

Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos créditos a receber do serviço nacional de aprendizagem industrial de rondônia:

uma análise à luz do marco
normativo contábil brasileiro

Fllávia Almeida Limma de Sousa

Orientador: Prof. Dr. Diego Rodrigues Boente.

Coletânea de Pós-Graduação, v.1 n.4
Auditoria Financeira



REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO

MINISTROS

José Mucio Monteiro (Presidente)

Ana Arraes (Vice-presidente)

Walton Alencar Rodrigues

Benjamin Zymler

Augusto Nardes

Aroldo Cedraz de Oliveira

Raimundo Carreiro

Bruno Dantas

Vital do Rêgo

MINISTROS-SUBSTITUTOS

Augusto Sherman Cavalcanti

Marcos Bemquerer Costa

André Luís de Carvalho

Weder de Oliveira

MINISTÉRIO PÚBLICO JUNTO AO TCU

Cristina Machado da Costa e Silva (Procuradora-Geral)

Lucas Rocha Furtado (Subprocurador-geral)

Paulo Soares Bugarin (Subprocurador-geral)

Marinus Eduardo de Vries Marsico (Procurador)

Júlio Marcelo de Oliveira (Procurador)

Sérgio Ricardo Costa Caribé (Procurador)

Rodrigo Medeiros de Lima (Procurador)



Instituto Serzedello Corrêa
Escola Superior do Tribunal de Contas da União

DIRETOR GERAL

Fábio Henrique Granja e Barros

**DIRETORA DE RELAÇÕES INSTITUCIONAIS,
PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA**

Flávia Lacerda Franco Melo Oliveira

**CHEFE DO DEPARTAMENTO DE
PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA**

Clémens Soares dos Santos

CONSELHO ACADÊMICO

Maria Camila de Ávila Dourado
Tiago Alves de Gouveia Lins Dutra
Marcelo da Silva Sousa
Rafael Silveira e Silva
Pedro Paulo de Moraes

COORDENADOR ACADÊMICO

Tiago Alves de Gouveia Lins Dutra

COORDENADOR EXECUTIVO

Georges Marcel de Azeredo Silva

PROJETO GRÁFICO E CAPA

Núcleo de Comunicação - NCOM/ISC

PÓS-GRADUAÇÃO EM AUDITORIA FINANCEIRA

Reconhecimento, mensuração e evidenci- ação dos créditos a receber do serviço nacional de aprendizagem industrial de rondônia:

uma análise à luz do marco normativo contábil brasileiro

Filávia Almeida Limma de Sousa

Orientador(a):

Orientador: Prof. Dr. Diego Rodrigues Boente.

Resumo

O presente estudo de caso visa analisar se os créditos a receber inscritos no Balanço Patrimonia I do Senai/RO, relativos aos exercícios financeiros 2015, 2016 e 2017, satisfazem os critérios de reconhecimento, mensuração e evidência dispostos no marco normativo contábil brasileiro. Essa análise é importante, haja vista que o Senai, na qualidade de entidade para-fiscal, contribui no processo de capacitação profissional com vistas a abastecer a indústria nacional. E como tal, suas informações devem ser transparentes e fidedignas para apoiar a prestação de contas, a responsabilização e a tomada de decisão. A análise documental dos relatórios financeiros demonstrou a adequação do critério de mensuração utilizado, mas não o de reconhecimento e evidência. Além disso, identificou-se que o normativo contábil utilizado como referência atualmente se encontra desatualizado dos normativos em vigor, a nomenclatura da conta Perdas Estimadas em Crédito de Liquidação Duvidosa não é compatível com o conceito vigente atualmente e que as ações de cobrança adotadas pela entidade para reduzir o índice de inadimplência não se mostram eficientes. No âmbito da pesquisa acadêmica, o enfoque dado aos relatórios financeiros do Senai/RO ainda não foi objeto de estudo, portanto, além do objetivo geral a ser alcançado, esse trabalho pretende contribuir com a convergência das práticas contábeis do Senai/RO aos padrões internacionais.

Palavras-chave: Créditos a receber; reconhecimento; mensuração e evidência.

Abstract

This case study aims to examine whether the receivables are recorded in the balance sheet of the Senai/RO for the 2015, 2016 and 2017 finance exercises, meet the criteria for recognition, measurement and disclosure prepared in Brazilian accounting regulatory mark. This analysis is important, since the Senai as quasi-fiscal entity, helps in the process of professional training in order to cater to the domestic industry. And as such, your information must be transparent and reliable to support accountability and decision-making. The documentary analysis of the financial reports showed the appropriateness of the measurement criterion used, but not that recognition and disclosure. In addition, it was identified that the accounting standards used as reference are currently outdated of current regulations, the nomenclature of the Estimated Losses Doubtful Credit account is not compatible with the current concept and that the collection action adopted by the entity to reduce the default rate aren't efficient. In the scope of academic research, the focus on the Senai/RO financial report hasn't yet been studied, therefore, in addition to the general objectives to be achieved, this work intends to contribute to the convergence of Senai/RO accounting practices to international standards.

Keywords: Receivable; recognition; measurement; disclosure.

Sumário

1. INTRODUÇÃO	8
1.1 Contextualização e Identificação do Problema de Pesquisa.....	8
1.2 Objetivos	12
1.3 Justificativa.....	13
1.4 Delimitação da Pesquisa.....	15
1.5 Organização dos Trabalhos.....	15
2. REFERENCIAL TEÓRICO	15
2.1 Elementos das Demonstrações Contábeis	17
2.2 Conceituação de Ativo	18
2.3 Reconhecimento dos Elementos Contábeis nas Demonstrações Contábeis	19
2.4 Mensuração dos Elementos nas Demonstrações Contábeis	20
2.5 Evidenciação dos Elementos nas Demonstrações Contábeis.....	22
3. METODOLOGIA	25
4. DESCRIÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS.....	25
4.1 Arcabouço Normativo Utilizado pelo Senai/RO	25
4.2 Critérios Utilizados pelo Senai/RO	26
4.3 Política de Cobrança de Créditos	31
4.4 Comparação dos Critérios Utilizados pelo Senai/RO com os Estabelecidos no Marco Normativo Contábil Brasileiro.....	33
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS	36
REFERÊNCIAS	38

1. INTRODUÇÃO

1.1 Contextualização e Identificação do Problema de Pesquisa

Com a aprovação da Portaria 184/2008 do Ministério da Fazenda, estimulada pelas transformações do cenário econômico mundial, que teve início com o processo de globalização, foi autorizado o início do processo de convergência das práticas contábeis nacionais aos padrões internacionais, haja vista a necessidade de as entidades públicas disponibilizarem informações contábeis transparentes e comparáveis, construídas a partir de uma base metodológica comum e confiável.

Para auxiliar a condução desse processo, o Conselho Federal de Contabilidade aprovou a NBC TSP Estrutura Conceitual, em 2016, em consonância com o *The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities*, emitido pelo *International Public Sector Accounting Standards Board of International Federation of Accountants* (IPSASB/IFAC), responsável por estabelecer os conceitos que devem ser aplicados no desenvolvimento das demais Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCs TSP) do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) destinados às entidades do setor público.

Nesses referenciais foram estabelecidos os conceitos dos elementos patrimoniais utilizados na elaboração das demonstrações contábeis – ativo, passivo, receita, despesa, contribuição dos proprietários e distribuição aos proprietários –, os quais correspondem às estruturas básicas a partir das quais as demonstrações são elaboradas.

Segundo a Estrutura Conceitual, esses elementos fornecem um ponto inicial para reconhecer, classificar e agregar dados e atividades econômicas de maneira a fornecer aos usuários informação que satisfaça aos objetivos e atinja as características qualitativas da informação contábil.

O primeiro governo de Getúlio Vargas (1930-1945) foi um marco para as mudanças no cenário político e econômico nacional, responsável por estimular o processo de industrialização nacional, marcado pela crise de 1929, que impactou o balanço de pagamentos do Brasil, e se viu impelido a substituir o modelo primário exportador, centrado no café, em razão da crise mundial, para uma base exportadora diversificada, passando de agroexportador para industrial e centrado no mercado interno (FIORI, 2011; CANO, 2012; RAMOS, 2013; RAMOS, 2013).

Em razão desse cenário, Fonseca (apud Fonseca 2012) ressalta que o governo gradualmente começou a defender não só a substituição de importações, mas a industrialização nacional como alternativa para o país.

O modelo político econômico adotado pelo regime de Vargas foi considerado nacional desenvolvimentista, ao centralizar os investimentos na indústria de base nacional, em órgãos de administração pública e em reformas nas forças armadas.

Nas palavras de Bresser-Pereira (2009), Vargas foi um estadista, porque teve a visão da oportunidade que a Grande Depressão dos anos 1930 abria para o Brasil iniciar sua industrialização e completar sua revolução nacional e capitalista.

Dentre algumas das principais indústrias públicas criadas durante o Estado Novo estiveram: Companhia Siderúrgica Nacional (1941); Companhia Vale do Rio Doce (1942); Fábrica Nacional de Motores (1942); Companhia Nacional de Álcalis (1943); e Companhia Hidrelétrica do São Francisco (1945).

O Senai foi criado no período do Estado Novo, em decorrência de duas causas centrais, a primeira econômica, face às negociações de Vargas com os Estados Unidos para implantação em território brasileiro de uma siderúrgica, ponto de apoio de uma futura industrialização mais independente, uma vez que, aos poucos, se veria libertada a importação de aço, produto fundamental para a maioria dos empreendimentos industriais, a exemplo das construções civil e naval.

Segundo BATALHA (2009), São Paulo, como motor da indústria da época, e continua em idêntico patamar, já demonstrava sinais de que necessitaria de mão de obra especializada cada vez maior número, e não havia como suprir as demandas causadas pela II Guerra Mundial, então em curso, que, inegavelmente, propiciou ao Brasil, até o momento do seu ingresso na conflagração, desenvolver a exportação de produtos manufaturados para um mercado que necessitava de todo e qualquer item industrializado.

Da mesma forma, muitos produtos importados pelo Brasil deixaram de ser consumidos em razão da mesma guerra, que obrigou seus industriais a criarem condições de suprir o mercado interno com bens e serviços não mais oferecidos a preços baixos pelos países em conflito na Europa e Ásia, estimulando o setor para uma diversificação do seu parque industrial até então não conhecida.

Como não havia recursos públicos suficientes para materializar tudo o que havia sido planejado pelo governo, houve um acordo que beneficiaria três partes: Estado, indústria e trabalhadores, qual seja: a criação de um serviço de educação profissional custeado pelo empresariado industrial por meio de contribuições calculadas sobre a folha de pagamento de cada empresa e obrigadas a serem recolhidas por força de um decreto-lei (BATALHA, 2009).

