

UNIVERSIDADE FEDERAL DE MATO GROSSO DO SUL
ESCOLA DE ADMINISTRAÇÃO E NEGÓCIOS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

RILDON VAZ DA SILVA

UMA ANÁLISE DOS PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS DA EMPRESA BRASILEIRA
DE SERVIÇOS HOSPITALARES - EBSEH, ESTATAL DEPENDENTE EM
CONSONÂNCIA COM AS LEIS Nº 4.320/64 E Nº 6.404/76

CAMPO GRANDE

2024

Prof. Dr. Marcelo Augusto dos Santos Turine
Reitor da Universidade Federal de Mato Grosso do Sul

Prof. Dr. Cláudio Cesar da Silva
Diretor da Escola de Administração e Negócios

Prof. Dr. Luiz Miguel Renda dos Santos
Coordenador do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis

RILDON VAZ DA SILVA

UMA ANÁLISE DOS PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS DA EMPRESA BRASILEIRA
DE SERVIÇOS HOSPITALARES - EBSEH, ESTATAL DEPENDENTE EM
CONSONÂNCIA COM AS LEIS Nº 4.320/64 E Nº 6.404/76

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal de Mato Grosso do Sul, como requisito parcial para obtenção do título de mestre em Ciências. Versão Corrigida. A original encontra-se disponível na ESAN/UFMS.

ORIENTADORA: PROF.^a. DR.^a. ELISABETH DE
OLIVEIRA VENDRAMIN

CAMPO GRANDE

2024

FOLHA DE APROVAÇÃO

Rildon Vaz da Silva. Uma análise dos procedimentos contábeis da Empresa Brasileira de Serviços Hospitalares - EBSERH, estatal dependente em consonância com as leis nº 4.320/64 e nº 6.404/76.

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal de Mato Grosso do Sul como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Ciências.

Área de Concentração: Contabilidade e Controladoria

Aprovado em: 05/setembro/2024

Banca examinadora

Prof. Dr. Cláudio Cesar da Silva

Escola de Administração e Negócios

Fundação Universidade Federal de Mato Grosso do Sul

Membro Titular Externo

Prof. Dr. Jorge Luis Sanchez Arevalo

Escola de Administração e Negócios

Fundação Universidade Federal de Mato Grosso do Sul

Membro Titular Interno

Prof^ª. Dr^ª. Elisabeth de Oliveira Vendramin

Escola de Administração e Negócios

Fundação Universidade Federal de Mato Grosso do Sul

Professora Orientadora – Presidente da Banca Examinadora

À memória do meu pai, que, mesmo ausente,
continua a guiar meus passos com sabedoria e
amor.

Agradecimentos

Primeiramente, quero expressar minha profunda gratidão a Deus, cuja presença constante foi a minha força e guia ao longo desta jornada. Minha fé foi o alicerce que me sustentou nos momentos de dificuldade e nas celebrações das conquistas.

Aos meus pais, dedico um agradecimento especial. Seu amor incondicional, apoio e exemplo de determinação sempre foram a inspiração para que eu prosseguisse em frente. Agradeço à minha mãe pela força e coragem que sempre me transmitiu, e ao meu pai, cuja memória permanece como uma fonte inesgotável de inspiração e motivação em minha vida.

À minha orientadora, Profa. Dra. Elisabeth de Oliveira Vendramin, deixo meu mais sincero agradecimento. Seu profissionalismo, atenção e apoio incondicional foram cruciais para o desenvolvimento deste trabalho. Mesmo diante das minhas dificuldades e incertezas, a senhora nunca permitiu que eu desistisse, guiando-me com paciência, sabedoria e uma generosidade ímpar.

Aos membros da banca, Prof. Dr. Cláudio Cesar Silva e Prof. Dr. Jorge Luis Sanchez Arevalo, expressei minha gratidão pelo incentivo, valiosos apontamentos e críticas construtivas que contribuíram significativamente para o aprimoramento desta pesquisa.

Agradeço à Universidade Federal de Mato Grosso do Sul (UFMS) por proporcionar um ambiente de qualificação acadêmica de excelência, que foi fundamental para meu crescimento profissional e pessoal ao longo desta jornada.

Também quero agradecer aos meus colegas e amigos que, de inúmeras formas, me apoiaram durante essa trajetória. Em especial, aos meus colegas de trabalho do Hospital Universitário Maria Aparecida Pedrossian – UFMS – EBSERH, e aos companheiros do Rotary, que compreenderam minhas ausências e cujas palavras de encorajamento e compreensão foram fundamentais para que eu me dedicasse plenamente a este trabalho.

Por fim, deixo um agradecimento amoroso à minha família: minha esposa Áurea e minhas filhas Isadora e Leticia. Obrigado por todo o amor, paciência e apoio durante os momentos de ausência. Suas palavras de incentivo sempre me impulsionaram a seguir adiante. Esta conquista é tanto minha quanto de vocês, pois sem o apoio incondicional de cada um, nada disso teria sido possível.

Este trabalho é fruto da colaboração, paciência e amor de todos que fizeram parte desta caminhada. A todos vocês, meu mais sincero obrigado.

Empresas estatais devem ser geridas com a mesma eficiência e rigor que se espera do setor privado, mas com o foco na responsabilidade social e no interesse público.

(World Bank)

RESUMO

Silva, R. V. Uma análise dos procedimentos contábeis da empresa brasileira de serviços hospitalares - EBSEH, estatal dependente, em consonância com as Leis nº 4.320/64 e 6.404/76. Dissertação - Universidade Federal de Mato Grosso do Sul – UFMS, Campo Grande, MS, Brasil, 2024.

O surgimento e a evolução das empresas estatais no Brasil estão diretamente ligados ao desenvolvimento econômico e social, suprindo áreas onde o atendimento público é insuficiente. Essas empresas, com personalidade jurídica de direito privado, são submetidas tanto às normas aplicáveis às empresas privadas quanto à legislação específica do setor público. Esse duplo regime gera desafios contábeis significativos, especialmente na conciliação de legislações divergentes. Este estudo analisa as discrepâncias entre as Leis 4.320/64 e 6.404/76 e seu impacto nos procedimentos contábeis e na elaboração de demonstrativos financeiros, tomando como estudo de caso a Empresa Brasileira de Serviços Hospitalares (EBSEH) no período de 2011 a 2023. A pesquisa segue uma abordagem qualitativa, utilizando entrevistas semiestruturadas e análise documental, que inclui notas explicativas, acórdãos, tomadas de contas e notas técnicas da EBSEH. Foram identificados problemas, como a coexistência de dois sistemas contábeis distintos, gerando desafios na gestão financeira e falta de alinhamento entre as legislações, o que causa irregularidades e inconsistências. As divergências incluem diferenças nos demonstrativos contábeis baseados na legislação societária e pública, abordagens conflitantes para registro de despesas e consolidação de informações, dificuldades operacionais no uso do SIAFI e falhas no controle interno. Essas dificuldades comprometem a transparência e eficiência na administração das estatais. O estudo propõe estratégias para harmonizar as práticas contábeis, como a criação de uma nova legislação baseada em evidências que unifique as normas contábeis públicas e privadas, promovendo maior transparência e eficiência. Também são sugeridas a implementação de um sistema de controladoria contábil e auditoria interna, além de programas contínuos de treinamento para a equipe de contabilidade e gestores, fortalecendo a competência técnica e a conformidade legal. A adoção dessas medidas é crucial para mitigar inconsistências, garantir a conformidade legal e promover a sustentabilidade na gestão pública, especialmente no contexto da EBSEH. Esta pesquisa contribui para o avanço da contabilidade em empresas estatais, oferecendo soluções práticas para a harmonização contábil e o aprimoramento das práticas de governança, impactando positivamente a prestação de serviços públicos.

Palavras-chave: Empresas Estatais; Harmonização Contábil; Hospital Universitário; Integração Contábil-Normativa.

ABSTRACT

Silva, R. V. An analysis of the accounting procedures of the Brazilian hospital services company - EBSEH, a dependent state-owned enterprise, in accordance with Laws nº 4.320/64 and 6.404/76. 2023. Dissertation - Federal University of Mato Grosso do Sul – UFMS, Campo Grande, MS, Brazil, 2024.

The emergence and evolution of state-owned companies in Brazil are directly linked to economic and social development, supplying areas where public service is insufficient. These companies, with legal personality under private law, are applied both to the rules applicable to private companies and to specific legislation in the public sector. This dual regime generates significant financial challenges, especially in reconciling divergent legislation. This study analyzes the discrepancies between Laws 4.320/64 and 6.404/76 and their impact on accounting procedures and the preparation of financial statements, taking as a case study the Brazilian Hospital Services Company (EBSEH) in the period from 2011 to 2023. The research follows a qualitative approach, using semi-structured interviews and documentary analysis, including explanatory notes, rulings, accounts and technical notes from EBSEH. Several problems were identified, such as the coexistence of two distinct accounting systems, generating challenges in financial management and a lack of alignment between legislation, which causes irregularities and inconsistencies. Discrepancies include differences in statements based on corporate and public legislation, conflicting approaches to recording expenses and information contributions, operational difficulties in using SIAFI and internal control failures. These difficulties compromise transparency and efficiency in the administration of statistics. The study proposes strategies to harmonize accounting practices, such as the creation of new evidence-based legislation that unifies public and private accounting standards, promoting greater transparency and efficiency. The implementation of an accounting control and internal audit system is also suggested, as well as continuous training programs for the accounting team and managers, strengthening technical competence and legal compliance. The adoption of these measures is crucial to mitigate inconsistencies, ensure legal compliance and promote sustainability in public management, especially in the context of EBSEH. This research contributes to the advancement of accounting in state-owned companies, offering practical solutions for accounting harmonization and improving governance practices, positively impacting the provision of public services.

Keywords: State-owned enterprises; Accounting Harmonization; University Hospital. Accounting-Regulatory Integration.

