

DOI: <http://dx.doi.org/10.9771/rcufba.v17i1.56199>

ANÁLISE CRÍTICA DA APLICAÇÃO DO CONCEITO DE ATIVO EM ENTIDADES DO SETOR PÚBLICO E DO TERCEIRO SETOR

Rayane Farias dos Santos
UnB
rayane.farias10@hotmail.com

Jorge Katsumi Niyama
UnB
jorgekatsumi@gmail.com

RESUMO

O presente estudo discute os efeitos do conceito de ativo para a contabilização de elementos patrimoniais do setor público e do terceiro setor, tomando por base a necessidade de responsabilidade sobre a gestão desses elementos. Foi realizada uma revisão literária sobre a evolução histórica do conceito de ativo no sentido geral, o conceito de ativo no setor público e no terceiro setor e suas implicações. Utilizou-se como base normativa, as diretrizes contábeis criadas pelos órgãos IASB, FASB e IPSASB, e quanto ao contexto brasileiro, as NBCs T 16. A base literária é composta por 24 artigos encontrados na base da *scopus* e do *scholar google*. Por meio dos achados literários e da discussão proposta é possível compreender que cada setor possui características específicas que precisam ser levadas em consideração. A conceituação e contabilização de ativos mais específicos enfrenta inúmeros desafios gerenciais, legais, políticos, econômicos e sociais. Tais desafios mostram que é necessária uma abordagem holística e interdisciplinar das questões levantadas. Os normatizadores e profissionais contábeis não devem ignorar a contabilização de elementos patrimoniais que não satisfaçam a definição de ativo, é necessário buscar soluções a partir da teoria contábil e da ressignificação do conceito básico de elementos patrimoniais. É nesse sentido que o objetivo do estudo contribui com a literatura e os normativos contábeis, ao examinar a adequação e utilidade das prescrições contábeis, fazendo uma comparação das necessidades dos usuários contábeis em relação a conceituação atual de ativo e sua adequação às especificidades de cada setor.

Palavras-chave: Estrutura Conceitual. Ativo. Setor Público. Terceiro Setor.

Recebido em 18/09/2023. Editor responsável: José Maria Dias Filho



1 Introdução

O Pronunciamento Conceitual Básico possui como objetivo ser uma fonte útil aos conceitos básicos e fundamentais que serão usados na preparação e na interpretação dos Pronunciamentos Técnicos, na elaboração e utilização dos demonstrativos contábeis das entidades do setor público, setor privado ou terceiro setor (Chen, 2021).

A Estrutura Conceitual (EC) presente no Pronunciamento Conceitual Básico determina os conceitos que são a base para a preparação e a apresentação de demonstrativos contábeis destinados aos usuários externos, e possui como propósito prover suporte ao desenvolvimento de novos Pronunciamentos, aos órgãos reguladores, auditores independentes e demais usuários das demonstrações contábeis (IASB, 2018).

A Estrutura Conceitual do Setor Privado, assim como os demais Pronunciamentos, Interpretações e Orientações de muitos países, inclusive o Brasil, atuam tomando como base as normas internacionais de contabilidade emitidas pelo *International Accounting Standard Board* (IASB), as quais passam periodicamente por revisões e, posteriormente, são muitas vezes modificadas. Já os Estados Unidos seguem o direcionamento contábil do *Financial Accounting Standards Board* (FASB) e possui sua própria estrutura conceitual.

Dentre as alterações e melhorias realizadas ao longo dos anos nessas estruturas, o conceito de ativo sofreu modificações com o intuito de esclarecer a sua natureza como um recurso econômico. As definições dos elementos das demonstrações financeiras são um determinante significativo do conteúdo das demonstrações financeiras, pois eles são os blocos de construção com os quais as demonstrações financeiras são alicerçadas (FASB, 2021).

Ativos e passivos têm primazia conceitual e de definição porque as definições de ativos e passivos e as mudanças nesses elementos são fundamentais para as definições de todos os outros elementos (FASB, 2021). Tanto as entidades empresariais quanto as entidades sem fins lucrativos exigem e usam ativos para conduzir seu propósito e missão.

Neste sentido, o conceito de ativo como vigora atualmente traz consigo algumas implicações. A definição de ativo, conforme o IASB (2018) é de um “recurso econômico presente controlado pela entidade como resultado de eventos passados”, na qual entende-se por recurso econômico como sendo um direito que tem o potencial de produzir benefícios econômicos.

Basicamente essa mesma definição é aplicada no setor público “ativo é um recurso controlado no presente pela entidade como resultado de evento passado” (IPSASB, 2006), no qual o recurso é um item com potencial de serviços ou com a capacidade de gerar benefícios econômicos. A estrutura conceitual do setor público foi desenvolvida pelo *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB) e é aplicada também pelas organizações do terceiro setor.

Para desenvolvimento das Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público (IPSAS), o IPSASB tomou como base as Normas Internacionais de Relatório Financeiro (IFRS) emitidas pelo IASB para entidades do setor privado, por esse motivo talvez, o conceito de ativo tanto para entidades privadas como para entidades públicas é basicamente o mesmo. Porém, indagações passam a circular, no sentido de que os mercados que tais instituições atuam são diferentes do setor privado (Ryan, Mack, Tooley & Irvine, 2014).

Enquanto o setor privado tem como primazia o lucro e o mercado financeiro, focado nos benefícios econômicos para a entidade, o setor público possui como foco a sociedade e os benefícios econômicos voltados para ela (Aversano, Christiaens & Van Thielen, 2019). Logo, a mesma definição de ativo pode suprir ambos os setores?

Questionamentos como esse passam a entrar na pauta de discussões de pesquisadores (Ryan et al., 2014; Mashiter, 2019; Wolf, Christiaens & Aversano, 2021), levando em

consideração ativos específicos (se é que podem ser chamados de ativos de acordo com a definição atual), como os *Heritage Assets* (HAs), e os serviços de voluntariado, presentes no setor público e no terceiro setor.

É nesse sentido que surge a questão problema dessa pesquisa: Os normatizadores e profissionais contábeis devem ignorar a contabilização de elementos patrimoniais que não satisfaçam a definição de ativo ou prevalecerá o clamor por uma maior responsabilidade sobre a gestão desses bens, por meio da ressignificação do conceito vigente? Assim, esta pesquisa possui como objetivo discutir os efeitos do conceito de ativo para a contabilização de elementos patrimoniais do setor público e do terceiro setor, tomando por base a necessidade de responsabilidade sobre a gestão desses elementos.

O IPSASB confirma que há uma falta de orientação internacional e desafios para obter um consenso sobre os HAs, portanto, há espaço para novas pesquisas a serem realizadas (Biondi, Grandis & Mattei, 2021). Estudos como Liguori, Sicilia e Steccolini (2012), Saliterer e Korac (2014) e Aversano, Christiaens e Van Thielen (2019) têm mostrado como os relatórios financeiros muitas vezes resultam em uma lacuna entre o que é relatado nas demonstrações financeiras e quais informações são necessárias para os usuários.

Faltam pesquisas em que as normas contábeis sejam testadas em relação às necessidades dos usuários, especificamente para as prescrições contábeis patrimoniais (Aversano, Christiaens, Polcini & Sannino, 2019). Além do mais, há pouca referência a discussões que consideram conjuntamente os atributos de valor social e os normativos contábeis (Mashiter, 2019).