Segundo ABREU (2001), em maio de 1939 o governo federal estabeleceu a obrigatoriedade, no caso de empresas industriais com mais de quinhentos operários, de oferecer cursos de aperfeiçoamento profissional para os trabalhadores.

Para estudar a regulamentação foi criada uma comissão que buscou informações com diversos grupos da sociedade, dentre os quais os presidentes da Confederação Nacional das Indústrias (CNI), das Federações das Indústrias do estado de São Paulo, do Distrito Federal e do estado do Rio, bem como com presidentes de vários sindicatos de empregadores e de operários, além de empresários e educadores.

Após meses de trabalho, a comissão interministerial propôs a substituição integral do Decreto-Lei nº 1.238, de 2 de maio de 1939, por um diploma que consagrasse a criação de um sistema nacional de aprendizagem, prática corrente em vários países e recomendada pelo Bureau Internacional do Trabalho em Genebra (ABREU, 2001).

Com esse cenário, no dia 22 de janeiro de 1942 foi assinado o Decreto-Lei 4.048, que criou o Serviço Nacional de Aprendizagem dos Industriários (Senai) – um pouco mais tarde, o Decreto-Lei 4936, de 7 de novembro de 1942, designou-o como Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial. E em 16 de julho de 1942, Getúlio Vargas, através do Decreto nº 10.009, aprovou o regime da nova entidade.

Conforme Decreto-Lei 4.048, o Senai tinha a missão de formar profissionais em todo país para abastecer a indústria nacional, caracterizando-se como órgão consultivo do Governo Federal em assuntos relacionados à formação de trabalhadores da indústria e atividades similares. Segundo esse dispositivo, a nova instituição de educação profissional, entidade de direito privado, seria mantida com recursos dos empresários, custeada por contribuições mensais das empresas da indústria, dos transportes, das comunicações e da pesca, e administrada pela CNI.

Em 10 de janeiro de 1962, foi publicado o Decreto 494, aprovando o Regimento Interno do Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial discriminando os cinco objetivos institucionais: (a) proporcionar a aprendizagem industrial; (b) assistir os empregados na elaboração e execução de programas gerais de treinamento; (c) proporcionar a formação profissional no local de trabalho; (d) conceder bolsas de estudo e de aperfeiçoamento aos seus colaboradores; e (e) cooperar no desenvolvimento de pesquisas tecnológicas de interesse para a indústria.

Os recursos do Senai, provenientes de contribuições previstas em lei; doações e legados; subvenções; multas arrecadadas por infração de dispositivos legais e regulamentares; rendas oriundas de prestações de serviços e mutações patrimoniais, inclusive as de locação de bens de qualquer natureza e de rendas eventuais, criaram, ao longo do tempo, duas grandes vertentes de ação: a de serviços educacionais, que englobou desde a educação básica até a educação profissional e tecnológica; e a de serviços técnicos e tecnológicos, que compreendeu pesquisas, desenvolvimento e inovação tecnológica, serviços técnicos especializados, assessoria técnica e tecnológica, informação tecnológica, bem como certificação de processos e produtos.

Isso demonstra que a criação do Senai surgiu em face do interesse do empresariado em contribuir para a melhoria da formação profissional, como um agente indutor do processo de capacitação de mão de obra para suprir a indústria nacional, e proporcionar bem-estar ao trabalhador, e do estado, em fomentar a economia nacional.

Em razão da cooperação entre o setor da indústria e estado, a disponibilização das informações daquele à sociedade e ao estado devem ser transparentes e fidedignas para apoiar a tomada de decisão, pois a elaboração e divulgação de informações financeiras, principalmente em se tratando dos recursos públicos que administra, não são um fim em si mesmo, mas devem se mostrar úteis à prestação de contas e responsabilização e à tomada de decisão.

Sendo assim, considerando que os Balanços Patrimoniais 2015, 2016 e 2017 de uma das unidades integrantes do Senai, o Departamento Regional do Senai/RO, contabilizam os registros de R\$ 4.787.698,92, R\$ 6.113.544,31 e R\$ 6.278.544,09, respectivamente, nos saldos da conta clientes, mas, sua conta retificadora, os valores de R\$ 4.318.249,91, R\$ 4.663.016,24 e R\$ 4.653.484,68, faz-se necessário verificar a compatibilidade desses registros com o marco normativo contábil brasileiro.

Sobre os valores contabilizados na conta de direitos, as Notas Explicativas anexas a esses demonstrativos não apresentam esclarecimentos suficientes aos usuários das informações sobre essas transações, restringindo-se a esclarecer que se referem a créditos junto a clientes, pessoas físicas e jurídicas, decorrentes de serviços prestados na área de educação e tecnologia, avaliadas no momento inicial pelo valor presente, sem considerar encargos financeiros, atualização monetária ou multa sobre os títulos vencidos.

Já os esclarecimentos quanto aos valores inscritos na conta de provisão para créditos de liquidação duvidosa foram constituídos a partir da análise dos títulos recebíveis em atraso a mais de 180 dias.

A Norma Brasileira de Contabilidade TSP 1, com suporte na Estrutura Conceitual, retrata que o reconhecimento de um direito ou obrigação deve ser realizado no patrimônio de uma entidade quando satisfaça a condição para ser reconhecido como ativo, passivo, receita, despesa, contribuição dos proprietários e distribuição aos proprietários.

No caso das Perdas Estimadas em Créditos de Liquidação Duvidosa (EPCLD), registradas como Provisão para Crédito de Liquidação Duvidosa (PCLD) no Balanço do Senai/RO, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis, alinhado às normas internacionais, emitiu o Pronunciamento CPC 38 – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração (revogado pelo Pronunciamento CPC 48 – Instrumentos Financeiros), no qual o registro dos devedores duvidosos deverão ser mensurados por meio das perdas efetivamente incorridas, com o objetivo de os usuários avaliarem: (a) a significância do instrumento para a posição patrimonial, financeira e de desempenho da

entidade; e (b) a natureza e a extensão dos riscos a que estão sujeitas à entidade e como esses riscos são administrados.

Sendo assim, a proposta do estudo de caso procura responder ao seguinte questionamento: os créditos a receber inscritos no Balanço Patrimonial do Senai/RO, relativos aos exercícios 2015, 2016 e 2017, satisfazem os critérios de reconhecimento, mensuração e evidenciação segundo o marco normativo contábil brasileiro?

1.2 Objetivos

Para responder ao problema de pesquisa, foram estruturados o objetivo geral e os objetivos específicos, apresentados nesta seção.

1.2.1 Objetivo Geral

O objetivo geral é analisar o reconhecimento, a mensuração e evidenciação dos créditos a receber inscritos no Balanço Patrimonial do Senai/RO, relativos aos exercícios 2015, 2016 e 2017, à luz do marco normativo contábil brasileiro.

1.2.2 Objetivos Específicos

Os objetivos específicos tornam-se necessários para o desenvolvimento do objetivo geral, detalhando mais a pesquisa e, conjuntamente, colaborando para o resultado final. São eles:

- a.** identificar o critério para reconhecimento dos créditos a receber, descritos nas demonstrações contábeis do Senai/RO;
- b.** identificar a composição dos créditos a receber, por tipo de devedor, natureza do crédito e outros desdobramentos relevantes;
- c.** identificar a origem e a data de ocorrência dos fatos geradores dos valores registrados no balanço da entidade para inferir sobre sua probabilidade de recebimento;
- d.** identificar a metodologia, as bases de mensuração e evidenciação utilizadas para os créditos a receber, incluindo os ajustes para perdas;e
- e.** comparar os critérios de reconhecimento, mensuração e evidenciação utilizados com aqueles estabelecidos no marco normativo contábil brasileiro.

1.3 Justificativa

Historicamente, sem adentrar na divergência quanto à assertividade dessa afirmação, parte dos estudiosos da contabilidade no âmbito nacional, considerava que a Lei 4.320/1964, no seu art. 35, estabelecia o regime de caixa para a contabilização das receitas e de competência para as despesas, o que levou a propagação de que a contabilidade pública usava o regime misto para o registro das operações contábeis.

Esse entendimento retirou o enfoque do patrimônio, considerado pela ciência contábil o objeto fundamental de estudo das práticas contábeis, ao maximizar os efeitos contábeis a partir das entradas e saídas de recursos com base no orçamento aprovado.

Em razão dessa visão, o resultado das operações contábeis das organizações públicas, projetados nos demonstrativos contábeis, não refletia com exatidão o patrimônio público, haja vista o enfoque contábil ter se deslocado do patrimônio para o orçamento, causando imprecisão nas informações disponibilizadas aos seus usuários internos e externos.

No entanto, a massificação do processo de globalização impulsionando a troca de informações entre os diferentes usuários, ora na busca de comparar os resultados financeiros, ora na tentativa de identificar potenciais mercados para os investimentos internacionais, acentua as divergências entre as informações, principalmente em razão da ausência de utilização de um único referencial para registro das práticas utilizadas, impossibilitando a comparabilidade dos relatórios financeiros.

Nesse cenário tem início as discussões para a adoção de um padrão internacional para elaboração dos relatórios financeiros, e o Brasil, visando sua participação nesse processo, dá início às ações para convergência da contabilidade nacional ao padrão internacional com o objetivo de padronizar a informação contábil e maximizar sua qualidade de forma a possibilitar a comparabilidade dos relatórios financeiros.

Hoje, passados mais de 10 anos do início do processo de convergência, iniciado com a edição da Portaria 184/2008 pelo Ministério da Fazenda, os relatórios financeiros da União não estão totalmente convergidos aos padrões internacionais, em razão de especificidades do ordenamento jurídico nacional e de ações que precisam ser adotadas para sua adequação.

E tomando por base o marco referencial em curso adotado pelo Brasil no processo de convergência, o trabalho analisará as práticas do Senai/RO.

Oportuno salientar que, não obstante, o Senai/RO tenha natureza jurídica de direito privado, na condição de entidade sem fins lucrativos, sujeita-se às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público por se tratar de entidade que aplica recursos

públicos, logo suas informações devem ser transparentes, fomentar a *accountability* e subsidiar a tomada de decisão.

Sobre essa questão, o TCU, na qualidade de órgão constitucional de controle externo, responsável por fiscalizar a adequada aplicação dos recursos públicos, conforme descrito no texto constitucional, manifestou-se nos seguintes termos no Acórdão 699/2016- TCU-Plenário:

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

Desse modo, submetendo às entidades integrantes do Sistema S, dentre as quais o Senai, ao marco normativo contábil brasileiro.