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Dotação orçamentária aprovada 3º Trimestre 2022. – Empresas dependentes	26
Tabela 2 - Subvenções do Tesouro Nacional empresas estatais federais dependentes (em R\$ milhões).....	27

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Gravidade das inconsistências contábeis.....	20
Quadro 2 - Principais Inconsistências nas Demonstrações Contábeis da EBSEH:	20
Quadro 3 - Regramento legais sujeitos as Empresas estatais - principais	29
Quadro 4 - Órgão de controles e reguladores que as empresas estatais estão sujeitas	31
Quadro 5 - Desafios Contábeis nas Empresas Estatais Dependentes.....	32
Quadro 6 - Divergências específicas em relação à contabilidade pública e à societária.....	35
Quadro 7 - Análises dos Acordão, Tomadas de contas e auditorias.....	56
Quadro 8 - Análises das Notas Explicativas – Balanços Patrimoniais.....	65
Quadro 9 - Análises das Notas técnicas, Portarias e Documentos internos	73
Quadro 10 - Análises da Entrevista com Serviço Contabilidade Ebserh.	85
Quadro 11 - Proposta de Diretrizes para Nova Legislação das Empresas Estatais Dependentes	92
Quadro 12 - Harmonização das Normas Contábeis Estatais Dependentes: Estrutura da Lei...	97
Quadro 13 - Plano de Ação para Implementação de Programas de Treinamento em Gestão Contábil e Fiscal	99
Quadro 14 - Proposta de Criação Sistema de Controladoria Contábil e Auditoria Interna....	102

LISTA DE ABREVIATURAS

AGHU	Aplicativo de Gestão para Hospitais Universitários
CGU	Controladoria Geral da União
CA	Conselho de Administração
COAUD	Comite de Auditoria
DCs	Demonstrações Contábeis
DEA's	Despesas de Exercícios Anteriores
EBSERH	Empresa Brasileira de Serviços Hospitalares
HUFs	Hospitais Universitários Federais
MPF	Ministério Público Federal
LOA	Lei Orçamentária Anual
OFSS	Orçamento Fiscal e da Seguridade Social
PLR	Participação nos Lucros ou Resultados
PPA	Plano Plurianual
RAEEF	Relatório Agregado das Empresas Estatais Federais
SIADS	Sistema Integrado de Administração de Serviços
SIAFI	Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal
SUS	Sistema Único de Saúde
STU	Secretaria do Tesouro Nacional
TCU	Tribunal de Contas da União
TEDs	Termos de Execução Descentralizadas
UFMS	Universidade Federal de Mato Grosso do Sul
STN	Secretaria do Tesouro Nacional
NBC TSP	Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público

Sumário

1.	INTRODUÇÃO	15
1.1	Problema de pesquisa	18
1.2	Objetivo Geral	21
1.2.1	Objetivos Específicos	21
2.	REFERENCIAL TEÓRICO	22
2.1	Fundamentos e Classificação das Empresas Estatais	22
2.2	Controle das Empresas Estatais	24
2.3	Dotação Orçamentária e Subvenções nas Empresas Estatais Dependentes.	25
2.4	Regulação das Empresas Estatais	28
2.5	Contabilidade nas Empresas Estatais - Desafios e Perspectiva	31
2.6	A Importância Informação Contábil: Governança, Transparência e Estratégia	33
2.7	A Conciliação Contábil nas Estatais: Os Impactos das Leis nº 4.320/64 e nº 6.404/76	34
2.8	Harmonização Contábil - Contabilidade Societária e Publica nas Estatais.	36
3.	METODOLOGIA	40
3.1	Classificação da Pesquisa	40
3.2	Justificativa para escolha do Estudo de Caso	41
3.3	Relevância da Empresa Brasileira de Serviços Hospitalares – EBSEH	42
3.4	Procedimentos de coleta de dados	43
3.5	Análise de dados	44
4.	RESULTADOS	46
4.1	Análises dos Acórdão e Tomadas de contas do TCU	46
4.2	Análises das Notas Explicativas – Balanço Patrimonial	57
4.3	Análises das Notas Técnicas e portarias da EBSEH.	66
4.4	Análise da Entrevista	74
5.	DISCUSSÃO	87
6.	PROPOSTAS	95
7.	CONSIDERAÇÕES FINAIS	105
	REFERÊNCIAS	107
	Apêndice I - Roteiro para Entrevista Semiestruturada	114
	Apêndice II - Análises dos Acórdão e Tomadas de contas do TCU	116
	Apêndice III - Análises das Notas Explicativas – Balanço Patrimonial	120
	Apêndice IV - Análises das Notas Técnicas e documentos	125
	Apêndice V - Análises da entrevista	128
	Apêndice VI - TCLE	144

1. INTRODUÇÃO

A contabilidade, como ciência aplicada, desempenha um papel fundamental na análise e gestão dos recursos e atividades das entidades, sejam elas públicas ou privadas. Seu objetivo principal é mensurar, evidenciar e registrar atos e fatos que impactam o patrimônio das organizações, fornecendo informações cruciais para que os gestores e responsáveis tomem decisões em dados confiáveis (CCF, 2010; CCF, 2012; Castro, 2013).

Além disso, a contabilidade, ao ser aplicada no setor público, é essencial para garantir a transparência e a boa governança, fornecendo informações que auxiliam na tomada de decisões e no controle dos recursos públicos (Arruda, 2020). Quando aplicada ao setor público, a relevância da contabilidade se torna ainda mais evidente, pois o controle sobre a utilização dos recursos públicos está intrinsecamente ligado à responsabilidade fiscal e à governança transparente. A contabilidade pública é essencial para assegurar a transparência e a boa governança, fornecendo informações fundamentais para a tomada de decisões e o controle desses recursos,

A contabilidade pública, conforme estabelecido pela Lei nº 4.320/64, desempenha um papel crucial na administração dos recursos públicos, fornecendo informações detalhadas sobre a execução orçamentária e financeira das entidades governamentais. Além disso, sua função transcende a simples prestação de contas, servindo como um mecanismo fundamental de *accountability*, monitorando e fiscalizando a gestão pública, garantindo transparência e promovendo a responsabilização dos agentes públicos (Silva Neto et al., 2015).

De acordo com a análise de Silva Neto et al. (2015), a contabilidade aplicada ao setor público é considerada tanto um mecanismo institucional quanto não-institucional de melhoria da *accountability*, proporcionando uma estrutura sólida para a administração pública moderna. Assim, ao gerar informações fundamentais para a tomada de decisão e o controle social, a contabilidade não apenas assegura o cumprimento das normas legais, como também fortalece a confiança da sociedade na gestão dos recursos estatais

As empresas estatais, que surgiram nas primeiras décadas do século XX, representam uma categoria específica de entidades públicas. Criadas para atuar em áreas estratégicas da economia, essas empresas possuem maior flexibilidade do que autarquias e fundações para operar em setores mais dinâmicos de mercado exigem uma atuação mais célere e adaptável a cada momento e demanda (Aragão, 2017).

Com a promulgação da Constituição do Brasil, de 1988, profundas transformações ocorreram na administração pública, afetando diretamente as empresas estatais. A nova Carta

Constitucional introduziu os princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência (art. 37), que passaram a orientar a gestão pública em sua totalidade. Esses princípios determinam que a atuação das estatais deve ser conduzida de maneira a equilibrar o interesse público com a eficiência financeira, promovendo uma administração mais transparente e responsável perante a sociedade (Giacomoni, 2012).

O princípio da eficiência impõe que os recursos públicos sejam geridos de forma a maximizar os resultados, proporcionando o melhor uso desses recursos para atender às demandas sociais. Da mesma forma, o interesse público assegura que todas as ações das estatais tenham como finalidade o bem-estar coletivo, garantindo a correta aplicação dos recursos e a prestação de contas à sociedade (Carrilho; Couto; Resende, 2018).

Essas mudanças foram acompanhadas por reformas administrativas mais amplas, como a Reforma Gerencial Brasileira, proposta por Luiz Carlos Bresser-Pereira em 1995. A reforma teve como objetivo modernizar o Estado brasileiro e torná-lo mais eficiente, introduzindo práticas de gestão mais flexíveis e focadas em resultados. Com isso, buscou-se reduzir o modelo burocrático tradicional, promovendo maior capacidade gerencial para as estatais, além de adotar práticas de mercado e impor maior controle sobre a eficiência e o uso de recursos públicos (Bresser-Pereira, 1998). Nesse sentido, a Constituição de 1988 pode ser vista como um marco na tentativa de harmonizar a flexibilidade operacional das estatais com a necessidade de controle fiscal e prestação de contas, elementos essenciais para garantir tanto a sustentabilidade financeira quanto a legitimidade dessas instituições.

Esse novo paradigma de governança pública foi fundamental para a modernização das estatais, adequando-as às exigências contemporâneas de transparência e eficiência sem comprometer seus objetivos econômicos e sociais. A Reforma Gerencial complementou esses esforços ao buscar um equilíbrio entre o controle estatal e a eficiência operacional, influenciando a forma como as estatais operam no cenário atual.

Contudo, as empresas estatais enfrentam desafios específicos, especialmente no cumprimento simultâneo de legislações contábeis e societárias. A Lei 4.320/64, que estabelece normas gerais para a elaboração do orçamento público, e a Lei 6.404/76, que regulamenta as sociedades por ações, impõem obrigações distintas às estatais. Ainda que a Lei nº 13.303/16 (Lei das Estatais) tenha buscado disciplinar aspectos específicos dessas empresas, ela não anulou a necessidade de cumprir tanto as normas públicas quanto as societárias, gerando conflitos normativos e dificultando a harmonização de práticas contábeis. Esses desafios são particularmente complexos no caso da Empresa Brasileira de Serviços Hospitalares (EBSERH).

Criada para gerir os hospitais universitários federais, a EBSEERH está sujeita às exigências da contabilidade pública, voltadas para a execução orçamentária e a transparência dos recursos públicos, e às normas da contabilidade societária, focadas na apuração de resultados financeiros e na geração de valor para o mercado. Essa dupla exigência coloca a EBSEERH em uma posição desafiadora, na qual deve cumprir normas que, por vezes, têm objetivos distintos e até conflitantes. Enquanto a contabilidade pública prioriza o controle fiscal e a avaliação do superávit ou déficit orçamentário, a contabilidade societária está mais voltada para a apuração de lucros e prejuízos, criando discrepâncias na elaboração das demonstrações contábeis.

As divergências normativas entre a Lei nº 4.320/64 e a Lei nº 6.404/76 geram desafios práticos significativos na mensuração de ativos e passivos, no reconhecimento de receitas e despesas e na apresentação dos resultados financeiros da EBSEERH. Por exemplo, enquanto a contabilidade societária dá ênfase à apuração do desempenho econômico-financeiro para acionistas e credores, a contabilidade pública tem como foco a responsabilidade fiscal e o cumprimento das metas orçamentárias. Essas diferentes abordagens podem levar a demonstrações contábeis contraditórias, comprometendo a clareza e a comparabilidade das informações e dificultando a tomada de decisões pelos gestores.

Além disso, a EBSEERH está sujeita à fiscalização de órgãos de controle, como o Tribunal de Contas da União (TCU), que utiliza os critérios da contabilidade pública, enquanto também precisa atender às exigências do mercado financeiro, regulado pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM), que segue as normas da contabilidade societária. Essa sobreposição normativa resulta em uma carga administrativa significativa, gerando potenciais conflitos entre as auditorias internas e externas, além de aumentar o risco de erros e omissões de informações relevantes. A falta de harmonização entre os dois regimes contábeis compromete a transparência e a governança corporativa da EBSEERH, além de dificultar a eficiência da gestão.

Diante desse cenário, essa pesquisa tem como objetivo analisar os procedimentos contábeis da Empresas Brasileira de Serviços Hospitalares – EBSEERH à luz das legislações da contabilidade pública e societária identificando as principais divergências normativas e seus impactos na estrutura contábil da empresa. A necessidade de harmonizar os dois sistemas contábeis é urgente, pois a falta de clareza nas demonstrações financeiras pode comprometer a confiança de stakeholders externos, como investidores e a sociedade em geral, além de prejudicar a tomada de decisões pelos gestores.