Este estudo visa contribuir com a discussão a respeito da importância da conceituação dos elementos patrimoniais, pois as mudanças nas estruturas conceituais refletem diretamente no tratamento contábil dos benefícios econômicos voltados a entidade e a sociedade. Uma vez que é alterada a conceituação de determinado item dentro da estrutura conceitual, isso faz com que elementos passem a incorporar aquele conceito, tornam-se ativos por exemplo, ou deixam de ser, e, portanto, passam a fazer parte, ou deixam de existir, dentro dos demonstrativos financeiros (FASB, 2021).

Colabora com a literatura ao examinar a adequação e utilidade das prescrições dos normativos contábeis, fazendo uma comparação das necessidades dos usuários da informação contábil em relação a conceituação de elementos patrimoniais e sua adequação as especificidades de cada setor (público, privado e terceiro setor).

A pesquisa está estruturada iniciando-se por esta introdução, seguida de uma revisão da literatura sobre a evolução histórica do conceito de ativo no setor privado, o setor público e a presença dos HAs, e terceiro setor e a contabilização do voluntariado. Na terceira seção é brevemente explanado quais os artigos que proporcionam a base da discussão e critérios de seleção. Na quarta seção inicia-se a discussão a respeito das implicações da conceituação atual de ativo para elementos com características específicas, cujo foco sejam benefícios econômicos para a sociedade. Finalizando com as considerações finais sobre a temática, proposição de soluções e sugestões de pesquisas futuras.

2 Revisão da Literatura

2.1 Evolução Histórica do Conceito de Ativo no Setor Privado

Na primeira metade do século XX diversas publicações buscaram discutir o significado do ativo e sua natureza (Alves, 2021). Na década de 20, Paton e Canning foram dois autores de destaque que trataram do conceito em suas obras. Paton entendia os ativos como "propriedades" que têm valor, e essa propriedade era entendida como qualquer contraprestação, material ou não, possuída por uma empresa comercial específica e de valor para a empresa (Paton, 1922).

Canning foi um dos primeiros autores que buscou dar definições abrangentes aos elementos do balanço. Para o autor a ideia essencial de um ativo é que ele representa uma série separável de serviços futuros que podem ser em moeda ou serviços conversíveis em moeda, e o benefício advindo desses serviços é assegurado a uma pessoa ou conjunto de pessoas (Alves, 2021). Segundo Cade, Koonce, Mendoza, Rees e Tokar (2019) o conceito de ativo nessa década de 20 desencadeou várias discussões e sofreu mudanças ao longo do tempo, mudanças essas que buscavam refletir relações econômicas e jurídicas.

Em 1948, a *American Accounting Association* (AAA) com uma emissão de revisão dos princípios da *Accounting Concepts and Standards Underlying Corporate Financial Statements*, constituiu aos ativos ou “recursos econômicos de uma entidade” seus direitos de propriedade, que podem ser tangíveis ou intangíveis (Zeff, 1999). Nessa época a noção dos benefícios econômicos associados ao conceito de ativo já refletia uma mudança da ênfase na forma legal para a substância econômica das transações (Mala & Chand, 2015).

Seguindo as abordagens evidenciadas pela AAA e o *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA), sobretudo contidas no *Trueblood Reporting* e no pronunciamento nº 4 do *Accounting Principles Board* (APB), o *Financial Accounting Standards Board* (FASB) desenvolveu a sua primeira Estrutura Conceitual (1974 – 1985), a qual trazia o conceito de ativos como sendo composto por três características: benefícios econômicos, controle e resultados de eventos passados.

Os benefícios econômicos se relacionam com o potencial de contribuição para o fluxo de caixa ou o seu equivalente; o controle restringe a utilização do benefício; e o fato de ser resultados de eventos passados indica que não devem incluir benefícios que poderão surgir no futuro (Cade et al., 2019; Dennis, 2019).

Essas proposições do FASB foram a base para a definição de ativo proposta na estrutura conceitual do IASB de 1989. É importante frisar que nas duas Estruturas Conceituais é considerado que o ativo deve estar sob o controle da entidade e também ter origem em eventos passados (Alves, 2021).

A estrutura conceitual do IASB (2010) traz o conceito de ativo como sendo “um recurso controlado pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que benefícios econômicos futuros fluam para a entidade”. Em 2012, havendo a necessidade de atualizar a definição e dirimir dúvidas e inconsistências devido a problemas com as expressões “espera-se que flua para a entidade”, “ser resultado de evento passado” e o conceito de “recurso”, o IASB incluiu em sua agenda um projeto de revisão da sua EC (IASB, 2013).

O IASB (2010) afirmava que a menção a benefícios econômicos esperados gerava um risco de se confundir o próprio recurso com as entradas dele resultantes, que seriam os fluxos de benefícios, ou seja, o ativo seria o recurso ou o fluxo de benefícios. Questionava-se ainda se era necessário e suficiente mencionar que o recurso deveria ser resultante de um evento passado, porque para o *Board* o foco deveria estar em se o ativo existe no momento presente. Além disso, para ele, o ativo é o próprio recurso e não o fluxo de benefícios, porém não é sempre fácil identificar o recurso, então se torna necessário deixar mais claro os tipos de recursos.

Na definição de 2018, a estrutura conceitual ainda manteve as expressões “eventos passados” e “recursos”, porém o *Board* resolveu esclarecer o que seriam os recursos, definindo-o como um direito que tem o potencial de produzir benefícios econômicos (IASB, 2018). Nessa revisão por meio de seu processo de consulta pública, o IASB consultou as opiniões e preferências dos constituintes quanto aos temas em debate, dentre eles o tema “ativo”. Os acadêmicos trouxeram as maiores críticas, mostrando formas diversas de conceituar o ativo, pedindo debates mais detalhados e aprofundados (Alves, 2021).

A tabela 1 esboça as mudanças ocorridas no decorrer do processo de consulta pública relacionadas com a definição de ativo e de recurso econômico.

Tabela 1 - Evolução do conceito de ativo e de recurso econômico.

	<i>Agenda Paper</i>	<i>Discussion Paper</i>	<i>Exposure Draft</i>	Estrutura Conceitual
Conceito de ativo	O ativo é um recurso econômico presente.	O ativo é um recurso econômico presente controlado pela entidade como resultado de eventos passados.	O ativo é um recurso econômico presente controlado pela entidade como resultado de eventos passados.	O ativo é um recurso econômico presente controlado pela entidade como resultado de eventos passados.
Conceito de recurso econômico	Um recurso econômico é um item escasso que é capaz de produzir benefícios para quem o controla.	Um recurso econômico é um direito, ou outra fonte de valor, capaz de produzir benefícios econômicos.	Um recurso econômico é um direito que tem o potencial de produzir benefícios econômicos.	Um recurso econômico é um direito que tem o potencial de produzir benefícios econômicos.

Fonte: IASB (2013, 2015, 2018)

Em dezembro de 2021 foi lançada a Declaração de Conceitos de Contabilidade Financeira nº 8 do FASB com a proposta de que “Um ativo é um direito presente de uma entidade a um benefício econômico” e que benefício econômico “é a capacidade de fornecer serviços ou benefícios às entidades que os utilizam” (FASB, 2021). A declaração explana que os direitos que não dão a uma entidade nenhuma vantagem além das vantagens comuns de outras, porque estão disponíveis para todos, não se qualificam como ativos.