No tocante à transparência das informações descritas nos relatórios financeiros, com o propósito de contribuir com a *accountability*, a ISSAI 200 esclarece que o propósito de uma auditoria de demonstrações financeiras é aumentar o grau de confiança dos usuários sobre essas demonstrações, de forma a atuar para minimizar o conflito de agência. Para tanto, o auditor deve expressar uma opinião que forneça segurança razoável aos tomadores de decisão sobre a existência ou não de distorções relevantes nas informações financeiras divulgadas, independente se causadas por erro ou fraude.

Segundo o Manual de Auditoria Financeira do Tribunal de Contas da União (2015), o principal objetivo da auditoria financeira é melhorar e promover a prestação de contas de órgãos e entidades públicos.

Nesse cenário, é preciso considerar a competência constitucional do Tribunal de Contas da União para julgar as contas dos responsáveis que utilizem, arrecadem, guardem, gerenciem, administrem bens e valores públicos, já que esse trabalho pretende fornecer elementos para subsidiar a análise dos julgadores ao se pronunciarem quanto à clareza, à objetividade e à exatidão dos demonstrativos contábeis da entidade, ainda que constituídas por pessoas jurídicas de direito privado, considerando que as entidades do Sistema S atuam em paralelo com o estado e nessa condição recebem recursos públicos para o desempenho de suas atividades, e, portanto, sujeitando-se à fiscalização do TCU.

No âmbito da pesquisa acadêmica, o enfoque dado aos relatórios financeiros do Senai/RO, quanto aos critérios de reconhecimento, mensuração e evidenciação dos créditos a receber, segundo o marco normativo contábil brasileiro, ainda não foi objeto de estudo, portanto, além do objetivo geral a ser alcançado, esse trabalho pretende contribuir com a convergência das práticas contábeis do Senai/RO aos padrões internacionais.

1.4 Delimitação da Pesquisa

A análise dos dados financeiros está restrita aos Balanços Patrimoniais dos exercícios 2015, 2016 e 2017 do Departamento Regional do Senai/RO, unidade integrante do Senai, especificamente ao saldo da conta Clientes e da sua conta Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa (PCLD).

1.5 Organização dos Trabalhos

O trabalho está estruturado nas seguintes seções: (1) introdução, na qual se inserem a contextualização do objeto de pesquisa, os objetivos geral e específico, a justificativa, a delimitação da pesquisa e sua organização; (2) referencial teórico, com a apresentação das definições dos elementos das demonstrações, conceituação de ativo e dos critérios de reconhecimento, mensuração e evidenciação dos elementos contábeis; (3) metodologia aplicada à pesquisa; e (4) descrição e discussão dos resultados, no qual estão descritos o arcabouço normativo e os critérios utilizados pelo Senai/RO, e a comparação desses elementos com os definidos pelo marco normativo contábil brasileiro.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

Seguindo a tendência mundial de aperfeiçoamento da contabilidade, o Ministério da Fazenda editou a Portaria 184/2008, considerada o ponto inicial do processo de convergência da contabilidade governamental aos padrões internacionais, além disso, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) passou a editar anualmente o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) com base nas IPSAS e nas normas do Conselho Federal de Contabilidade (CFC).

Em idêntico processo, o CFC editou as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) em 2008, de observância obrigatória para as entidades do setor público.

Em consonância com a proposta, o CFC aprovou em 2016 a NBC TSP Estrutura Conceitual, definindo entre outras informações, as características das estruturas básicas a partir das quais as demonstrações contábeis devem ser elaboradas.

Segundo essa orientação, essas estruturas fornecem o ponto inicial para reconhecer, classificar e agregar dados e atividades econômicas de maneira a fornecer aos usuários informações que satisfaçam aos objetivos e atinjam as características qualitativas da informação contábil.

Outra ação importante no processo de convergência foi a tradução das IPSAS, que surgiu de um trabalho conduzido pelo Comitê Gestor da Convergência no Brasil, em uma ação conjunta CFC e Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (Ibracon), com a cooperação técnica da STN.

Em consonância com os preceitos que impulsionaram o processo de convergência, esse estudo é aderente ao principal objetivo da auditoria financeira, qualseja, melhorar promover a prestação de contas de órgãos e entidades públicos, possibilitando um ambiente de transparência e de confiança nas informações disponibilizadas à sociedade e aos órgãos de controle e fiscalização a partir de um referencial internacionalmente aceitável.

Esse referencial, além de aprimorar a elaboração dos relatórios financeiros, ressaltando fatos contábeis qualitativos e quantitativos do patrimônio das entidades a partir da adoção do regime de competência, em detrimento ao controle e à execução orçamentária, sob influência do regime de caixa, contribui com a transparência das informações e com o processo de *accountability*.

Ademais, no final do exercício de 2014, o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público – PCASP foi implementado na União (administração direta, autarquias, fundações públicas e empresas públicas dependentes). E em 2015, todas as operações econômico-financeiras que afetaram o patrimônio da União foram registradas seguindo a lógica do respectivo plano de contas.

O PCASP foi elaborado com o objetivo de uniformizar as práticas contábeis, consoante aos normativos vigentes, às NBCASP, aos padrões internacionais de Contabilidade do Setor Público e às regras e procedimentos de Estatísticas de Finanças Públicas reconhecidas por organismos internacionais.

Esse novo modelo contábil adotado pela União privilegia a adoção do regime de competência, em contraposição ao modelo anterior que era fortemente influenciado pelo regime de caixa, oriundo do controle e da execução orçamentária.

Segundo as Demonstrações Contábeis Consolidadas da União (DCON), relativas ao exercício 2015, além das mudanças estruturais, destacaram-se, também, mudanças

nas bases de mensuração ou no critério de classificação de alguns itens patrimoniais: (a) evidenciação dos ajustes retrospectivos; (b) reclassificações de itens patrimoniais; (c) reconhecimento do crédito tributário; (d) cálculo do ajuste para perdas do crédito tributário; (e) reconhecimento de passivos efetivos, provisões e passivos contingentes; (f) mecanismos para a consolidação; (g) evidenciação de transações com partes relacionadas; e (h) evidenciação sobre o Regime Geral de Previdência Social – RGPS.

Essa adoção inicial representou o início da transição do regime anterior para o regime de competência e seus reflexos serão sentidos nos anos subsequentes com reconhecimento de novos ativos e passivos.

Nas DCON 2016, há menção expressa de que no Brasil o processo de convergência para as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (*International Public Sector Accounting Standards – IPSAS*), ainda não se completou, sendo assim, as referidas normas foram utilizadas de maneira subsidiária e não foram observadas em sua integridade. As IPSAS ainda não possuem aplicação integral e obrigatória pelas entidades governamentais brasileiras, porém, quando não há norma semelhante ou quando a norma brasileira é mais sucinta, tais normas auxiliam na busca por uma melhor evidenciação dos fenômenos econômicos. De igual modo, as Normas Internacionais para Relatório Financeiro (*International Financial Reporting Standards – IFRS*) foram utilizadas de maneira subsidiária.

Portanto, tomar como parâmetro essas orientações é um pré-requisito para condução ao processo de convergência das práticas nacionais às normas internacionais.

2.1 Elementos das Demonstrações Contábeis

Segundo a Estrutura Conceitual (2016), as demonstrações contábeis se agrupam em classes, com características comuns, às transações que causam efeitos financeiros ou não decorrentes das transações realizadas.

Essas classes são denominadas elementos das demonstrações contábeis e correspondem às estruturas básicas a partir das quais as demonstrações contábeis são elaboradas, e fornecem o marco inicial para reconhecer, classificar e agregar dados e atividades econômicas de maneira a fornecer aos usuários informação que satisfaça aos objetivos e atinja as características qualitativas da informação contábil.

Os elementos estão divididos em seis categorias: (a) ativo; (b) passivo; (c) receita; (d) despesa; (e) contribuição dos proprietários; e (f) distribuição aos proprietários.

Em razão do escopo do presente estudo de caso, a explanação vai ser restringir às conceituações do ativo.

2.2 Conceituação de Ativo

O *Financial Accounting Standards Board* (FASB), organização responsável por editar padrões de contabilidade financeira, define ativo como sendo os prováveis benefícios econômicos futuros obtidos ou controlados por uma entidade como resultado de transações ou eventos passados (Con. 6, para.25, 1985).

Segundo MARTINS (2002), esse conceito teve origem em CANNING (1929), que definiu ativo a partir da obtenção de benefícios econômicos que são controlados por uma entidade.

Essa definição foi incorporada ao ordenamento nacional com a aprovação da NBC TSP Estrutura Conceitual pelo CFC, segundo a qual ativo é um recurso (item com potencial de serviços ou com a capacidade de gerar benefícios econômicos) controlado no presente pela entidade como resultado de evento passado (Estrutura Conceitual,2016).

A ideia de caracterizar o ativo como um recurso já havia sido abordada por MARTINS (1972), ao considerar que a verdadeira caracterização de um elemento como ativo está no seu potencial de gerar resultado econômico.

IUDÍCIBUS (1997 *apud* MARTINS, 2002) considera a característica fundamental do ativo a sua capacidade de prestar serviços futuros à entidade, individualou conjuntamente com outros ativos e fatores de produção, capazes de se transformar, direta ou indiretamente, em fluxos líquidos de entradas de caixa.

E caso essa característica fundamental de representar uma potencialidade de entrada de caixa, em algum período de tempo, não se concretizar, MARTINS (2002, p. 51) considera que então não existe ativo para a entidade.

Nesse mesmo sentido, Goulart (2002) conclui que para a correta compreensão da definição de ativo é fundamental associá-lo à noção de benefício econômico futuro.

A relevância dessa “potencialidade futura” foi abordada por IUDÍCIBUS (2012) ao afirmar que a definição de ativo deve considerar toda sua capacidade de prestar benefícios futuros e não apenas os insumos nele contido.

Essa ideia é subjacente ao conceito de Martins (1972 *apud* ARAÚJO *et al*, 2008) no qual os ativos são considerados direitos a futuros resultados econômicos e não apenas o valor do agente que o proporciona.

Sem adentrar no mérito quanto à abrangência ou à completude dessas definições, mas considerando os elementos que se sobrepõem a cada uma das definições dos diferentes autores, pode-se associar a definição de ativo a três elementos: (a) ser um

recurso, nos termos considerados pela Estrutura Conceitual; (b) ser controlado pela entidade; e (c) ser derivado de um evento passado.

Veja-se então, que a forma não é condição indispensável a sua caracterização, conforme mencionado na Estrutura Conceitual (2016).

Tal como considerados essenciais para satisfazer a condição de ativo, essas características também foram consideradas necessárias por MARTINS (2002) para que um determinado item atenda as condições de ativo:

- a.** represente uma potencial obtenção de benefícios econômicos futuros, que em algum momento serão representados por entradas líquidas de caixa;
- b.** a entidade deve ter controle total sobre esses fluxos e ter capacidade de restringir seu acesso; e
- c.** ocorrência de um evento passado gerador para que tenha possibilitado a existência de um ativo.

