, questionáveis fontes de informação utilizadas para a reavaliação, à exemplo do extrato abaixo:

[...]A verificabilidade é uma característica que implica que dois observadores esclarecidos e independentes podem chegar ao consenso geral, mas não necessariamente à concordância completa, de que a informação pode representar os fenômenos econômicos e de outra natureza, os quais se pretende representar sem erro material ou viés; ou o reconhecimento apropriado, a mensuração ou o método de representação. Então a verificabilidade ela tem, pela parte da reavaliação, **ela tem sido prejudicada sim, por essa questão de onde eu vou buscar esses valores para reavaliar, como o gestor está fazendo esse lançamento, se está usando a conta contábil correta ou não. E isso traz para as Demonstrações Contábeis uma inconsistência dos dados**.
(Entrevistado 7, grifo nosso)

Todavia aspectos positivos são relatados em ambos os casos, sendo na verificabilidade questões associadas à criação de comissões para a reavaliação, a existência de processos que podem ser auditados e analisados a qualquer tempo, procedimentos já institucionalizados e possibilidade de

acompanhamento por controle interno e até por Divisão específica da Setorial Contábil. Quanto à tempestividade, os aspectos positivos podem ser sintetizados na existência e no cumprimento de prazos preconizados.

A questão 3.4 explora a percepção geral de qualidade da informação verificando se a mensuração subsequente a justo valor ocorre de forma adequada no COMAER, mediante os critérios de aplicação, se há controle efetivo analítico dos bens e do seu histórico, culminando no questionamento direto sobre a utilidade da informação. Adicionalmente, buscou-se a percepção dos entrevistados sobre a reavaliação ter impactado a menor as Demonstrações do COMAER nos exercícios findos.

Os critérios para reavaliação estabelecidos no normativo interno do COMAER são:

- a) valor estabelecido pelos Órgãos Centrais do Sistema;
- b) valor de mercado para bens idênticos; e
- c) valor de mercado para bens semelhantes, considerando características, circunstâncias e localizações.

Quando comparados aos critérios tradicionalmente estabelecidos em normativos contábeis, para a maioria dos entrevistados (Entrevistados 1, 2, 3, 5, 6, 10, 11 e 12), ocorre uma clara inversão na ordem estabelecida pela entidade. Entretanto, a informação mais importante aqui é que, praticamente, a totalidade dos entrevistados, exceção apenas do entrevistado 11, não verifica qualquer distorção relevante para a qualidade da informação divulgada, quando de sua aplicação. “Por isso é boa a entrevista...bom numa primeira análise sim. Há essa inversão. Por outro lado, quando reparamos o estabelecido na letra ‘a’, aí tem um motivo” (Entrevistado 5).

Ou seja, existe justificativa na visão dos entrevistados para a ordem apresentada no MCA 172-3 (Digital) que possibilita informações relevantes e fidedignas quando da reavaliação realizada no Órgão. Foi amplamente ressaltado nas entrevistas que o COMAER, como outros Órgãos Públicos, possui itens singulares, com aplicações específicas em diferentes serviços à sociedade e, por isso, sustenta-se a reavaliação por Órgãos Centrais dos Sistemas, possuidores dos dados e *expertise* necessárias para tal empreitada.

O único entrevistado que entendeu ocorrer distorção na informação (Entrevistado 11), em virtude da utilização da ordem estabelecida no normativo do COMAER, pautou sua opinião em ameaça

à representação fidedigna. Entretanto, e apesar disso, esse mesmo entrevistado justifica a centralização da reavaliação de itens específicos em Órgãos Centrais dos Sistemas de forma semelhante aos demais, pela especificidade dos bens do COMAER.

Os entrevistados 4, 9, 10 e 13 enfatizaram positivamente a questão dos itens serem avaliados de forma centralizada. A exemplo da posição evidenciada pelo Entrevistado 4 (grifo nosso):

[...] o COMAER é uma organização espalhada pelo território nacional e o nosso território é continental. O mesmo tipo de aeronave, por exemplo, ele encontra-se em vários estados da federação, sob responsabilidade de uma Unidade Operacional, utilizando essa aeronave. Devido a isso, o COMAER possui Órgãos Centrais [...] **toda a expertise** de aquisição, de emissão de projetos básicos, de gerenciamento dessa frota, de transferência é feita pelo **Órgão Central**. Então esse Órgão Central, ele tem dados de custo, dados de aquisição, dados comerciais e **por isso ele dá as orientações, nesse momento das reavaliações para esses bens específicos**. [...] Então **essa primeira linha é simplesmente uma centralização com quem detém mais informações daquele bem** e são para algumas classes específicas que constam no Manual.

Os entrevistados 5 e 6 focaram-se na justificativa do uso dos critérios alternativos. “Não tem como achar o valor de nível 1 de mensuração para esses bens específicos. Então ocorre essa inversão e eu acho que tem que ser assim” (Entrevistado 6).

Os demais entrevistados (1, 2, 3, 7, 8 e 12) abordaram tanto a centralização por órgãos sistêmicos, quanto a ausência de distorção da informação gerada com o uso do normativo interno, no que respeita à ordem dos critérios utilizados.

A abordagem quanto à existência de ferramentas no sistema de gestão responsável pelo controle analítico de bens para acompanhamento dos valores reavaliados, controle dos lançamentos e de possíveis divergências, de forma geral, apresentou resultados sobre a existência, sim, de ferramentas, porém aquém do nível desejado. Tais ferramentas permitem o acompanhamento e o controle do histórico de lançamentos de cada bem móvel permanente, entretanto, existe a necessidade de melhorias, principalmente quanto aos relatórios fornecidos pelo sistema, para que facilitem o lançamento contábil. Verificou-se que por mais que a informação esteja armazenada no sistema, ela não fica necessariamente acessível ao gestor e o relatório facilitaria essa extração. Além disso, a

automatização de lançamento entre os sistemas analítico e sintético também proporcionaria maior tempestividade e fidedignidade na informação contábil, sendo que esta melhoria encontra-se em desenvolvimento no Órgão. Sobre o uso do sistema e de forma a ampliar sua assimilação pelo usuário, sugeriu-se a capacitação com cursos específicos que abordem suas funcionalidades. Ressalta-se que nem todos os respondentes foram capazes de contribuir para esse questionamento, por desconhecer o uso prático da ferramenta. As respostas consideradas foram dos entrevistados 4, 5, 6, 7, 8 e 10.

De forma a verificar o impacto da mensuração a justo valor do ativo imobilizado na *accountability* governamental, é importante compreender se a informação é útil e, mais que isso, as razões que sustentam essa visão. Com exceção do entrevistado 12, todos os demais responderam que a informação é útil sim. Para o entrevistado 12, a não utilidade está restrita a falta de confiança da informação hoje, que gera insegurança para sua utilização em qualquer tomada de decisão. Todavia, a utilidade foi amplamente defendida pela maioria dos entrevistados, conforme destacado nos seguintes trechos:

[...] a gente não tem exatamente a noção do como aquele bem está sendo utilizado. Se ele está sendo bem utilizado, se ele está sendo utilizado em turnos dobrados ou se o pessoal está tomando conta daquele bem, quem tá na área lá, **o gestor final é que sabe o quanto aquele bem está sendo avaliado e quanto ele vale efetivamente. Então trazer isso para o Balanço, para a Demonstração é bom, na realidade.** (Entrevistado 1, grifo nosso)

[...]Com certeza. Justamente diante deste grande contexto de que os Órgãos Públicos estão dentro de uma sociedade. **Uma sociedade na qual o valor de mercado é...**é a principal forma, é **talvez a forma mais relevante de compreensão, de análise dos usuários.** Eu acredito que sim, que seja relevante ... **os Órgãos de Controle se preocupam muito com a manutenção dos valores e da atualização destes valores.** Então acredito que a atualização também permeia essa reavaliação, uma vez que se utiliza por base esse valor de mercado. E o valor de mercado seria a base de atualização desse valor, então sim, **principalmente nos processos de restituição de danos ao erário.** (Entrevistado 2, grifo nosso)

[...] **a sociedade quer saber o quanto o país vale...** E claro, tudo que vem depois, as ações de controle interno e externo, a atuação do **próprio legislativo**, olhando para as nossas Demonstrações e **acompanhando realmente a execução.** (Entrevistado 4, grifo nosso)

[...] É de suma importância obter informações atualizadas para o Balanço Patrimonial e mostrar o valor de mercado de itens de BMP, **não só para demonstrar a situação patrimonial, mas também para a tomada de decisão. E que é utilizada por diversos usuários**, tanto do COMAER, como até da sociedade no geral, os Órgãos fiscalizadores. (Entrevistado 13, grifo nosso)

Vistas as nuances da qualidade da informação quando confrontadas ao uso do justo valor na reavaliação, do sistema de controle analítico e da utilidade da informação, tornou-se importante buscar compreender de que forma os entrevistados perceberam a reavaliação a menor resultante da prática no COMAER entre os anos de 2015 e 2020. As razões percebidas foram sintetizadas no gráfico (Figura 11) e de maneira preponderante apontam para uma correção em valores superavaliados, já que degradação natural e insuficiência da depreciação foram os aspectos mais observados. Note-se que alguns gestores apontaram para mais de uma razão (cada razão por entrevista foi considerada 1 entrada, ainda que diversos trechos possam ter justificado sua classificação; pode haver mais de uma razão por entrevista).

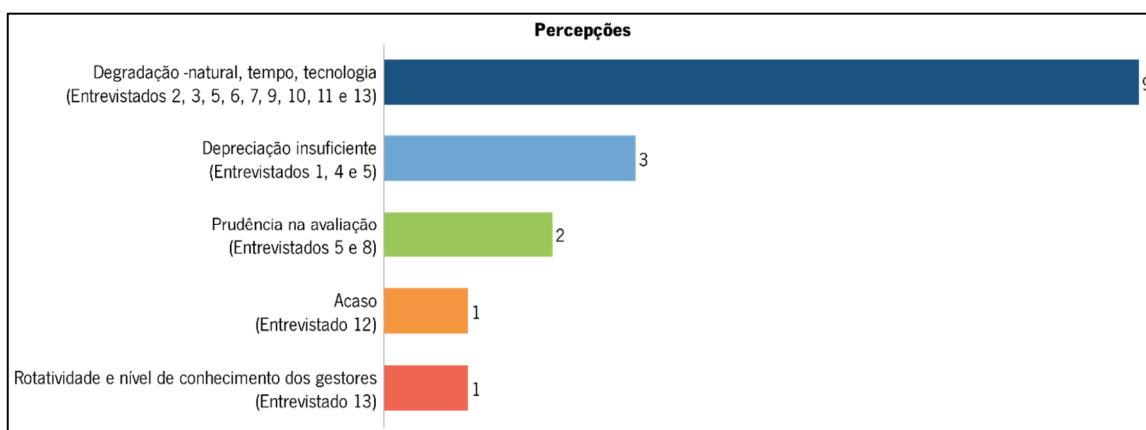


Figura 11: Percepções acerca do impacto a menor da reavaliação
Fonte: Elaborado pela autora em MAXQDA 2020 (VERBI, 2019).

Na questão 3.5 houve a exploração quanto à divulgação da informação contábil resultante do processo de reavaliação, se esta poderia acrescer a qualidade mediante seu maior detalhamento em notas explicativas do Órgão. Novamente, de maneira praticamente unânime, houve a concordância que a divulgação na forma preconizada no MCASP favoreceria a *accountability* governamental. As colaborações para esse favorecimento pautam-se em maior transparência e fidedignidade dos dados públicos, melhoria da compreensibilidade, facilitar a verificabilidade e permitir maior homogeneidade do método em eventual aplicação futura por diferentes gestores. Segundo as captações, as notas explicativas deveriam ser consolidadas, mediante algum critério a ser definido pelo Órgão para que fossem úteis, evitando notas explicativas prolixas.

A opinião do entrevistado 7, que apresenta dissonância em relação ao apresentado acima, refere que as notas explicativas devem ser objetivas e, ao observar as notas do Balanço Geral da União (BGU) sobre o tema reavaliação, estas se apresentam “bem diretas no que tange à evidenciação da reavaliação” (Entrevistado 7), além disso aborda o custo *versus* o benefício da informação e a carência de pessoal. “Então são dois pontos: **não traria objetividade para as notas explicativas, aliada à carência de pessoal**” (Entrevistado 7, grifo nosso). Admite, no entanto que a informação poderia ser útil se divulgada de forma parcial ou em outros formatos de divulgação, “se tivéssemos essa informação internamente, em nossos relatórios, **possivelmente poderíamos extrair uma ou outra coisa para colocar**, mas exatamente como o MCASP pede, acho que não” (Entrevistado 7, grifo nosso). Farto, porém, é o material que entende o favorecimento da *accountability*, conforme os seguintes extratos:

[...]Na minha opinião seria **muito válido a questão das notas explicativas em relação a esse quesito, da reavaliação**. Porque quanto mais informações sobre o processo, melhora a compreensibilidade e até mesmo a compreensão dos dados por conta dos responsáveis pelos sistemas de controles internos e externos. Então é bem válido ter notas explicativas neste teor. Justificando como foi feita a reavaliação, quais foram os métodos utilizados. Não dá para explicar todos os bens, mas acho que poderia explicar pelo menos a atividade fim, que são as aeronaves no COMAER, por que valorizou muito ou por que desvalorizou muito? Seria bem válido ter essas informações adicionais. (Entrevista 9, grifo nosso)

[...] Sim. **Acredito ser de fundamental importância**, pelo fato de trazer transparência às interpretações das informações, contidas nas demonstrações contábeis, além de informar aos usuários o que nem sempre está claro, quanto aos critérios utilizados nas reavaliações. (Entrevista 13, grifo nosso)

As questões 3.6, 3.7 e 3.8 do Guião de Entrevista (Apêndice 1) procuraram abordar de forma direta o objetivo deste trabalho, ou seja buscaram a percepção sobre os pontos positivos e negativos do uso do justo valor na contabilidade do COMAER, bem como a visão geral do entrevistado sobre o tema, de forma a compreender a relação entre a utilização do justo valor e a *accountability* do setor público, verificando se nesta utilização há favorecimento da melhoria da *accountability* governamental e/ou seus eventuais óbices.

As contribuições para os pontos positivos e negativos não ficaram adstritas a resposta das perguntas específicas, sendo colhidas ao longo de todo o conteúdo disposto e, por isso, apresentam-se mais ricas na análise, pois muitas vezes ocorreram as contribuições aos pontos de forma não intencional, mas que imprimiram claramente e oportunamente a percepção do entrevistado.