Assim, o estudo pretende contribuir para a melhoria da governança e da transparência das empresas estatais, com foco na EBSEH, ao propor alternativas que facilitem a harmonização das normas contábeis. Ao abordar as discrepâncias entre a Lei nº 4.320/64 e a Lei nº 6.404/76 e seus efeitos na qualidade das informações contábeis, esta pesquisa visa fornecer subsídios para a melhoria do controle e da gestão das empresas públicas brasileiras, assegurando maior eficiência, transparência e responsabilidade no cumprimento das obrigações legais e contábeis.

O estudo tem importância teórica, ao tratar da necessidade de harmonização contábil nas empresas estatais dependentes. A correta interpretação das legislações busca estabelecer padrões e clareza, visando mitigar as desarmonias nos procedimentos contábeis das entidades. A adoção de um modelo padronizado pode reduzir significativamente as divergências na aplicação das normas, promovendo uma maior coerência e consistência nas práticas contábeis.

No ponto de vista prático, o estudo busca propor um sistema contábil que elimine conflitos, reduzindo a necessidade de retrabalho e a emissão de notas explicativas que justifiquem divergências nos relatórios. Dessa forma, espera-se aprimorar a eficiência e a precisão das demonstrações contábeis, contribuindo para uma gestão mais eficaz e transparente.

A contribuição social da pesquisa reside na promoção de uma administração pública responsável e transparente. A publicação de relatórios contábeis claros e precisos fortalece a prestação de contas e aumenta a confiança nas empresas estatais dependentes, além de garantir que os recursos públicos sejam utilizados de maneira mais eficiente, beneficiando diretamente a sociedade.

1.1 Problema de pesquisa

As empresas públicas estatais, como a EBSEH enfrentam o desafio de cumprir as duas legislações distintas: a contabilidade pública, regida pela Lei nº 4.320/64, e a contabilidade societária, conforme a Lei nº 6.404/76. Essa dualidade normativa cria um ambiente contábil complexo, onde surgem conflitos e inconsistências na aplicação das práticas contábeis, devido à natureza híbrida dessas empresas, que operam sob regimes públicos e privados. A observância de normativas com objetivos divergentes resulta em dificuldades na elaboração das demonstrações contábeis e nas notas explicativas, comprometendo a precisão e clareza das informações.

Embora essas legislações sejam importantes, aponta uma lacuna significativa: faltam mecanismos específicos para integrar corretamente as normas contábeis públicas e societárias. A ausência de uma harmonização clara entre esses dois sistemas deixa empresas como a EBSEH sem diretrizes adequadas para lidar com os conflitos gerados pela aplicação simultânea das legislações. Esse vácuo normativo favorece a ocorrência de inconsistências contábeis, prejudicando a qualidade das informações financeiras e a confiabilidade das demonstrações.

A realização deste estudo é essencial para analisar e propor soluções para os desafios que a EBSEH enfrenta ao conciliar as legislações pública e societária que regem seus procedimentos contábeis. As divergências entre a Lei nº 4.320/64 e a Lei nº 6.404/76 afetam não apenas a transparência e confiabilidade das demonstrações financeiras, mas também comprometem a eficiência na gestão e a responsabilidade fiscal — elementos cruciais para o funcionamento adequado de uma estatal com um papel central na saúde pública.

Compreender e propor soluções para essas inconsistências é vital para que a EBSEH opere de maneira eficiente e em conformidade com as exigências legais, assegurando uma governança sólida. A harmonização dos procedimentos contábeis garantirá o cumprimento das normas, evitando que os órgãos de controle, como o TCU e a CGU, apontem irregularidades ou falhas. Assim, o estudo é indispensável para mitigar os impactos negativos das divergências contábeis, otimizar os processos internos e garantir o uso eficiente dos recursos públicos, evitando sanções e riscos ao desempenho da empresa.

A seguir, serão apresentadas tabelas que destacam a gravidade do problema e as principais inconsistências nas demonstrações contábeis da EBSEH, decorrentes da aplicação simultânea das legislações pública (Lei nº 4.320/64) e societária (Lei nº 6.404/76). Essas tabelas têm o objetivo de ilustrar de forma clara e objetiva os impactos negativos causados por essa dualidade normativa, oferecendo uma visão detalhada sobre como as divergências contábeis comprometem a transparência, a eficiência e a governança da empresa.

A gravidade das inconsistências contábeis na EBSEH, decorre da aplicação simultânea de legislações distintas, impactando negativamente vários aspectos da gestão financeira, transparência e responsabilidade fiscal. No Quadro 1, são destacados os principais pontos que evidenciam o problema.

Quadro 1 – Gravidade das inconsistências contábeis

Aspecto	Descrição
Prejuízo à Transparência	Divergências nos critérios contábeis afetam a clareza e a transparência das demonstrações financeiras, comprometendo a confiança dos órgãos de controle e da sociedade.
Risco de Inconformidade Legal	A necessidade de cumprir simultaneamente normas públicas e societárias aumenta o risco de inconformidade, o que pode acarretar penalidades legais e perda de credibilidade.
Dificuldades na Gestão e Planejamento	A divergência entre os regimes contábeis prejudica a gestão financeira e o planejamento estratégico da empresa, pois as informações contábeis não refletem consistentemente a real situação econômica da EBSEH.
Impacto na Tomada de Decisões	Relatórios financeiros inconsistentes dificultam a tomada de decisões gerenciais, afetando a alocação de recursos e investimentos em infraestrutura e serviços de saúde.
Comprometimento da Responsabilidade Fiscal	A falta de alinhamento entre as legislações compromete o cumprimento de metas fiscais e orçamentárias, resultando em ineficiência no uso de recursos públicos e impacto negativo no atendimento hospitalar do SUS.

Fonte: Dados da Pesquisa (2024)

A análise dos pontos levantados demonstra que a complexidade gerada pela dualidade de normas contábeis compromete não apenas a eficiência da gestão, mas também a confiança pública e o cumprimento das obrigações fiscais. A ausência de uma solução para essas divergências coloca a EBSEH em risco de perda de credibilidade e conformidade legal, além de prejudicar a tomada de decisões estratégicas e operacionais.

No Quadro 2, estão apontadas as principais inconsistências nas demonstrações contábeis da EBSEH que são resultado direto da aplicação simultânea das Leis nº 4.320/64 e nº 6.404/76. Essas legislações, que servem propósitos distintos, criam divergências em diversos aspectos contábeis, conforme descrito a seguir;

Quadro 2 - Principais Inconsistências nas Demonstrações Contábeis da EBSEH

Inconsistência	Descrição
Crítérios Divergentes de Registro Contábil	A Lei nº 4.320/64 prioriza o controle orçamentário e a legalidade das despesas públicas, enquanto a Lei nº 6.404/76 foca nos resultados econômicos e financeiros, gerando conflitos na contabilização de receitas e despesas.
Diferenças no Tratamento de Ativos e Passivos	A contabilidade pública e societária possui abordagens diferentes para a avaliação de ativos e passivos, gerando discrepâncias na valorização e depreciação.
Conflitos na Consolidação das Demonstrações Financeiras	A necessidade de seguir tanto normas públicas quanto privadas cria dificuldades na consolidação das demonstrações financeiras, especialmente ao aplicar padrões internacionais de contabilidade (IFRS).
Princípio da Essência sobre a Forma	No setor privado, a essência sobre a forma é amplamente aceita, enquanto na contabilidade pública a conformidade legal e documental é prioritária, causando inconsistências ao aplicar ambas as legislações.
Divergência na Apresentação de Resultados	A contabilidade pública baseia-se em compromissos orçamentários, enquanto a legislação societária foca nos resultados econômicos, resultando em apresentações distintas dos resultados financeiros.

Fonte: Dados da Pesquisa (2024)

Ao avaliar as principais inconsistências nas demonstrações contábeis da EBSEH, fica clara a necessidade urgente de harmonização entre as legislações pública e societária. A dualidade dos critérios contábeis afeta diretamente a precisão e a clareza das informações

financeiras, tornando desafiador para gestores e órgãos de controle obter uma visão precisa da situação econômica da empresa. Além disso, a falta de alinhamento compromete a adesão aos padrões internacionais de contabilidade, o que pode prejudicar a credibilidade da EBSEH e impactar a eficácia das decisões estratégicas.

Considerando essas questões, é crucial buscar soluções que promovam a integração e a flexibilização dos sistemas contábeis, garantindo a conformidade com as exigências legais. A harmonização das práticas contábeis e o fortalecimento da governança são fundamentais para que a EBSEH opere de maneira transparente e responsável, refletindo de forma precisa sua verdadeira condição financeira. Essas medidas são essenciais para aprimorar a eficiência na gestão e fortalecer a confiança dos stakeholders e órgãos de fiscalização. Com isso, o próximo passo é definir os objetivos gerais e específicos para abordar e resolver essas questões de forma estruturada e eficaz.

1.2 Objetivo Geral

Analisar os procedimentos contábeis da Empresa Brasileira de Serviços Hospitalares – EBSEH, estatal dependente em consonância com as leis nº 4.320/64 e nº 6.404/76.

1.2.1 Objetivos Específicos

- i. Identificar fatores divergentes e a desarmonia apurada entre as demonstrações contábeis apresentadas pela Lei nº 4.320/64 e as demonstrações elaboradas em atendimento à legislação societária, Lei nº 6.404/76 e suas legislações complementares.
- ii. Avaliar de que forma as divergências entre as Leis 4.320/64 e 6.404/76 impactam os procedimentos e demonstrativos contábeis da Empresa Brasileira de Serviços Hospitalares – EBSEH.
- iii. Propor alternativas de melhorias de processo na contabilização e os impactos da divergência nas legislações aplicáveis.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

Este referencial teórico aborda os principais conceitos necessários para compreender as divergências na aplicação das legislações pública e societária, com foco nas empresas públicas dependentes, como a Empresa Brasileira de Serviços Hospitalares (EBSERH). Inicialmente, será apresentada a origem e os tipos de empresas estatais, seguido de uma análise dos mecanismos de controle e regulação aos quais essas entidades estão sujeitas. O objetivo é fornecer uma base sólida para entender as implicações jurídicas e contábeis que decorrem da aplicação simultânea das Leis nº 4.320/64 e nº 6.404/76.

O papel da contabilidade nessas empresas será discutido em detalhe, destacando-se as dificuldades de conciliar as exigências da legislação pública com os padrões societários. Será também abordada a harmonização contábil, uma solução que visa mitigar os impactos dessas divergências e melhorar a transparência e a governança. Assim, a pesquisa analisa como essas diferenças legislativas afetam a prática contábil e a prestação de contas, impactando diretamente a gestão financeira e a conformidade das estatais.