Esses mesmos elementos foram objeto de destaque por NIYAMA (2017) na conceitualização de ativo:

- a.** futuro benefício econômico (sinônimo de recurso, segundo a estrutura conceitual);
- b.** controlado pela entidade; e
- c.** ser resultante de eventos passados.

Portanto, satisfeitas essas três condições simultaneamente – potencial obtenção de recursos futuros, controle e ter origem em evento passado –, o registro da informação atende o pressuposto legal, portanto, pode ser considerado ativo patrimonial.

E como esse elemento deve ser incorporado ao patrimônio da entidade?

2.3 Reconhecimento dos Elementos Contábeis nas Demonstrações Contábeis

De acordo com a Estrutura Conceitual (2016), reconhecimento é o processo de incorporar e de incluir um item, expresso em valores a serem demonstrados no corpo da demonstração contábil, que satisfaça a definição de elemento e possa ser mensurado de maneira que observe as características qualitativas.

Logo, um item deve ser reconhecido, contabilizado, nas demonstrações contábeis quando: (a) satisfaça a definição de elemento; e (b) puder ser mensurado de maneira que observe as características qualitativas da informação incluída nos relatórios contábeis.

No caso dos direitos (créditos), objeto desse estudo, a NBC TSP 2, responsável por abordar o tratamento contábil das receitas provenientes de transações e eventos com contraprestação decorrentes das transações com prestação de serviços, venda de bens e uso por terceiros de outros ativos que gerem juros, *royalties*, dividendos ou distribuições assemelhadas, satisfeitos os itens descritos acima, as receitas desses fatos devem ser mensuradas pelo valor justo da contraprestação ou a receber.

Segundo a norma, na maioria dos casos, a contraprestação deve ser feita na forma de caixa ou equivalentes de caixa, e o montante da receita corresponde ao montante ou equivalentes de caixa recebidos ou a receber (NBC TSP 2).

Isto é, o registro contábil dessa contraprestação equivale ao valor justo da contraprestação, acordado previamente entre as partes, na forma de caixa recebido ou a receber.

Em resumo, sempre que determinada entidade contábil comercializa bens ou serviços, cujos valores forem previamente acordados entre as partes, essa receita deve ser registrada no patrimônio da entidade na forma de uma entrada de dinheiro em caixa ou de um direito a receber à medida que o bem for entregue ou o serviço for prestado.

No caso do Senai/RO, as Notas Explicativas anexas aos demonstrativos do período, destacam que os direitos são créditos junto a clientes, pessoas físicas e jurídicas, oriundos da prestação de serviços, registrados pelo valor presente contratado, os quais são baixados do ativo à medida que os pagamentos vão sendo realizados pelos clientes ou quando fica constatada sua perda efetiva.

Logo o Senai/RO deve reconhecer o direito a receber, decorrente da relação de prestação de serviço celebrada, nas suas demonstrações contábeis não quando da celebração do compromisso, mas à medida que o serviço for sendo prestado ao cliente. E, no caso das receitas, os valores devem ser reconhecidos, contra uma conta de resultado e baixa do ativo, ao passo que os pagamentos forem sendo realizados.

Mas como ocorre o processo de mensuração dos itens patrimoniais?

2.4 Mensuração dos Elementos nas Demonstrações Contábeis

Para que os elementos patrimoniais possam ser contabilmente registrados, devem ser a priori mensurados. Esse processo de mensuração foi resumido por MATINS (2002), no caso do ativo, como a representação da essência do ativo em valores monetários.

De acordo com o IASB (*Statement of Financial Accounting Concepts 5*), *the asset, liability, or change in equity must have a relevant attribute that can be quantified in monetary units with sufficient reliability*, ou seja, os elementos patrimoniais (ativo, passivo, receita e despesa) devem possuir um atributo relevante que permita ser quantificado em unidades monetárias suficientemente confiáveis.

Já a Estrutura Conceitual (2016) relata que o objetivo da mensuração é selecionar bases que reflitam de modo mais adequado o custo dos serviços, a capacidade operacional e a capacidade financeira da entidade de forma que seja útil para a prestação de contas e responsabilização e tomada de decisão.

Para tanto, a estrutura conceitual não propõe uma única base de mensuração (ou a combinação de bases de mensuração) para todas as transações, eventos e condições, limita-se a fornecer orientação na seleção da base de mensuração para ativos e passivos.

No caso de atribuição de valor aos itens do ativo, a estrutura propõe a adoção das seguintes bases de mensuração: custo histórico, valor de mercado, custo de reposição ou substituição, preço líquido de venda e valor em uso, dos quais o custo histórico, o valor de mercado e o custo de reposição devem ser considerados nos registros de entradas dos itens.

A valoração dos itens do ativo deve considerar no registro das informações o custo histórico (ou valor de aquisição), o valor de mercado e o custo de reposição ou substituição.

A importância dos conceitos relativos às espécies de bases de mensuração não é importante para o objetivo do estudo de caso, a relevância do tópico decorre de que o reconhecimento dos itens nas demonstrações contábeis deve ser precedido da seguinte análise :

- a. atendimento da definição de elemento; e
- b. possibilidade de mensuração de maneira que observe as características qualitativas da informação.

A NBCT 16.10, que trata da avaliação e mensuração de ativos e passivos em entidades do setor público, estabelece que os direitos, os títulos de crédito e as obrigações são mensurados ou avaliados pelo valor original, feita a conversão, quando em moeda estrangeira, à taxa de câmbio vigente na data do Balanço Patrimonial.

A NBCT 16.10 foi revogada a partir de 1º de janeiro de 2019 pela NBC TSP 7, de 22 de setembro de 2017.

E no tocante à provisão com créditos de liquidação duvidosa, o CPC 23 registra que em decorrência de incertezas inerentes à atividade empresarial, é possível que haja necessidade de serem realizadas estimativas, baseadas nas últimas informações confiáveis disponíveis, para que a informação contábil represente adequadamente a posição patrimonial e financeira, o desempenho financeiro e os fluxos de caixa da entidade.

E conforme PACHÊCO (2016), a Perda Estimada em Crédito de Liquidação Duvidosa é uma das escolhas e julgamentos que impactam a informação financeira.

Para Dantas et al. (2013), as provisões representam, de modo geral, um dos maiores accruals das instituições financeiras, e desempenham papel fundamental nas decisões dos gestores sobre eventuais manipulações contábeis.

No caso do Senai/RO, as Notas Explicativas anexas aos demonstrativos do período, destacam que os direitos são registrados pelo valor presente na data do contrato celebrado e, nos casos de títulos vencidos, sem incidência de encargos financeiros, atualização monetária ou multas.

2.5 Evidenciação dos Elementos nas Demonstrações Contábeis

Segundo o art. 178, da Lei 6.404 de 1976, atualizada pela Lei 11.941/2009, as contas patrimoniais devem ser evidenciadas obedecendo à seguinte disposição:

Art. 178. No balanço, as contas serão classificadas segundo os elementos do patrimônio que registrem, e agrupadas de modo a facilitar o conhecimento e a análise da situação financeira da companhia.

§ 1º No ativo, as contas serão dispostas em ordem decrescente de grau de liquidez dos elementos nelas registrados, nos seguintes grupos:

I – ativo circulante; e

II – ativo não circulante, composto por ativo realizável a longo prazo, investimentos, imobilizado e intangível.

Exclusivamente quanto às contas do Ativo Circulante, objeto desse trabalho, o art. 179, daquela, estabelece que as contas serão classificadas na seguinte ordem: disponibilidades, direitos realizáveis no curso do exercício social subsequente e as aplicações financeiras.

Desse modo, é possível observar que os direitos registrados no Ativo Circulante são direitos que se realizarão no exercício subsequente ao das informações produzidas, ou

seja, os valores devem ter previsão de ser recebidos até o finaldo exercício financeiro subsequente ao dos demonstrativos financeiros.

E, no caso dos direitos realizáveis após o término do exercício seguinte, devem ser classificados no Ativo Realizável a longo prazo ou Ativo não Circulante, art. 179, inciso II, Lei 6.404/1976.

Sobre o ativo, a NBC TSP 11 estabelece que um ativo deve ser classificado como circulante quando satisfaça qualquer um dos critérios: (a) seja realizado ou mantido com a finalidade de ser vendido ou consumido no decurso do ciclo operacional da entidade; (b) seja mantido essencialmente com a finalidade de ser negociado; (c) seja realizado em até doze meses após a data das demonstrações contábeis; ou (d) seja caixa ou equivalente de caixa. Todos os demais ativos devem ser classificados como não circulantes.

Ao conceituar a conta clientes, o Manualde Contabilidade das Sociedades por Ações (2013) registra:

Essas contas são normalmente realizáveis no decurso do exercício seguinte à data do balanço e fazem parte, portanto, do ATIVO CIRCULANTE. Todavia, podem também ter vencimentos a longo prazo, em casos especiais de vendas a prestação etc., quando, então, as parcelas recebíveis após o exercício seguinte devem ser classificadas no REALIZÁVEL A LONGO PRAZO.

Seguindo essas premissas, Moura e Rego (2014) destacam que:

Os ativos são comumente distribuídos em dois grandes grupos: itens circulantes, de curto; e itens não circulantes, de longo prazo. Os itens que compõem o ativo circulante são aqueles que podem ser consumidos ou transformados em recursos financeiros até o início do exercício subsequente. Já os itens que figuram como não circulantes só podem ser transformados em recursos financeiros após o exercício social seguinte.

RODRIGUES (2013), sobre essa distinção, acrescenta que o Ativo Circulante registra os bens e direitos da entidade cuja rotatividade limite-se a um exercício vigente, e Ativo Não Circulante, que também registra os bens e direitos, porém com rotatividade superior ao exercício vigente.

A partir desse conjunto de definições é possível inferir que a depender do momento da realização do direito, a conta clientes pode ser evidenciada tanto no Ativo Circulante quanto no não Circulante.

Além da correta evidenciação dos ativos, o impacto decorrente dos riscos associados ao não recebimentos de direitos contabilizados no contas a receber e/ou clientes também devem ser evidenciados nas informações contábeis, em razão de os valores registrados nessa conta se relacionarem diretamente as suas atividades operacionais.

Sobre esse aspecto, o Manual das Sociedades por Ações (2013) faz o seguinte destaque:

As contas a receber representam, normalmente, um dos mais importantes ativos das empresas. São valores a receber decorrentes de vendas a prazo de mercadorias e serviços a clientes, ou oriundos de outras transações. Essas outras transações não representam o objeto principal da empresa, mas são normais e inerentes às suas atividades. Por esse motivo, é importante a segregação dos valores a receber, relativos a seu objeto principal (clientes), das demais contas.