Desta maneira, foram encontrados os seguintes pontos positivos na adoção do justo valor na contabilidade pública, mediante estudo de caso do COMAER:

1. Convergência e alinhamento às normas internacionais (Entrevistados 1, 2, 5, 6 e 7)
O tópico foi desenvolvido pelos entrevistados que atribuíram teor positivo aos trechos identificados, por exemplo, “como está na Norma Internacional que a Força Aérea adotou, que o Brasil adotou” (Entrevistado 1), “normas brasileiras foram convergidas” (Entrevistado 2) e “algo novo...ponta pé inicial...passou a ter um rito” (Entrevistado 7);
2. Maior proximidade dos valores divulgados à realidade econômica. “Valores mais próximos à realidade...superando as desvantagens do custo histórico” (Entrevistado 13), considerando, regra geral o valor de mercado mais ajustado, mais preciso, mais próximo à realidade, mais fidedigno e assim evitando a super ou subavaliação (Entrevistados 1, 2, 4, 5, 6, 7, 9, 10, 12 e 13);
3. Utilidade da informação na tomada de decisões. Este critério relaciona-se ao anterior, uma vez que ao apresentar valores de bens mais próximos à realidade do mercado,

as informações ganham maior consistência para serem consideradas nas decisões ligadas a gestão tradicional ou até mesmo para destinar os bens a diferentes prestações de serviços (Entrevistados 1, 3, 6, 8, 9, 10, 12 e 13). O entrevistado 8 afirmou que o uso o justo valor “assegura o valor dentro da contabilidade para a utilização em decisões da gestão”;

4. Melhoria da transparência e prestação de conta aos usuários da informação contábil (Entrevistados 2, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12 e 13). As colaborações sugerem que os diversos usuários internos, no nível de decisores, e externos, como a sociedade, Órgãos Supervisores e Fiscalizadores e até outros países, beneficiam-se dos dados transparentes e atualizados provenientes do uso do justo valor na reavaliação, inclusive ao proporcionar um valor seguro para processos de apuração de responsabilidade em casos de restituição de danos ao erário;

[...] Então **para a sociedade é importante** conhecer, também, o valor do acervo do COMAER. Acho que hoje, quando se fala do COMAER, você pensa sempre: "Qual o nosso maior bem? São os nossos aviões". A sociedade precisa conhecer o que nós temos, mesmo que seja só em valores, não itens, porque às vezes envolvem aspectos de segurança. Mas saber quanto é que vale o nosso acervo. (Entrevistado 10)

[...] **Apuração de responsabilidade dos gestores.** Então se eu tenho um dano ao patrimônio público, se tenho um acidente com aeronave e foi um erro humano por exemplo, já consigo ter o valor atualizado que tenho que buscar para aplicar no caso. (Entrevistado 4)

5. Permite informação potencial sobre a alienação dos bens permanentes, inclusive considerando o custo de oportunidade em manter o bem, ligado ao serviço prestado, ou vendê-lo. Surgiram abordagens a proporcionar valor atualizado e o consequente impacto adequado em Balanço quando da venda do bem, a possibilidade de análise do valor de substituição e de atualização dos bens e sobre os recursos financeiros potenciais advindos da venda dos bens. (Entrevistados 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 9, 10 e 13);

[...] os gestores terem um acompanhamento de **em que momento poderiam fazer a substituição de um determinado bem.** Se poderia realmente vender

aquele bem. Se o bem estiver com alto custo de manutenção ou se aquele bem já estiver obsoleto em relação às expectativas para atendimento das suas atividades.
(Entrevistado 3, grifo nosso)

6. Uniformidade de critérios. Envolve a padronização da informação contábil, a utilização de uma base de mensuração amplamente conhecida e à própria existência de normativos balizadores sobre a conduta de reavaliação (Entrevistados 1, 4, 7, 9 e 11). “O método já está descrito” (Entrevistado 1), “orientação é passada para se ter o valor justo como principal método de apuração” (Entrevistado 4);
7. Manutenção de processos administrativos e o incremento à verificabilidade (Entrevistados 2, 4 e 9). Aqui, especificamente referente aos processos de instituição de comissões e à manutenção de processos físicos nas UG. Segundo o entrevistado 2, caracteriza-se pela “uma vez que quer queira quer não, existem processos, existem procedimentos institucionalizados...que visam justamente por isso manter um relato, um processo que se torne possível então se buscar essa verificabilidade”.
8. Familiarização com a base de mensuração e construção de conhecimento. O contato com o processo de reavaliação permite o aumento do nível de conhecimento sobre o tema, em uma construção de conteúdo vista de forma positiva pelos entrevistados, por favorecer a qualidade da informação contábil (Entrevistados 4, 10 e 13): “Até porque quando você faz um processo desse, tem comissões envolvidas, tem pessoas envolvidas, que vão compreender melhor o processo” (Entrevistado 10).

Porém, também houve a indicação dos seguintes aspectos tidos como impactos negativos à qualidade da informação contábil:

1. A existência de bens singulares e/ou mercados incompletos. Este aspecto é abordado pela totalidade dos entrevistados e endossa a dificuldade do uso do justo valor na esfera pública pela característica diferenciada de seus bens e o consequente desafio de verificar preços à mercado. Quanto a singularidade do bem, o uso de segmentos como: “Tem casos que a gente fala de caça (aviões de caça), como é que a gente vai comparar isso no mercado” (Entrevistado 1), “bens especiais... bens diferenciados” (Entrevistado 3), “os itens especificamente militares” (Entrevistado 4), “bem é

específico” (Entrevistado 6) e “itens não comuns” (Entrevistado 11) são abordados durante a apresentação das percepções. O assunto de mercado incompleto perpassa as seguintes assertivas “não dá para ver no mercado” (Entrevistado 1), “então encontrar um mercado (sobre a dificuldade)” (Entrevistado 2), “em virtude do mercado militar não ser aberto e comparável...é um mercado muito específico, com poucas empresas, com empresas específicas” (Entrevistado 4), “mercado restrito e às vezes sequer tem um mercado” (Entrevistado 5), “alguns ativos podem não ter informações de mercado, ou transações de mercado que sejam observáveis, ou que estejam disponíveis, pode não haver” (Entrevistado 8);

2. O custo versus o benefício da informação. Percebido um alto custo na obtenção do justo valor no processo de reavaliação, o qual nem sempre se justifica ao considerar a informação divulgada. (Entrevistados 2, 6, 7 e 10). Segundo entrevistado é preciso considerar “também o custo-benefício da informação, porque gera muito esforço dos gestores e, talvez, considerando o benefício, o esforço é muito grande” (Entrevistado 6). “Outro ponto de suma importância é que a informação contábil impõe custos, que é um outro tipo de restrição da informação contábil e os seus benefícios devem ser justificados” (Entrevistado 7);
3. Resistência ou dificuldade na aplicação do justo valor pelos gestores. Segmentado em códigos ligados a subjetividade da escolha de critérios, erros na contabilização, baixa qualificação do gestor, resistência na adoção do método e obrigatoriedade de reavaliação sentida pelo gestor. A subjetividade está afeta a identificação de mercado e seu uso ou pela opção por outros tipos de técnicas para mensuração, mediante avaliação interna do Órgão com efeito negativo relevante à verificabilidade (Entrevistados 2, 4, 5, 6, 7, 11, 12 e 13). “Quando se fala de bens semelhantes ou múltiplas técnicas de avaliação, principalmente nesta última, cada organização tem a sua interpretação e formas de avaliação diferentes umas das outras” (Entrevistado 13). Os erros na contabilização per si, seja por erro humano, por falta de compatibilização oportuna entre os sistemas analítico e sintético, tornando a informação incorreta e insegura (Entrevistados 3, 4, 7, 8 e 13). A baixa qualificação do gestor refere a uma execução mecânica, pouco preocupada com os reflexos

contábeis ou, ainda, por falta de compreensão do método, de capacidade e de expertise (Entrevistados 1, 2, 3, 7, 8, 9, 12 e 13). Sobre isso o entrevistado 3 comenta: “pessoas que não tenham qualificação e aquela responsabilidade”. A resistência na adoção do método ocorre pela visão orçamentária enraizada nos gestores públicos do Brasil, pela percepção de imposição normativa/legal da reavaliação e até em conjugação ao critério anterior, da baixa qualificação do gestor (Entrevistados 1, 5, 6, 7 e 10). Finalmente, a obrigatoriedade de reavaliação percebida pelos entrevistados em relação a normatização existente no COMAER atribui impacto negativo à qualidade das informações contábeis (Entrevistados 1, 4, 7 e 8): “...nem sempre isso é feito de uma maneira tão confiável, por causa da imposição” (Entrevistado 7).

4. Tempestividade das informações. Surge aqui diretamente nas respostas ligadas ao valor negativo para a qualidade das informações divulgadas. Atrasos nos registros e o lapso de 5 anos para a reavaliação, considerado demasiado longo para informação relevante, são as razões apontadas (Entrevistados 3, 5, 9, 10, 11, 12 e 13).
5. Divulgação das informações de reavaliação insuficientes ou impactos de reavaliações indevidas que distorcem os dados relevantes divulgados. As contribuições sugerem que um maior detalhamento em notas explicativas dos critérios utilizados, das alterações efetivadas nos ativos mais relevantes ou naqueles mais ligados à atividade fim do Órgão, proporcionariam informações mais úteis aos diversos usuários (Entrevistados 1, 2, 3, 4, 5, 6, 8, 9, 10 e 11). Aparecem nas transcrições quando o entrevistado alega, por exemplo, que “com certeza a nota explicativa melhoraria a accountability” (Entrevistado 6) e ainda ao dizer que “nas demonstrações financeiras, a divulgação poderia ser mais detalhada com relação aos itens avaliados” (Entrevistado 11).

Por fim, o questionamento sobre favorecimento ou óbice a *accountability* governamental, considerando o uso do justo valor na reavaliação dos bens móveis permanentes apresentou ampla maioria percebendo a melhoria da qualidade da informação contábil e, portanto, o favorecimento a *accountability* governamental (Figura 12).

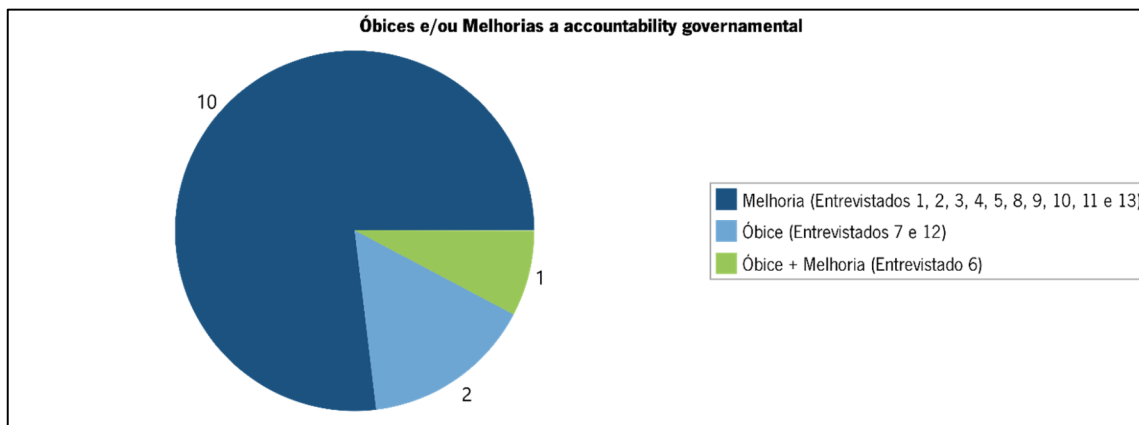


Figura 12: Percepção de Óbices e/ou Melhoria a *accountability* governamental
 Fonte: Elaborado pela autora em MAXQDA 2020 (VERBI, 2019).

As razões encontram respaldo na atribuição de maior valor aos pontos positivos elencados por cada entrevistado em detrimento aos pontos negativos eventualmente citados. Foram 10 entrevistados que atribuíram favorecimento à *accountability* nesta ampla visão, trazendo a valoração à mercado, ou o mais próxima possível da realidade econômica, como o aspecto principal de verificação e utilidade da informação, tornando-a de fato um elemento de prestação de contas à sociedade e aos diversos usuários da informação. Sopesaram que, ainda que o justo valor divulgado não seja o exato valor do bem, ainda assim ele representa uma informação mais real do que qualquer custo de aquisição ou de valor histórico.

[...] E para a *accountability* com certeza, se você fornece mais informação, se você torna a sua informação mais fidedigna, se você detalha sua informação, certamente para a *accountability* isso é melhor. Isso faz sim crescer em qualidade, por esses motivos. (Entrevistado 5)

Os dois entrevistados que apresentaram óbices (Entrevistados 7 e 12) e o entrevistado que apresentou visão ambígua (Entrevistado 6) atribuíram valor negativo à possível insegurança da informação divulgada. Temas como despadronização de critérios selecionados pelos gestores (subjetividade); a “pressão” em realizar a reavaliação por entender ser obrigatória, sem a devida ênfase na correção dos dados gerados e o custo *versus* o benefício da informação.

A Figura 13 apresenta os códigos de texto destacados para viabilizar a resposta apresentada e fornece uma imagem visual das relações verificadas entre eles. Em termos exemplificativos foram

apresentados dois trechos de entrevistas que endossam uma visão geral de óbice e uma de favorecimento quanto ao uso do justo valor na mensuração subsequente de bens móveis permanentes e suas inter-relações com os códigos de interesse.

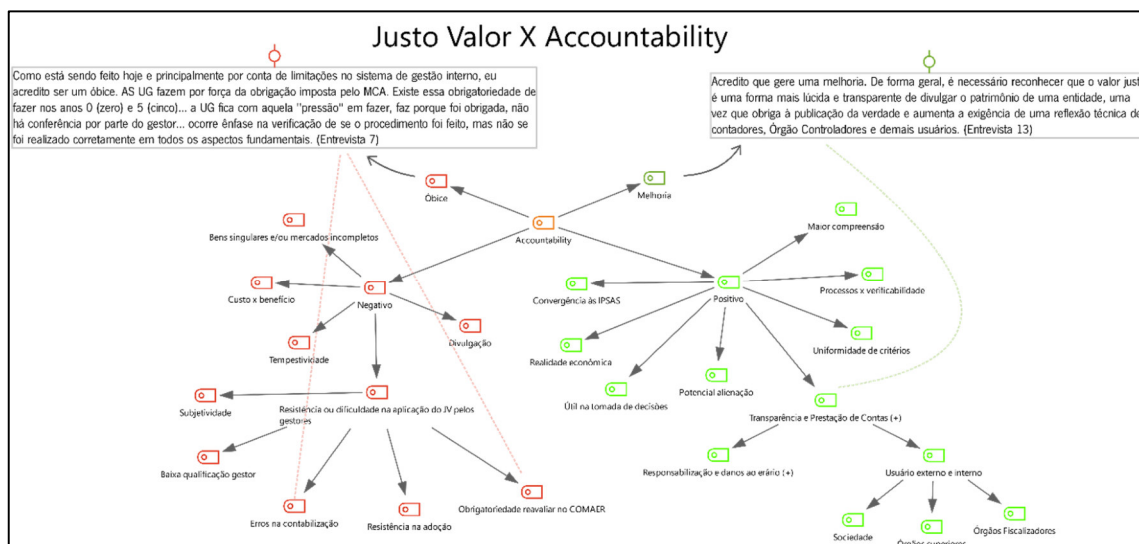


Figura 13: Mapa de códigos_ Justo Valor e impacto na *accountability*
Fonte: Elaborado pela autora em MAXQDA 2020 (VERBI, 2019).

5.3.4 Informações adicionais sobre normas e procedimentos internos

Ao fim do bloco de perguntas do Guião de Entrevista (Apêndice 1), optou-se por identificar se existiriam contribuições dos entrevistados a normas e procedimentos internos do Órgão em estudo, de forma a melhoria da informação contábil advinda do processo de reavaliação à justo valor dos bens móveis permanentes. Assim as perguntas 4.1 e 4.2 estimulavam os agentes a colaborar com a identificação de aspectos necessários ao COMAER, seja em nível de normas ou de sistemas de gestão, visando a divulgação fidedigna e relevante de seus ativos reavaliados a justo valor.