2.1 Fundamentos e Classificação das Empresas Estatais

As empresas estatais surgiram com resposta à incapacidade do setor privado de realizar investimentos de longo prazo, necessários para impulsionar o desenvolvimento econômico e social, especialmente em setores estratégicos. Esse fenômeno começou a se manifestar no início Século XX, ganhando força nas décadas seguintes, em função de fatores econômicos e políticos globais. A Segunda Guerra Mundial, por exemplo, desestruturou os fluxos comerciais internacionais, forçando muitos governos a intervir diretamente na economia para garantir a oferta de bens e serviços essenciais. Exemplo disso foram as intervenções do governo britânico em empresas como Rolls-Royce, da Jaguar e da Rover, nos anos 1970, para evitar colapsos que poderiam afetar a economia nacional (Toninelli, 2000; Bielschowsky, 2001).

No Brasil, o desenvolvimento das estatais foi motivado pela ausência de capital privado suficiente e pela falta de interesse de investidores estrangeiros em áreas que exigiam grandes investimentos com retorno a longo prazo. A intervenção estatal surgiu como uma resposta necessária, e amplamente aceita, para centralizar o controle de setores estratégicos. Esse modelo foi baseado na percepção de que o setor privado não detinha a capacidade financeira e tecnológica para implementar grandes projetos de infraestrutura e desenvolvimento industrial

(Lima, 1997). Dessa forma, o Estado assumiu o papel de organizador da economia, atuando como promotor do bem-estar social por meio da criação e operação de empresas estatais.

Diferentes países adotaram modelos variados de empresas estatais, dependendo de suas estruturas políticas e econômicas. Em alguns casos, as estatais eram completamente controladas pelo governo, sem participação de investidores privados, enquanto em outros, havia uma estrutura de participação mista, onde o governo mantinha a propriedade majoritária, mas abria espaço para investimentos privados (Fontes Filhos; Picolin, 2008). Esse modelo de empresa estatal permitiu ao Estado atuar em setores onde o retorno financeiro não era imediato, mas que eram fundamentais para o crescimento do país, como energia, telecomunicações e transporte.

As estatais, portanto, foram essenciais para a construção de infraestruturas e para o desenvolvimento industrial, servindo como instrumentos de política econômica e social. Além de preencherem lacunas deixadas pelo setor privado, elas também desempenharam um papel importante na redistribuição de renda e na promoção de avanços tecnológicos em setores estratégicos (Oliveira, 2020). Essas empresas tornaram-se pilares para a implementação de políticas públicas que buscavam promover o desenvolvimento socioeconômico em regiões menos favorecidas, alinhadas ao modelo de Estado de Bem-Estar Social adotado no Brasil durante grande parte do século XX (Bielschowsky, 2001).

Além de seu papel estratégico no desenvolvimento econômico e social, as estatais, ao longo do tempo, adaptaram-se às demandas contemporâneas, tornando-se agentes fundamentais para a implementação de políticas públicas. Essas empresas não só preenchem lacunas deixadas pelo setor privado, mas também refletem a capacidade do Estado de agir diretamente em setores cruciais, onde a intervenção é necessária para garantir o bem-estar social e o desenvolvimento regional. Nesse contexto, é fundamental compreender os diferentes tipos de estatais e como suas estruturas e finalidades atendem às metas governamentais.

As empresas estatais federais, são hoje instrumentos utilizados pelo Governo Federal visando atingir seu objetivo de maximizar o bem-estar da sociedade, por meio da entrega de bens e serviços públicos. Essas ações estão reunidas em estratégias que podem ser definidas como políticas públicas (RAEEF, 2022).

No Brasil as empresas estatais podem ser de dois tipos; Empresa de economia mista cujo capital é majoritariamente do governo, mas tem sócios privados (parte do capital é negociado por entes privados na forma de ações), e empresas públicas, quando 100% do capital pertence ao poder público (Brasil, 1967). Dentro do contexto das empresas públicas, a classificação dessas organizações segue critérios estabelecidos pela legislação, especialmente

em conformidade com a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). As empresas públicas podem ser categorizadas como dependentes ou independentes, conforme a forma como suas despesas são financiadas.

As empresas estatais independentes são aquelas que geram receitas próprias suficientes para cobrir seus custos operacionais e de capital, sem demandar recursos recorrentes do Tesouro Nacional. Essas empresas estão incluídas no Orçamento de Investimento (OI), onde constam os aportes destinados a projetos e expansões, mas não requerem financiamento do Estado para custeio de suas operações diárias.

Por outro lado, as empresas estatais dependentes são aquelas cuja manutenção depende de aportes recorrentes de recursos do Estado. Elas têm suas despesas de custeio e capital cobertas por recursos públicos e estão integralmente vinculadas ao Orçamento Fiscal e da Seguridade Social (OFSS). Essa dependência de aportes financeiros do Estado faz com que essas empresas estejam sujeitas a um controle mais rígido, seguindo os princípios da Lei de Responsabilidade Fiscal, que busca garantir a transparência e o equilíbrio fiscal em todas as esferas de governo (LRF). (Fontes Filho, 2008).

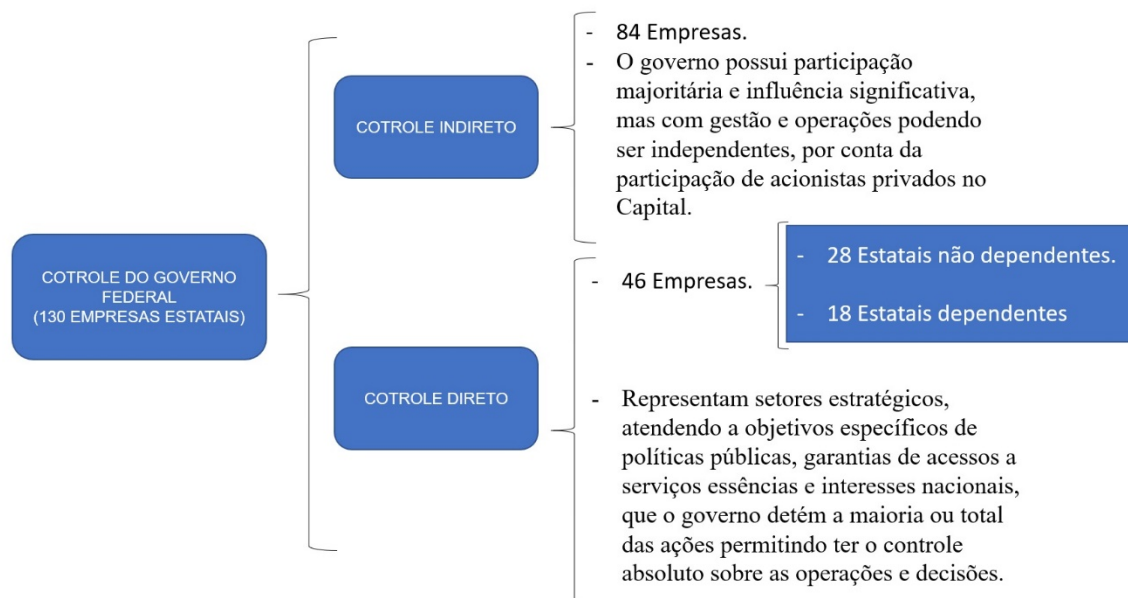
Conforme argumenta Silva (2008), a LRF desempenha um papel crucial na governança dessas entidades ao impor limites para gastos e endividamentos, bem como promover a transparência e a prestação de contas na administração pública, garantindo que os recursos sejam utilizados de maneira eficiente e sustentável.

2.2 Controle das Empresas Estatais

As empresas estatais desempenham um papel fundamental na economia, atuando em diversos setores estratégicos e contribuindo para o desenvolvimento socioeconômico do país. O controle dessas empresas pode variar significativamente, refletindo diferentes níveis de participação e dependência do Estado.

A Figura 1, apresentada a seguir, ilustra a diversidade das empresas estatais com controle direto, diferenciando-as entre dependentes e não dependentes. Essa classificação é essencial para entender as particularidades financeiras e administrativas de cada grupo. Além disso, possibilita uma análise mais detalhada do impacto dessas entidades no orçamento público e na gestão dos recursos estatais, contribuindo para uma avaliação mais precisa da eficiência na alocação e uso desses recursos.

Figura 1 – Controle das Empresas Estatais



Fonte: Elaborado com base nos dados da Secretaria de Coordenação e Governança das Empresas Estatais, Ministério da Economia (2022).

A figura acima ilustra a distribuição das 46 empresas estatais com controle direto, das quais 28 são classificadas como estatais não dependentes e 18 como estatais dependentes. As estatais dependentes são aquelas em que o Estado é responsável pelo fornecimento de recursos necessários para o pagamento das despesas de pessoal, custeio e despesas de capital, integrando o orçamento fiscal e da seguridade social, refletindo a dependência financeira do ente controlador. Por outro lado, as estatais não dependentes são autossuficientes em termos financeiros, não recebendo recursos do ente controlador para cobrir suas despesas, integrando o orçamento das estatais e demonstrando uma maior independência financeira e operacional. Essa distinção é crucial para entender a dinâmica financeira e administrativa das empresas estatais, bem como o impacto no orçamento público.

2.3 Dotação Orçamentária e Subvenções nas Empresas Estatais Dependentes.

Em 2024, existem 18 empresas estatais dependentes do Tesouro Nacional criadas pelo governo federal, e com capital exclusivo da União. Essas empresas desempenham um papel crucial na implementação de políticas públicas e na prestação de serviços essenciais à sociedade. A tabela 1 a seguir apresenta a dotação orçamentária aprovada no terceiro trimestre

de 2022 para cobrir as despesas específicas dessas entidades. Destaca-se, em especial, a EBSERH (Empresa Brasileira de Serviços Hospitalares), que se revela como uma das empresas com o maior orçamento, refletindo sua importância na gestão e prestação de serviços de saúde pública no Brasil.

Tabela 1 - Dotação orçamentária aprovada 3º Trimestre 2022. – Empresas dependentes

Empresa	Area atuação	Orçamento R\$ milhões
AMAZUL - Amazônia Azul Tec Defesa S.A;	Pesquisa Projetos	366,60
ODEVASF – Cia. Des. Vales São Francisco o	Pesquisa Projetos	2.633,90
CPRM - Cia de Pesq. Recursos Minerais;	Pesquisa Projetos	657,30
EMBRAPA – Emp. Bras. Pesq. Agropecuária	Pesquisa Projetos	3.417,50
EPE – Emp. de Pesquisa Energética	Pesquisa Projetos	130,70
EPL – Emp. Planejamento e Logística S.A	Pesquisa Projetos	82,30
NUCLEP - Nuclebrás Equipamentos Pesados S.A	Fabricantes	379,60
IMBEL - Indústria Material Bélico do Brasil	Fabricantes	211,20
INB - Indústrias Nucleares do Brasil S.A	Fabricantes	1.331,50
EBSERH – Empr. Bras. Serv. Hospitalares*	Saúde	6.853,50
CGH - Hospital Nossa Sra. Conceição S.A	Saúde	1.544,60
HCPA - Hospital de Clínicas de Porto Alegre	Saúde	1.524,60
CBTU – Cia. Bras.de Trens Urbanos	Transportes	1.445,90
VALEC - Engenharia, Const. Ferrovias S.A	Transportes	476,30
TRENSURB – Trens urbanos Porto Alegre	Transportes	284,40
CONAB - Cia Nacional de Abastecimento	Alimentação	1.527,10
EBC - Empresa Brasil de Comunicação S.A	Comunicação	641,40
TELEBRÁS –Emp. Bras. Telecomunicações	Comunicação	901,90
		24.410,30

Fonte: BRASIL (2022)

* maior dotação orçamentária (3º Trimestre 2022)

Essa tabela ilustra não apenas a magnitude do orçamento da EBSERH, mas também sua relevância nas políticas de saúde, sublinhando a confiança do governo federal em sua capacidade de atender à população. As empresas estatais, de maneira geral, são fundamentais para garantir a continuidade e a qualidade dos serviços públicos, especialmente em áreas críticas como a saúde.