Na nova proposta os conselheiros entendem que seria redundante o termo “eventos passados”, pois se ele é um direito presente é porque houve uma transação lá atrás que desencadeou este direito, ficando subentendido. Retiram também o termo “controle”, por gerar bastante confusão quanto ao que se entende deste termo, principalmente ao se levar em consideração alguns itens específicos presentes no setor público e no terceiro setor.

2.2 Conceito de Ativo no Setor Público e os Bens Patrimoniais

O IPSASB criado em 1986 é o *Board* responsável pelo desenvolvimento das IPSAS, um conjunto de normas contábeis, emitidas para uso por entidades do setor público em todo o mundo, que auxiliam na preparação das demonstrações financeiras. Esse conjunto de normas é baseado nas IFRS emitidas pelo IASB. A EC traz no âmbito do setor público que o ativo “é um recurso controlado no presente pela entidade como resultado de evento passado”, no qual o recurso é um item com potencial de serviços ou com a capacidade de gerar benefícios econômicos (IPSASB, 2006).

No Brasil, por meio da portaria MF nº 184/2008 foi anunciado que o país convergiria as Normas Internacionais de Contabilidade. Portanto, ao seguir a tendência mundial de reforma dos sistemas contábeis, a partir do exercício de 2008, foram editadas as primeiras normas contábeis brasileiras, específicas para o setor público: as NBCs T 16, uma tradução quase literal das IPSAS.

A convergência as normas internacionais foram responsáveis por muitos avanços, permitindo um melhor tratamento das informações relativas ao principal objeto da contabilidade pública, o patrimônio público (Carvalho, Lima & Ferreira, 2012). Porém, alguns questionamentos e conflitos passaram a emergir no âmbito dos conceitos dos elementos patrimoniais e alguns bens públicos como os HAs.

Longe de encontrar uma definição consensual, os bens patrimoniais podem ser melhor identificados pelos seus traços característicos. O *Accounting Standards Board* (ASB) por meio do seu *Financial Reporting Standard 30*, no Reino Unido, entende os HAs como “um ativo

tangível com qualidades históricas, artísticas, científicas, tecnológicas, geofísicas e ambientais que são mantidos principalmente pela sua contribuição com o conhecimento e a cultura”.

O *Federal Accounting Standards Advisory Board* (FASAB) por meio do *Statement of Federal Financial Accounting Standards* 29, o conceitua como “propriedades, plantas e equipamentos que são únicos por sua significância histórica ou natural, importância cultural, educacional...”. As Normas internacionais, por meio da IPSAS 17 (2009), descrevem que “alguns ativos são classificados como HAs em função da sua significância cultural, ambiental e histórica”, mas não parecem fornecer uma solução definitiva.

De fato, tanto a IPSAS 17 “Ativos fixos tangíveis” (IPSASB, 2000) quanto a IPSAS 31 “Ativos intangíveis” (IPSASB, 2010) não exigem o reconhecimento do patrimônio tangível ou intangível, deixando as entidades do setor público com a escolha de qual abordagem contábil adotar (Biondi, Grandis & Mattei, 2021).

As três normas preveem a possibilidade de que a mensuração confiável dos HAs não seja possível e, para esses casos, definem a divulgação em notas explicativas. No Brasil, a norma NBC T 16.10 trata da avaliação e mensuração de ativos e passivos em entidades do setor público, porém, não são estabelecidos procedimentos contábeis para o reconhecimento e mensuração dos HAs, especificamente (Pires, Ribeiro, Niyama & Matias-Pereira, 2017).

Uma vez que a mensuração pressupõe algo a ser medido, a menos que se saiba o que esse algo é, nenhuma mensuração pode ter significado. Faz-se necessário, portanto, definir os atributos dos objetos a serem mensurados (Aversano et al., 2019). Adam, Mussari e Jones (2011) explicam que, tradicionalmente, esses itens eram ignorados pela contabilidade pública, uma vez que são elementos não realizáveis e que não geram receita, ou seja, não se enquadrando na definição de ativos.

Inicialmente foi proposta a classificação desses bens como passivos, na medida em que consumiam fluxos de caixa ao invés de gerá-los (Hooper, Kearins & Green 2005). Com o passar dos anos criou-se um consenso maior em sua classificação como ativo, mas, apesar da variedade de intervenções destinadas a defini-los, há forte divergência na definição dos HAs (Wolf, Christiaens & Aversano, 2021). O problema é que uma definição geralmente aceita ainda não existe formalmente, e alguns critérios foram aplicados especificamente para incluir esses bens na categoria de patrimônio (Pires et al., 2017).

Existem duas visões principais opostas: por um lado, há quem defenda a ideia de que os bens patrimoniais são bens; e, por outro lado, há aqueles que acreditam que deveriam ser considerados como outra coisa (Biondi, Grandis & Mattei, 2021). Estes últimos enfatizam que os HAs possuem características específicas e que causam desconforto em enquadrá-los como ativos, sendo elas: normalmente não possuem preço de compra ou custo de aquisição equivalente; existem proibições ou restrições que impedem a sua venda; são insubstituíveis e incomparáveis; possuem vida útil duradoura; e atributos de consumo não rivais e não excludentes (Aversano et al., 2019).

Além das complicações de definição desses ativos e sua dificultosa mensuração, para satisfazer ao conceito de ativo, a definição de ativo também exige que a entidade tenha o controle do ativo de forma que possa receber seus benefícios (Barton, 2005). O controle seja do governo ou da sociedade sobre os HAs é limitado, já que ambos não podem negociá-los, demoli-los ou tomar a decisão qualquer decisão que queiram a respeito desses bens.

Em uma consulta pública do FASB, a Associação Nacional de Executivos de Finanças, Administração e Contabilidade (ANEFAC) demonstrou preocupação com o significado do controle, questionando o *Board* acerca do significado que o termo possui em um país como o Brasil, em que as regras do jogo vivem mudando (Alves, 2021).

Além do mais, o usufruto desse bem patrimonial vai além de sua geração de caixa, isto é, quando existe ao invés de consumir caixa, o que recai também no questionamento de se ele viria a ser um recurso econômico, como a definição de ativo exige. Nos últimos 20 anos, muitos

estudiosos (Pires et al., 2017; Aversano et al., 2019; Biondi, Grandis & Mattei, 2021) e vários normalizadores internacionais (CIPFA, GASB e IFAC) têm se engajado em discussões sobre o tratamento contábil adequado para os HAs.

No início de maio de 2022, o IPSASB lançou a Minuta de Exposição 81, com objetivo de atualizar a EC e dentro seus campos, os elementos de construção das demonstrações financeiras. A minuta propõe atualizações nos capítulos da Estrutura Conceitual que tratam das características qualitativas e os blocos dos elementos de construção das demonstrações financeiras, com o objetivo de adotar uma abordagem mais abertamente baseada em direitos para a descrição de um recurso no contexto de um Ativo. Ao lançar essa minuta, o IPSASB demonstra que o conceito de ativo não é um conceito pronto e acabado, mas que merece ainda discussões e possíveis ajustes.

2.3 Conceito de Ativo no Terceiro Setor e o Voluntariado

As entidades sem fins lucrativos, como organizações voluntárias e orientadas para a missão, têm outros propósitos além de fornecer bens ou serviços com lucro ou lucro equivalente, e os provedores de recursos dessas entidades não se concentram principalmente no lucro como um indicador do desempenho (Mashiter, 2019). Os provedores de recursos para entidades sem fins lucrativos precisam de outras informações, buscando compreender o uso eficiente e eficaz dos recursos em custódia da entidade (Ryan et al., 2014).