Os dados recolhidos apontaram para as seguintes indicações, relativas ao normativo interno que hoje regula o processo de reavaliação no Órgão, o MCA 172-3:

- regra geral os entrevistados afirmaram que o MCA 172-3 está condizente com o MCASP e demais normas contábeis: “...eu acredito que nos aspectos gerais ele está de acordo sim” (Entrevistado 2);
- o lapso temporal de 5 anos pode ser reavaliado e diminuído. Sugestões referem que os bens de alta volatilidade no mercado, os bens de valor significativo para a finalidade

do COMAER e os mais relevantes economicamente podem exigir uma reavaliação mais oportuna. Houve a sugestão da reavaliação de 20% dos bens anualmente, de modo a concretizar o ciclo de avaliação no período de 5 (cinco) anos de maneira mais suave ao gestor. Ainda, sobre o tema, há necessidade de esclarecer no MCA 172-3 que não existe a obrigatoriedade de reavaliar, sendo o procedimento necessário apenas se houver expressiva distorção no valor do bem, o que também carece de definição no normativo; e

[...]acredito que ele **é explicativo**, pois a intenção é explicar para pessoas que não são do meio contábil, são gestores. **Para que as informações geradas sejam utilizadas, sejam úteis no final das contas.** Então o manual é voltado para os gestores que executam. Acredito que esteja **sim adequado às normas.** E até por tudo que foi falado aqui, acredito que seria necessário demonstrar para o gestor, e aí é melhorar o Manual, que não é necessário esperar os anos 0 (zero) e 5 (cinco), para fazer uma reavaliação. **Definir melhor o que seria uma expressiva distorção**, necessária para a reavaliação...definir o que é essa expressiva distorção, já que o gestor não tem a habilidade do contador em identificar essa distorção...**então melhorar o direcionamento para o gestor sobre distorção e sobre a atuação na reavaliação independente do ano. Então fazendo um trabalho planejado para que ele não se sobrecarregue** nos anos 0 (zero) e 5 (cinco) e também mantenha o patrimônio atualizado. Então deixar claro...e também que não é reavaliação de todos os itens. E sim, somente aqueles de alto valor, de expressiva distorção...é isso que acredito que pode melhorar nestas instruções. (Entrevistado 4, grifo nosso)

- há necessidade de ser estabelecido um normativo com detalhamento conceitual, ao estilo da Estrutura Conceitual, NBC TSP-EC, complementar ao MCA 172-3, em que ocorra o nivelamento dos conceitos, justamente o detalhamento conceitual que não aprisiona o gestor na literalidade de fazer o que está escrito, mas que permite a flexibilização dentro das possibilidades normativas.

[...]Em talvez voltar uma carga conceitual que é importante. Ou seja, voltando especificamente para as perguntas, creio que **o MCA apresenta algumas**

lacunas conceituais, talvez porque ele não seja um documento conceitual, mas já que estamos falando de **justo valor, ele precisa de mais detalhamento a esse respeito**. Então sem dúvidas ele é silente em alguns aspectos. Se ele está de acordo? Também, ele vai estar de acordo parcialmente. Ele pode ser melhorado? Pode ser melhorado. Ou talvez, esse detalhamento não ocorra nele, ocorra em outro normativo conceitual que a gente precise criar. (Entrevista 5, grifo nosso)

[...]E **deixar mais clara a diferença entre conceitos** como a redução ao valor recuperável e a reavaliação a menor, porque os gestores fazem muita confusão em relação a isso. (Entrevista 8, grifo nosso)

Quanto aos demais procedimentos que poderiam ser estabelecidos internamente, destacaram-se os seguintes contributos:

- maior capacitação do pessoal. Tanto dos gestores atuais quanto dos vindouros, estes últimos mediante retorno de aulas na Academia da Força Aérea com foco na área contábil, para o corpo técnico futuro que viabilizará os procedimentos de reavaliação ora em comento, os intendentes: "...aliado à capacitação do pessoal" (Entrevistado 7); "...ou talvez, voltar com as aulas na Academia da Força Aérea" (Entrevistado 5);
- a divulgação em notas explicativas mais detalhadas em relação a critérios e itens relevantes submetidos a reavaliação no Órgão, tornando-as mais transparentes;
- Órgãos Centrais dos Sistemas tornando-se mais atuantes em relação ao controle e acompanhamento dos valores reavaliados e em estreito contato com a DIREF; e

[...]talvez a gente como Contabilidade, precise entrar para auxiliar esse Órgão Central, o que ele está fazendo? como está fazendo? Para que a Contabilidade tenha segurança de que esse Órgão Central vai fazer uma reavaliação de modo a tornar essa mensuração mais fidedigna, talvez isso esteja faltando. (Entrevistado 5)

- melhoria do sistema interno de gestão, com a opção de relatórios informativos sobre o controle patrimonial e a sincronização de lançamentos entre os sistemas analítico e sintético de forma automatizada:

[...]As melhorias que a gente tem dito em relação ao próprio Sistema de Logística de Material do COMAER, que é o SILOMS. Parâmetros, relatórios de comparabilidade melhorados, temos trabalhado nisso, mas ainda temos algumas dificuldades com relação ao nosso sistema e na integração (dele) com o SIAFI. Então isso é uma coisa que precisa melhorar. (Entrevistado 10)

6. DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

O capítulo aborda a discussão de resultados apresentados desde a implantação das IPSAS ao setor público brasileiro, com ênfase ao critério opcional de mensuração subsequente a justo valor do ativo imobilizado, passa pela normatização contábil e uso do justo valor no COMAER e finalmente sobre a percepção dos agentes entrevistados. De forma a efetivar a discussão, são confrontados os resultados com toda a parte teórica referenciada na dissertação para possibilitar a análise qualitativa e interpretativa proposta.

Na abordagem histórica sobre a evolução da contabilidade pública no Brasil, alinhada à reforma gerencialista, apresentada no quarto capítulo desta dissertação, verificou-se que o país, anteriormente patrimonialista, trilhou seu rumo em direção ao gerenciamento moderno e eficaz, aderindo a conceitos de transparência, qualidade dos gastos públicos e efetivando o próprio reordenamento das finanças públicas (Pereira, 1996; Sauerbronn & Silva, 2017; Vega et al., 2015). É nesse cenário da administração pública que o papel da contabilidade governamental se tornou cada vez mais fundamental para a transparência, favorecendo de fato a accountability pública (Chan, 2003; Ingram, 1984). A modificação no modelo de administração, com o estabelecimento da NPM e seus fortes conceitos de eficácia e eficiência trouxeram de forma irrevogável a accountability para o ambiente brasileiro. Assim, na busca pela padronização, por uma linguagem contábil unificada, por maior transparência e compreensão da informação pelos mais distintos usuários internos e externos e maior comparabilidade dos relatórios financeiros, houve a facilitação de um processo de convergência às IPSAS (Brusca & Martínez, 2016, p. 726; Oulasvirta, 2014). Essa harmonização contabilística traduz-se de fato em um processo desafiador, considerando as dimensões continentais do território brasileiro, bem como a autonomia de suas esferas de governo e sua tradição contábil pública atrelada a uma visão orçamentária. Ainda assim, mediante um processo que demandou diversas alterações normativas aliadas à necessária maturidade contábil dos gestores públicos, é uma convergência em processo e de sucesso, com incorporação e adaptação ao cenário brasileiro das diversas práticas consagradas em nível mundial (ver Quadro 4). A pesquisa documental proporciona, ainda, a aplicação da Teoria Institucional como lente de análise, especificamente quanto ao uso do isomorfismo no cenário brasileiro quando da adoção voluntária das normas internacionais. Demonstrando que a adoção às IPSAS, pelo Brasil, foi motivada por um recurso simbólico na busca

de legitimidade pelo setor público brasileiro, por este sentimento de pertencer e de ser reconhecido, aliado a essa característica, trazida pela NPM, de ser accountable. Legitimidade essa, alinhada portanto ao conceito tomado por Suchman (1995). E para que houvesse a transparência na divulgação dos dados, a prestação de contas adequada aos usuários, a busca pela linguagem unificada que permitiria isso, direcionou ao uso de padrões globais, utilizados por organismos internacionais com sucesso, sinalizando o isomorfismo mimético. O resultado alinha-se parcialmente ao encontrado no estudo de Neves e Gómez-Villegas (2020) que foi presença de isomorfismo mimético e coercitivo. Alerta-se que a inferência na presente dissertação sobre a identificação do isomorfismo mimético não esgota que outras formas de isomorfismo não tenham ocorrido, apenas se aponta que através da documentação coletada e organizada no capítulo referenciado, há possibilidade de identificação da forma mimética. Inclusive é possível verificar traços do isomorfismo normativo na pesquisa documental efetivada, mas não se consubstancia em volume e relevância suficiente para um enquadramento.

A ênfase ao objeto da contabilidade, o patrimônio, em substituição à tradicional visão orçamentária, demandou cada vez mais atenção do setor público aos dados relativos a ativo, passivo e patrimônio líquido, de forma a prestar contas, de ser accountable, aos seus usuários (Romzek & Dubnick, 1987; Sauerbronn & Silva, 2017; Uhr, 1993; Vega et al., 2015). É desta forma, a partir das requisições advindas de uma gestão transparente, preocupada em gerir os anseios sociais, responsiva e responsável que a contabilidade se torna a chave mestra no cumprimento da accountability governamental. E, dentro das normas internacionais de contabilidade vertidas de forma adaptada para o normativo brasileiro, encontra-se a opção do critério de mensuração subsequente dos bens móveis permanentes a justo valor, pertinente de ser analisada pois a forma de avaliar o ativos pode ensejar mudanças no grau de utilidade da informação aos usuários (Bolívar & Galera, 2007; Sutcliffe, 2003). A citada opção de mensuração foi recepcionada nas NBCASP e no MCASP e, conforme desenvolvido no capítulo 5, foi incorporada como uma norma, um procedimento “rígido”, ao normativo do COMAER.

A percepção deste processo de adoção de um critério flexível como norma interna, foi interpretada à luz da Teoria Institucional em confronto aos dados obtidos no estudo de caso, para verificar se houve identificação de forças isomórficas no processo, mediante percepção dos entrevistados. De fato ocorreu a identificação predominante do isomorfismo coercitivo (ver figura 8). O achado reforça o papel dos atores elencados, STN, CFC e Organismos Internacionais, como

elementos de força normativa para os órgãos que recebem suas normas. Vale lembrar que os órgãos fazem parte de sistemas abertos que interagem e que modificam seus sistemas contábeis através das interações existentes (Oulasvirta, 2014). E a caracterização do isomorfismo coercitivo decorreu da forma como a interação com esses órgãos foi percebida no COMAER, como uma imposição, como uma força, um 'convite irrecusável'. Faz sentido, considerando que a STN, maior ocorrência citada na percepção é diretamente o Órgão superior ao qual se vincula o COMAER em termos de normatização contábil. Sendo assim, a implantação como norma rígida fica melhor identificada, pois ocorreu a partir dessa percepção de força do tipo top-down. Entretanto, as demais formas de isomorfismo também foram identificadas. O isomorfismo normativo surgiu nos depoimentos, resultado de boas práticas contábeis no Órgão, conduzidas por profissionais. Quanto ao isomorfismo mimético, relativo a benchmarking, modelando sua atuação em outras organizações sólidas como Marinha e Exército. Afinal, na identificação das forças isomórficas atuantes, verificou-se a predominância da coercitiva, mas há coexistência com as outras formas. Essa identificação do funcionamento da organização em sistemas complexos de interações sociais e culturais alargadas (DiMaggio & Powell, 1983; Oliver, 1991), no caso com a ocorrência das três formas de isomorfismo, amolda-se como resposta a pressões institucionais sentidas pela organização buscando sua conformidade com o seu campo organizacional e com as normas sociais, reforçando seu poder e prestígio conforme preconiza a NIS.

Se por um lado a Teoria Institucional esclarece como ocorreu a recepção do critério, por outro ela não evidencia se o uso dessa relevante base de mensuração é capaz de promover maior qualidade das informações contábeis, tornando-as mais úteis aos usuários. Assim, optou-se pela análise do uso do justo valor, quando da reavaliação dos BMP, com ênfase a melhoria ou ao óbice à accountability governamental. É necessária essa conjugação de forma a perceber como a mensuração a justo valor dos bens móveis permanentes se relaciona a accountability. Sobre o tema, os dados demonstraram que a relação, em ampla visão, é positiva, ou seja, a mensuração subsequente e divulgação do imobilizado a justo valor fornece maior transparência, maior relevância e consequentemente maior utilidade da informação contábil. Ajusta-se, portanto, ao conceito da accountability pública, promovendo melhor informação do governo à sociedade, convergindo para registros que demonstram uma visão justa e verdadeira das transações (Chowdhury & Shil, 2016). A preocupação externada quanto ao grau de insegurança da informação aponta para o aspecto negativo dessa relação. Mas

aqui cabe ressaltar que os valores reavaliados, independentes da base de mensuração escolhida, dificilmente irão refletir o valor exato de um bem. Assim, o possível desconforto por valores resultantes de reavaliações a justo valor levarem a acréscimos e decréscimos no ativo (Lérias, 2009, citado por Martins, 2010, p. 27), diferente da usual prudência utilizada amplamente na redução do ativo e acréscimo de passivo, deve ser confrontado com a conveniência de utilização desta base de mensuração, visando dados de maior relevância os usuários (Pires & Rodrigues, 2007). Ainda nesta relação, foi possível verificar a dinâmica entre os tipos de sistemas de accountability propostos por Romzek e Dubnick (1987). Claramente percebe-se o sistema de accountability burocrático, dada a forte hierarquização e instituição de normas no Órgão, reforçado nos dados quando os relatos esclarecem a função de supervisão da DIREF/SUCONT no processo, o papel do Órgãos Centrais do Sistema e, ainda, na força da normatização procedimental do MCA 172-3 (Digital). Perpassa o sistema de accountability legal, tratado pelos entrevistados principalmente na menção ao TCU ou STN. O primeiro como Órgão Fiscalizador e, portanto, capaz de impor sanções, o segundo como órgão normativo externo que regulamenta a contabilidade. Também identifica-se o sistema de accountability político, na medida que, de forma massiva, as percepções dos entrevistados apontam para essa responsividade para com a sociedade, na necessária transparência e utilidade da informação divulgada para o público. Não foi, entretanto, identificado para o tema em discussão, o sistema profissional, visto que as decisões são efetuadas de fato por gestores que não são, necessariamente, profissionais de contabilidade; razão pela qual não se percebeu essa dependência da expertise dos contadores no processo de reavaliação da forma que hoje ocorre no COMAER.

Em ampla visão, então, ocorre a melhoria da accountability governamental no uso do justo valor, quando da reavaliação dos BMP. Mas ainda não sintetiza todas as nuances do processo, é preciso compreender que tal visão depende dos valores considerados, por cada entrevistado, como mais relevantes entre a ponderação dos aspectos positivos do uso da reavaliação, que levam à melhoria da informação, e aqueles julgados negativos, que oferecem óbice à citada qualidade da informação contábil.

Assim, o presente estudo encontrou pontos positivos e negativos que, quando em confronto aos propostos por Galera e Bolívar (2004), oferecem o panorama a seguir elencado.