E considerando a importância dessa conta no conjunto das atividades operacionais das entidades, VICENTE (2001) registra que a correta constituição da provisão para devedores duvidosos tem relação direta com o valor esperado do montante de contas a receber das empresas.

Para PACHÊCO (2016), a perda com essa provisão possui grande influência dentro da demonstração contábil devido a discricionariedade dos procedimentos que podem ser adotados, e, portanto, sendo necessária a análise dos critérios adotados para registro e possíveis suavização do resultado.

Logo a evidenciação adequada dessas duas contas tem o objetivo de dar transparência à realidade financeira e patrimonial das empresas, utilizando-se de notas explicativas para evidenciar informações que se encontrem implícitas ou omissas das demonstrações e que possam ser relevantes aos usuários externos (LISBOA apud VICENTE, 2001).

No caso do Senai/RO, todos os direitos a receber da entidade são registrados no Ativo Circulante, independente do seu prazo de recebimento.

Sendo assim, considerando principalmente o aspecto do benefício econômico futuro do item patrimonial registrado no ativo do Senai/RO, inerente à definição de ativo, e os critérios de mensuração e evidenciação utilizados nos créditos a receber, o estudo de caso buscará avaliar se os direitos inscritos no Balanço Patrimonial do Senai/RO, relativos aos exercícios 2015, 2016 e 2017, satisfazem os critérios de reconhecimento, mensuração e evidenciação, de acordo com o marco normativo contábil brasileiro.

3. METODOLOGIA

Esta pesquisa tem como método a dedução, por partir do conhecimento teórico para analisar a contabilização dos fatos registrados na conta clientes pelo Senai/RO.

Inicialmente a proposta metodológica do estudo de caso está baseada na análise documental de informações a partir de requisições ao Departamento Regional do Senai em Rondônia, quanto aos seguintes itens: (a) normativos de referência utilizados na contabilização dos registros contábeis; (b) listagem de todos os clientes com registro ativo na respectiva conta;

(c) livros diário e razão dos exercícios 2015, 2016 e 2017; (c) e (d) ações administrativas e/ou judiciais adotadas para minimizar o alto número de inadimplências e, consequentemente, possíveis perdas de direitos.

Utilizar-se-á a técnica de análise de conteúdos para identificar e interpretar os dados coletados nos relatórios para atestar se os valores inscritos na conta clientes atendem aos critérios normativos vigentes para seu reconhecimento, mensuração e evidenciação no ativo da entidade.

4. DESCRIÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

O Sistema Indústria publicou em 2009 (a última atualização ocorreu em 2011) o Plano de Contas e o Manual de Padronização Contábil, aplicável às suas entidades nacionais – Confederação Nacional das Indústrias, Federações, Sesi, Senai e Instituto Euvaldo Lodi (IEL) - e regionais para dar início ao processo de padronização dos critérios e das práticas contábeis à luz da Lei 4.320/1964, Lei 11.638/2007 e Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicáveis ao Setor Público 16.1, 16.2, 16.3, 16.4, 16.5, 16.6, 16.7, 16.8, 16.9 e 16.10.

4.1 Arcabouço Normativo Utilizado pelo Senai/RO

Em relação às normas contábeis propriamente ditas, responsáveis por estabelecer conceitos, procedimentos de avaliação e mensuração, registro e divulgação das demonstrações contábeis, o documento utilizado pelo Senai/RO como fundamento para registro de suas operações faz referência expressa às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC T) 16.1, 16.2, 16.3, 16.4, 16.5, 16.6, 16.7, 16.8, 16.9 e 16.10, as quais tratam especificamente da conceituação, objeto e campo de aplicação; patrimônio e sistemas contábeis; planejamento e seus instrumentos sob o enfoque contábil; transações no setor público; registro

contábil; demonstrações contábeis; controle interno; depreciação, amortização e exaustão; e avaliação e mensuração de ativos e passivos em entidades do setor público, respectivamente.

No entanto, desse conjunto normativo, às NBC T 16.1, 16.2, 16.3, 16.4, 16.5 e 16.6 (apenas em relação a alguns itens) foram revogadas com a aprovação da NBC TSP Estrutura Conceitual em 23 de setembro de 2016.

E as NBC T 16.6, em sua integralidade, e 16.8 foram revogadas pela NBC TSP 11 – Apresentação das Demonstrações Contábeis –, de 18 de outubro de 2018.

No tocante à NBC T 16.7, a NBC TSP 17 estabeleceu o prazo final de sua vigência em 1º de janeiro de 2021.

E as NBC T 16.9 e 16.10 foram revogadas a partir de 1º de janeiro de 2019 pela NBC TSP 7, de 22 de setembro de 2017.

Ou seja, o parâmetro normativo em uso pela entidade, responsável por estabelecer conceitos, princípios e aspectos para o registro da informação contábil em sua essência, está desatualizado em relação ao marco regulatório vigente, haja vista sua revogação por normativos posteriormente publicados e convergido aos padrões internacionais.

Entretanto, as informações produzidas ao longo de 2015, com base no Manual de Padronização Contábil do Sistema Indústria, no aspecto regulatório formal, eram compatíveis com os normativos vigentes à época.

No tocante às de 2016 e 2017, relativas às NBC T 16.1, 16.2, 16.3, 16.4, 16.5 e 16.6 (apenas em relação a alguns itens), revogadas com a aprovação da NBC TSP Estrutura Conceitual em 23 de setembro de 2016, os dados de 2016 eram compatíveis ao marco normativo vigente à época, haja vista que os efeitos da aplicação da Estrutura Conceitual foram estabelecidos para iniciar em 1º de janeiro de 2017. Todavia, em relação às de 2017, o parâmetro normativo era incompatível com a estrutura normativa vigente, em face da eficácia de aplicação de todos os efeitos da Estrutura Conceitual.

Atualmente, com exceção da NBC T 16.7, todas as demais NBC T foram revogadas.

4.2 Critérios Utilizados pelo Senai/RO

No que concerne às contas objetos desse trabalho – conta Clientes e de Provisão para Crédito de Liquidação Duvidosa –, o plano de contas estruturou-as da seguinte forma:

Tabela 1. Configuração da Conta

1	ATIVO
1.1.03.01	CLIENTES
1.1.03.01.01	Clientes Exercício Corrente
1.1.03.01.02	Clientes Exercícios Anteriores
1.1.03.02.01	(-) Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa - Clientes

E conforme estabelecido no Plano de Contas, essas contas registram as seguintes

- a.** Clientes Exercício Corrente - registra os valores a receber decorrentes de transações usuais efetuadas pelas entidades do sistema indústria com terceiros, liquidáveis até o final do exercício corrente;
- b.** Clientes Exercícios Anteriores – registra os valores a receber decorrentes de transações usuais efetuadas pelas entidades do sistema indústria com terceiros, do exercício anterior; e
- c.** Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa (Clientes) – registra o valor das estimativas de perdas prováveis com os créditos a receber de clientes.

O histórico dos lançamentos descreve que as operações registradas na conta clientes são decorrentes de parcelas oriundas dos cursos de capacitação profissional na área de atuação do Senai/RO oferecido às pessoas físicas.

Portanto, os direitos a receber, decorrentes de contratos de prestação de serviço celebrados entre o Senai/RO e as pessoas físicas são reconhecidos na conta clientes exercício corrente pelo custo histórico da contratação, desconsiderando a incidência de encargos financeiros, atualização monetária ou multa sobre as parcelas vencidas no momento da celebração do contrato de prestação de serviço. E, conforme os pagamentos vão sendo realizados pelo contratante, o saldo da conta vai sendo creditado.

No final do exercício em curso, caso os valores não tenham sido quitados, o saldo da conta é transportado integralmente para a conta clientes exercícios anteriores.

Sendo assim, os valores registrados na conta clientes do exercício corrente se referem aos contratos celebrados durante o exercício financeiro no qual o contrato foi celebrado com o particular e os registrados em clientes exercícios anteriores referem-se aos valores de contratos celebrados em exercícios já encerrados, cujos pagamentos não foram finalizados.

Em relação à conta clientes exercícios anteriores, não obstante sejam valores inscritos em exercícios anteriores a 2017, os quais não se realizaram à época devida e provavelmente não se realizarão em 2018, os valores estão erroneamente registrados no Ativo Circulante da entidade, majorando indevidamente as disponibilidades classificadas no curto prazo.

Esse conjunto de contas se constitui dos seguintes valores:

Tabela 2. Representação Horizontal e Vertical da Conta Clientes

CONTA	2015	2016	2017
CLIENTES	4.769.618,01	6.113.544,31	6.278.544,09
Clientes Exercício Corrente	732.176,61	2.053.511,83	1.925.033,32
Clientes Exercícios Anteriores	4.037.441,40	4.060.032,48	4.353.510,77
(-) Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa - Clientes	-4.318.249,91	-4.663.016,24	-4.653.484,68
ATIVO TOTAL	102.594.223,12	83.012.312,03	77.307.709,17

Obs.: o valor da conta cliente 2015, apurado a partir dos livros diários, não concilia com o registrado no Balanço Patrimonial 2015, em face da diferença a menor em relação a este de R\$18.080,91.