As instituições “sem fins lucrativos” não tem como propósito o fornecimento de bens ou serviços, nem o controle destes. Seu “produto” não é um par de sapatos, nem um regulamento eficaz. Seu produto muitas vezes é um ser humano mudado. Assim, nota-se a dificuldade de se mensurar quantitativamente o benefício gerado pelas entidades, vez que o produto gerado não é algo monetário ou que possa ser convertido em dinheiro (Lutsyk, Diachenko, Kyrychenko, Kotsyuruba & Tkach, 2020).

O FASB definiu uma estrutura conceitual como sendo um sistema coerente de objetivos e fundamentos que se interrelacionam e no qual é esperado sua condução a padrões consistentes e que prescrevem a natureza, função e limites da contabilidade e dos relatórios financeiros (FASB, 2018). Esta definição indica claramente a importância de os conceitos presentes em uma estrutura conceitual estarem alinhados ao propósito.

Assim, a menos que os conceitos presentes na estrutura identifiquem os objetivos e a função do relatório financeiro em um contexto específico, as normas contábeis que dele derivam não serão apropriadas para as necessidades de informação daqueles regidos pela estrutura (Ryan et al., 2014).

Como no setor público, o terceiro setor ao utilizar a estrutura conceitual do setor público ou do setor privado apresenta alguns pontos conflitantes entre os conceitos dos elementos presentes nessas estruturas e os bens/serviços específicos provenientes do seu propósito orientado para a missão, como é o caso dos serviços de voluntariado (Mashiter, 2019). O papel integral que os voluntários desempenham nas organizações sem fins lucrativos é uma situação não vivida em organizações com fins lucrativos ou do setor público (Mohan & Bennett, 2019).

Embora as contribuições dos serviços voluntários gerem uma quantidade significativa de valor para as organizações do terceiro setor, os conceitos presentes nas estruturas conceituais não permitem que elas relatem adequadamente sobre a extensão de sua dependência do trabalho voluntário. Como nenhuma transação de mercado está envolvida, a extensão total do tais transferências não recíprocas não são refletidas nas demonstrações financeiras convencionais (Salamon, Haddock & Toepler, 2022).

A orientação fornecida pelo *Institute of Chartered Accountants in Australia* (ICAA, 2003) sugere que os serviços voluntários só devem ser reconhecidos como receita quando três condições são atendidas: os serviços recebidos criam ou aprimoram um ativo existente; eles

exigem habilidades especializadas, e de outra forma seriam comprados se não fossem doados (Mohan & Bennett, 2019).

O FASB 12, parágrafo 5, recomenda que, se significativos, os serviços de voluntariado devem ser registrados quando todas as circunstâncias a seguir ocorrerem simultaneamente: os serviços prestados são necessários à entidade visando atender seus objetivos sociais e também podem ser prestados por pessoal assalariado; a entidade exerce total controle sobre as atividades dos voluntários; e a entidade possui uma base objetiva para mensurar os serviços doados (Lutsyk et al., 2020).

No Brasil, a norma brasileira de contabilidade aplicada ao setor público (NBCT SP 01, 2016) deixa claro que a entidade pode, mas não é obrigada, a reconhecer os serviços em espécie, dentre eles o voluntariado, como receita e como ativo. Alguns serviços em espécie não se encaixam na definição de ativo porque a entidade apresenta controle insuficiente sobre os serviços fornecidos (Mashiter, 2019). Tal posicionamento dos normativos deixa dúvidas quanto à adequação das estruturas conceituais vigentes para elementos mais específicos presentes no terceiro setor.

Segundo Salamon, Haddock e Toepler (2022) a contabilidade tradicional deixa pouco espaço para entendimentos alternativos de valor. Lutsyk et al (2020) sugere que esse foco de “caixa preta” não permite a exploração de outros processos senão os que estão por trás das atividades tradicionais que envolvem valor apenas econômico.

3 Metodologia

O artigo se caracteriza como ensaio teórico, cujo objetivo é, por meio das reflexões desenvolvidas no seu decorrer, instigar os leitores a tirar suas próprias conclusões. Nesse sentido possui natureza reflexiva e interpretativa, voltado a abordagem qualitativa, e utiliza como base de argumentação pressupostos válidos, por meio de citações de estudos anteriores e normatização contábil vigente.

O objeto da discussão é analisar os efeitos do conceito de ativo para a contabilização de elementos patrimoniais específicos do setor público e do terceiro setor, tomando por base a necessidade de responsabilidade sobre a gestão desses elementos. Para tal, utiliza como pano de fundo normativo as diretrizes contábeis criadas pelos órgãos normatizadores IASB e FASB para o setor privado, e as normas do IPSASB para o setor público. E ao explorar o contexto brasileiro utiliza as NBCs T 16, que são uma tradução quase literal das normas do IPSASB.

Com relação a base literária, foi feita uma busca por artigos que tratavam da temática nos últimos cinco anos, com uso da base da *scopus* e do *scholar google*. Depois foi ampliada a pesquisa para não fazer corte temporal e poder absorver artigos mais antigos sobre o assunto. Com base nos 24 artigos presentes nas referências é que a discussão se desenvolveu e se fundamentou.

4 Análise e Discussão

O conceito de ativo vem passando por muitas discussões ao longo do tempo quanto a sua essência e as características que tornam um elemento um ativo de fato. Normativos tanto do âmbito privado como público buscam constantemente atualizar suas estruturas conceituais para estar de acordo com a realidade vivenciada pelas entidades e pela sociedade.

A Declaração de Conceitos de Contabilidade Financeira nº 8 lançada pelo FASB em 2021 e a Minuta de Exposição 81 emitida pelo IPSASB em 2022 evidenciam bem que os conceitos presentes nas estruturas conceituais de ambos os setores, e dentre eles o conceito de ativo, ainda merecem ser discutidos e aperfeiçoados.

Dentre as discussões e receios lançados quanto ao conceito de ativo, dois são vistos como principais: ser um recurso econômico e necessitar ser controlado pela entidade. Ao

explicar o que é um recurso econômico e que sua base está em um direito com potencial de produzir benefícios econômicos, assim como quando o IASB explica que os benefícios econômicos derivados de um ativo são os fluxos de caixa potenciais, questionamentos passam a nascer quanto a enquadrar como ativos elementos como os HAs, que não geram fluxos de caixa.

Em uma abordagem holística, Aversano e Christiaens (2012) revelaram que se um item é um HA ou não depende do propósito relevante que o governo tem em mente; isto é, se é mantido por razões culturais sem qualquer objetivo de receita, ou se é uma propriedade empresarial mantida para benefício econômico.

A KPMG (2015) observou que há desafios em potencial com a aplicação do conceito atual de ativos que devem ser examinados e trabalhados para que a EC forneça soluções operacionais. A *Open University Business School* é uma dentre as manifestantes, principalmente no âmbito acadêmico, a não concordar que o ativo deva ser definido como um recurso econômico.

O termo recurso econômico não faz muito sentido ao ser lançado no setor público, onde o foco não é a geração de fluxos de caixa (apesar de possuir importância para que os planos de governo sejam executados), mas o bem estar da sociedade, ou seja, existe o valor social intrínseco em alguns bens públicos, e se são bens, como os ativos são compostos por bens e direitos, então esses bens públicos em tese deveriam ser ativos.