As subvenções concedidas pelo Tesouro Nacional às empresas estatais federais dependentes, desempenham um papel fundamental na sustentação financeira dessas entidades, especialmente quando suas operações não geram receita suficiente para cobrir suas despesas. Além de assegurar a continuidade de serviços públicos essenciais, essas transferências financeiras têm sido vistas como um mecanismo de intervenção estatal, utilizado para garantir a prestação de serviços que, em muitos casos, possuem baixa viabilidade financeira, mas são imprescindíveis para a população.

De acordo com o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC 07 - R1), essas subvenções são reconhecidas como assistências governamentais e requerem o cumprimento de condições específicas pelas entidades beneficiadas. Isso inclui a divulgação detalhada dos recursos recebidos e sua aplicação em conformidade com os critérios estabelecidos, promovendo maior transparência no uso dos recursos públicos. A adoção das normas contábeis internacionais (IFRS) também fortaleceu a obrigatoriedade de evidenciação dessas subvenções, como forma de assegurar a *accountability* dessas empresas perante a sociedade (Rezende, 2015; CPC 07 - R1, 2010).

A Tabela 2 apresenta os valores totais aportados pelo Tesouro Nacional, com um destaque importante para a Empresa Brasileira de Serviços Hospitalares (EBSERH), que figura entre os maiores destinatários desses recursos. O significativo montante direcionado à EBSERH reflete a relevância estratégica dessa empresa no âmbito da saúde pública, especialmente na administração de hospitais universitários, o que reforça seu papel crucial no Sistema Único de Saúde (SUS).

Tabela 2 - Subvenções do Tesouro Nacional empresas estatais federais dependentes (em R\$ milhões)

Empresa	2.017	2018	2019	2020	2021	2017 a 2021	Receita Total 2021	Grau Dep 2021
AMAZUL	316,75	326,84	367,33	335,89	321,58	1.668,39	321,58	100,00%
CBTU	931,96	965,64	1.121,06	1.051,76	1.270,56	5.340,98	1.436,25	88,46%
*CEITEC	75,31	69,80	66,81	57,77	55,28	324,97	73,58	75,13%
CODEVASF	530,93	622,55	716,64	722,65	829,11	3.421,88	846,40	97,96%
CONAB	963,85	890,25	1.042,50	977,60	1.052,35	4.926,55	1.227,93	85,70%
CPRM	532,72	538,56	503,16	478,87	487,55	2.540,86	490,56	99,39%
EBC	503,39	478,31	357,91	396,27	402,16	2.138,04	439,03	91,60%
EBSERH	3.640,15	4.540,46	5.808,01	7.321,61	8.175,84	29.486,07	8.320,05	98,27%
EMBRAPA	3.323,13	3.545,49	3.750,49	3.445,63	3.445,07	17.509,81	3.483,16	98,91%
EPE	98,65	111,91	106,91	99,88	96,10	513,45	96,10	100,00%
EPL	43,63	66,29	45,91	38,67	49,12	243,62	54,03	90,91%
HCPA	1.293,42	1.132,80	1.315,20	1.277,87	1.357,47	6.376,76	1.671,87	81,19%
HNSC (GHC)	1.229,90	1.433,93	1.520,58	1.487,08	1.594,10	7.265,59	1.595,43	99,92%
IMBEL	168,14	152,16	120,42	85,40	110,56	636,68	185,35	59,65%
INB	373,13	374,75	365,65	515,29	330,79	1.959,61	726,56	45,53%
NUCLEP	382,53	356,26	283,77	223,43	275,55	1.521,54	306,83	89,81%
TELEBRÁS				216,66	250,36	467,02	536,02	46,71%
TRENSURB	174,67	286,45	268,14	107,40	141,70	978,36	257,65	55,00%
VALEC	258,65	256,48	211,09	135,40	133,71	995,33	136,90	97,67%
	14.840,91	16.148,93	17.971,58	18.975,13	20.378,96	88.315,51	22.205,28	91,78%

Fonte: Elaborado com base em Silva et al. (2019); BRASIL (2020); BRASIL (2022a) e STN (2022b)

(*) DECRETO Nº 10.578, DE 15 DE DEZEMBRO DE 2020 - Dispõe sobre a dissolução societária do CEITEC - Centro Nacional de Tecnologia Eletrônica Avançada S.A. e a publicização das atividades direcionadas à pesquisa científica, ao desenvolvimento tecnológico e à inovação

Ao fornecer um panorama da dependência financeira dessas empresas, esses dados informados na tabela, contribuem para uma melhor compreensão da importância das subvenções como instrumento de suporte governamental. O elevado aporte de recursos à EBSERH evidencia como o financiamento estatal se torna indispensável para garantir a viabilidade de serviços de alta relevância social e para a continuidade de atividades que, embora

não sejam autossustentáveis, são essenciais para o bem-estar da população e o funcionamento do setor público.

2.4 Regulação das Empresas Estatais

A regulação das empresas estatais dependentes enfrenta complexidades significativas devido à necessidade de conciliar normas de direito público e privado, estabelecidas principalmente pelas Leis nº 4.320/64 e nº 6.404/76. Essa dualidade legislativa impõe às estatais a obrigação de seguir diretrizes públicas rigorosas, como a prestação de contas e o controle de despesas, ao mesmo tempo em que as obriga a adotar práticas de governança corporativa típicas de empresas privadas, como a transparência, equidade e *accountability*, conforme preconizado pela Lei nº 13.303/16. Esse cenário é ainda mais desafiador para as estatais dependentes, que, por serem financiadas pelo Tesouro para cobrir despesas operacionais, encontram-se sujeitas a um regime híbrido de governança.

A imposição de um regime jurídico misto, que abarca elementos do direito público e privado, muitas vezes resulta em conflitos operacionais e contábeis, especialmente em processos licitatórios, gestão de pessoal e prestação de contas. Nessas áreas, a burocracia pública se choca com a agilidade e eficiência exigidas pelo mercado. Assim, torna-se evidente a dificuldade de aplicar simultaneamente os dispositivos das duas legislações, gerando a necessidade de um marco regulatório mais coerente, conforme discutido no artigo ‘Administração Pública Gerencial e Estatuto Jurídico das Empresas Estatais: práticas de governança corporativa em prol da sustentabilidade socioeconômica’ (Simionato; Kempfer, 2019). No âmbito jurídico, as legislações convergem para a figura da empresa estatal como aquela em que o capital votante pertence, em sua maioria, direta ou indiretamente a uma pessoa jurídica de direito privado, sendo o controle majoritário pertence ao Estado. Isto confere autonomia no comando e direção, caracterizando-se pelo controle estatal.

As empresas estatais controladas pelo Estado desempenham um papel econômico relevante, não apenas no Brasil, mas em diversos países, atuando em setores estratégicos, muitas vezes ligados à soberania nacional, sendo resultados de décadas de desenvolvimento institucional. Elas contribuem para a implementação de políticas industriais, no desenvolvimento regional e no fornecimento de bens e serviços em setores considerados monopólios naturais. (OECD, 2017; DIESSE, 2018).

As regulamentações legislativas que estabelecem as obrigações e responsabilidades dessas entidades têm um impacto significativo na governança e na gestão financeira das

empresas estatais dependentes. Essas leis asseguram que os recursos públicos sejam utilizados de forma eficiente e em conformidade com os interesses da sociedade. A Constituição Federal, juntamente com legislações específicas, como a Lei das Estatais e a Lei de Acesso à Informação, garante que as estatais operem dentro de um marco que promove a integridade, a responsabilidade e a prestação de contas

O quadro 3 resume os principais dispositivos legais que orientam a atuação dessas empresas, contribuindo para a confiança pública na gestão dos serviços essenciais que elas oferecem.

Quadro 3 - Regramento legais sujeitos as Empresas estatais - principais

Mecanismo de regulação	Descrição
Lei 4.320/1964 Legislação Pública	Estabelece normas gerais de direito financeiro para as estatais dependentes, especialmente no que se refere à execução orçamentária e prestação de contas, vinculando-as diretamente ao orçamento público federal.
Decreto-Lei nº 200/1967	Normatiza a organização da administração pública e estabelece condições para a criação e manutenção de estatais.
Lei 6.404/1976 Legislação Societária	Regula as sociedades anônimas, incluindo empresas estatais, sobre governança corporativa e prestação de contas.
Constituição Federal de 1988	Estabelece os princípios da administração pública (art. 37); exige a inclusão das estatais dependentes na Lei Orçamentária Anual, considerando sua dependência de recursos públicos. (art. 165) o regime das empresas estatais (art. 173)
Lei nº 8.429/1992 Lei de Improbidade Administrativa	Estabelece sanções e punições para gestores de estatais dependentes que cometam atos de improbidade, como enriquecimento ilícito, lesão ao patrimônio público, ou atos que contrariem os princípios da administração pública.
Lei 8.666/1993 Licitações e Contratos	Estabelece os princípios, as modalidades, os procedimentos e as normas para contratação de obras e serviços, visando garantir a legalidade, moralidade, igualdade, publicidade, eficiência e probidade.
Lei 101/2000 Lei de Responsabilidade Fiscal	As estatais dependentes estão sujeitas a todas as exigências fiscais estabelecidas na LRF, devendo seguir limites para despesas e endividamento, e garantir que seus balanços e execuções orçamentárias sejam transparentes e equilibradas.
Lei 12.527/2011 Transparência e Acesso à Informação	As estatais dependentes, por serem financiadas com recursos públicos, são obrigadas a cumprir rigorosamente as exigências de transparência e acesso à informação pública, divulgando dados financeiros, contratuais e operacionais.
Lei nº 12.813/2013 Lei de Conflito de Interesses	Regula a conduta de gestores públicos para evitar conflitos entre interesses públicos e privados.
Decreto nº 8.945/2016	Regulamenta a Lei nº 13.303/2016, com detalhamentos sobre a governança, compliance, licitações e contratos para empresas públicas e sociedades de economia mista dependentes.
Lei nº 13.303/2016 Lei das Estatais	Aplica-se integralmente às estatais dependentes, regulando questões de governança corporativa, licitações, nomeação de dirigentes, e compliance. A lei estabelece obrigações específicas para a gestão de recursos públicos, transparência, e eficiência na administração dessas empresas.