A representação horizontal e vertical desses valores está descrita na Tabela 3:

Tabela 3. Relação Percentual da Conta Clientes

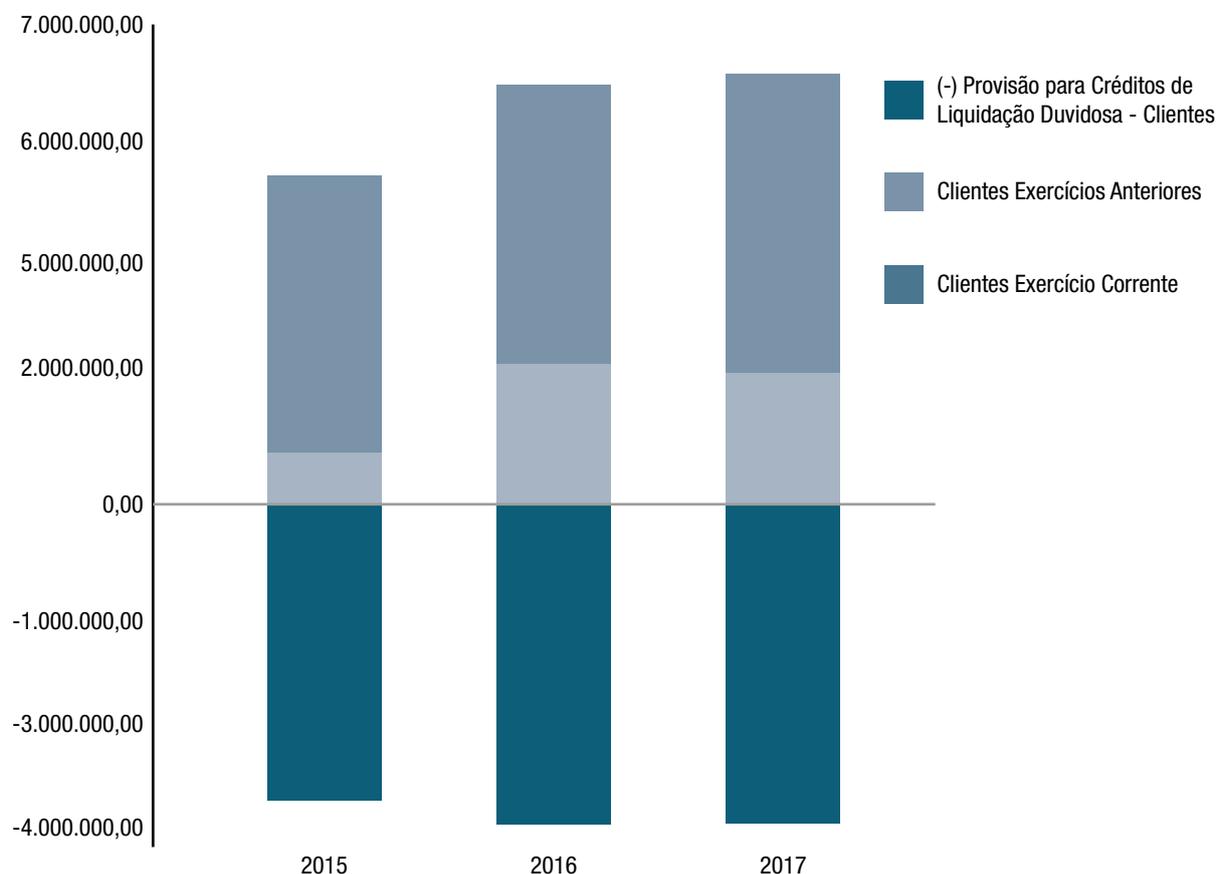
CONTA	2015	2016	2017
CLIENTES	4,65%	7,36%	8,12%
Clientes Exercício Corrente	15,35%	33,59%	30,66%
Clientes Exercícios Anteriores	84,65%	66,41%	69,34%
(-) Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa - Clientes	90,54%	76,27%	74,12%

A Tabela 3 evidencia que a conta Clientes corresponde a 4,65%, 7,36% e 8,12% do ativo total em 2015, 2016 e 2017, respectivamente. Já a relação interna da conta, demonstra que acima de 66% dos valores estão registrados na conta Clientes Exercícios Anteriores.

No tocante a sua conta retificadora, não obstante os valores venham sendo reduzidos ao longo dos exercícios, os valores registrados nessa conta representam 90,54%, 76,27% e 74,12% do total da conta clientes em 2015, 2016 e 2017, evidencian-

do que mais de 74% do saldo da conta corresponde à Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa.

Gráfico 1 – Evolução da conta Clientes



Quanto à conta de provisão, o Manual do Sistema Indústria destaca que deve ser constituída com base em procedimentos emitidos pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis do Sistema Indústria (CPC-SI), considerando os fatores de risco conhecidos, a fim de estimar as perdas com os valores a receber.

Sobre esse assunto, foi aprovado em 25 de junho de 2009, o CPC/SI – Provisão de Devedores Duvidosos de Clientes -, disciplinando os critérios para sua constituição, nos seguintes termos:

1. deve se basear na análise individual do saldo de cada cliente, com base na posição analítica por títulos na data do balanço e em conjunto com os responsáveis pelo setor de cobrança, de forma a exercer o julgamento adequado dos saldos incobráveis;
2. no caso das contas atrasadas, é importante a preparação de uma análise das contas a receber vencidas, preferencialmente comparativas com períodos anteriores. Nessa técnica, as contas são agrupadas em função dos seus

vencimentos, em: (a) vencidas há mais de um ano; (b) entre 180 dias e um ano, e (c) entre 90 dias e 180 dias, assim, é possível mensurar a tendência dos clientes em atraso e a probabilidade de perda do recebimento do direito, além da eficiência do sistema de crédito utilizado e do serviço de cobrança;

3. o saldo a receber deve ser baixado no caso dos títulos de clientes vencidos a mais de 540 dias e/ou aqueles para os quais se tenham esgotadas todas as tentativas de cobrança;
4. provisionar 100% dos títulos remanescentes vencidos há mais de 181 dias;
5. provisões de títulos vencidos com prazo inferior ou superior aos 181 dias poderão ser reconhecidas ou não reconhecidas, desde que devidamente fundamentadas pela área de cobrança; e
6. a revisão da conta de provisão deve ser realizada anualmente e ocorrer preferencialmente em novembro ou dezembro de cada exercício.

Nas situações de inadimplência para constituição do valor da conta de provisão é realizada uma análise comparativa da probabilidade do não recebimento dos valores, tendo como parâmetro faixas etárias de vencimento dos títulos, para ao final (a) baixar os vencidos a mais de 540 dias ou aqueles para as quais tenham se esgotado todas as tentativas de cobrança; (b) provisionar todos os títulos vencidos a mais de 181 dias; (c) realizar julgamento fundamentado para provisionar ou não os títulos vencidos com prazo inferior ou superior a 181 dias; e (d) anualmente realizar revisão da referida conta.

Em relação aos critérios considerados para baixar os valores da conta de provisão descritos no CPC/SI, identificou-se nos livros diários do período em análise, a seguinte situação:

Tabela 4. Operações Incurridas na Conta Clientes

Situação	2015	2016	2017
Saldo do exercício anterior	4.124.164,77	4.318.249,91	4.663.016,24
Recebimentos	(0,00)	(52.220,89)	(49.514,53)
Inscrição de títulos vencidos acima de 180 dias	194.085,14	480.719,32	355.401,98
Cobrança canceladas	(0,00)	(141,00)	0,00
Estorno de recebimento	0,00	0,00	1.485,50
Baixa	(0,00)	(83.591,10)	(49.276,76)
Correção de saldo contábil	(0,00)	0,00	(449.702,48)
TOTAL	4.318.249,91	4.663.016,24	4.471.409,95

Em princípio cabe salientar que o resultado das movimentações ocorridas durante o exercício 2017, no valor de R\$ 4.471.409,95, não é compatível com o registrado na conta do Balanço Patrimonial da entidade, no valor de R\$ 4.653.484,68, sendo assim, indicando uma distorção a menor em relação a este de R\$ 182.074,73.

No tocante aos critérios estabelecidos para baixa dos valores inscritos, os históricos registram apenas a inscrição de títulos vencidos a mais de 180 dias e baixas de contratos prescritos e/ou PPDD do período compreendido entre 1/1/2000 a 30/6/2016.

A Tabela 4 ainda demonstra que em 2015 não houve recebimentos de valores inscritos, a inscrição de valores foi de 4,49% e também não houve registro de baixas; em 2016, os recebimentos corresponderam a 1,12% do saldo final da conta, já as inscrições perfizeram 10,31% e as baixas 1,79%. No ano de 2017, o percentual de recebimentos foi de 1,11%, de inscrição 7,95%, de baixa 1,10% e de correção do saldo contábil de 10,06%.

Em todos os exercícios o percentual de inscrição de valores na conta de provisão foi superior aos recebimentos. Os dados também demonstram que os percentuais com baixa de direitos foram superiores aos recebimentos.

4.3 Política de Cobrança de Créditos

Em relação às ações de concessão e cobrança de créditos, o Sistema Fiero editou a Política de Crédito e Cobrança Sesi/Senai, versão 2, para sistematizar e organizar o processo de tais ações com vistas a maximizar o faturamento dos créditos vencidos, orientando-se sob os seguintes objetivos específicos: (a) criar práticas de cobranças sistematizadas; (b) reduzir o índice de inadimplência; e (c) estimular o pagamento espontâneo.

Quanto à fase de cobrança, cujos reflexos são incidentes sobre a conta de provisão, o documento discrimina ação preventiva, concomitante e posterior. No caso da preventiva, como forma de incentivo, o setor de cobrança envia com cinco dias de antecedência ao vencimento da mensalidade mensagem de e-mail ou SMS ao contratante para alertá-lo do vencimento de sua fatura. Já em relação à concomitante, no qual o título já se encontrar vencido, o processo de cobrança segue as seguintes etapas:

- a.** envio instantâneo de mensagem via e-mail ou SMS, efetuada durante o período de dez dias, iniciando após três dias de atraso no pagamento do título; e
- b.** carta cobrança com aviso de recebimento para a quitação do débito no prazo de cinco dias, após o encerramento do prazo sem quitação o nome do devedor deve ser inscrito no Serviço de Proteção ao Crédito e posterior adoção das ações judiciais cabíveis.

Quanto à ação posterior, caracterizada com o término do contrato, o responsável pelo setor de cobrança encaminha comunicado à coordenadoria jurídica juntamente com os documentos para abertura da execução judicial.

Além dessas possibilidades, o documento prevê a hipótese de acordo para quitação de dívidas vencidas e não recebidas, as quais podem ser parceladas em até três vezes desde que seja dada uma entrada de 20% do total do débito.

Entretanto, conforme descrito na Tabela 4, o percentual recebido com títulos vencidos ainda é baixo em relação ao total inscrito na conta, demonstrando baixa efetividade operacional das medidas adotadas para cobrança dos créditos.

De acordo com as informações disponibilizadas pelo Senai/RO o volume de ações judiciais em curso e os respectivos valores estão descritos abaixo

Tabela 5. Volume de Ações Judiciais

N ° AÇÕES	ANO DE DISTRIBUIÇÃO	VALOR (R\$)
2	2015	1.314,04
77	2016	169.736,34
55	2017	102.999,03
TOTAL		274.049,41

Comparando esses valores com os inscritos na conta de provisão, temos a seguinte situação:

Tabela 6. Volume de PCLD versus Ações Ajuizadas

CONTA	2015	2016	2017
(-) Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa - Clientes	-4.318.249,91	-4.663.016,24	-4.653.484,68
Valor das Ações civis ajuizadas	1.314,04	169.736,34	102.999,03

Em valores absolutos, o valor das ações ajuizadas nos exercícios 2015, 2016 e 2017 corresponde a 0,03%, 3,64% e 2,21% dos valores provisionados para o período.

Logo, esse volume de ações em curso corrobora a fragilidade das ações adotadas para recebimento dos créditos pelo setor de cobrança da entidade.

4.4 Comparação dos Critérios Utilizados pelo Senai/RO com os Estabelecidos no Marco Normativo Contábil Brasileiro

Quanto ao reconhecimento do direito, a Estrutura Conceitual estabelece que ativo é um recurso (item com potencial de serviços ou com capacidade de gerar benefícios econômicos) controlado no presente pela entidade como resultado de evento passado.