No entanto, ao atrelar ativos a recursos econômicos e estes a potencial de geração de caixa, muitos bens públicos que não possuem essa finalidade são descaracterizados do conceito de ativo e se esses bens não são ativos e não estão presentes nos demonstrativos dos órgãos públicos, esses demonstrativos patrimoniais possuem lacunas, pois não refletem a realidade econômica, no sentido de que o valor econômico não é pautado apenas no sentido financeiro, mas no sentido social também.

Segundo Pires et al (2017) a contabilidade tem um longo caminho a trilhar na busca pelos critérios adequados para capturar não apenas os atributos financeiros, mas também sociais e de importância cultural, ambiental, hereditária e educacional.

Um segundo ponto de atenção, além dos recursos econômicos é a necessidade de haver controle para que exista um ativo, crescendo ainda mais a confusão a respeito da definição de ativo corresponder a realidade do setor público. A *Association of Accounting Technicians* (AAT), em uma carta comentário voltada ao IASB defendeu a remoção da palavra controle, uma vez que pode haver situações em que os benefícios econômicos de um recurso econômico estejam disponíveis para uma entidade, mesmo que não estejam sob seu controle (AAT, 2014, p.2).

Em 2014, a ANEFAC também demonstrou preocupação com o significado do controle, questionando aos normativos acerca do significado que o termo possui (Alves, 2021). O IASB em suas recentes revisões (2013, 2018) concluiu que incluir o termo controle na definição é importante para vincular um recurso econômico para uma entidade específica. Ele considerou, mas rejeitou, uma proposta para remover o termo controle da definição de ativo.

O órgão como direcionador do setor privado respaldou sua resposta ao justificar que serve para excluir recursos econômicos como rodovias públicas do conjunto de recursos econômicos que, de outra forma, poderiam atender à definição de um ativo. O termo controle apresenta como significado “possuir domínio sobre algo”, porém autores (Dennis, 2019; Cade et al., 2019) e órgãos normatizadores (FASB, 2021) passam a colocar em pauta até que ponto predomina esse domínio. Esse controle tem vínculo com o sentido de propriedade legal, incluindo a capacidade de possuir, usar e desfrutar do direito; ou vender, doar, trocar o direito; ou ainda, para explorar o valor do direito?

Se o controle existente no conceito de ativo engloba todo esse sentido de direitos irrestritos novamente causa conflito no âmbito do setor público, já que o governo é visto como

um guardião dos bens públicos, mas ele não tem o “direito” de agir da maneira que bem entende sobre esses bens. Mais confuso fica o termo quando interligado aos HAs, os quais o governo não pode vender ou destruir devido ao seu valor cultural, social.

Na literatura questionamentos passam a surgir quanto a adequação da norma contabilística IPSAS 17 que regulamenta o enquadramento conceitual e contabilização dos HAs (Aversano, Christiaens e Van Thielen, 2019). Biondi, Grandis e Mattei (2021) afirmam que muitas regulamentações simplesmente transpõem conceitos e métodos do setor privado para os ativos do setor público, sem considerar a maioria das características específicas de ativos existentes nesse setor, como os HAs.

Barton (2005) se baseando na teoria dos bens públicos, explica que a abordagem de “setor neutro”, que fundamenta a aplicação de padrões de contabilidade comercial a ativos patrimoniais públicos, não é sólida e que os HAs devem ser contabilizados fora do balanço patrimonial como ativos mantidos em custódia pelas entidades custodiantes.

Biondi, Grandis e Mattei (2021) ao realizarem uma revisão crítica do *Consultation Paper (CP) Financial Reporting for Heritage in the Public Sector* emitido pelo IPSASB, a fim de destacar sua pontos fortes e fracos e fazer recomendações, obtém como achados que embora as propostas incluídas no CP representem um novo passo para uma regulamentação orgânica da contabilização patrimonial, se estas visões preliminares forem confrontadas com a realidade de um contexto emblemático, permanece muito espaço para melhorias quanto à definição de tais ativos.

A importância de definir, reconhecer, medir e divulgar os ativos patrimoniais nos relatórios financeiros tem importantes implicações práticas. O reconhecimento de ativos patrimoniais no balanço patrimonial ajudaria a fornecer uma imagem mais completa da situação financeira de um governo. O reconhecimento de tais itens no lado do ativo pode melhorar a qualidade das demonstrações financeiras que se destinam a dar uma visão verdadeira e apropriada da posição financeira e das receitas e despesas de uma entidade que relata (Dennis, 2019).

Ao levar as discussões sobre os recursos econômicos e a capacidade de controle para se constituir um ativo no âmbito do terceiro setor, os mesmos conflitos surgem, pois como os serviços de bens de patrimônio público e organizações do terceiro setor são fornecidos gratuitamente e abertos a todos os cidadãos, o atributo de bens públicos nega que eles satisfaçam a definição de ativos (Chen, 2021).

No caso dos serviços de voluntariado devido as instituições não possuírem controle suficiente sobre os serviços fornecidos, como demanda o conceito de ativo, não se encaixam dentro da definição imposta (Salamon, Haddock & Toepler, 2022), e até recebem tratamento contábil como despesa reconhecida a valor justo na demonstração do exercício, mas o valor social intrínseco continua oculto (CFC, ITG 2002). A produção de valor do voluntariado para as entidades do terceiro setor não se encaixa com a característica de geração de fluxos de caixa presente na definição de ativo, volta-se ao valor social e o bem-estar.

Mashiter (2019) afirma que a ausência de informação sobre o voluntariado põe em causa a relevância, a representação fidedigna e a comparabilidade dos relatórios elaborados pelas organizações do terceiro setor. O silêncio dos relatórios financeiros sobre o voluntariado representa assim uma grave deficiência na responsabilização organizacional resultante da falta de um quadro conceitual específico para esse setor (Lutsyk et al., 2020).

Alguns normativos e instituições, dentre elas o Instituto de Contadores Certificados da Nova Zelândia (NZICA) reconhece que incluir o valor dos serviços voluntários nas demonstrações financeiras é útil para os usuários porque fornece informações mais completas sobre os recursos necessários e utilizados pelas organizações sem fins lucrativos no cumprimento de sua missão (Ryan et al., 2014).

Com sua crescente expansão e significado social, a importância prática e política de

demonstrações robustas e abrangentes de prestação de contas, incluindo responsabilidade, é cada vez mais reconhecida (Ryan et al., 2014). Um foco estreito, no que tange a querer analisá-la apenas por seu fluxo de caixa, é inadequado para as organizações sem fins lucrativos, que normalmente têm grandes objetivos artísticos, culturais, de bem-estar ou esportivos, que formam seu valor social (Hooper, Kearins & Green 2005).

Salamon, Haddock e Toepler (2022) observam que se tem testemunhado uma corrida contínua para incorporar as metodologias de contabilidade do setor privado supostamente sofisticadas e desenvolvidas na contabilidade do setor público ou terceiro setor e se questiona se esse de fato é o melhor caminho para informações mais realistas e fidedignas.

As concepções profissionais convencionais de prestação de contas são definidas de forma muito restrita, em termos exclusivamente financeiros (Hooper, Kearins & Green 2005). Conforme Dennis (2019), as atuais estruturas conceituais para os setores público e com fins lucrativos são inadequadas para atender às necessidades de prestação de contas das entidades do terceiro setor. Assim como o IPSASB ao criar as normas contábeis voltadas ao setor público também teve a compreensão de que as normas do setor privado não satisfazem as necessidades dos usuários do setor público.