Pontos positivos similares:

- Alinhamento às normas internacionais de contabilidade. Neste item podem ser enquadrados os achados desta dissertação tipificados na categoria de convergência e alinhamento às normas internacionais (código convergência às IPSAS). A possibilidade de comparabilidade entre relatórios financeiros internacionais é o grande marco deste quesito e justifica seu incremento à utilidade da informação.
- Adequar a informação aos novos padrões demandados para a informação pública, pós-NPM. Neste item podem ser enquadrados os achados desta dissertação tipificados nas categorias de maior proximidade dos valores divulgados à realidade econômica (código realidade econômica), utilidade da informação na tomada de decisões (código útil na tomada de decisões) e melhoria da transparência e prestação de conta aos usuários da informação contábil (códigos responsabilização ao erário e usuário interno e externo). Foi através dos novos valores provenientes da NPM que se estabeleceu um alto grau de exigência social para com os dados públicos. Características como transparência da informação, maior enfoque na responsabilidade financeira, a sociedade tratada como cliente do setor público e como razão de sua existência, maior eficiência, dentre outros, todos os aspectos ligando-se diretamente a *accountability* pública;
- Permitir informação potencial sobre a obtenção de recursos financeiros no caso de alienação de ativos. Neste item podem ser enquadrados os achados desta dissertação tipificados na categoria informação potencial sobre a alienação dos bens permanentes (código potencial alienação). Os dados referem principalmente ao custo de oportunidade entre manutenção e alienação de bens e sobre os valores potenciais que poderiam ser recebidos pela administração em caso de venda dos ativos, dados relevantes, portanto, e que podem ser verificados nos Balanços divulgados;
- Uniformidade de critérios neste item podem ser enquadrados os achados desta dissertação tipificados na categoria de mesmo nome e código. Essa abordagem de critérios normatizados para a contabilidade pública promove à exemplo da convergência, possibilidade de maior comparabilidade dos relatórios financeiros.

Pontos positivos não encontrados:

- Demonstração do potencial de pagamento do governo;

- Reflexão do risco de inadimplência que investidores e credores em geral poderiam ter coberto; e
- Fornecimento de referência para assegurar o patrimônio público.

Novos pontos positivos encontrados neste trabalho:

- Manutenção de processos administrativos e seu incremento à verificabilidade (código processos x verificabilidade). A descoberta revela uma preocupação do gestor com a identificação física do bem, pelas comissões designadas, e da documentação de suporte que permitiu sua reavaliação. A integridade destas informações em processos administrativos físicos, garante a verificabilidade dos critérios e disposições utilizadas para cada caso do Órgão. É um aspecto positivo da verificabilidade que o alavancou na visão dos entrevistados a uma condicionante positiva à qualidade da informação contábil. Esclarece-se que embora nesse aspecto tenha ocorrido essa interpretação favorável à *accountability*, em outras facetas a verificabilidade foi vista como elemento que limita, que dificulta à *accountability* no aspecto da aplicação do justo valor.
- Familiarização com a base de mensuração e construção de conhecimento (código maior compreensão). A utilização da base de mensuração em processos cíclicos de reavaliação permitem cada vez mais a compreensão do uso do justo valor, da sua capacidade informativa, das necessárias adaptações para sua utilização em esfera pública, ou seja, favorece o conhecimento sobre o tema e sobre as melhores ferramentas de aplicação em cada caso. É através dessa sedimentação entre os gestores que será possível a entrega de dados cada vez mais relevantes e fidedignos à sociedade.

Pontos negativos similares:

- O primeiro e segundo itens dos autores Galera e Bolivar (2004) foram somados neste tópico para coincidir com a categoria da pesquisa. O primeiro item dos autores trata de inexistência de mercado completo e perfeito para grande parte dos ativos públicos e, ainda, para aqueles que exista mercado, há que se considerar significativa flutuação nos valores cotados no tempo. O segundo item dos autores aborda a existência de

ativos desenvolvidos de forma específica para a administração pública, possuidores de um valor individual único. Na conjugação dos itens acima, podem ser enquadrados os achados desta dissertação tipificados na categoria de existência de bens singulares e/ou mercados incompletos, código de mesmo nome. Este aspecto foi destacado pela totalidade dos participantes e conforma uma real preocupação na adoção de critérios particulares do Órgão na mensuração do ativo em função da inexistência de mercados pela singularidade do bem. Ressalta-se que o bem pode até ser comum, a exemplo de um avião, mas é na alocação à prestação de serviço público, nas características únicas de modernização ou de especialização que direcionam à sua singularidade em certos casos. Assim, apesar de poder sim ser avaliado a justo valor por uso de múltiplas técnicas de avaliação, a informação de saída pode não gerar segurança ao usuário na tomada de decisão, até pela própria dificuldade em verificar os critérios utilizados;

- Em função dos óbices acima mencionados, é difícil a objetividade e verificabilidade das mensurações a justo valor. Neste item podem ser enquadrados os achados desta dissertação tipificados na categoria anterior, existência de bens singulares e/ou mercados incompletos, dado que ocorre esse obstáculo à qualidade da informação;
- Considerando ativos que tenham escassez de informações e/ou excessiva dificuldade na obtenção destes dados, pode gerar custos elevados na identificação do justo valor. Neste item podem ser enquadrados os achados desta dissertação tipificados na categoria custo *versus* o benefício da informação (código custo x benefício). A escassez de informação sobre ativos, o eventual tratamento com ativos obsoletos mas ainda em uso na esfera pública, o afastamento do gestor de suas funções típicas para efetivar o processo de reavaliação, dentre outras situações, podem elevar significativamente o custo para obtenção de um valor reavaliado. O fato da reavaliação ser realizada a toda a classe do ativo pode ensejar, a depender da variação ocorrida em cada elemento, um benefício pequeno na informação gerada quando comparada ao custo de sua obtenção;
- Possível resistência e/ou dificuldade na aplicação do justo valor pelos responsáveis por sua mensuração: subjetividade da aplicação, distanciamento entre a forma de

mensurar por valor de aquisição, etc. Neste item podem ser enquadrados os achados desta dissertação tipificados na categoria resistência ou dificuldade na aplicação do justo valor pelos gestores (códigos baixa qualificação do gestor, resistência na adoção, subjetividade, erros na contabilização e obrigatoriedade de reavaliar no COMAER). Os elementos técnicos do uso da base de mensuração exigem uma qualificação adequada do gestor, o que frequentemente não acontece. Associe-se a isso: a dificuldade inerente do método que leva a resistência da adoção, uma vez que o uso do custo histórico é mais tradicional e constante pelo ajuste da depreciação; a própria miríade de métodos para definir o justo valor causa a subjetividade de escolha e a maiores dificuldades em verificar a informação; o fato do gestor do COMAER entender o uso da reavaliação como uma obrigatoriedade também causa prejuízos à qualidade da informação contábil, pois, de acordo com os entrevistados, cumprir apenas a obrigação de reavaliar não garante valores fidedignos e relevantes no Balanço Patrimonial; por fim, a sempre presente possibilidade de erro humano também causa insegurança nos dados divulgados.

Pontos negativos não encontrados:

- A circunstância particular e a peculiaridade do uso de cada ativo em diferentes setores da administração pública podem levar a diferentes mensurações e consequente perda da comparabilidade da informação financeira.
- O cálculo do valor justo, baseado em valor de mercado, nem sempre é adequado, pois considera fortemente o aspecto financeiro sem considerar que um bem público é utilizado em serviços prestados atuais e futuros.

Novos pontos negativos encontrados neste trabalho:

- Tempestividade das informações (código tempestividade). A inerente e rápida flutuação de preços no mercado não consegue ser acompanhada por uma reavaliação oportuna e tal fato pode ensejar uma informação irrelevante. Além disso fica abarcado no mesmo ponto os atrasos que ocorrem entre os lançamentos no sistema analítico de gestão e no sistema sintético, SIAFI. Esses atrasos levam a descompatibilização entre os sistemas e a informação distorcida em relatórios financeiros.

- Divulgação das informações de reavaliação insuficientes ou impactos de reavaliações indevidas que distorcem os dados relevantes divulgados (código divulgação). A ausência de detalhamento dos critérios utilizados, das classes afetadas e dos bens relevantes envolvidos na reavaliação em notas explicativas proporcionam um dado consolidado de difícil avaliação, uma vez que os resultados apresentarão apenas o efeito final de uma série de procedimentos complexos. Além disso, os erros no processo de reavaliação que eventualmente são lançados contabilmente podem, em última instância, causar distorções relevantes nos relatórios financeiros do COMAER e até no BGU.

O processo de convergência às IPSAS e a sua normatização e aplicação no setor público brasileiro ainda está em andamento. Portanto, faz parte deste processo se apropriar das opções existentes e definir aquilo que melhor se adequa às expectativas sociais. As escolhas dos critérios contábeis, daqueles em que existem opções, são realizadas dentro da autonomia de decisão de cada entidade. Assim as diferentes formas de valoração de ativos devem ser consideradas, visando o incremento da qualidade das Demonstrações Financeiras e atendendo aos anseios sociais sobre o que se espera de determinada organização pública.

A adoção da mensuração subsequente a justo valor na avaliação dos bens móveis permanentes do COMAER evidenciou aspectos positivos para a qualidade da informação contábil, entretanto alguns óbices também foram encontrados. Mas, considerando que qualquer modelo de valoração de ativos traz prós e contras quando de sua utilização, entende-se que existem sim vantagens persistentes na adoção do justo valor na mensuração dos ativos públicos. Mesmo na ausência de mercados abertos e perfeitos e ainda que se considerem bens exclusivos, existe forma criteriosa de se avaliar ativos a justo valor e de divulgar adequadamente os métodos utilizados. Superados ou minimizados tais obstáculos, as vantagens dessa base de mensuração se provam favoráveis ao incremento da accountability governamental, mediante fornecimento de informação útil, sob uma perspectiva econômico-financeira, com aumento da comparabilidade, relevância e fidedignidade das informações aos usuários.

7. CONCLUSÃO

Neste capítulo ocorre a retomada das principais conclusões encontradas e da questão que guiou o presente estudo. Serão, ainda, evidenciadas as contribuições esperadas com a pesquisa, limitações do estudo e pistas para futuras investigações.

7.1 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O atendimento às exigências sociais no cenário de um mundo moderno globalizado, conectado e dinâmico, demanda uma Administração Pública transparente, proativa, que assume seu papel com responsabilidade, prestando conta a seus utilizadores. Portanto, não é possível uma análise estanque da Administração Pública tradicional e burocratizada, sendo enriquecedor compreendê-la em termos conceituais e conhecer a modificação em sua forma de gerenciamento que a permitiram atingir novos parâmetros de eficiência.

Desta maneira, a partir da década de 80 ocorre, em nível mundial, o rompimento de uma administração burocrática, na área pública, com a implementação de uma forma de gerenciamento mais conectada à noções de eficiência e ao padrão de gerenciamento utilizado no setor privado, chamada de *New Public Management*. A NPM apresenta um governo voltado à prestação de serviço público mais organizado e eficiente, utilizando para isso uma abordagem mercadológica. No Brasil, foi a partir da década de 90 que houve a adoção de padrões da NPM, principalmente com o lançamento do Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado, sendo crucial, para o contexto da época, a construção de um Estado voltado às demandas de seus cidadãos, um Estado *accountable*.

Assim, através da reforma gerencialista aflora o conceito da *accountability* governamental, que encontra morada na esfera pública de forma permanente. E é por meio desta *accountability* pública que surge, e passa a ser reconhecida, a obrigação dos gestores públicos em prestar contas à sociedade e gerenciar as expectativas de seus cidadãos de forma mais eficaz e eficiente. A ferramenta capaz de conduzir este feito, exercendo um papel importante neste contexto, chamada mesmo de chave mestra, é justamente a contabilidade pública, pois se reveste numa ferramenta de alta confiabilidade.

Visando possibilitar as condições exigidas à atual Administração Pública, consequência direta da incorporação de altos padrões de eficiência e transparência, advindos da NPM, houve a

necessidade de unificar a linguagem contabilística, o que ocorreu mediante o processo de harmonização contábil. Este processo favoreceu a *accountability* pública e permitiu a criação de regras de padronização, bem como a normatização, ao emitir as IPSAS. A utilização das IPSAS possibilita o alcance de usuários em nível mundial, fornecendo maior compreensão, transparência, oportunidade e comparabilidade nos relatórios financeiros de seus utilizadores. Entretanto, uma das críticas que se apresentam à utilização das IPSAS centra-se na sua demasiada aproximação ao estilo empresarial e da possível falta de consideração às especificidades da Administração Pública. No cerne desta crítica encontra-se a utilização do justo valor como base de mensuração para avaliação do ativo imobilizado no setor público.

O justo valor é, em termos gerais, o valor pelo qual um ativo pode ser trocado ou um passivo liquidado entre partes informadas e dispostas em uma transação. Existem benefícios relatados na literatura sobre sua utilização, tais como sua utilidade para a tomada de decisões econômicas, sua melhor possibilidade de prever fluxos de caixa futuros e proporcionar informação relevante e fidedigna; até porque apresenta estimativa de valor baseada em mercado. Salutar, entretanto, retomar a ideia que a forma de avaliação de ativos pode influenciar a utilidade das informações financeiras governamentais. E, assim sendo, é importante pesar os aspectos negativos envolvidos neste tipo de mensuração, principalmente quanto à inexistência, total ou parcial, de mercados perfeitos, completos e disponíveis para muitos dos bens patrimoniais do setor público. Justamente nessa controvérsia reside o interesse da presente dissertação.

Portanto, de forma a efetivar uma pesquisa capaz de abordar a problemática de interesse foi estabelecida a seguinte questão de partida:

De que forma a mensuração subsequente do ativo imobilizado e a divulgação a justo valor se relacionam a *accountability* do setor público?

O percurso metodológico definido para viabilizar resposta a questão de partida, pautou-se na pesquisa aplicada, com uso de estudo interpretativo e abordagem qualitativa. A lente teórica estabelecida para a análise dos resultados foi a Teoria Institucional, especificamente por meio da NIS, que pontua a busca das organizações pela legitimidade, considerando-as dinâmicas e capazes de reagir às pressões externas, e cujo tema central trata do isomorfismo. O isomorfismo explica a homogeneização das entidades no campo organizacional e as forças atuantes que modificam o sistema contábil, mas não se propõe a garantir a eficiência. Para isso, torna-se interessante o *link* com

a *accountability* governamental. A pesquisa caracteriza-se como uma investigação exploratória, em que o método de coleta de dados ocorreu por meio da pesquisa documental e de entrevistas semiestruturadas. A estratégia de investigação aplicada foi o estudo de caso do COMAER, devido a magnitude da entidade pública, associada a possibilidade de acesso aos sistemas e/ou informações internas da organização.

Ademais, na persecução do objetivo geral de compreender a relação entre a utilização do justo valor e a *accountability* do setor público, mediante estudo de caso do Comando da Aeronáutica, houve o fracionamento em dois objetivos específicos. O primeiro se propunha a:

- 1) Compreender o contexto brasileiro de implantação das IPSAS e sua transposição ao COMAER, com ênfase às normas que tratam de mensuração na contabilidade pública a justo valor.

O objetivo parcial foi atingido a partir da pesquisa documental realizada, que considerou os documentos oficiais do Governo Federal do Brasil e de normativos emitidos pelo Comando da Aeronáutica, possibilitando a redação do capítulo 4 (quatro), que relata como ocorre a adoção adaptada das IPSAS no cenário brasileiro (ver Quadro 4) e de como é tratada a opção de mensuração a justo valor do ativo imobilizado. A adequação do setor público brasileiro às demandas sociais de transparência e prestação de contas ao cidadão impulsionou a adoção das normas internacionais no Brasil, que buscou referências de qualidade adotadas internacionalmente. Dentre as boas práticas preconizadas pelas IPSAS, houve a recepção de critério opcional de mensuração do ativo imobilizado a justo valor. Ainda por meio da pesquisa documental, foi construído o capítulo 5 (cinco), especificamente 5.1 e 5.2, que avança conhecimentos sobre a normatização contábil no COMAER e demonstra que o critério opcional de mensuração a justo valor, recepcionado em norma interna do Órgão, ocorreu como critério “rígido”, praticamente obrigatório. Aborda, também, os efeitos reais da reavaliação no COMAER nos anos de 2015 a 2020 e de como ocorreu sua divulgação em notas explicativas. Na aplicação da lente teórica aos resultados obtidos na pesquisa documental, houve a identificação de, pelo menos, ocorrência do isomorfismo mimético, quando da análise sobre a implantação adaptada e voluntária das IPSAS pelo Brasil, uma vez que na busca por legitimidade, o setor público brasileiro apropriou-se de padrões utilizados com sucesso por organismos internacionais.