Estabelecendo uma correlação dos itens dessa definição com os contratos de prestação de serviço, tem-se que o resultado do evento passado é a efetiva prestação de serviço pela contratante e a capacidade de gerar benefícios, caracterizados pelas entradas de caixa, só se realiza, em face dessa efetiva prestação do serviço, então, só assim o direito fica caracterizado, pois se essa potencialidade de entrada de caixa não vier a se concretizar em um determinado período – a exemplo de rescisão contratual e ausência de prestação do serviço pela contratada – não existe ativo para a entidade.

O fato gerador do direito se constitui à medida que o serviço é prestado, e não com a subscrição do contrato.

Já a NBC TSP 02, que trata de disciplinar as Receitas de Transação com Contraprestação, que no caso de transações envolvendo prestação de serviços, a receita associada a essa transação deve ser reconhecida tomando por base o estágio de execução dos serviços prestados até a data de apresentação das demonstrações contábeis. Haja vista que o produto da transação pode ser estimado de forma confiável se as seguintes condições foram satisfeitas:

- a.** o montante da receita pode ser mensurado confiavelmente;
- b.** os benefícios econômicos ou potencial de serviços associados à transação provavelmente fluirão para a entidade;
- c.** o estágio de execução dos serviços já executados até a data de apresentação das demonstrações contábeis podem ser mensurados confiavelmente; e
- d.** os custos incorridos na transação e os custos para concluir a transação podem ser mensurados confiavelmente.

Acrescenta ainda que essa sistemática de reconhecimento de receitas nos exercícios em que os serviços foram efetivamente prestados, denominada método da porcentagem de execução, fornece informação útil acerca da extensão e desempenho da atividade durante o exercício.

Ainda segundo a NBC TSP 02, o estágio de execução da transação pode ser determinado de diversas formas, desde que o método mensure confiavelmente os serviços

prestados, a exemplo dos levantamentos ou medições do trabalho executado; dos serviços executados até a data como percentual dos serviços a serem executados; e da proporção dos custos incorridos até a data comparativamente aos custos totais estimados da transação.

Tais registros são subjacentes à ideia de que os ativos oriundos da prestação de serviços devem ter sua efetiva inscrição no ativo da entidade no momento do fato gerador, caracterizado pela efetiva prestação do serviço à parte contratante, e, não de uma mera expectativa de direito, oriunda da formalização contratual, que pode não se realizar por diversos fatores internos e externos à entidade.

Esse entendimento é condizente com a literatura apresentada na sessão que trata do referencial teórico.

Sendo assim, à medida que os serviços forem sendo prestados pelo Senai/RO, surge o direito ao recebimento dos valores pactuados, e, portanto, tais valores devem ser registrados nos seus relatórios financeiros.

No âmbito das organizações públicas, a subscrição contratual é controlada no âmbito das contas de controles, responsáveis, dentre outras coisas, por controlar atos potenciais ativos e passivos que podem aumentar o ativo ou diminuir o passivo das entidades governamentais.

Logo, em relação ao critério de reconhecimento adotado pelo Senai/RO para registro dos direitos oriundos dos contratos de prestação de serviço celebrados com pessoas físicas e jurídicas e os estabelecidos no marco normativo brasileiro pode-se concluir que os valores inscritos na conta clientes não possuem de forma integral potencial de geração futura de recursos para entidade, pois não foram registrados com base nos serviços efetivamente prestados pela entidade, mas tomaram como parâmetro o contrato de prestação de serviço celebrado, portanto, não atende ao pressuposto legal para ser considerado um ativo patrimonial.

No tocante à mensuração desses direitos, o registro contábil decorrente dessa relação de serviço equivale ao valor justo da contraprestação, acordado previamente entre as partes, ou seja, considera o custo histórico na forma de caixa recebido ou a receber, além disso, os valores são baixados à medida que vão sendo realizados ou quando se reconhece sua perda efetiva.

Já em relação ao aspecto evidenciado, todos os direitos inscritos na conta clientes estão classificados no Ativo Circulante sem considerar o prazo de realização desses direitos, e, portanto, majorando indevidamente a liquidez corrente da entidade, logo, mostra-se incompatível com o marco normativo brasileiro.

Outro ponto a ser destacado é quanto à nomenclatura da conta Provisão para Crédito de Liquidação Duvidosa (PCLD), registrada nos Balanços Patrimoniais do Senai/RO, que o MCASP conceitua as provisões como obrigações presentes, derivadas de eventos passados, cujos pagamentos se esperam que resultem para a entidade saídas de recursos capazes de gerar benefícios econômicos ou potencial de serviços, e que possuem prazo ou valor incerto, ou seja, tal definição remete à ideia de obrigações a pagar.

De acordo com o MCASP, essa mudança conceitual deve-se ao processo de convergência às normas internacionais de contabilidade, que, dentre outras coisas, ocasionou mudanças significativas na definição das provisões, e deixou de se referir a ajustes dos valores contábeis de ativos e passou a se referir apenas a passivos de prazo ou valor incertos.

De forma semelhante, o CPC 25, que trata das Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes, também define provisão como um passivo de prazo e valor incertos.

Portanto, a nomenclatura da referida conta não é condizente com o conceito vigente atualmente no ordenamento nacional.

A tabela abaixo sistematiza essas conclusões.

Tabela 7. Resumo entre os Critérios e a Situação Encontrada

CRITÉRIO	PARÂMETRO LEGAL	SENAI/RO
Reconhecimento	- Estrutura Conceitual - NBC TSP 2 - CPC 47	Os direitos são registrados pelo valor presente contratado e não pelo serviço efetivamente prestado e são baixados do ativo à medida que os pagamentos vão sendo realizados pelos clientes ou quando se constata perda efetiva.
Mensuração	- Estrutura Conceitual - NBC T 16.10 - CPC 23	Os direitos são registrados pelo valor presente na data do contrato celebrado e, nos casos de títulos vencidos, sem incidência de encargos financeiros, atualização monetária ou multas.
Evidenciação	- Lei 6.404 de 1976 - NBC TSP 11 - Manual de Contabilidade Societária	Todos os direitos a receber da entidade são registrados no Ativo Circulante, independente do prazo de recebimento.

É oportuno destacar ainda que as ações de cobrança adotadas para reduzir o índice de inadimplência não se mostram eficientes, haja vista o volume de direitos taxados como perdas efetivas na conta de provisão e o baixo índice de recebimento desses créditos.

Além disso, o arcabouço normativo utilizado como referencial de aplicação às práticas contábeis da entidade, e por consequência de todo o Sistema Indústria, encontra-se em desacordo com os normativos contábeis vigentes no Brasil.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A crise mundial de 1929 afetou a economia brasileira, em razão de sua dependência das exportações de café para os Estados Unidos da América, considerado o maior destinatário da agricultura cafeeira brasileira. Com a crise, as importações caíram e o preço do café caiu nos mercados, o Brasil se viu impelido a substituir o modelo primário exportador, centrado no café, para uma base exportadora diversificada, passando de agroexportador a industrial, inclusive priorizando o abastecimento do mercado interno.

É nesse cenário que emerge a necessidade de mão de obra especializada para atender o setor industrial e, em decorrência de tratativas governamentais com o seguimento da indústria, cria-se o Senai, entidade de natureza privada, recebedora de recursos para-fiscais, para atuar como agente indutor do processo de capacitação de mão de obra, na tentativa de suprir a demanda nacional, iniciada com a crise de 1929.

Em razão da cooperação entre o setor da indústria e estado, as informações dessa entidade à sociedade e ao estado devem ser transparentes e fidedignas para possibilitar a prestação de contas, a responsabilização de seus agentes e apoiar a tomada de decisão.

No que diz respeito aos relatórios financeiros dos exercícios 2015, 2016 e 2017, especificamente os Balanços Patrimoniais, relativos aos valores contabilizados na conta Clientes e Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa, constatou-se quanto ao critério de reconhecimento que os direitos não satisfazem as condições para ser reconhecido como ativo, haja vista serem registrados no ativo da entidade quando vigente apenas uma expectativa de direito ao recebimento dos valores, ao não considerarem a prestação efetiva dos serviços.

Quanto ao de mensuração, os direitos estão registrados pelo valor original, correspondente à prestação de serviço, conforme contrato celebrado entre as partes, portanto, compatível com o marco normativo contábil brasileiro.

E quanto ao critério de evidenciação, todos os direitos estão contabilizados no Ativo Circulante da entidade, sem considerar o prazo de recebimento do direito, logo, de forma contrária ao marco normativo legal em vigor.

Sendo assim, a resposta ao objetivo geral do presente estudo de caso, qual seja, a de verificar se os créditos a receber inscritos no Balanço Patrimonial do Senai/RO, relativos aos exercícios 2015, 2016 e 2017, satisfazem os critérios de reconhecimento, mensuração e evidenciação segundo o marco normativo contábil brasileiro, é de que quanto ao critério de mensuração, atende ao parâmetro normativo, mas quanto ao de reconhecimento e evidenciação, os pressupostos legais não são atendidos.

Além desses aspectos, constatou-se que o parâmetro normativo usado como referência pelo Senai/RO atualmente se encontra desatualizado dos normativos em vigor, a nomenclatura da conta Perdas Estimadas em Crédito de Liquidação Duvidosa não é compatível com o conceito vigente atualmente e que as ações de cobrança adotadas pela entidade para reduzir o índice de inadimplência não se mostram eficientes, haja vista o volume de direitos inscritos na conta de Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa e o baixo percentual de recebimento desses valores.

De forma geral, as conclusões sobre os testes aplicados necessitam da realização de mais testes para mitigação dos riscos de auditoria, os quais inclusive extensíveis a outras entidades do Sistema S

REFERÊNCIAS

ABREU, Alzira Alves de (et al). **Dicionário Histórico Biográfico Brasileiro: Pós 30 - 2ª**. Edição revista e atualizada, rio de Janeiro FGV, 2001. Disponível em: <<http://www.fgv.br/cpdoc/acervo/dicionarios/verbete-tematico/servico-nacional-de-aprendizagem-industrial-senai>>. Acesso em: 16 set. 2018, 16h.

ARAÚJO, Márcio Pires de; CASTRO, Publio Eugênio; AMARO, Rodrigo Gayger; FILHO, José Francisco Ribeiro; LAGIOIA, Umbelina Cravo Teixeira. **Uma Contribuição à Avaliação do Ativo Intangível 36 anos depois: Uma Reflexão em Torno do Pensamento do Professor Eliseu Martins**. V. 2, n. 2, resenha, p. 95-100. ISSN 1981-8610. Maio/Agosto. 2008.