Os três setores possuem características próprias, levando a reflexão de que talvez o IPSASB deva atualizar suas normas deixando-as mais desprendidas dos conceitos importados das IFRS. Um apontamento nesse sentido nasce com o lançamento da Minuta de Exposição 81 (2022). Autores como Mashiter (2019) também apontam a necessidade de uma estrutura conceitual para o terceiro setor. A tabela 2 demonstra as especificidades das características inerentes a cada um dos três setores.

Tabela 2 - Diferenças entre o setor privado, o setor público e o terceiro setor

	Setor com fins lucrativos	Setor público	Terceiro Setor
Imperativo	Lucro	Políticos e sociais	Missão
Objetivo e orientação do relatório financeiro	Utilidade de decisão (orientado para a rentabilidade)	Responsabilidade e utilidade de decisão expandida (orientada econômica e politicamente)	Responsabilidade (orientado para a missão)
Tipo de transação principal	Voluntária/troca	Involuntária/não troca	Voluntário/não troca
Usuários/ partes interessadas	Usuários: investidores, funcionários, credores, fornecedores e outros credores comerciais, clientes, governo, público.	Usuários: contribuintes, credores, doadores, outros provedores de recursos; público	Partes interessadas: financiadores (doadores), funcionários, voluntários, defensores, credores, fornecedores e outros credores comerciais, clientes, membros, beneficiários de serviços, reguladores, público
Principalmente interesses do usuário/ interessados	Lucratividade	Prestação de serviços em resposta a imperativos políticos	Cumprimento da missão

Implicações de responsabilidade	Responsabilidade financeira externa estreita, hierárquica, principalmente para provedores de capital (investidores e credores) e reguladores	Responsabilidade perante os provedores de recursos e o público pelo uso e gerenciamento desses recursos	Prestação de contas a todas as partes interessadas, incluindo financiadores, membros, beneficiários de serviços, voluntários e defensores
--	--	---	---

Fonte: Ryan, Mack, Tooley e Irvine (2014)

Através da tabela 2 é possível observar que existem diferenças de objetivos e orientações do relatório financeiro nos três setores, além das diferenças no tipo de transação principal, no imperativo, nas partes interessadas e interesses dos usuários, e nas implicações de responsabilidade.

Indagações pairam no sentido de que: como três setores tão distintos em tantos aspectos podem possuir basicamente o mesmo conceito para itens patrimoniais como os ativos? Principalmente ao analisar pela perspectiva de que esse conceito está extremamente vinculado ao aspecto financeiro e de geração de fluxo de caixa, e não leva em consideração aspectos sociais e culturais.

Não é que os ativos de cada setor são totalmente diferentes, mas o mercado que em que o serviço é prestado, acaba por ser, e isso deve ser refletido nos conceitos dos elementos presentes nas estruturas conceituais que servem de base para os demonstrativos contábeis, afinal, tais demonstrativos precisam atender seus próprios mercados e usuários.

Estudos como o de Rawluk, Ford, Anderson e Williams (2019) estão surgindo na busca por compreender melhor o sentido de “valor” e apresentar uma estrutura conceitual como ontologicamente plural e epistemologicamente flexível. Na busca por fornecer uma estrutura para mapear conceitos de valor em diferentes níveis de abstração e dependência de contexto, oferecer um meio para abranger a amplitude dos conceitos de valor, e atuar como um ponto de partida para promover conversas interdisciplinares.

É importante a discussão das implicações de estruturas conceituais tanto envolvendo pesquisadores voltados ao entendimento de múltiplas tradições teóricas, bem como para profissionais que lutam para entender o que é importante em nível informacional para os usuários, assim como no sentido de benefícios econômicos para a entidade quanto para a sociedade (Rawluk et al., 2019). A estrutura conceitual bem elaborada oferece um meio de abranger a amplitude dos conceitos e atua como um ponto de partida para promover conversas interdisciplinares.

A Western University (2014) enfatiza que os normativos criam definições a partir das normas e práticas atuais, ao invés de desenvolverem conceitos e soluções conceituais a partir da teoria ou de um conjunto de suposições declaradas, e essa é a principal fraqueza das Estruturas Conceituais. Biondi, Grandis e Mattei (2021) afirmam que apesar de um corpo prolífico de literatura e várias tentativas de normalizadores de lidar com essas questões, nenhuma definição consensual ou tratamento contábil foi alcançado até o momento.

Logo, quanto aos normativos fica explícito que tanto no âmbito privado como no setor público, estão buscando avançar com suas novas declarações e minutas quanto ao conceito de ativos, para que abarque não só elementos financeiros, mas elementos sociais e ambientais. Tal busca ainda segue incipiente e com pequenos avanços, havendo discussões sobre a capacidade de geração de recurso e controle destes elementos. Além de que, mensurar de maneira prática esses elementos não financeiros se torna um desafio.

Nesse âmbito, surgem as discussões acadêmicas sobre qual a melhor forma de tratar tais ativos mais específicos, quando de fato conceituados como ativo. Parte da literatura é a favor de uma mensuração fora dos demonstrativos, devido aos valores sociais, culturais, não tangíveis, possuírem valor inestimável e incapaz de ser monetizado. Outra parte é a favor da

incorporação de tais elementos nos demonstrativos por causarem alteração nos mesmos e representarem uma versão mais fiel, além de proporcionarem uma melhor governança pública.

Há muito a ser pesquisado e discutido nesse aspecto, pois cada ativo específico possui características que muitas vezes os diferenciam dos demais, necessitando de análise individual. Não há como generalizar, principalmente quando se trata dos HAs, e quando se trata do voluntariado, pois podem ocorrer de formas diferentes em cada situação.

A essência sobre a forma deve estar a frente de tudo quando se trata de contabilização patrimonial, o julgamento dos profissionais e normatizadores precisam se fazer presente. A contabilidade é reativa e está sempre em processo de mudança e por isso não pode ser totalmente engessada. Normas precisam ser criadas para direcionar o todo, mas casos específicos precisam ser tratados individualmente e assim servirem de exemplificação e base. Na literatura, esses são assuntos que permanecem ainda em aberto, principalmente no tocante ao conceito de ativo voltado aos benefícios econômicos voltados a sociedade.

No que tange ao terceiro setor, discussões (Ryan et al., 2014; Salamon, Haddock & Toepler, 2022) emergem quanto a criação de normas próprias para o setor que, como demonstrado na tabela 2, possui características próprias e que precisam ser analisadas e inseridas nos normativos, para que as entidades possam apresentar demonstrativos de qualidade e fidedignos. Estudos são necessários para analisar mais de perto a premência de criação de normas próprias para o setor ou normas já existentes no setor privado e público que alcancem os objetivos de tais instituições.

Não existe uma solução pronta e acabada para os desafios e problemas apontados, primeiro há que se levantar discussões a respeito da existência de tais deficiências, e por meio dessas discussões e pesquisas, com base na teoria contábil, alcançar os melhores avanços, que ocorrem gradativamente. É nesse sentido que o objetivo desse ensaio teórico se torna tão essencial e buscou contribuir com a literatura e os normativos contábeis.