O segundo objetivo específico designado refere-se a:

- 2) Avaliar a *accountability* no setor público, segundo as percepções dos agentes organizacionais, com fundamento na utilização do justo valor na mensuração subsequente do ativo imobilizado na contabilidade do COMAER.

O conteúdo coletado por meio de entrevistas aos agentes do COMAER, seguido de tratamento e exposição dos resultados, facultaram a avaliação da *accountability* pública, verificada a partir do uso prático do método na entidade, associada a *expertise* e experiência dos entrevistados na contabilidade do COMAER. As percepções coletadas confirmaram o conhecimento pelos entrevistados do conceito do justo valor, com forte viés normativo e com reconhecimento de relativo grau de afastamento ao custo histórico; porém, evidenciaram a falta de compreensão do conceito e de inadequada utilização pelos gestores da entidade. Os resultados possibilitaram determinar a visão dos entrevistados sobre como as características de relevância, representação fidedigna, comparabilidade, verificabilidade, tempestividade e compreensibilidade são impactadas pela reavaliação a justo valor. Esclareceram, também, que a utilização de critérios para a mensuração a justo valor no COMAER, distintos da ordem tradicional, não causam distorção da informação contábil. Inclusive, a centralização de reavaliação de itens específicos em Órgãos Centrais do Sistema é mesmo justificada pelos entrevistados por permitir a divulgação de informações mais relevantes e fidedignas. Outro achado revela que apesar da existência de ferramenta para controle analítico dos bens, há necessidade de melhoria no que tange aos relatórios emitidos e na sincronia, por meio da automatização dos lançamentos, com o sistema sintético, SIAFI. E, afinal, foi possível compreender que o uso do justo valor na mensuração subsequente do ativo imobilizado proporciona uma informação útil aos usuários internos e externos, ressalvado que sua divulgação carece de melhores critérios visando maior detalhamento em notas explicativas, de forma a qualificar ainda mais as informações constantes dos Demonstrativos.

As percepções dos entrevistados quanto à adoção do critério opcional da mensuração subsequente de ativo imobilizado a justo valor aos normativos do COMAER revelaram a predominância do isomorfismo coercitivo, sendo a STN o elemento mais percebido nesta relação. Ainda assim, há coocorrência do isomorfismo normativo e do isomorfismo mimético. O primeiro percebido na adoção de costumes e boas práticas contábeis, de zelo do Órgão pela qualidade e destaque nas práticas

contábeis e, ainda, pelo papel do contador no COMAER. O segundo pela utilização de modelos legitimados por outras entidades, à exemplo da Marinha e do Exército Brasileiro.

Finalmente, a partir dos resultados alcançados, foi possível identificar de que forma o uso do justo valor na reavaliação do ativo imobilizado favorece, pontos positivos, ou obsta, pontos negativos, a melhoria da *accountability* governamental.

Resta, portanto, respondida a questão de partida que suscitou a presente pesquisa, uma vez que o uso do justo valor na mensuração subsequente e divulgação dos bens móveis permanentes do setor público apresenta pontos positivos e negativos em relação à qualidade da informação final apresentada. Não há dúvida, porém, que sua utilização relaciona-se de forma favorável ao incremento da *accountability* governamental, ao fornecer informação útil, comparável, relevante e fidedigna aos usuários da informação, promovendo uma gestão mais transparente; ainda que a inexistência de mercados abertos e perfeitos e a singularidade dos bens, utilizados no serviço público, exijam técnicas de avaliação específicas e divulgação criteriosa. Ainda assim, o valor justo reflete um valor mais apropriado e mais verdadeiro do patrimônio, principalmente se tomado por base a comparação ao custo de aquisição ou custo histórico.

7.2 CONTRIBUIÇÕES

A abordagem ao justo valor na esfera pública, por meio de uma análise qualitativa e interpretativa, e mediante a captação de dados sobre sua efetiva utilização, contribui para uma área ainda pouco explorada na investigação científica.

A investigação pretende contribuir para a literatura acerca da utilização do justo valor na mensuração subsequente de ativos imobilizados na contabilidade pública e sua relação com a *accountability* governamental; para a entidade em estudo, e outras idênticas, sob o ponto de vista operacional; para os organismos reguladores e para a comunidade acadêmica.

A contribuição para a literatura ocorre pelo aprofundamento dos *insights* sobre o tema, com suporte em evidências de um estudo de caso focado numa entidade pública de elevada importância no Brasil.

Decorrem contributos, primeiramente ao captar as percepções da aplicação do justo valor para os casos específicos de reavaliação do COMAER, podendo ser aproveitados em entidades idênticas, sob a suposição de melhorias a possíveis lacunas normativas e dificuldades interpretativas.

Em segundo lugar, ao buscar evidenciar as vantagens e restrições inerentes à este tipo de mensuração, no que tange ao seu relacionamento com a *accountability* governamental, de modo a incitar iniciativas dos organismos reguladores que, de alguma forma, consigam assegurar maiores possibilidades de êxito e fiabilidade na divulgação das informações públicas.

Por fim, a investigação tem o intuito de despertar o interesse da comunidade acadêmica por novas pesquisas, cujo objetivo seja ampliar a compreensão do conceito de justo valor, principalmente no setor público, ou que desejem aprofundar, ainda mais, o conhecimento sobre os aspectos abordados em cada uma das fases constitutivas da pesquisa. Pretende-se mesmo a criação de um estímulo para eventuais pesquisadores que se permitam transitar pelas áreas das ciências relacionadas à Contabilidade e à Governança Pública.

7.3 LIMITAÇÕES

A amostragem sendo intencional e especializada caracteriza-se naturalmente por uma limitação ao estudo, uma vez que é selecionada a partir de critérios estabelecidos pelo pesquisador. Sendo assim, diferentes pesquisadores poderiam estabelecer outros critérios e, com isso, a seleção dos entrevistados poderia ser outra.

Há ainda que se considerar que a escolha pelo estudo de caso também leva a uma análise particular da entidade em estudo e não permite a generalização das conclusões alcançadas. Este tipo de análise, apesar de permitir uma visão mais aprofundada sobre o problema em estudo, fornece uma base frágil para a generalização.

Outra limitação imposta refere-se a contemporaneidade das análises, imprimindo uma opinião pessoal dos profissionais e que se encontram vinculadas ao momento atual.

Por fim, considera-se a definição do próprio objetivo geral desta pesquisa, que limitou a análise ao ativo imobilizado da entidade em estudo. A limitação nomeadamente decorreu da magnitude dos valores dos bens móveis permanentes e de seu efetivo impacto no BGU, aliado a total autonomia do Órgão na condução da reavaliação. Esta opção significa o abandono a outros ativos avaliados a justo valor no setor público.

7.4 PISTAS PARA INVESTIGAÇÕES FUTURAS

Como trilhas de investigações futuras, sugere-se que o estudo seja realizado com outros tipos de ativos avaliados a justo valor, de forma a perceber se as conclusões serão semelhantes às verificadas na presente dissertação.

Outra pista interessante seria desenvolver novos estudos de caso que abordem o mesmo tema, mas com o uso de outras entidades públicas. A percepção de outros agentes especializados e selecionados ao abordar a mesma temática pode contribuir com novas visões ao processo e viabilizariam comparações mais ampliadas sobre o tema.

Por fim, considerando que nesta pesquisa houve um enfoque sobre os responsáveis pela normatização, portadores de conhecimento na área contábil, recomenda-se novo estudo sob a perspectiva dos gestores que se apropriam e utilizam, de fato, da base de mensuração a justo valor, de forma a construir uma visão menos polarizada sobre a temática.

APÊNDICES

APÊNDICE 1- GUIÃO DE ENTREVISTA



Guião de Entrevista

Objetivo Principal da Investigação

O presente estudo, de forma ampla, objetiva desenvolver uma análise sobre o uso de mensuração subsequente do ativo imobilizado a justo valor na contabilidade pública, método permitido pelas normas internacionais de contabilidade pública, adotadas pela legislação brasileira.

A finalidade da pesquisa é, portanto definida em seu objetivo geral de compreender a relação entre a utilização do justo valor e a *accountability* do setor público, mediante estudo de caso do Comando da Aeronáutica (COMAER).

Objetivos específicos da Investigação

Por meio das entrevistas, buscar-se-á esclarecer especificamente os seguintes quesitos:

- a transposição ao COMAER da opção referente as normas internacionais que tratam de mensuração subsequente a justo valor na contabilidade pública; e
- a avaliação da *accountability* no setor público, segundo as percepções dos agentes organizacionais, com fundamento na utilização do justo valor na mensuração subsequente do ativo imobilizado na contabilidade do COMAER.

Aspectos norteadores da discussão

Para tal análise, são considerados sinteticamente os seguintes aspectos, desenvolvidos e estudados ao longo da dissertação, e inerentes ao COMAER:

- Na percepção dos entrevistados, se existe a compreensão do conceito do justo valor pelos gestores responsáveis pela reavaliação e de que forma esta mensuração pode contribuir ou dificultar a qualidade da informação contábil (viés de *accountability*);

- Considerando a convergência do setor público às normas internacionais de contabilidade, compreender a opção pela utilização de reavaliação na mensuração subsequente do ativo imobilizado do COMAER (viés de Teoria Institucional);

- O fato do Comando da Aeronáutica ser responsável por mais de 30% dos valores de bens móveis permanentes do Ministério da Defesa e por mais de 20% na análise ao total do patrimônio público federal;

- Os valores referentes a reavaliações realizadas pelo COMAER sugerirem possível esforço concentrado dos gestores nas reavaliações nos anos reconhecidos como “obrigatórios”, findos em zero e cinco (2015, 2020, etc.). E, ainda, evidências de que os registros de valores estavam dissonantes da realidade econômica, com distorção a maior no período, considerando que a correção final da reavaliação reduz o valor total registrado do ativo imobilizado entre 2015 e 2020.

- Ausência de notas explicativas que evidenciem a opção de mensuração, as técnicas utilizadas pela entidade para reavaliar e os efeitos dos lançamentos.

Entrevistados

Em relação à seleção dos entrevistados, foram observados os seguintes critérios:

-Vínculo laboral atual ou recente, existente entre o entrevistado e a SEFA/DIREF/SUCONT, por se tratar do Órgão que normatiza os aspectos contábeis dentro da estrutura do COMAER, o que inclui opção pelo uso do justo valor na mensuração subsequente dos bens móveis permanentes, através da indicação da reavaliação em regulamento próprio.

- A experiência do entrevistado relativa à área da contabilidade pública e especificamente quanto a contabilidade do COMAER, sendo esta última por pelo menos 2 (dois) anos.

- Ter participado ativamente na DIREF das atividades ligadas à normatização contábil, atendimento e acompanhamento das Unidades Gestoras ou gestão patrimonial.

- A instrução formal na área de contabilidade, em nível de formação ou pós-formação, de forma a recepção de respostas pautadas em aspectos técnicos.

Metodologia

De forma a aprofundar o tema e de recolher dados relevantes para a análise, optou-se pela entrevista semiestruturada, para evidenciação do enfoque dos agentes organizacionais do COMAER sobre o uso de mensuração a justo valor na contabilidade pública, de forma a compreender a relação

entre a utilização do justo valor e a *accountability* do setor público; e do impacto da sua utilização na *accountability* governamental (seus incentivos e/ou eventuais óbices).

Pretende-se responder à seguinte questão:

De que forma a mensuração subsequente do ativo imobilizado e a divulgação a justo valor se relacionam a *accountability* do setor público?

Para que os agentes possam contribuir para a pesquisa, esclarece-se que as normas internacionais e nacionais, bem como o normativo interno do COMAER contemplam amplamente o tema de justo valor, tais como as IPSAS 17, NBC TSP 07 MCASP e módulo 7 do MCA 172-3 (Digital), com a devida ênfase à mensuração subsequente dos bens móveis permanentes a justo valor (processo de reavaliação na contabilidade pública do Brasil).

A entrevista semiestruturada possibilita oportunidade ímpar de perceber como palavras e ideias foram utilizadas pelos entrevistados no desenvolvimento de suas respostas. Nessa análise dos significados extraídos encontra-se a oportunidade do pesquisador em adicionar relevância e profundidade aos dados coletados. Dentre as vantagens do método destaca-se a liberdade ao entrevistado, maior profundidade das informações, percepção de ênfases e maior garantia de captação dos dados.

Localização e recursos de tecnologia da informação

De maneira geral, ocorrerá o privilégio pelo horário comercial do Brasil para as entrevistas. Serão realizadas com uso do computador e do aplicativo *WhatsApp* e gravadas em simultâneo por aplicativo de gravador de voz em aparelho pareado ao principal. As gravações serão realizadas manualmente e transcritas no *MS-Word*.

Procedimento da entrevista

Apresentação e Explicação

- Apresentação do estudo, com destaque aos principais objetivos a serem alcançados;
- Explicação sobre a preservação dos dados e das identidades de cada entrevistado. Cabe ao entrevistado a livre e espontânea participação na entrevista, mediante aceitação de Termo de Permissão específico.

Perguntas a realizar

1- Sobre a percepção dos entrevistados acerca do conceito de justo valor

Objetivo - verificar se há pontos de tangência entre o conceito de justo valor explorado na dissertação, constante da literatura e das normas contábeis, e aquele tomado pelo entrevistado.

Contexto - normas vigentes de contabilidade, processo de harmonização contábil internacional e noções gerais de critérios de mensuração.

Pesquisa:

- O conceito é conhecido?
- É coerente com as normas e literatura?
- O conceito é compreendido em diversas esferas de atuação?
- A visão econômica potencializa a utilidade da informação?

1.1 O que entende por “mensuração à justo valor”?

1.2 Identifica na contabilização do COMAER a utilização do justo valor na avaliação de elementos patrimoniais? Se sim, cite um exemplo?

1.3 Na sua opinião, trata-se de um conceito pacificado? Ou seja, compreendido e aplicado por todos os gestores do COMAER de forma equânime? Por quê?

1.4 Na sua percepção, ao avaliar um elemento patrimonial a justo valor ocorre ênfase do valor econômico do bem, afastando-se da representação de seu custo? Percebe isto como positivo ou negativo para a contabilidade pública? Explique.

2 - Sobre a adoção de um critério opcional das normas internacionais e nacionais, o uso do justo valor na mensuração subsequente de bens móveis permanentes, como regra para o COMAER.

Objetivo – Perceber se são identificadas formas de isomorfismo institucional.

Contexto - Processo de harmonização contábil internacional e Teoria Institucional.

Pesquisa:

- Há isomorfismo identificado?
- Qual?

2.1 Um bem móvel permanente pode ser mensurado pelo custo menos depreciação/*impairment* ou pelo seu valor reavaliado, segundo a NBC TSP 07 e o MCASP. O

COMAER adotou em suas normas, MCA 172-3 (Digital) a reavaliação nos anos terminados em “zero” e “cinco”, sendo opcional nos demais anos, para diversas classes de seus ativos patrimoniais.