Fonte: Dados da Pesquisa (2024)

A análise do quadro com os regramentos legais que regem as empresas estatais revela a complexidade e a importância da legislação no fortalecimento da governança pública. As normas apresentadas, como a Lei 4.320/1964 e a Lei 6.404/1976, estabelecem diretrizes claras para a execução orçamentária e a governança corporativa, assegurando transparência e responsabilidade na gestão de recursos públicos. A inclusão das estatais na Lei de

Responsabilidade Fiscal (Lei 101/2000) impõe limites a gastos e endividamento, promovendo a sustentabilidade financeira. Além disso, a Lei nº 12.527/2011 enfatiza a necessidade de transparência e acesso à informação, permitindo um maior controle social sobre as atividades estatais.

As empresas estatais além de cumprirem os critérios estabelecidos pela Lei nº 13.303/2016, também estão sujeitas a uma série de outros marcos regulatórios. Esses marcos abrangem tanto as obrigações típicas das entidades públicas, como a prestação de contas e o controle financeiro, quanto as práticas de governança corporativa, que incluem transparência e responsabilidade perante acionistas privados. Segundo Nohara (2017), a legislação brasileira não faz uma distinção clara entre as estatais que prestam serviços públicos e aquelas que atuam no domínio econômico, o que gera desafios para a conformidade com as diversas exigências regulatórias.

Além disso, os estatais estão sujeitos à fiscalização de diversos órgãos de controle, como o Tribunal de Contas da União (TCU), a Controladoria-Geral da União (CGU) e os órgãos internos de controle. Esses órgãos garantem a conformidade com as leis, auditam as operações financeiras e patrimoniais e promovem a transparência das operações dessas empresas. A supervisão também é exercida pelos ministérios supervisores e pelos mecanismos de governança interna, como os Conselhos de Administração e de Auditoria (Nohara, 2017)

As empresas estatais são submetidas a um rigoroso sistema de fiscalização e controle, que envolve tanto órgãos internos quanto externos. Esse controle visa garantir a conformidade com as normas legais, promover a transparência e garantir a eficiência na gestão de recursos públicos. Além dos mecanismos de governança interna, como auditorias e conselhos administrativos, os estatais são fiscalizados por órgãos de controle externo, que têm a função de zelar pela aplicação correta dos recursos públicos, pela legalidade das operações e pelo cumprimento das Legislações.

O Quadro 4 apresenta os principais órgãos responsáveis pela fiscalização e controle das autoridades estatais, abrangendo tanto entidades federais quanto órgãos especializados no monitoramento financeiro e patrimonial. A atuação desses órgãos é crucial para a garantia de um sistema de governança sólido, que promova a transparência e a accountability na administração pública. Ao reforçar a importância de uma estrutura de controle eficiente, assegura-se a correta aplicação dos recursos públicos e a conformidade com as normas legais, contribuindo para a integridade e sustentabilidade das empresas estatais

Quadro 4 - Órgão de controles e reguladores que as empresas estatais estão sujeitas

Mecanismo de regulação	Descrição
Controladoria Geral da União – CGU	órgão de controle interno do Governo Federal responsável por realizar atividades relacionadas à defesa do patrimônio público e ao incremento da transparência da gestão, por meio de ações auditoria, prevenção e combate a corrupção
Tribunal de Contas da União – TCU	Órgão de controle externo do governo federal e com a missão de acompanhar a execução orçamentária e financeira do país e contribuir com o aperfeiçoamento da Administração Pública em benefício da sociedade.
Agências Reguladoras – ANATEL, ANVISA, ANS...	Criação de entidades reguladoras independentes. - Regulação específica para setor como saúde. - Estabelecimento de regras, monitoramento e aplicação de medidas disciplinares.
Auditoria e Prestação de Contas	Auditorias independentes para verificar a precisão dos registros financeiros. Obrigatoriedade de prestar contas, incluindo relatórios anuais e audiências públicas.
Organização Cooperação e Desenvolvimento Econômico - OCDE	Para assegurar um arcabouço legal e regulatório eficaz para as empresas estatais, é essencial desenvolver um ambiente que permita a atuação dessas empresas e do setor privado de maneira competitiva e em conformidade com boas práticas de governança corporativa.

Fonte: Dados da Pesquisa (2024)

O Quadro 4 destaca os principais órgãos responsáveis pela fiscalização e controle das empresas estatais, evidenciando a complexidade e a abrangência do sistema de governança e transparência no Brasil. A Controladoria Geral da União (CGU) e o Tribunal de Contas da União (TCU) desempenham papéis cruciais no controle interno e externo, respectivamente, assegurando a defesa do patrimônio público e a correta execução orçamentária e financeira. As agências reguladoras, como ANATEL, ANVISA e ANS, garantem a regulação específica de setores estratégicos, enquanto auditorias independentes e a prestação de contas promovem a precisão e a transparência dos registros financeiros.

A Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) também contribui para a criação de um ambiente regulatório eficaz, alinhado às boas práticas de governança corporativa. Essa estrutura é fundamental para o funcionamento eficiente e transparente das empresas estatais, refletindo o compromisso com a integridade e a responsabilidade na gestão pública.

2.5 Contabilidade nas Empresas Estatais - Desafios e Perspectiva

A contabilidade nas empresas estatais, especialmente nas dependentes, enfrenta um desafio expressivo ao buscar alinhar os pressupostos teóricos e metodológicos da contabilidade convencional com a realidade prática dessas organizações. Essas empresas operam em uma interseção entre o público e o privado, o que cria barreiras específicas na adoção de abordagens tradicionais da contabilidade a contabilidade segue uma abordagem metodológica tradicional, sustentada por pressupostos positivistas, utilizando métodos sistemáticos para coletar e

processar informações financeiras (Major, 2017). No entanto, esse modelo encontra desafios ao ser aplicado às empresas estatais dependentes, em razão da natureza híbrida dessas entidades.

As empresas estatais dependentes são aquelas que dependem de aportes de capital da União para cobrir suas despesas correntes, incluindo pessoal e custeio geral. Elas integram a Administração Pública Indireta e, portanto, estão sujeitas a um arcabouço legal que inclui decreto-lei nº 200/1967 e a Lei nº 13.303/2016. Contudo esta qualificação jurídica e administrativa não é suficiente para entender completamente as particularidades dessas empresas, que também devem seguir as normas societárias, como a Lei nº 6.404/76, que regula as sociedades por ação (Fontes Filho; Picolin, 2008).

Essa dualidade entre regimes jurídicos e contábeis gera desafios significativos na escrituração contábil e na elaboração de relatórios financeiros, que precisam atender tanto às exigências do setor público quanto às normas de transparência e conformidade do setor privado. A necessidade de conciliar a Lei Complementar 101/00 e às disposições da Lei 4.320/64, conhecidas com Lei de Responsabilidade Fiscal e Lei da Contabilidade Pública que estabelecem normas de contabilidade pública, com a Lei das Sociedades por Ações- Lei 6.404/76, adiciona um grau elevado de complexidade ao processo de coleta, processamento e apresentação das informações financeiras (Civil, 1964; 1976; 2000).

O quadro 5 a seguir sintetiza os principais desafios contábeis enfrentados pelas empresas estatais dependentes, destacando a natureza híbrida dessas organizações, a dependência de recursos do Tesouro Nacional, bem como as exigências de escrituração contábil diferenciada e conformidade com normas públicas e privadas. Esses aspectos são centrais para a compreensão das dificuldades que essas empresas enfrentam ao atender às exigências legais de transparência e prestação de contas.

Quadro 5 - Desafios Contábeis nas Empresas Estatais Dependentes

Desafios	Descrição	Impacto na Contabilidade
Natureza Híbrida	Combinação de práticas contábeis públicas e privadas.	Dificuldade de conciliar práticas de <i>accountability</i> públicas e mercantis.
Aporte de Capital da União	Dependência de recursos do Tesouro para despesas de custeio e pessoal.	Integração no Orçamento Fiscal e da Seguridade Social (OFSS) e limite fiscal.
Escrituração Contábil Diferenciada	Exigência de um sistema único de execução orçamentária e financeira, mas com escrituração mercantil.	Necessidade de usar sistemas integrados que se adequem a ambas as realidades públicas e privadas.
Transparência e Conformidade	Necessidade de atender às normas públicas (Lei 4.320/64) e privadas (Lei 6.404/76).	Complexidade na elaboração de relatórios que atendam a ambos os marcos normativos.
Auditorias e Fiscalização Externas	Supervisão por órgãos como o Tribunal de Contas da União (TCU) e a Controladoria Geral da União (CGU).	Necessidade de maior transparência e detalhamento nas prestações de contas.

Fonte: Dados da Pesquisa (2024)

A análise dos dados apresentados no Quadro 5 evidencia que a conciliação entre as práticas contábeis públicas e privadas é um dos maiores desafios para as empresas estatais dependentes. A exigência de adequação aos marcos normativos de ambos os setores, aliada à dependência de aportes do Tesouro, implica em uma maior complexidade na elaboração de relatórios e na prestação de contas. O acompanhamento rigoroso por órgãos de controle, como o TCU e a CGU, reflete a necessidade de uma contabilidade robusta, capaz de lidar com a transparência exigida pelo setor público, ao mesmo tempo que mantém práticas mercantis eficientes

2.6 A Importância Informação Contábil: Governança, Transparência e Estratégia.

A informação contábil desempenha um papel fundamental no processo decisório de qualquer organização, seja ela pública ou privada, especialmente em empresas públicas dependentes, como a Empresa Brasileira de Serviços Hospitalares (EBSERH). Essas informações são essenciais para fornecer uma visão clara e objetiva da situação financeira, patrimonial e de desempenho das entidades, permitindo que gestores, investidores e órgãos reguladores avaliem a eficiência e a eficácia da gestão. A correta utilização dessas informações é crucial para garantir transparência, accountability e conformidade com as legislações aplicáveis (Behn, 1998).

A confiabilidade e a transparência das informações contábeis são, portanto, elementos essenciais para a boa governança corporativa e para a eficiência na alocação de recursos. Essas informações influenciam diretamente a tomada de decisões por parte dos gestores e investidores, facilitando a avaliação de riscos e oportunidades. Como observado por Cappellessio, Figueiredo e Lima (2016), a qualidade das demonstrações financeiras e a adequação dos processos contábeis são fundamentais para o fortalecimento da governança nas empresas públicas dependentes, permitindo que elas operem de forma sustentável e dentro das expectativas legais e financeiras impostas pelos seus múltiplos stakeholders.