5 Considerações Finais

O objetivo do estudo foi discutir, a partir das estruturas conceituais vigentes do FASB, IASB e IPSASB e de estudos anteriores, os efeitos do conceito de ativo para a contabilização de elementos patrimoniais específicos do setor público e do terceiro setor, tomando por base a necessidade de responsabilidade sobre a gestão desses elementos.

Por meio da discussão proposta foi possível observar que existem elementos com características específicas que devido ao conceito atual de ativo acabam por não receber o devido tratamento contábil que necessitam. O conceito de ativo apesar de existir no setor público por meio das IPSAS, especificamente criadas para direcionar esse setor, ainda possui deficiências que precisam ser debatidas e refletidas para que o mesmo possa ser melhorado e consiga abranger elementos como HAs.

Essa deficiência pode ser resultado de as normas aplicadas ao setor público possuírem como base as normas aplicadas ao setor privado, que como demonstrado, possui características diferentes do setor público, que vão desde seu objetivo, passando por seus usuários, até sua responsabilização.

O terceiro setor por não possuir uma estrutura conceitual própria segue a estrutura conceitual do setor público e assim também traz consigo suas deficiências, que impactam em elementos como os serviços de voluntariado, que também sofrem por não receberem o devido tratamento que deveriam.

Dois problemas são debatidos acerca do conceito atual de ativo, os termos recursos econômicos e controle. Ambos impactam na contabilização dos HAs, no setor público; e nos serviços de voluntariado, presentes no terceiro setor. Os dois setores não possuem como foco a

geração de fluxo de caixa que o conceito de ativo atual traz como necessário quando enfatiza a necessidade de haver um recurso econômico e explica que esse recurso está vinculado a geração de fluxo de caixa.

No caso do controle, se faz necessário um entendimento maior de seu significado, pois no setor público o governo não possui um controle tão efetivo sobre os bens públicos como um particular possui sobre seus bens próprios. No caso dos HAs esse aspecto se torna muito claro já que o governo não pode destruir ou se desfazer desses bens, mesmo que eles acarretem apenas custos, quando observado o âmbito financeiro. É preciso levar em consideração seu valor cultural e social, que acarreta em agregação de valor, mas não no sentido transacional financeiro.

No caso do terceiro setor existem os serviços de voluntariado, que geram valor para as instituições filantrópicas e para a sociedade, mas por não ser um valor muitas vezes financeiro, esses serviços acabam por ficar à margem do conceito atual de ativo, pois o gasto com voluntariado é reconhecido pelo valor justo na demonstração de resultado, conforme a ITG 2002, mas o valor social intrínseco a atividade permanece oculto nos demonstrativos.

Chega-se à conclusão que a dificuldade em propor uma estrutura conceitual específica para a contabilidade reside no requisito de que todos os elementos conhecidos e desconhecidos sejam colocados nos conceitos incorporados como um todo na estrutura. E ainda que a contabilidade tem um longo caminho a trilhar na busca pelos critérios adequados para capturar não apenas os atributos financeiros, mas os que vão além disso.

Cada setor possui características inerentes que precisam ser levadas em consideração, então, o que dificulta a tentativa de adaptar uma estrutura conceitual de um setor para outro. Apesar dos ativos desses setores convergirem em muitos casos, existem especificidades de cada setor que precisam estar presentes em sua própria estrutura conceitual para que atenda aos usuários que cada um possui. As mudanças nas estruturas conceituais refletem diretamente no tratamento contábil dos benefícios econômicos voltados a entidade e nos benefícios econômicos para a sociedade.

Conforme apresentado existem dificuldades, tomando por base as estruturas conceituais vigentes atualmente em cada setor e o conceito de ativo presente nessas estruturas, nesse sentido, se torna necessário que normatizadores, acadêmicos e profissionais contábeis busquem compreender a melhor maneira de tratar os elementos patrimoniais que não satisfaçam a definição de ativo.

Esses profissionais devem buscar soluções conceituais a partir da teoria contábil, prevalecendo o clamor por uma maior responsabilidade sobre a gestão dos bens com características mais específicas e que possuem valor além do aspecto financeiro, havendo a necessidade de ressignificação do conceito básico de elementos patrimoniais, como o caso dos ativos, no âmbito do setor público e do terceiro setor.

A conceituação e contabilização de ativos mais específicos enfrenta inúmeros desafios gerenciais, legais, políticos, econômicos e sociais. Tais desafios mostram que é necessária uma abordagem holística e interdisciplinar das questões levantadas, devendo as entidades e órgãos normatizadores dispor de conhecimentos alargados e interdisciplinares.

Nesse sentido, o estudo buscou contribuir com a literatura ao examinar a adequação e utilidade das prescrições dos normativos contábeis, fazendo uma comparação das necessidades dos usuários da informação contábil em relação a conceituação de elementos patrimoniais e sua adequação as especificidades de cada setor.

É proposto ainda como pesquisa futura, um debate mais profundo acerca do conceito de ativo presente no setor privado, se este supre as necessidades dele, já que foram observados nesse artigo o efeito desse conceito e suas implicações em elementos mais específicos ao setor público e do terceiro setor. Além disso, sugere-se analisar outros possíveis impactos do conceito de ativo atualmente em vigor em demais elementos presentes nos três setores.

Referências

- Adam, B., Mussari, R., & Jones, R. (2011). The diversity of accrual policies in local government financial reporting: an examination of infrastructure, art and heritage assets in Germany, Italy and the UK. *Financial Accountability & Management*, 27(2), 107-133.
- Alves, A. M. D. M. (2021). *Uma análise da mudança do conceito do ativo na nova estrutura conceitual do IASB: qual o efeito do lobbying dos grupos de interesse?* Mestrado em Ciências Contábeis. Universidade Federal de Pernambuco, Recife, Pernambuco, Brasil.
- Association of Accounting Technicians (AAT, 2014). Discussion Paper and comment letters - A Review of the Conceptual Framework for Financial Reporting. Comment Letter nº144. Disponível em: <<https://www.ifrs.org/projects/2018/conceptual-framework/comment-letters-projects/dp-review-of-conceptual-framework/#comment-letters>>. Acesso em: 09 mai. 2022.
- Aversano, N., & Christiaens, J. (2012). Governmental Financial Reporting of Heritage Assets in The Perspective of User Needs. Social Science Research Network. <http://papers.ssrn.com>. *Diakses tanggal*, 29.
- Aversano, N., Christiaens, J., Polcini, P. T., & Sannino, G. (2019). Accounting for heritage assets: An analysis of governmental organization comment letters on the IPSAS consultation paper. *International Journal of Public Sector Management*, 33(2/3), 307-322.
- Aversano, N., Christiaens, J., & Van Thielen, T. (2019). Does IPSAS meet heritage assets' user needs?. *International Journal of Public Administration*, 42(4), 279-288.
- Barton, A. (2005). The conceptual arguments concerning accounting for public heritage assets: a note. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 18(3), 434-440.
- Biondi, L., Grandis, F. G., & Mattei, G. (2021). Heritage assets in financial reporting: a critical analysis of the IPSASB's consultation paper. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 33(5), 533-551.
- Cade, N. L., Koonce, L., Mendoza, K. I., Rees, L., & Tokar, M. B. (2019). Assets and liabilities: When do they exist?. *Contemporary Accounting Research*, 36(2), 553-587.
- Carvalho, R. D. M. F., Lima, D. V., & Ferreira, L. O. G. (2012). Processo de reconhecimento e mensuração do ativo imobilizado no setor público face aos padrões contábeis internacionais: um estudo de caso na Anatel. *Revista Universo Contábil*, 8(3), 62-81.
- Chen, J. (2021). Public Goods: Re-examination, Related Concepts and Distinctions. In E3S Web of Conferences (Vol. 251). EDP Sciences.
- Dennis, I. (2019). The Conceptual Framework—A ‘Long and Winding Road’.... *Accounting in Europe*, 16(3), 256-289.
- FASB, Financial Accounting Standards Board. (2021). Statement of Financial Accounting Concepts No.8: Chapter 4, Elements of Financial Statements. Connecticut: Fasb, 2021.