Em sua percepção, a adoção desse critério (reavaliação) ocorreu no COMAER como:

- reflexo a pressões de algum Órgão externo (Órgãos internacionais, STN, CFC ou um conjunto deles) ou ainda a expectativas sociais? (Isomorfismo coercitivo)
- por incerteza e/ou dificuldades de compreensão sobre como realizar a mensuração e, tomou por base reflexos positivos percebidos em outra Instituição que adotou a estratégia de reavaliação (processos legitimados)? (Isomorfismo mimético)
- reflexo de padrões considerados de qualidade e/ou práticas consideradas modernas e eficazes pelos responsáveis da normatização? (Isomorfismo normativo)
- Outra razão?
- Como caracteriza esse processo? (Quais os *drivers* que levaram o COMAER a utilizar o justo valor)

3- Sobre o uso do justo valor e a *accountability* governamental

Objetivo – identificar a percepção das Características Fundamentais da informação contábil, relevância e representação fidedigna, no uso do justo valor para mensuração subsequente dos bens móveis permanentes do COMAER.

Contexto - Características Qualitativas Fundamentais da informação contábil e sua relação com a *accountability*, quando do uso do justo valor.

Pesquisa:

- Valor reavaliado possibilita relevância da informação contábil?
- E representação fidedigna?

3.1 Quais os efeitos que percebe quanto a reavaliação de bens no COMAER em relação à relevância da informação apresentada no SIAFI e demonstrações financeiras (impacto em resultados, divulgação, etc.)?

3.2 E em relação à representação fidedigna (completa, neutra e livre de erro)?

Objetivo – identificar a percepção das características qualitativas de melhoria da informação contábil: comparabilidade, verificabilidade, tempestividade e compreensibilidade; mediante uso do justo valor para mensuração subsequente dos bens móveis permanentes do COMAER.

Contexto - Características Qualitativas de Melhoria da informação contábil e sua relação com a *accountability* no uso do justo valor.

Pesquisa:

- Há impactos quanto às características qualitativas de melhoria da informação contábil?

3.3 Na reavaliação praticada nos BMP do COMAER, percebe impactos positivos ou negativos quanto às Características Qualitativas de Melhoria da informação contábil?

3.3.1 Comparabilidade (entre UG, entre entidades, no tempo)

3.3.2 Verificabilidade (fontes e consistência dos dados)

3.3.3 Tempestividade (complexidade avaliação e oportunidade da divulgação)

3.3.4 Compreensibilidade (complexidade avaliação e divulgação)

Objetivo – identificar a percepção geral da qualidade da informação contábil; mediante uso do justo valor para mensuração subsequente dos bens móveis permanentes do COMAER.

Contexto - Qualidade da informação contábil e sua relação com a *accountability* no uso do justo valor.

Pesquisa:

- O justo valor é aplicado corretamente no COMAER?

- Existe controle dos bens reavaliados de forma a apresentarem valores relativos consonantes?

- É útil a informação? Para quem?

3.4 No normativo do COMAER, os critérios para reavaliação estabelecem a seguinte ordem:

a) valor estabelecido pelos Órgãos Centrais dos Sistemas;

b) valor de mercado para bens idênticos; e

c) valor de mercado para bens semelhantes, considerando características, circunstâncias e localizações.

Na sua percepção ocorre alguma inversão dos critérios tradicionais na mensuração a justo valor (1-valor bens idênticos à mercado, 2-valor bens semelhantes à mercado e 3-múltiplas técnicas de avaliação da Organização)? Se sim, qual o possível impacto para a qualidade da informação contábil?

3.4.1 Esta centralização de mensuração de determinadas classes por Órgãos Centrais dos Sistemas (aviões, viaturas, material bélico, material relacionado à proteção do espaço aéreo, etc) é justificada em sua opinião? Por quê?

3.4.2 Considerando o valor agregado deste tipo de bem para a finalidade do COMAER, a exemplo dos aviões, existe no sistema de gestão (controle analítico de bens) ferramentas para acompanhamento dos valores reavaliados, controle dos lançamentos e de divergências de valores relevantes entre bens semelhantes (aviões iguais escriturados em valores significativamente distintos)?

3.4.3 O valor reavaliado é útil? Desenvolva o tema com enfoque na qualidade da informação e em perspectivas de uso desta informação (Órgão superiores, processos de aquisição/venda, auditorias, restituições de danos, outros).

3.4.4 A reavaliação dos bens no COMAER, entre os anos de 2015 e 2020, impactaram “a menor” as demonstrações, ou seja houve maior variação negativa nos valores reavaliados que positiva; qual a sua percepção sobre este fato? (Prudência do gestor, menor grau de exigência documental na reavaliação a menor, evitar auditorias, superavaliação econômica dos bens registrados, outros).

Objetivo – identificar se as notas explicativas poderiam trazer melhorias à *accountability* governamental.

Contexto - *Accountability*.

Pesquisa:

- A divulgação em Notas Explicativas pode contribuir para a qualidade da informação contábil?
- Ter comparabilidade com o método tradicional (custos) é importante?

3.5 Existe uma sugestão no MCASP de notas explicativas a serem utilizadas no caso de reavaliação de bens:

- a. A data efetiva da reavaliação;
- b. Se foi ou não utilizado avaliador independente;
- c. Os métodos e premissas significativos aplicados à estimativa do valor justo dos itens;
- d. Se o valor justo dos itens foi determinado diretamente a partir de preços observáveis em mercado ativo ou baseado em transações de mercado realizadas sem favorecimento entre as partes ou se foi estimado usando outras técnicas de avaliação;
- e. Para cada classe de ativo imobilizado reavaliado, o valor contábil que teria sido reconhecido se os ativos tivessem sido contabilizados de acordo com o método de custo.

Até o momento não foram divulgadas notas explicativas deste teor nos demonstrativos do COMAER. Em sua avaliação, este tipo de nota explicativa poderia favorecer a qualidade da informação divulgada e, conseqüentemente, a *accountability* governamental? Por quê?

Objetivo – identificar pontos positivos e óbices na adoção do justo valor para a *accountability* governamental.

Contexto - *Accountability*.

Pesquisa:

- Favorece a *accountability*? Como?
- Obsta a *accountability*? Como?

3.6 Quais os pontos positivos que percebe na adoção do justo valor na contabilidade do COMAER?

3.7 Quais os pontos negativos?

3.8 Numa visão geral considera que a reavaliação dos bens móveis permanentes gera melhoria ou óbice para a qualidade e transparência da informação contábil? Por quê?

4- Normas e procedimentos internos

Objetivo – identificar os atributos das normas sobre reavaliação existentes no COMAER.

Contexto- MCA172-3.

Pesquisa:

- Normas vigentes suficientes?
- Claras?
- UG pode ser induzida a erro? Qual?
- Há distorções relevantes nas informações (lançadas de 5 em 5 anos)?
- Valor significativo?
- Existe validação do processo? Notas explicativas poderiam oferecer esta validação?

4.1 As reavaliações realizadas pelo COMAER sugerem possível esforço concentrado dos gestores nas reavaliações nos anos reconhecidos como “obrigatórios”, findos em zero e cinco (2015, 2020, etc.). E, também, que os registros de valores estavam dissonantes da realidade econômica, com distorção a maior no período, considerando que a correção final reduz o valor total registrado do ativo imobilizado entre 2015 e 2020.

Sendo assim, como caracteriza o MCA 172-3 (Digital) em relação ao procedimento de reavaliação dos bens móveis permanentes? Está de acordo com as normas e com as necessidades da gestão? O que pode ser melhorado, detalhado e/ou pormenorizado?

4.2 Para a correta representação do patrimônio em Demonstrações Financeiras, identifica outro procedimento, relativo à reavaliação, que possa ser estabelecido internamente? Se sim, qual?

4.3 Gostaria de acrescentar qualquer outra informação relevante para esta pesquisa?

5- Caracterização do entrevistado

Objetivo – caracterizar os entrevistados.

Contexto- Perfil de entrevistados.

5.1 Qual a sua idade?

5.2 Qual a sua formação? E pós formação se houver?

5.3 Há quanto tempo trabalha com contabilidade?

5.4 Há quanto tempo trabalha com contabilidade pública no COMAER?

APÊNDICE 2 – SOLICITAÇÃO PARA ENTREVISTA



Prezado Sr./Sra.

Sou mestranda em Contabilidade pela Escola de Economia e Gestão, Universidade do Minho, na qual desenvolvo uma Dissertação, cujo objetivo é compreender a relação entre a utilização do justo valor e a *accountability* do setor público, mediante estudo de caso do Comando da Aeronáutica (COMAER).

Para a análise proposta, destacam-se os seguintes aspectos sintetizados e considerados em relação ao COMAER: a compreensão do conceito do justo valor e de que forma esta mensuração pode contribuir ou dificultar a qualidade da informação contábil; a convergência do setor público às normas internacionais de contabilidade e a escolha do COMAER da opção pela utilização de reavaliação; a responsabilidade por mais de 30% dos valores de bens móveis permanentes do Ministério da Defesa e por mais de 20% na análise ao total do patrimônio público federal; o possível esforço concentrado dos gestores nas reavaliações nos anos reconhecidos como “obrigatórios”, findos em zero e cinco (2015, 2020, etc); os registros de valores dissonantes da realidade econômica, com distorção a maior no período, sendo reavaliados a menor ao longo do tempo; e a ausência de notas explicativas que evidenciem a opção de mensuração, as escolhas da entidade e os efeitos dos lançamentos.

Assim, consulto V. Sa. quanto à possibilidade e interesse de realizar uma ENTREVISTA sobre o tema proposto, em data e horário oportunos. O procedimento será conduzido mediante a apresentação de questionamentos norteadores, para facilitar a condução do tema. Ressalta-se, entretanto, que não há fatores limitantes para as respostas, as quais devem ser livres e podem permear temas adjacentes no intuito de agregar valor à pesquisa. O interesse desta pesquisadora é justamente na análise do conteúdo do discurso oferecido por V. Sa., visando captar a percepção dos agentes organizacionais, da SEFA/DIREF sobre possíveis melhorias ou óbices à *accountability*, no uso do justo valor na contabilidade pública.

Dessa forma, considereei vossa experiência na contabilidade pública e, especificamente, do COMAER, bem como seu vínculo laboral com a SEFA/DIREF/SUCONT por ser o Órgão Central do SISCONTAER e responsável pela emissão das normas contábeis internas.

Nesse contexto e por se tratar de um procedimento formal, informo quanto à necessidade de realizar a gravação em áudio da entrevista, para viabilizar posterior transcrição. A transcrição será integralmente remetida para conhecimento e validação de V. Sa.

Esclareço que as respostas serão utilizadas exclusivamente para fins acadêmicos e comprometo-me a cumprir integralmente todas as exigências formais, de forma a garantir a confidencialidade de vossa identificação.

Desde já agradeço vossa contribuição que será extremamente relevante para o presente estudo e para possíveis aprimoramentos normativos.

Com os melhores cumprimentos,

Aline Cristina Lopes Cinalli Medeiros Fogaça- Ten Cel Int

APÊNDICE 3 – TERMO DE PARTICIPAÇÃO E CONSENTIMENTO



Eu _____, declaro para os devidos fins, que participei de entrevista, no âmbito da Dissertação de Mestrado, da Universidade do Minho, de responsabilidade da mestrandia Aline Cristina Lopes Cinalli Medeiros Fogaça, cujo título é “A *accountability* e a mensuração a justo valor no setor público: o caso do COMAER”. Declaro ainda ter consentido na gravação do áudio da entrevista e que estou de acordo com a sua transcrição, da qual tomei conhecimento.

Local e Data

Assinatura

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Adhémar, P. (2002). The public sector committee (PSC) The Standards Project. In V. Montesinos & J. M. Vela (Eds.), *Innovations in governmental accounting* (pp. 61–62). https://doi.org/10.1007/978-1-4757-5504-6_5
- Ahrens, T. (1996). Styles of accountability. *Accounting, Organizations and Society*, 21(2–3), 139–173. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(95\)00052-6](https://doi.org/10.1016/0361-3682(95)00052-6)
- Almeida, F. G. L. de, Carvalho, R. S. de, Santos, W. J. L. dos, & Bezerra, S. L. de A. (2017). Reavaliação e depreciação de ativos no setor público – O exemplo da prefeitura de Caçador – SC, em 2014. *Revista Contabilidade e Controladoria*, 9(2), 109–122. <https://doi.org/10.5380/rcc.v9i2.50591>
- Amaral, N. A. L., & Borba, J. A. (2012). As reavaliações de ativos na nova contabilidade pública: O caso da Universidade Federal de Santa Catarina. *Revista Catarinense Da Ciência Contábil*, 11(33), 35–50. <https://doi.org/10.16930/2237-7662/rccc.v11n33p35-50>
- Antipova, T., & Bourmistrov, A. (2013). Is russian public sector accounting in the process of modernization? An analysis of accounting reforms in Russia. *Financial Accountability & Management*, 29(4), 442–478. <https://doi.org/10.1111/faam.12021>
- Bardin, L. (1977). *Análise de Conteúdo* (4ª Edição). Lisboa, Portugal: Edições 70.
- Barker, R., & Schulte, S. (2017). Representing the market perspective: Fair value measurement for non-financial assets. *Accounting, Organizations and Society*, 56, 55–67. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2014.12.004>
- Barrett, P. (2004). Address to the challenge of change : Driving governance and accountability CPA Forum 2004. *Financial Management in the Public Sector - How Accrual Accounting and Budgeting Enhances Governance and Accountability*, 1–44. Retrieved from <https://www.semanticscholar.org/paper/Address-to-the-Challenge-of-Change%3A-Driving-and-CPA-Barrett/d762c6ad6affefa9f21e7f091e972108322c9636>
- Baskerville, R., & Grossi, G. (2019). Glocalization of accounting standards: Observations on neo-institutionalism of IPSAS. *Public Money & Management*, 39(2), 95–103. <https://doi.org/10.1080/09540962.2019.1580894>
- Battagila, M. P. (2008). Nonprobability sampling. In P. J. Lavrakas (Ed.), *Encyclopedia of Survey Research Methods* (pp. 524–527). Thousand Oaks, Estados Unidos: SAGE Publications, Inc.
- Bengtsson, M. (2016). How to plan and perform a qualitative study using content analysis. *NursingPlus Open*, 2, 8–14. <https://doi.org/10.1016/j.npls.2016.01.001>

- Biondi, Y. (2012). Should business and non-business accounting be different? A comparative perspective applied to the French central government accounting standards. *International Journal of Public Administration*, 35(9), 603–619. <https://doi.org/10.1080/01900692.2012.661186>
- Blann, S. W. (2010). Auditor independence in the public sector. *Government Finance Review*, 26(4), 40–44. Retrieved from [http://www.rehmann.com/images/Industries/GovernmentResources/Article for GFR - Auditor Independence.pdf](http://www.rehmann.com/images/Industries/GovernmentResources/Article%20for%20GFR%20-%20Auditor%20Independence.pdf)
- Bolívar, M. P. R., & Galera, A. N. (2007). Could fair value accounting be useful, under NPM models, for users of financial information? *International Review of Administrative Sciences*, 73(3), 473–502. <https://doi.org/10.1177/0020852307081153>
- Bolívar, M. P. R., & Galera, A. N. (2012). The role of fair value accounting in promoting government accountability. *ABACUS*, 48(3), 348–386. <https://doi.org/10.1111/j.1467-6281.2011.00352.x>
- Bovens, M., Schillemans, T., & Hart, P. T. (2008). Does public accountability work? An assessment tool. *Public Administration*, 86(1), 225–242. <https://doi.org/10.1111/j.1467-9299.2008.00716.x>
- Braga, R. de A. (2012). *A nova contabilidade pública no Brasil* (Monografia, Universidade Candido Mendes). Retrieved from http://www.avm.edu.br/docpdf/monografias_publicadas/c206633.pdf
- Broadbent, J., & Guthrie, J. (1992). Changes in the public sector: A review of recent “alternative” accounting research. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 5(2), 3–31. <https://doi.org/10.1108/09513579210011835>
- Broadbent, J., & Guthrie, J. (2008). Public sector to public services: 20 years of “contextual” accounting research. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 21(2), 129–169. <https://doi.org/10.1108/09513570810854383>
- Brusca, I., Gómez-Villegas, M., & Montesinos, V. (2016). Public financial management reforms: The role of IPSAS in Latin-America. *Public Administration and Development*, 36(1), 51–64. <https://doi.org/10.1002/pad.1747>
- Brusca, I., & Martínez, J. C. (2016). Adopting international public sector accounting standards: A challenge for modernizing and harmonizing public sector accounting. *International Review of Administrative Sciences*, 82(4), 724–744. <https://doi.org/10.1177/0020852315600232>
- Burns, J., & Scapens, R. W. (2000). Conceptualizaing management accounting change: An institutional framework. *Management Accounting Research*, 11, 3–25. <https://doi.org/10.1006/mare.1999.0119>