No caso da EBSERH, a necessidade de conciliar os requisitos das Leis nº 4.320/64 e nº 6.404/76 destaca a importância de aprimorar as práticas contábeis e de garantir que as informações divulgadas reflitam fielmente tanto a aplicação dos recursos públicos quanto o desempenho financeiro da empresa. Isso reforça a relevância de uma gestão contábil que seja capaz de lidar com as particularidades de uma empresa pública dependente, utilizando a informação contábil como um instrumento estratégico de apoio à tomada de decisões e à prestação de contas (Piffer, 2023).

De acordo com Cappellesso, Figueiredo e Lima (2016), a implementação de novos padrões contábeis, como as NBCASP e IPSAS, traz benefícios significativos para a governança corporativa no setor público, proporcionando maior transparência e accountability. A adoção de tais padrões na gestão contábil da EBSEH não apenas cumpre os requisitos legais, mas também contribui para o desenvolvimento sustentável da empresa, reforçando a confiança de seus stakeholders (Piffer, 2023).

Essas diferenças legislativas tornam a informação contábil ainda mais relevante, uma vez que os gestores precisam adaptar os demonstrativos financeiros para atender a públicos diversos, desde investidores privados até órgãos de controle público, como o Tribunal de Contas da União (TCU). A conciliação dessas exigências é fundamental para garantir a consistência das informações prestadas, o que demanda um elevado nível de detalhamento e precisão, especialmente nas notas explicativas, que visam esclarecer os impactos das divergências legislativas na estrutura patrimonial e financeira das empresas (Mota, 2004).

Diante do exposto, é claro que o uso da informação contábil nas estatais dependentes, como a EBSEH, vai além da simples conformidade legal. A contabilidade aplicada a essas organizações devem ser vistas como um elemento estratégico fundamental, capaz de assegurar tanto a governança eficiente quanto o atendimento das expectativas de transparência e responsabilidade fiscal. A adoção de normas contábeis internacionais e práticas de compliance bem estruturadas fortalece os mecanismos de controle interno e a confiança de diversos stakeholders, estabelecendo uma base sólida para uma gestão pública sustentável, alinhada às melhores práticas de governança.

De acordo com Nunes e Lima (2017), o processo de convergência às normas internacionais de contabilidade (IPSAS) no Brasil, iniciado em 2008, trouxe inovações significativas. Entre essas inovações, destaca-se o papel central da contabilidade pública na melhoria dos mecanismos de controle e na promoção de uma maior transparência e accountability no setor público. Dessa forma, a informação contábil não se limita a ser uma ferramenta técnica, mas transforma-se em um recurso estratégico imprescindível para a tomada de decisões que buscam o aperfeiçoamento contínuo e a eficiência da administração pública.

2.7 A Conciliação Contábil nas Estatais: Os Impactos das Leis nº 4.320/64 e nº 6.404/76

As empresas estatais como a Empresa Brasileira de Serviços Hospitalares (EBSEH), enfrentam um cenário único no que diz respeito à contabilidade, pois operam simultaneamente sob dois regimes normativos: a contabilidade pública, regida pela Lei nº 4.320/64, e a

contabilidade societária, estabelecida pela Lei nº 6.404/76. Essa dualidade cria uma série de desafios práticos e teóricos, exigindo que as empresas estatais dependentes conciliem legislações que, em muitos aspectos, possuem objetivos e princípios divergentes. A contabilidade pública está intrinsecamente ligada à transparência e à prestação de contas sobre o uso dos recursos públicos, conforme determina a Lei nº 4.320/64. Por outro lado, a contabilidade societária, regida pela Lei nº 6.404/76, tem como foco a geração de valor para os acionistas e a maximização dos lucros (Mota, 2004; Ferreira et al., 2021).

Isso coloca as empresas estatais dependentes, como a EBSERH, em uma posição complexa, já que precisam harmonizar esses dois sistemas, muitas vezes com conflitos significativos na elaboração das demonstrações financeiras. Uma das principais dificuldades advém da falta de correlação entre os conceitos e as categorias utilizados por cada legislação. Por exemplo, a classificação de ativos e passivos segue lógicas distintas em cada regime, o que gera divergências importantes nos balanços patrimoniais (Mota, 2004). Além disso, questões relacionadas às Despesas de Exercícios Anteriores (DEA) e ao tratamento de variações patrimoniais aumentativas e diminutivas evidenciam a dificuldade de conciliar os requisitos de ambas as legislações sem prejudicar a clareza e precisão das informações contábeis (Ferreira et al., 2021).

O Quadro 6 destaca as principais diferenças entre a contabilidade pública e a contabilidade societária, evidenciando o impacto dessas divergências nas empresas estatais, como a EBSERH:

Quadro 6 - Divergências específicas em relação à contabilidade pública e à societária

Aspectos	Contabilidade Pública	Contabilidade Societária	Divergências Empresas Estatais Dependentes
Objetivos	Transparência, prestação de contas, fiscalização dos recursos públicos	Geração de lucro, valor para acionistas	Necessidade de equilibrar transparência e retorno financeiro.
Normas e princípios	Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP)	Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC), IFRS	Exigência de conciliação entre princípios públicos e privados.
Entidades Reguladoras	Tribunal de Contas da União (TCU) e órgãos de controle	Conselho Federal de Contabilidade (CFC), Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC)	Sujeição a múltiplas entidades reguladoras
Usuários e finalidades	Cidadãos, órgãos de fiscalização	Investidores, acionistas, credores	Diferenças na elaboração de balanços patrimoniais
Demonstrações Contábeis	Superávit ou Déficit de Execução Orçamentária	Lucro ou Prejuízo	Diferenças na elaboração de balanços patrimoniais

Fonte: Dados da Pesquisa (2024)

O Quadro 6 demonstrou que a principal dificuldade enfrentada pelas empresas estatais é a conciliação de objetivos distintos: enquanto a contabilidade pública visa a transparência e o

controle dos recursos públicos, a contabilidade societária busca maximizar lucros. Esse contraste afeta diretamente a maneira como os ativos, passivos e resultados financeiros são apresentados.

Outro ponto crítico é a necessidade de conformidade com duas normativas distintas, o que torna o processo de elaboração das demonstrações contábeis mais complexo e sujeito a erros. As empresas estatais precisam adaptar-se a múltiplos órgãos reguladores e normas, o que pode resultar em sobrecarga administrativa e dificuldades na entrega de informações consistentes e confiáveis para públicos com diferentes expectativas, como investidores e órgãos de fiscalização.

Essas diferenças revelam que a conciliação entre as duas legislações vai muito além da adaptação técnica de conceitos contábeis. Ela demanda uma estratégia robusta de harmonização que permita às empresas estatais não apenas cumprir os requisitos legais, mas também garantir a confiabilidade e transparência das informações. A ausência de uma integração normativa eficiente resulta em inconsistências, prejudicando a clareza dos balanços patrimoniais e criando dificuldades para a tomada de decisões gerenciais e para o controle externo.

Diante desses desafios, o próximo tópico será dedicado a explorar as perspectivas de harmonização contábil para as empresas estatais, com foco nas soluções possíveis para mitigar as divergências entre os regimes públicos e societários. A harmonização surge como um caminho necessário para garantir maior transparência, eficiência e confiabilidade na elaboração das demonstrações financeiras dessas empresas.

2.8 Harmonização Contábil - Contabilidade Societária e Publica nas Estatais.

A harmonização contábil entre a contabilidade societária, regida pela Lei nº 6.404/76 (Lei das Sociedades por Ações), e a contabilidade pública, regulamentada pela Lei nº 4.320/64 (Normas Gerais de Direito Financeiro), é um dos grandes desafios para as empresas estatais dependentes. Essas entidades estão sujeitas a ambos os regimes normativos, o que exige uma reconciliação contínua entre as práticas contábeis desses dois sistemas, tornando o processo contábil altamente complexo no setor público.

A harmonização contábil entre as normas do setor público e as normas societárias se apresenta como um caminho necessário para garantir a transparência, eficiência e confiabilidade nas demonstrações financeiras de empresas estatais, especialmente as dependentes, que operam em um regime híbrido, tanto do ponto de vista jurídico quanto econômico. Essas organizações, por sua natureza, necessitam atender simultaneamente à

legislação pública, representada pela Lei nº 4.320/64 e pela Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), e às normas societárias, regidas pela Lei nº 6.404/76 (Lei das Sociedades por Ações). Contudo, como apontado por Lima, Santana e Guedes (2009), a legislação vigente ainda não integra completamente os princípios da Teoria Contábil, o que gera lacunas no reconhecimento, mensuração e evidenciação de transações financeiras, especialmente nas áreas de convergência entre o setor público e o privado.

A Lei nº 6.404/76 foi elaborada com foco na gestão de sociedades por ações, visando maximizar lucros e gerar valor para os acionistas. Em contraste, a Lei nº 4.320/64 concentra-se na gestão dos recursos públicos, priorizando a transparência, a prestação de contas e o respeito aos princípios orçamentários. Essas diferenças de enfoque resultam em concepções divergentes sobre ativos, passivos e outras contas contábeis. Por exemplo, o conceito de “ativo circulante” na contabilidade societária refere-se a bens e direitos que podem ser convertidos em dinheiro no curto prazo, enquanto, na contabilidade pública, o “ativo financeiro” abrange receitas a realizar e disponibilidades financeiras, que não se alinham completamente com o conceito de ativo circulante do regime societário.

Outro ponto de divergência significativa está no tratamento do “ativo permanente”. Embora ambos os regimes usem o mesmo termo, as classificações e os critérios de mensuração de bens e direitos no ativo permanente diferem substancialmente entre as duas legislações, o que torna difícil a harmonização e a comparação direta das contas. Na contabilidade societária, o ativo permanente inclui bens e direitos destinados à manutenção das atividades da empresa, mensurados com foco em sua valorização econômica. Já na contabilidade pública, os ativos permanentes são tratados com ênfase no controle patrimonial e na preservação dos recursos públicos. Para enfrentar essas diferenças, o Tribunal de Contas da União (TCU), por meio do Acórdão nº 2016/2006, estabeleceu a obrigatoriedade de conciliar as demonstrações financeiras das empresas estatais dependentes, exigindo o uso de notas explicativas detalhadas para esclarecer as variações metodológicas e conceituais entre os dois regimes (TCU, 2006).

A aplicação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC T 16) visa diminuir essas divergências, promovendo a padronização de procedimentos contábeis nas empresas estatais. Lima, Santana e Guedes (2009) ressaltam que, apesar dos avanços promovidos pelas NBC T 16, ainda existem lacunas na integração completa com os fundamentos da Teoria Contábil. A Lei nº 4.320/64, embora crucial para a regulamentação da contabilidade pública, não incorpora completamente esses princípios, o que dificulta a uniformidade das demonstrações financeiras nas empresas estatais.