Disponível em: CONCEPTS STATEMENT NO. 8—CONCEPTUAL FRAMEWORK FOR FINANCIAL REPORTING—CHAPTER 8, NOTES TO FINANCIAL STATEMENTS (fasb.org). Acesso em: 14 abr. 2022.

Hooper, K., Kearins, K., & Green, R. (2005). Knowing “the price of everything and the value of nothing”: accounting for heritage assets. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 18(3), 410–433.

IASB, International Accounting Standards Board (2010) Exposure Draft Conceptual Framework for Financial Reporting: The Reporting Entity (ED/2010/2).

IASB, International Accounting Standards Board (2013). Discussion Paper: A Review of the Conceptual Framework for Financial Reporting. Disponível em: <<https://www.ifrs.org/projects/2018/conceptual-framework/comment-letters-project/s/dpreview-of-conceptual-framework/>>. Acesso em: 12 mai. 2022.

IASB, International Accounting Standards Board (2013). The IFRS Foundation Annual Report. Disponível em: <<https://www.ifrs.org/about-us/who-we-are/#annual-reports>> Acesso em: 12 mai. 2022.

IASB, International Accounting Standards Board (2015). Exposure Draft: Conceptual Framework for Financial Reporting. Disponível em: <<https://www.ifrs.org/projects/2018/conceptual-framework/comment-letters-projects/ed-conceptual-framework/#consultation>>. Acesso em: 12 mai. 2022.

IASB, International Accounting Standards Board (2015). The IFRS Foundation Annual Report. Disponível em: <<https://www.ifrs.org/about-us/who-we-are/#annual-reports>> Acesso em: 12 ma. 2022.

IASB, International Accounting Standards Board (2018). Conceptual Framework Project Summary. Disponível em: <<https://www.ifrs.org/projects/2018/conceptual-framework/#supporting-material>>. Acesso em: 12 mai. 2022.

IASB, International Accounting Standards Board (2018). Feedback Statement. Disponível em: <<https://www.ifrs.org/projects/2018/conceptual-framework/#supporting-material>>. Acesso em: 12 mai. 2022.

IASB, International Accounting Standards Board (2018). Snapshot: Discussion Paper. Disponível em: <<https://www.ifrs.org/projects/2018/conceptual-framework/#supporting-material>>. Acesso em: 12 mai. 2022.

IASB, International Accounting Standards Board (2018). Snapshot: Exposure Draft. Disponível em: <<https://www.ifrs.org/projects/2018/conceptual-framework/#supporting-material>>. Acesso em: 12 mai. 2022.

IFAC, International Federation of Accountants, International Public Sector Accounting Standards. IPSAS 17: Property, Plant and equipment, Dec, 2009. Disponível em: <<http://web.ifac.org/media/publications/0/2011-ifac-handbook-of-inter/ipsas-17-property-plant-3.pdf>>. Acesso em: 15 mai. 2022.

- IPSASB, International Public Sector Accounting Standards Board (2006), Public Sector Conceptual Framework. Project Brief: Collaborative project of the IPSASB and National Standard Setters and similar organizations, December.
- IPSASB, International Public Sector Accounting Standards Board (2022). Exposure Draft (ED) 81, Conceptual Framework Update: Chapter 3, Qualitative Characteristics and Chapter 5, Elements in Financial Statements, January. Disponível em: Exposure Draft (ED) 81, Proposed Update to Conceptual Framework | IFAC (ipsasb.org). Acesso em: 15 abr. 2022.
- CFC, Conselho Federal de Contabilidade (2002). ITG 2002 (R1) Entidade sem Finalidade de Lucros. Disponível em: ITG2002(R1).pdf (cfc.org.br). Acesso em: 14 set. 2023.
- KPMG (2015). Comment Letter nº199. Disponível em: <<https://www.ifrs.org/projects/2018/conceptual-framework/comment-letters-projects/ed-conceptual-framework/#comment-letters>>. Acesso em: 18 mai. 2022.
- Liguori, M., Sicilia, M., & Steccolini, I. (2012). Some Like it Non-Financial...Politicians' and managers' views on the importance of performance information. *Public Management Review*, 14(7), 903–922.
- Lutsyk, J., Diachenko, S., Kyrychenko, S., Kotsyuruba, V., & Tkach, I. (2020). Accounting policy of the government sector entity at the current stage of accounting systems development in accordance with international standards. *VUZF Review*, 5(1), 38-42.
- Mala, R., & Chand, P. (2015). Commentary on phase A of the revised conceptual framework: Implications for global financial reporting. *Advances in accounting*, 31(2), 209-218.
- Mashiter, C. F. (2019). *Unveiling the role (s) of informal third sector deliverers: towards a conceptual framework to understand the process of social value creation among informal third sector groups*. Doctor of Philosophy. University of Salford (United Kingdom).
- Mohan, J., & Bennett, M. R. (2019). Community-level impacts of the third sector: Does the local distribution of voluntary organizations influence the likelihood of volunteering?. *Environment and Planning A: Economy and Space*, 51(4), 950-979.
- Paton, W. A. (1922). *Accounting theory, with special reference to the corporate enterprise*. Ronald Press.
- Pires, C. B., Ribeiro, D. C., Niyama, J. K., & Matias-Pereira, J. (2017). Heritage Assets: desafios para a sua mensuração. *Universitas: Gestão e TI*, 7(1).
- Rawluk, A., Ford, R., Anderson, N., & Williams, K. (2019). Exploring multiple dimensions of values and valuing: a conceptual framework for mapping and translating values for social-ecological research and practice. *Sustainability Science*, 14(5), 1187-1200.
- Ryan, C., Mack, J., Tooley, S., & Irvine, H. (2014). Do not-for-profits need their own conceptual framework?. *Financial Accountability & Management*, 30(4), 383-402
- Salamon, L. M., Haddock, M. A., & Toepler, S. (2022). Conceptualizing, Measuring, and Theorizing the Third Sector: Embedding Statistical and Methodological Developments

Awaiting Broader Scholarly Take-up. *VOLUNTAS: International Journal of Voluntary and Nonprofit Organizations*, 1-11.

Saliterer, I., & Korac, S. (2014). The discretionary use of performance information by different local government actors—Analysing and comparing the predictive power of three factor sets. *International Review of Administrative Sciences*, 80(3), 637–658.

Western University (2014). Comment Letter nº35. Disponível em: <https://www.ifrs.org/projects/2018/conceptual-framework/comment-letters-projects/dp-review-of-conceptual-framework/#comment-letter>.

Wolf, A., Christiaens, J., & Aversano, N. (2021). Heritage assets in the due process of the International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB). *Public Money & Management*, 41(4), 325-335.

Zeff, S. A. (1999). The evolution of the conceptual framework for business enterprises in the United States. *Accounting Historians Journal*, 26(2), 89-131.