- Caccia, L., & Steccolini, I. (2006). Accounting change in Italian local governments: What's beyond managerial fashion? *Critical Perspectives on Accounting*, 17(2–3), 154–174. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2003.05.004>
- Carnegie, G. D., & West, B. P. (2005). Making accounting accountable in the public sector. *Critical Perspectives on Accounting*, 16(7), 905–928. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2004.01.002>
- Carpenter, V. L., & Feroz, E. H. (2001). Institutional theory and accounting rule choice: An analysis of four US state governments' decisions to adopt generally accepted accounting principles. *Accounting, Organizations and Society*, 26(7–8), 565–596. [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(00\)00038-6](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(00)00038-6)
- Caruana, J. (2021). The proposed IPSAS on measurement for public sector financial reporting—recycling or reiteration? *Public Money and Management*, 41(3), 184–191. <https://doi.org/10.1080/09540962.2021.1873594>
- Carvalho, L. N. G. de, Costa, P. de S., & Oliveira, A. T. de. (2010). Impairment no setor público: Particularidades das normas nacionais e internacionais. *Revista de Administração Pública*, 44(4), 839–876. <https://doi.org/10.1590/s0034-76122010000400005>
- Cavalcante, P. (2017). *Gestão pública contemporânea: Do movimento gerencialista ao pós NPM* (No. 2319). Brasília: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA).
- Chan, J. L. (2003). Government accounting: An assessment of theory, purposes and standards. *Public Money and Management*, 23(1), 13–20. <https://doi.org/10.1111/1467-9302.00336>
- Chowdhury, A., & Shil, N. C. (2016). Systems of accountability in public sector organization using NPM: An exploratory evidence. *American Journal of Business, Economics and Management*, 4(6), 163–169. Retrieved from <http://www.openscienceonline.com/journal/archive2?journalId=709&paperId=3597>
- Christensen, T. (2012). Post-NPM and changing public governance. *Meiji Journal of Political Science and Economics*, 1, 1–11. Retrieved from <http://mjpse.meiji.jp/articles/files/01-01/01-01.pdf>
- Christensen, T., & Lægreid, P. (2007). The whole-of-government approach to public sector reform. *Public Administration Review*, 67(6), 1059–1066. <https://doi.org/10.1111/j.1540-6210.2007.00797.x>
- Christiaens, J. (2004). Capital assets in governmental accounting reforms: Comparing Flemish technical issues with international standards. *European Accounting Review*, 13(4), 743–770. <https://doi.org/10.1080/0963818042000237133>
- Christiaens, J., Reyniers, B., & Rollé, C. (2010). Impact of IPSAS on reforming governmental financial information systems: A comparative study. *International Review of Administrative Sciences*, 76(3), 537–554. <https://doi.org/10.1177/0020852310372449>

- Denhardt, R. B., & Denhardt, J. V. (2003). The new public service: An approach to reform. *International Review of Public Administration*, 8(1), 3–10. <https://doi.org/10.1080/12294659.2003.10805013>
- Diefenbach, T. (2009). New public management in public sector organizations: The dark sides of managerialistic “enlightenment.” *Public Administration*, 87(4), 892–909. <https://doi.org/10.1111/j.1467-9299.2009.01766.x>
- DiMaggio, P. J., & Powell, W. W. (1983). The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. *American Sociological Review*, 48(2), 147–160. [https://doi.org/10.1016/S0742-3322\(00\)17011-1](https://doi.org/10.1016/S0742-3322(00)17011-1)
- Dubnick, M., & Frederickson, H. G. (2011). Public accountability: performance measurement, the extended state, and the search for trust. *National Academy of Public Administration and The Kettering Foundation*. Retrieved from https://scholars.unh.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1060&context=polisci_facpub
- Dunleavy, P., Margetts, H., Bastow, S., & Tinkler, J. (2006). New public management is dead - long live digital-era governance. *Journal of Public Administration Research and Theory*, 16(3), 467–494. <https://doi.org/10.1093/jopart/mui057>
- Dunsire, A. (1995). Administrative theory in the 1980s: A viewpoint. *Public Administration*, 73(1), 17–40. <https://doi.org/10.1111/j.1467-9299.1995.tb00815.x>
- Etikan, I., Abubakar, S., & Alkassim, R. S. (2016). Comparison of convenience sampling and purposive sampling. *American Journal of Theoretical and Applied Statistics*, 5(1), 1–4. <https://doi.org/10.11648/j.ajtas.20160501.11>
- Falkman, P., & Tagesson, T. (2008). Accrual accounting does not necessarily mean accrual accounting: Factors that counteract compliance with accounting standards in Swedish municipal accounting. *Scandinavian Journal of Management*, 24(3), 271–283. <https://doi.org/10.1016/j.scaman.2008.02.004>
- Fard, H. D., & Rostamy, A. A. A. (2007). Promoting public trust in public organizations: Explaining the role of public accountability. *Public Organization Review*, 7(4), 331–344. <https://doi.org/10.1007/s11115-007-0041-4>
- Financial Accounting Standards Board - FASB. (2011a). Fair Value Measurement (Topic 820) Amendments to Achieve Common Fair Value Measurement and Disclosure Requirements in U.S. GAAP and IFRSs. Retrieved April 23, 2020, from Financial Accounting Series website: <https://asc.fasb.org/imageRoot/00/7534500.pdf>
- Filho, J. E. B., & Feijó, P. H. (2012). A nova contabilidade aplicada ao setor público: O futuro chegou! *Revista TCE-PE*, 19(19), 28–61. Retrieved from https://periodicos.tce.pe.gov.br/seer/ojs-3.1.2-1/index.php/Revista_TCE-PE/article/view/708

- Filippim, E. S., Rossetto, A. M., & Rossetto, C. R. (2010). Abordagens da administração pública e sua relação com o desenvolvimento em um contexto regional: O caso do Meio Oeste Catarinense. *Cadernos EBAPE.BR*, 8(4), 734–752. <https://doi.org/10.1590/s1679-39512010000400011>
- Fogaça, A. C. L. C. M., & Oliveira, W. B. dos S. de. (2015). A implantação do novo plano de contas aplicado ao setor público no Comando da Aeronáutica. *Revista Seiva*, 8, 13–18. Retrieved from https://www2.fab.mil.br/diref/images/seiva/revista_seiva_edicao8.pdf
- Fonseca, J. J. S. da. (2002). *Apostila de metodologia da pesquisa científica*. Fortaleza, Brasil: UECE.
- Galera, A. N., & Bolívar, M. P. R. (2004). Análisis de la utilidad del fair value para la valoración de activos de las administraciones públicas españolas. *Revista de Contabilidad- Spanish Accounting Review*, 7(13), 245–273. Retrieved from <https://revistas.um.es/rccsar/article/view/387331>
- Georgiou, O., & Jack, L. (2011). In pursuit of legitimacy: A history behind fair value accounting. *The British Accounting Review*, 43(4), 311–323. <https://doi.org/10.1016/j.bar.2011.08.001>
- Gerhardt, T. E., & Silveira, D. T. (2009). *Métodos de Pesquisa*. Porto Alegre, Brasil: UFRGS.
- Gil, A. C. (2002). *Como elaborar Projetos de Pesquisa* (4ª). São Paulo, Brasil: Editora Atlas.
- Godoy, A. S. (1995). Pesquisa qualitativa: tipos fundamentais. *Revista de Administração de Empresas*, 35(3), 20–29. <https://doi.org/10.1590/s0034-75901995000300004>
- Goldfinch, S., & Wallis, J. (2010). Two myths of convergence in public management reform. *Public Administration*, 88(4), 1099–1115. <https://doi.org/10.1111/j.1467-9299.2010.01848.x>
- Gomes, D., Carnegie, G. D., & Rodrigues, L. L. (2008). Accounting change in central government: The adoption of double entry bookkeeping at the Portuguese Royal Treasury (1761). *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 21(8), 1144–1184. <https://doi.org/10.1108/09513570810918797>
- Gomes, P., Brusca, I., & Fernandes, M. J. (2019). Implementing the international public sector accounting standards for consolidated financial statements: Facilitators, benefits and challenges. *Public Money & Management*, 39(8), 544–552. <https://doi.org/10.1080/09540962.2019.1654318>
- Gruening, G. (2001). Origin and theoretical basis of new public management. *International Public Management Journal*, 4(1), 1–25. [https://doi.org/10.1016/S1096-7494\(01\)00041-1](https://doi.org/10.1016/S1096-7494(01)00041-1)
- Guerreiro, R., Pereira, C. A., & Frezatti, F. (2008). Aplicação do modelo de Burns e Scapens para avaliação do processo de institucionalização da contabilidade gerencial. *Organizações & Sociedade*, 15(44), 45–62. <https://doi.org/10.1590/s1984-92302008000100003>
- Hitz, J. M. (2007). The decision usefulness of fair value accounting - A theoretical perspective.

- European Accounting Review*, 16(2), 323–362.
<https://doi.org/10.1080/09638180701390974>
- Hood, C. (1991). A public management for all seasons? *Public Administration*, 69(1), 3–19.
<https://doi.org/10.1111/j.1467-9299.1991.tb00779.x>
- Hood, C. (1995). The “new public management” in the 1980s: variations on a theme. *Accounting, Organizations and Society*, 20(2/3), 93–109. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(93\)E0001-W](https://doi.org/10.1016/0361-3682(93)E0001-W)
- International Accounting Standards Board - IASB. (2011). IFRS 13. Retrieved April 23, 2020, from <https://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs13>
- International Federation of Accountants - IFAC. (2001). Governance in the Public Sector: A Governing Body Perspective. <https://doi.org/10.1787/9cada708-en>
- International Federation of Accountants - IFAC. (2019). *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements- Volume I*. Retrieved from https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IPSASB-HandBook-2019_Volume-1_Locked_0.pdf
- International Federation of Accountants - IFAC. (2020a). *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements 2020 Edition Volume I*.
- International Federation of Accountants - IFAC. (2020b). *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements 2020 Edition Volume II*.
- International Federation of Accountants - IFAC. (2020c). *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements 2020 Edition Volume III*.
- Ingram, R. W. (1984). Economic incentives and the choice of state government accounting practices. *Journal of Accounting Research*, 22(1), 126–144. <https://doi.org/10.2307/2490704>
- Kauark, F. da S., Manhães, F. C., & Medeiros, C. H. (2010). *Metodologia da Pesquisa, Um guia prático*. Itabuna, Brasil: Editora, Via Litterarum.
- Kaur, A., & Lodhia, S. K. (2019). Sustainability accounting, accountability and reporting in the public sector: An overview and suggestions for future research. *Meditari Accountancy Research*, 27(4), 498–504. <https://doi.org/10.1108/MEDAR-08-2019-510>
- Köche, J. C. (2011). *Fundamentos de Metodologia Científica: Teoria da ciência e iniciação à pesquisa* (7ª). Petrópolis, Brasil: Editora Vozes.
- Lima, R. L. de, & Lima, D. V. de. (2019). Brazil's experience in IPSAS implementation. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 16(38), 166–184. <https://doi.org/10.5007/2175-8069.2019v16n38p166>

- Mapurunga, P. V. R., Meneses, A. F. de, & Peter, M. da G. A. (2011). O processo de convergência das normas internacionais de contabilidade: Uma realidade nos setores privado e público brasileiros. *Revista Controle - Doutrina e Artigos*, 9(1), 87–107. <https://doi.org/10.32586/rcda.v9i1.100>
- Martins, A. (2010). *Justo valor e imparidade em activos fixos tangíveis e intangíveis*. Coimbra, Portugal: Edições Almedina.
- Menezes, C. A. da S., Carnegie, G. D., & West, B. (2009). The accountability of public museums in Portugal: An exploration of issues. *Contabilidade e Gestão*, 7, 69–96. Retrieved from https://www.occ.pt/fotos/editor2/ceg_07.pdf#page=31
- Meyer, J. W., & Rowan, B. (1977). Institutionalized organizations : Formal structure as myth and ceremony. *American Journal of Sociology*, 83(2), 340–363. Retrieved from https://www.jstor.org/stable/2778293?seq=1#metadata_info_tab_contents
- Mezias, S. J. (1990). An institutional model of organizational practice : financial reporting at the fortune 200. *Administrative Science Quarterly*, 35(3), 431–457. <https://doi.org/10.2307/2393312>
- Motta, P. R. de M. (2013). O estado da arte da gestão pública. *RAE - Revista de Administracao de Empresas*, 53(1), 82–90. <https://doi.org/10.1590/S0034-75902013000100008>
- Mulgan, R. (1997). The processes of public accountability. *Australian Journal of Public Administration*, 56(1), 25–36. <https://doi.org/10.1111/j.1467-8500.1997.tb01238.x>
- Neves, F. R., & Gómez-Villegas, M. (2020). Reforma contábil do setor público na América Latina e comunidades epistêmicas: Uma abordagem institucional. *Revista de Administracao Publica*, 54(1), 11–31. <https://doi.org/10.1590/0034-761220180157x>
- Oliver, C. (1991). Strategic responses to institutional processes. *The Academy of Management Review*, 16(1), 145–179. <https://doi.org/10.2307/258610>
- Oulasvirta, L. (2014). The reluctance of a developed country to choose international public sector accounting standards of the IFAC. A critical case study. *Critical Perspectives on Accounting*, 25(3), 272–285. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2012.12.001>
- Parker, L., & Gould, G. (1999). Changing public sector accountability: Critiquing new directions. *Taylor & Francis Journal*, 23(2), 109–135. <https://doi.org/10.1111/1467-6303.00007>
- Pereira, L. C. B. (1996). Da administração pública burocrática à gerencial. *Revista Do Serviço Público*, 120(1), 7–40. <https://doi.org/10.5433/2178-8189.2015v19n2p244>
- Pereira, L. C. B. (1997). Estratégia e estrutura para um novo Estado. *Revista Do Serviço Público*, 48(1), 5–25. <https://doi.org/10.21874/rsp.v48i1.375>
- Pieranti, O. P., & Peci, A. (2007). Governança e new public management: Convergências e contradições no contexto brasileiro. *XXXI Encontro Da ANPAD*, 1–16. Rio de Janeiro, Brasil.