BATALHA, Sidney Ferreira, **Sesi e Senai entidades parasindicais regime jurídico e natureza de seus contratos**. Brasília: Instituto Brasiliense de Direito Público, 2009. Monografia em Curso de Pós-Graduação Latu Sensu. Acesso em 9 de set. 2018, às 9h.

BRASIL, Conselho Federal de Contabilidade (CFC). NBC TSP Estrutura Conceitual do Conselho Federal de Contabilidade, de 23 de setembro de 2016.

_____, **Conselho Federal de Contabilidade (CFC)**. NBC TSP 2 – Receita de Transação com Contraprestação, de 21 de outubro de 2016.

_____, **Conselho Federal de Contabilidade (CFC)**. NBC TSP 11 – Apresentação das Demonstrações Contábeis, de 18 de outubro de 2018.

_____, Conselho Federal de Contabilidade (CFC). NBC T 16.10 – **Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público**. Brasília, 21 de novembro de 2008.

_____, CPC (Comitê de Pronunciamentos Contábeis). **Pronunciamento Técnico CPC 23 – Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro**. Brasília, 26 de junho de 2009. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=54>. Acesso em 9 de jan. 2019, às 20h 15min.

_____, CPC (Comitê de Pronunciamentos Contábeis). **Pronunciamento Técnico CPC 25 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes**. Brasília, 26 de junho de 2009. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=56>. Acesso em 26 de mar. 2019, às 8h 10min.

_____, CPC (Comitê de Pronunciamentos Contábeis). **Pronunciamento Técnico CPC 38 – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração**. Brasília, 2 de outubro de 2009. Disponível em: http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/406_CPC_38_rev%2012.pdf. Acesso em 30 de out. 2018, 10h.

_____, CPC (Comitê de Pronunciamentos Contábeis). **Pronunciamento Técnico CPC 47 – Receita de Contrato com Clientes**. Brasília, 4 de novembro de 2016. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=105>. Acesso em 1º de jan. 2019, 10h: 15min.

_____, **Demonstrações Contábeis Consolidadas da União**, 2015. Disponível em: http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/243309/BGU_2015.pdf/cefefa2a-5f2b-40d2-818a-7555eddd8cf4. Acesso em 7 de out. 2018, 17h: 25min.

_____, **Demonstrações Contábeis Consolidadas da União**, 2016. Disponível em: http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/243309/BGU_2016.pdf/38a8c24f-5cd5-4601-8930-b2ac356c74b8. Acesso em 7 de out. 2018, 17h: 20min.

_____, **Decreto-Lei 1.238 de 2 de maio de 1939**. Disponível em: <http://www2.camara.leg.br/legin/fed/declei/1930-1939/decreto-lei-1238-2-maio-1939-349345-publicacaooriginal-1-pe.html>. Acesso em 30 de out. 2018, às 11h.

_____, **Decreto-Lei 4.048 de 22 de janeiro de 1942**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1937-1946/Del4048.htm. Acesso em 30 de out. 2018, às 11h.

_____, **Decreto 10.009 de 16 de julho de 1942**. Disponível em: <http://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1940-1949/decreto-10009-16-julho-1942-464454-publicacaooriginal-1-pe.html>. Acesso em 30 de out. 2018, às 11h 15min.

_____, **Decreto-Lei 4.936 de 7 de novembro de 1942**. Disponível em: <http://www2.camara.leg.br/legin/fed/declei/1940-1949/decreto-lei-4936-7-novembro-1942-414954-publicacaooriginal-1-pe.html>. Acesso em 30 de out. 2018, às 11h 30min.

_____, **Decreto 494 de 10 de janeiro de 1962**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/historicos/dcm/dcm494.htm. Acesso em 30 de out. 2018, às 11h 35min.

_____, **Lei 6.404 de 15 de dezembro de 1976**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6404compilada.htm. Acesso em 8 de jan. 2019, 14h 8min.

_____, **Lei 11.941 de 27 de maio de 2009**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Lei/L11941.htm#art37. Acesso em 8 de jan. 2019, 14h 35min.

_____, Ministério da Fazenda. **Portaria 184/2008** de 25 de agosto de 2008.

_____, Secretaria do Tesouro Nacional. **Portaria 840 de 21 de dezembro de 2016**, responsável por aprovar a 7ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/456785/MCASP+7%C2%AA%20edi%C3%A7%C3%A3o+Vers%C3%A3o+Final.pdf/6e874adb-44d7-490c-8967-b0acd3923f6d>. Acesso em 15 ago. 2018, às 8h.

_____, Tesouro Nacional. Cartilha: **Nova Contabilidade e Gestão Fiscal, Modernização da Gestão Pública**. Brasília, 2013.

BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos. **Getúlio Vargas: o estadista, a nação e a democracia**. 2009. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/2663/TD%20191%20-%20Luiz%20Carlos%20Bresser%20Pereira.pdf?sequence=1&isAllowed=y>>. Acesso em 27 set. 2018, 10h 30min.

CANO, Wilson. **Da década de 1920 à de 1930: transição rumo à crise e à industrialização no Brasil**. Revista de Política Pública, São Luís, v. 16, n. 1, p. 79-90, jan./jun.2012.

ALVES DANTAS, José; CAIO GALDI, Fernando; RODRIGUES CAPELLETTO, Lúcio; RIBEIRO MEDEIROS, Otávio. **Discricionariedade na mensuração de derivativos como mecanismos de gerenciamento de resultados em bancos**. Revista Brasileira de Finanças, vol. 11, n.º. 1, enero-marzo, 2013, pp. 17-48. Sociedade Brasileira de Finanças. Rio de Janeiro. Disponível em: <https://www.redalyc.org/pdf/3058/305827591003.pdf>. Acesso em 11 de jan. 2019, 22h 22min.

GOULART, André Moura Cintra. **O Conceito de Ativos na Contabilidade: Um Fundamento a ser Explorado**. Publicado na Revista Contabilidade & Finanças, vol. 13, n.º 28. São Paulo. Jan/Apr. 2002. Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S1519-70772002000100004&script=sci_arttext&tling=pt. Acesso em 9 de jan. 2019, 21h 17min.

Serviço Nacional da Indústria. Comitê de Pronunciamentos Contábeis do Sistema Indústria (CPC-SI), **Provisão de Devedores Duvidosos de Clientes**, 2009.

_____, **Plano de Contas e Manual de Padronização Contábil do Sistema Indústria**. Data da última atualização 2011.

_____, **Política de Crédito e Cobrança Sesi/Senai. Versão 02**. FASB (Financial Accounting Standards Board), Statement of Financial Accounting Concepts 5: Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises. USA: December 1984.

_____, **Statement of Financial Accounting Concepts 6: Elements of Financial Statements**. December 1985.

FIORI, Diogo Del; MONTEIRO, Sérgio Marley Modesto. **Industrialização do Brasil na década de 1930: uma análise com teoria dos jogos**. Porto Alegre, v. 22, n. 2, p. 101- 114, jan/jun. 2011.

INTOSAI, The International Standards of Supreme Audit Institutions 200: **Fundamental Principles of Financial Auditing**. 2013

IUDÍCIBUS, Sérgio. **Teoria da Contabilidade: Evolução e Tendências**. Publicado em 31/8/2012.

Manual de Auditoria Financeira do Tribunal de Contas da União. Brasília, 2015.

Manual de Contabilidade Societária: Aplicável a todas as sociedades de acordo com as Normas Internacionais e do CPC. Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras -FIPECAFI. 2 Ed. Ver. E atual. – São Paulo: Atlas, 2013.

MARTINS, Vinicius Aversari. **Contribuição à avaliação do goodwill: depósitos estáveis, um ativo intangível.** São Paulo: Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, 2002. Dissertação de Mestrado em Controladoria e Contabilidade: Contabilidade. [Acesso 2018-07-10].

MOURA, L. C. A.; RÊGO, T. de F. **Concepção de Ativos: Um Estudo sobre a Compreensão dos Discentes do Curso de Graduação em Ciências Contábeis da UFERS.** Publicado em: Revista de Administração, Contabilidade e Sustentabilidade. ISSN: 2237-3667, Vol. 1, nº 2, p. 20-42, 2014. Disponível em:

<http://revistas.ufcg.edu.br/reunir/index.php/uacc/article/view/172/pdf>. Acesso em 8 de jan. 2019, 13h: 30min.

NIYAMA, Jorge Katsumi; SILVA, César Augusto Tibúrcio. **Teoria da Contabilidade.** 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2017.

PACHÊCO, Tauany Fabricy Cândida. **A adoção do CPC 38 em relação ao reconhecimento e mensuração da Perda Estimada em Créditos de Liquidação Duvidosa.** Brasília, 2016. Disponível em: http://bdm.unb.br/bitstream/10483/15939/1/2016_TauanyFabriciCandidaPacheco_tcc.pdf. Acesso em 11 de jan. 2019, 22h.

RAMOS, Diana dos Santos. **Memória e publicidade no Brasil na década de 1930.** Rio de Janeiro: UNIRIO, Programa de Pós-graduação em Memória Social, 2013.

RODRIGUES, Maria Marlucia Fernandes. **Balço Patrimonial como Instrumento de Avaliação de Desempenho no Comércio Varejista: Estudo Prático em Uma Empresa de Artigos Fotográficos.** Fortaleza, 2013. Disponível em: [http://ww2.faculdaescearenses.edu.br/biblioteca/TCC/CCO/BALANCO%20PATRIMONIA L%20COMO%20INSTRUMENTO%20DE%20AVALIACA%20DE%20DESEMPENHO%20NO%20COMERCIO%20VAREJISTA%20ESTUDO%20PRATICO%20EM%20UMA% 20EMPRESA%20DE%20ARTIGOS%20FOTOGRAFICOS.pdf](http://ww2.faculdaescearenses.edu.br/biblioteca/TCC/CCO/BALANCO%20PATRIMONIA%20L%20COMO%20INSTRUMENTO%20DE%20AVALIACA%20DE%20DESEMPENHO%20NO%20COMERCIO%20VAREJISTA%20ESTUDO%20PRATICO%20EM%20UMA%20EMPRESA%20DE%20ARTIGOS%20FOTOGRAFICOS.pdf). Acesso em 8 de jan. 2019, 14h 25min.

VICENTE, Ernesto Fernandes Rodrigues. **A Estimativa do Risco na Constituição da PDD.** São Paulo, 2001. Dissertação de Mestrado, apresentada à Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade /USP – Departamento de Contabilidade e Atuária. Disponível em: <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-31012002-000545/en.php>. Acesso em 9 de jan. 2019, 22h 28 min.

Missão

Aprimorar a Administração Pública em benefício da sociedade por meio do controle externo

Visão

Ser referência na promoção de uma Administração Pública efetiva, ética, ágil e responsável