- Pina, V., Torres, L., & Yetano, A. (2009). Accrual accounting in EU local governments: One method, several approaches. In *European Accounting Review* (Vol. 18). <https://doi.org/10.1080/09638180903118694>
- Pires, A. M. M., & Rodrigues, F. J. P. de A. (2007). As insuficiências do valor patrimonial contabilístico: do justo valor ao alargamento da base informativa do relato financeiro. *XIV Congresso AECA*. Valencia, Espanha.
- Proença Júnior, D. (2011). Forças armadas para quê? Para isso. *Contexto Internacional*, 33(2), 333–373. <https://doi.org/10.1590/s0102-85292011000200004>
- Reis, A. D. J., Silva, S. L. da, & Silva, C. C. A. da. (2008). A história da contabilidade no Brasil. *Seminário Estudantil Da Produção Acadêmica*, 1–13. Retrieved from <https://revistas.unifacs.br/index.php/sepa/article/view/299>
- Rodrigues, M. Â. V., & Araújo, J. F. F. E. de. (2005). A nova gestão pública na governação local. *INA*. Retrieved from <https://bibliotecadigital.ipb.pt/handle/10198/1627>
- Rollins, T. P., & Bremser, W. G. (1997). The SEC's enforcement actions against auditors: An auditor reputation and institutional theory perspective. *Critical Perspectives on Accounting*, 8(3), 191–206. <https://doi.org/10.1006/cpac.1996.0106>
- Romzek, B. S., & Dubnick, M. J. (1987). Accountability in the Public sector: Lessons from the challenger tragedy. *Public Administration Review*, 47(3), 227–238. <https://doi.org/10.2307/975901>
- Rua, S. C. (2012). O Papel do Justo Valor na Valoração dos Ativos Fixos Tangíveis dos Municípios Portugueses. Retrieved April 24, 2020, from http://www.aeca1.org/pub/on_line/comunicaciones_xvencuentroaeca/cd/17f.pdf
- Santos, T. S. dos. (2009). Do artesanato intelectual ao contexto virtual: Ferramentas metodológicas para a pesquisa social. *Sociologias*, 21, 120–156. <https://doi.org/10.1590/S1517-45222009000200007>
- Sasso, M. (2017). *Adoção das normas de contabilidade oriundas do processo de convergências às IPSAS: respostas estratégicas dos governos estaduais* (Dissertação de Mestrado). Universidade de São Paulo.
- Sauerbronn, F. F., & Silva, G. E. (2017). Um breve panorama histórico da contabilidade governamental no Brasil: Em busca pelo “novo” na contabilidade pública. *Revista de Gestão e Contabilidade Da UFPI*, 4(1), 53–68. <https://doi.org/10.26694/2358.1735.2017.v4ed15321>
- Saunders, M., Lewis, P., & Thornhill, A. (2009). *Research methods for business students* (5th ed.). Pearson Education Limited.
- Scapens, R. W., & Ribeiro, J. A. (2006). Management accounting and power : A contested relationship. In *Universidade do Porto*. Portugal.

- Scott, W. R. (1987). The adolescence of institutional theory. *Administrative Science Quarterly*, 32(4), 493–511.
- Secchi, L. (2009). Modelos organizacionais e reformas da administração pública. *Revista de Administração Pública*, 43(2), 347–369. <https://doi.org/10.1590/s0034-76122009000200004>
- Selznick, P. (1948). Foundations of the theory of organization. *American Sociological Review*, 13(1), 25–35. Retrieved from <http://www.jstor.org/stable/2086752>
- Silva, E. S. (2014). *A Avaliação de Ativos e o justo valor das NCRF*. Porto, Portugal: Vida Económica-Editorial SA.
- Silva, M. V. D. de C., & Cerqueira, A. J. F. (2020). *Contabilidade governamental*. Salvador, Brasil: UFPBA.
- Silva, R. A. C. (n.d.). Breve retrospectiva histórica da contabilidade pública no Brasil. Retrieved July 27, 2021, from https://www.occ.pt/dtrab/trabalhos/xviicica/ finais_site/61.pdf
- Simões, A. M. D., & Rodrigues, J. A. (2012). A abordagem da velha economia institucional na investigação em contabilidade e controlo de gestão: contributos teóricos. *Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión*, 1(19), 1–24. Retrieved from <http://hdl.handle.net/10071/13261>
- Sinclair, A. (1995). The chameleon of accountability: Forms and discourses. *Accounting Organization and Society*, 20(2/3), 219–237. [https://doi.org/10.1016/0038-092X\(86\)90070-8](https://doi.org/10.1016/0038-092X(86)90070-8)
- Soares, M., & Scarpin, J. E. (2010). A Convergência da Contabilidade Pública Nacional às Normas Internacionais e os Impactos na Aplicação da DRE na Administração Direta. *Revista Catarinense Da Ciência Contábil*, 9(27), 25–42. <https://doi.org/10.16930/2237-7662/rccc.v9n27p25-42>
- Soeiro, T. de M., & Wanderley, C. de A. (2019). A teoria institucional na pesquisa em contabilidade: uma revisão. *Organizações & Sociedade*, 26(89), 291–316. <https://doi.org/10.1590/1984-9260895>
- Song, C. J., Thomas, W. B., & Yi, H. (2010). Value relevance of FAS 157 fair value hierarchy information and the impact of corporate governance mechanisms. *The Accounting Review*, 85(4), 1375–1410. Retrieved from https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1198142
- Steccolini, I. (2019). Accounting and the post-new public management: Re-considering publicness in accounting research. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 32(1), 255–279. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-03-2018-3423>
- Suchman, M. C. (1995). Managing legitimacy : Strategic and institutional approaches. *The Academy of Management Review*, 20(3), 571–610. Retrieved from <http://www.jstor.com/stable/258788>

- Suddaby, R. (2010). Challenges for institutional theory. *Journal of Management Inquiry*, 19(1), 14–20. <https://doi.org/10.1177/1056492609347564>
- Sutcliffe, P. (2003). The standards programme of IFAC's Public Sector Committee. *Public Money & Management*, 23(1), 29–36. <https://doi.org/10.1111/1467-9302.00338>
- Tolbert, P. S., & Zucker, L. G. (1996). The institutionalization of institutional theory. In S. Clegg, C. Hardy, & W. Nord (Eds.), *Handbook of organization studies* (pp. 175–190). Londres, Inglaterra: SAGE.
- Tsamenyi, M., Cullen, J., & González, J. M. G. (2006). Changes in accounting and financial information system in a Spanish electricity company: A new institutional theory analysis. *Management Accounting Research*, 17(4), 409–432. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2006.02.002>
- Uhr, J. (1993). Redesigning Accountability: From muddles to maps. *The Australian Quarterly*, 65(2), 1–16. <https://doi.org/10.2307/20635716>
- Van Thiel, S., & Leeuw, F. L. (2002). The performance paradox in the public sector. *Public Performance & Management Review*, 25(3), 267–281. <https://doi.org/10.1080/15309576.2002.11643661>
- Vega, R. O. M., Goularte, J. L. L., Costa, C. F. da, Behr, A., & Ramos, T. J. F. (2015). A Nova Contabilidade Aplicada ao Setor Público: uma análise nos municípios do COREDE-FO. *Revista de Gestão e Contabilidade Da UFPI*, 2(2), 33–50. <https://doi.org/10.26694/2358.1735.2015.v2ed21659>
- Vergara, S. C. (1998). *Projetos e Relatórios de Pesquisa em Administração* (2ª). São Paulo, Brasil: Editora Atlas S.A.
- Whittington, G. (2008). Fair value and the IASB/FASB conceptual framework project: An alternative view. *Abacus*, 44(2), 139–168. <https://doi.org/10.1111/j.1467-6281.2008.00255.x>
- Wijaya, A. F. (2019). Perspective of new public management and governance toward local governments accountability in Indonesia. *Annual International Conference of Business and Public Administration (AICoBPA 2018)*, 93, 48–52. Atlantis Press.
- Zafra-Gómez, J. L., Bolívar, M. P. R., & Muñoz, L. A. (2012). Contrasting new public management (NPM) versus post-NPM through financial performance. *Administration & Society*, 45(6), 710–747. <https://doi.org/10.1177/0095399711433696>
- Zucker, L. G. (1977). The role of institutionalization in cultural persistence. *American Sociological Review*, 42(5), 726–743. Retrieved from <https://www.jstor.org/stable/2094862>
- Zucker, L. G. (1987). Institutional theories of organization. *Annual Review of Sociology*, 13, 443–464.

PUBLICAÇÕES OFICIAIS

Brasil. (1988). Constituição da República Federativa do Brasil.

Brasil, Conselho Federal de Contabilidade - CFC. (2016). Resolução CFC nº 2016/NBCTSPEC, de 23 de setembro de 2016. Aprova a NBC TSP Estrutura Conceitual - Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público.

Brasil, Conselho Federal de Contabilidade - CFC. (2017). Resolução CFC nº 2017/NBCTSP07, de 22 de setembro de 2017. Aprova a NBC TSP 07 – Ativo Imobilizado.

Brasil, Controladoria Geral da União - CGU. (2020). Prestação de Contas do Presidente da República - PCPR 2019. Retrieved April 20, 2020, from <https://www.gov.br/cgu/pt-br/assuntos/auditoria-e-fiscalizacao/avaliacao-da-gestao-dos-administradores/prestacao-de-contas-do-presidente-da-republica/arquivos/2019-1/pcpr-2019-livro.pdf>

Brasil, Comando da Aeronáutica - COMAER. (2010). Portaria SEFA n.º 14/SUCONT, de 13 de outubro de 2010. Aprova na forma de divulgação eletrônica, as instruções relativas à execução orçamentária, financeira e patrimonial das Unidades Gestoras do Comando da Aeronáutica e dá outras providências.

Brasil, Comando da Aeronáutica – COMAER. (2015). Manual do Comando da Aeronáutica – MCA 172-3 (Digital). Módulo 7 - Execução Patrimonial.

Brasil, Comando da Aeronáutica - COMAER. (2017). Demonstrações Contábeis Consolidadas Comando da Aeronáutica. Retrieved from <https://www.fab.mil.br/relatoriodegestao>

Brasil, Comando da Aeronáutica - COMAER. (2018a). Demonstrações Contábeis Consolidadas Comando da Aeronáutica. Retrieved from <https://www.fab.mil.br/relatoriodegestao>

Brasil, Comando da Aeronáutica - COMAER. (2018b). Norma de Sistema do Comando da Aeronáutica - NSCA 172-1. Norma do Sistema de Contabilidade do Comando da Aeronáutica (SISCONTAER).

Brasil, Comando da Aeronáutica - COMAER. (2018c). Plano do Comando da Aeronáutica - PCA 11-47 Plano Estratégico Militar da Aeronáutica 2018 – 2027.

Brasil, Comando da Aeronáutica - COMAER. (2018d). Portaria n.º 577/GC3, de 02 de maio de 2018. Reedição da Norma do Sistema de Contabilidade do Comando da Aeronáutica (SISCONTAER) – NSCA 172-1.

Brasil, Comando da Aeronáutica - COMAER. (2019). Demonstrações Contábeis Consolidadas Comando da Aeronáutica e Fundo da Aeronáutica. Retrieved from <https://www.fab.mil.br/relatoriodegestao>

Brasil, Comando da Aeronáutica - COMAER. (2020a). Demonstrações Contábeis Consolidadas Comando da Aeronáutica e Fundo da Aeronáutica. Retrieved from <https://www.fab.mil.br/relatoriodegestao>

Brasil, Comando da Aeronáutica - COMAER. (2020b). Manual do Comando da Aeronáutica – MCA 172-3 (Digital). Módulo 7 - Execução Patrimonial.

Brasil, Comando da Aeronáutica - COMAER. (2020c). Regulamento do Comando da Aeronáutica – RCA 12-1. Regulamento de Administração da Aeronáutica (RADA).

Brasil, Comando da Aeronáutica - COMAER. (2021b). Portaria n.º 24/GC3 de 21 de janeiro de 2021. Dispõe sobre classificação e qualificação de Unidades do Comando da Aeronáutica no SIAFI e a correlação entre apoiadas e apoiadoras.

Brasil, Ministério da Fazenda - MF. (2008). Portaria nº 184, de 25 de agosto de 2008. Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

Brasil, Presidência da República - PR. (1922). Decreto-Lei n.º 15.783, de 08 de novembro de 1922. Aprova o regulamento para execução do Código de Contabilidade Pública.

Brasil, Presidência da República - PR. (1941). Decreto-Lei n.º 2.961, de 20 de janeiro de 1941. Cria o Ministério da Aeronáutica.

Brasil, Presidência da República - PR. (1946). Decreto-Lei n.º 9.889, de 16 de setembro de 1946. Lei de organização da Força Aérea Brasileira em tempo de paz.

Brasil, Presidência da República - PR. (1964). Lei n.º 4.320, de 17 de março de 1941. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

Brasil, Presidência da República - PR. (2009). Decreto n.º 6.976, de 07 de outubro de 2009. Dispõe sobre o Sistema de Contabilidade Federal e dá outras providências.

Brasil, Presidência da República - PR. (2016). Decreto 8.909, de 22 de novembro de 2016. Altera o Decreto nº 6.834, de 30 de abril de 2009, que aprova a Estrutura Regimental e o Quadro Demonstrativo dos Cargos em Comissão e das Funções Gratificadas do Comando da Aeronáutica, do Ministério da Defesa, remaneja funções gratificadas e substitui cargos em comissão do Grupo Direção e Assessoramento Superiores - DAS por Funções Comissionadas do Poder Executivo.

Brasil, Secretaria do Tesouro Nacional e Secretaria de Orçamento Federal - STN/SOF. (2009). Portaria Conjunta nº 2, de 6 de agosto de 2009. Aprova o Volume I - Procedimentos Contábeis Orçamentários da 2ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público - MCASP, e dá outras providências.

Brasil, Secretaria do Tesouro Nacional – STN. (2015). Macrofunção 020335, de 25 de novembro de 2015. Reavaliação e Redução ao Valor Recuperável.

Brasil, Secretaria do Tesouro Nacional - STN. (2018a). Manual de Contabilidade Pública Aplicada ao Setor Público (MCASP). (8ª Edição). Brasília, Brasil. Retrieved from <https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/manual-de-contabilidade-aplicada-ao-setor-publico-mcasp/2019/26/2019/26>

Brasil, Secretaria do Tesouro Nacional - STN. (2018 b). Portaria n.º 877, de 18 de dezembro de 2018. Aprova a Parte Geral e as Partes II - Procedimentos Contábeis Patrimoniais, III - Procedimentos Contábeis Específicos, IV - Plano de Contas Aplicado ao Setor Público e V - Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público da 8ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP).

Brasil, Secretaria do Tesouro Nacional – STN. (2018 c). Relatório Contábil do Tesouro Nacional – RCTN. Retrieved April 18, 2020, from http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/318974/RCTN_2018_17_corrigido/3751bea8-fa06-42cf-bd6c-edc4b5af73f1

OUTRAS REFERÊNCIAS

- Brasil, COMAER. (2021a). Nossa Jornada Continua Rumo ao Futuro. Retrieved January 21, 2021, from Aerovisão A revista da Força Aérea Brasileira website: <https://www.fab.mil.br/80Anos/>
- Deloitte. (2020). IPSAS in your pocket. Retrieved from <https://www.iasplus.com/en/publications/public-sector/ipsas-in-your-pocket-2020>
- Financial Accounting Standards Board - FASB. (2011b). IASB and FASB issue common fair value measurement and disclosure requirements. Retrieved June 18, 2020, from https://www.fasb.org/cs/ContentServer?c=FASBContent_C&cid=1176158544944&d=Touch&pagename=FASB%2FFASBContent_C%2FNewsPage
- VERBI. (2019). MAXQDA 2020. Retrieved from <https://www.maxqda.com/>