Nesse cenário, a convergência contábil se torna uma ferramenta essencial para assegurar a comparabilidade e transparência das demonstrações financeiras, tanto para os gestores públicos quanto para investidores privados. Mapurunga, Meneses e Peter (2011) destacam que a convergência visa reduzir as divergências entre as normas contábeis públicas e privadas, respeitando as particularidades de cada setor, mas promovendo uma harmonização que permita uma visão unificada das informações financeiras.

Portanto, a conciliação das demonstrações financeiras e o uso de notas explicativas detalhadas tornam-se fundamentais para a transparência e a conformidade das informações financeiras dessas entidades. O alinhamento das normas contábeis societárias e públicas nas empresas estatais dependentes contribui para um processo contábil mais eficiente e transparente. A harmonização contábil não apenas melhora a qualidade das demonstrações financeiras, como também fortalece a confiança dos investidores e a gestão pública, permitindo uma maior clareza e fidedignidade na prestação de contas.

Além disso, a introdução da Lei nº 11.638/07, que marcou o início da harmonização contábil com as normas internacionais (IFRS), trouxe um impacto significativo sobre as empresas abertas no Brasil. Conforme o estudo de Santos e Calixto (2010), essa mudança elevou a transparência e a comparabilidade das demonstrações financeiras ao alinhar o Brasil aos padrões globais de contabilidade, com reflexos diretos na melhoria da comunicação com investidores. A adoção inicial do IFRS, conforme previsto pela Lei nº 11.638/07, apresentou uma tendência a gerar resultados mais conservadores, refletindo uma abordagem prudente na mensuração dos lucros, especialmente nas empresas estatais.

A aplicação da IFRS (Normas internacionais de Relatório Financeiro) trouxe mudanças importantes à contabilidade no Brasil, com impacto direto no tradicionalismo contábil e o disposto com os conceitos econômicos. Em correlato, as Leis 4.320 e 6.404 também desempenharam um papel relevante no processo de conciliação das estatais, influenciando o cenário regulatório e a adoção de práticas contábeis modernas.

A Lei n. 4.320/1964, que estabelece normas gerais para a elaboração e controle do orçamento público, contribuiu para um ambiente contábil mais organizado, enquanto a Lei n. 6.404/1976, conhecida como a Lei das Sociedades por Ações, trouxe mudanças profundas na contabilidade das empresas, especialmente no que tange à transparência e à responsabilidade financeira, introduzindo a necessidade de maior padronização e qualidade das informações contábeis.

Conforme estudo divulgado, as mudanças relacionadas à convergência com as IFRS não só alteraram a forma de mensuração e reconhecimento contábil, mas também apontaram para uma necessidade de maior subjetividade e discernimento profissional, sendo fundamentais para a implementação de uma visão econômica mais integrada, mesmo que alguns desafios ainda prevaleçam (CONGRESSO USP, 2010, p. 241). O impacto dessas legislações, aliada às normas IFRS, fortalece a estrutura contábil e impacta diretamente a governança das estatais, permitindo maior comparabilidade e confiabilidade das informações.

A harmonização contábil também busca reduzir as lacunas e fragilidades nas operações contábeis das estatais, especialmente aquelas causadas por divergências entre normas nacionais e internacionais. Com um sistema de controle robusto, a organização pode mitigar os riscos associados à gestão das estatais e fortalecer sua conformidade regulatória

3. METODOLOGIA

Este capítulo apresenta os procedimentos metodológicos adotados na pesquisa, que se caracteriza como descritiva e de natureza qualitativa. A investigação concentra-se no estudo de caso da Empresa Brasileira de Serviços Hospitalares (EBSERH), selecionada por sua relevância enquanto estatal dependente. São detalhados os tópicos abordados, como a justificativa para a escolha do estudo de caso, a importância da EBSERH no cenário público, e os procedimentos de coleta e análise de dados, baseados em questionários semiestruturados e análise documental. A metodologia aplicada segue as diretrizes de Raupp e Beuren (2006), adaptadas para o contexto da pesquisa, visando assegurar uma análise robusta e fundamentada das divergências contábeis

3.1 Classificação da Pesquisa

A pesquisa classifica-se como descritiva e de natureza qualitativa, uma vez que se propõe a analisar de forma detalhada as discrepâncias entre as legislações contábeis aplicáveis à Empresa Brasileira de Serviços Hospitalares (EBSERH). O estudo concentra-se nas divergências entre a Lei nº 4.320/64, que regulamenta as finanças públicas no Brasil, e a Lei nº 6.404/76, que regula as sociedades por ações, investigando os impactos dessas divergências na gestão financeira e contábil da empresa. Para coleta de dados, foram utilizados questionários semiestruturados e análise documental, seguindo a metodologia proposta por Raupp e Beuren (2006) com as devidas adaptações ao contexto da pesquisa. A anuência da pesquisa foi concedida após a aprovação do colegiado da empresa, garantindo o respaldo institucional necessário

A metodologia adotada oferece uma análise precisa e estruturada das discrepâncias legais, proporcionando uma visão clara dos impactos que essas divergências geram na prática contábil da EBSERH. Ao combinar questionários semiestruturados com análise documental, a pesquisa garante uma abordagem robusta, voltada para a coleta de dados verificáveis e concretos, tanto das percepções dos profissionais contábeis quanto dos registros oficiais. Dessa forma, a investigação vai além da descrição das situações, permitindo a identificação de padrões e desafios recorrentes, além de propor soluções baseadas em evidências para os problemas enfrentados. Essa abordagem contribui diretamente para o aprimoramento das práticas contábeis da empresa, com foco na confiabilidade e precisão dos resultados.

3.2 Justificativa para escolha do Estudo de Caso

A estratégia de pesquisa escolhida para este trabalho foi o estudo de caso, por ser a mais adequada para investigar em profundidade as especificidades da EBSEH no contexto da aplicação de legislações contábeis divergentes. De acordo com Lima et al. (2012), o estudo de caso é amplamente utilizado nas Ciências Sociais Aplicadas, especialmente na contabilidade, pois permite uma análise detalhada de fenômenos complexos e específicos em contextos reais. Essa estratégia é eficaz para examinar situações em que diferentes normas legais e contábeis geram desafios operacionais, como é o caso da EBSEH.

A EBSEH enfrenta o desafio de harmonizar normas como a Lei nº 4.320/64, que regula as finanças públicas, e a Lei nº 6.404/76, que rege as sociedades por ações. Segundo Madeira et al. (2004), essas discrepâncias exigem que empresas públicas adotem práticas contábeis que conciliem requisitos distintos e, muitas vezes, conflitantes, o que torna necessário um exame criterioso para garantir transparência e eficiência na prestação de contas.

A pesquisa é descritiva e utiliza uma abordagem qualitativa para entender as características das informações financeiras das empresas estatais. Baseada em Raupp e Beuren (2006), a metodologia foi adaptada para o estudo, envolvendo análise documental de registros da EBSEH e entrevistas semiestruturadas. A análise de conteúdo permitiu identificar padrões e significados relevantes, proporcionando uma compreensão aprofundada do objeto de estudo.

A estratégia de pesquisa baseada no estudo de caso permite uma compreensão aprofundada das práticas contábeis da EBSEH e de como a empresa administra a conformidade com essas legislações. O estudo de caso oferece a oportunidade de investigar minuciosamente fenômenos específicos, proporcionando insights que dificilmente seriam alcançados por outros métodos (Lima et al, 2012). Isso é fundamental para entender as soluções práticas encontradas pela EBSEH diante dos desafios de cumprir com diferentes normas contábeis que, por vezes, se sobrepõem.

No tópico seguinte, será apresentada a relevância da EBSEH no cenário brasileiro, destacando o papel estratégico da empresa no Sistema Único de Saúde (SUS) e sua importância na gestão de hospitais universitários federais, o que reforça ainda mais a escolha da empresa como objeto de estudo.

3.3 Relevância da Empresa Brasileira de Serviços Hospitalares – EBSEH

A escolha da Empresa Brasileira de Serviços Hospitalares (EBSEH) como objeto de estudo nesta pesquisa é justificada por sua importância estratégica na gestão dos hospitais universitários federais (HUF) e na contribuição para o Sistema Único de Saúde (SUS). Criada em 2011 e vinculada ao Ministério da Educação (MEC), a EBSEH tem como missão gerir os HUFs com foco na assistência médica no âmbito do SUS, além de oferecer um campo de prática para a formação de profissionais e o desenvolvimento de pesquisas em saúde e educação (Gomes, 2016).

A criação da EBSEH trouxe mudanças significativas na administração dos HUFs, regularizando contratações e modernizando os processos administrativos, fatores essenciais em um contexto de crise fiscal. Sua implementação possibilitou maior eficiência operacional e autonomia financeira, sendo uma resposta aos desafios históricos enfrentados por esses hospitais. No entanto, a criação da empresa gerou debates sobre sua adequação ao modelo público de saúde, especialmente em relação ao risco de mercantilização dos serviços hospitalares e à inserção de lógicas de mercado nas instituições de ensino e pesquisa (Andreazzi, 2013).

A EBSEH consolidou-se como a maior rede de hospitais públicos do Brasil, administrando mais de 41 hospitais universitários federais em parceria com 35 universidades (EBSEH, 2019a). Com essa responsabilidade, a empresa desempenha um papel central no SUS, não só contribuindo diretamente para o atendimento à população, como também influenciando a formação acadêmica de milhares de profissionais de saúde. Sua flexibilidade administrativa, ao contrastar com as limitações do regime jurídico tradicional da administração pública, é vista como uma vantagem. Como empresa pública de direito privado, a EBSEH possui maior autonomia para contratar pessoal e gerenciar recursos, o que permite modernizar a gestão dos hospitais (Afonso; Benevides, 2020).

Uma das principais relevâncias da EBSEH está em seu modelo de gestão, que visa melhorar a eficiência dos serviços prestados à população e apoiar a formação de profissionais de saúde. Esse impacto é especialmente notável em momentos críticos, como a pandemia de COVID-19, quando a capacidade de resposta rápida e eficaz foi essencial para atender às demandas de saúde pública. A modernização proposta pela EBSEH se alinha às práticas de gestão pública gerencial, centradas em resultados e eficiência, o que a torna um objeto de estudo relevante para análises sobre liderança e gestão hospitalar no setor público (Rosa; Lima; Moretto Neto, 2022).

No entanto, apesar dessas vantagens, sua estrutura jurídica de direito privado levanta questionamentos sobre a adequação desse modelo ao regime de serviço público. Críticos argumentam que pode ocorrer uma "privatização disfarçada" da gestão hospitalar, o que gera um debate sobre o equilíbrio entre a busca por eficiência e a necessidade de controle público em hospitais que prestam serviços essenciais ao Sistema Único de Saúde (SUS), ressaltando a complexidade de unir gestão eficiente e responsabilidade pública (Gomes, 2016).

Além da modernização administrativa, a EBSEH também fortalece a assistência à saúde e as atividades de ensino e pesquisa nos HUFs. A sua atuação tem melhorado a qualidade dos serviços prestados, especialmente em áreas de média e alta complexidade, que são cruciais para o SUS. Indicadores de produtividade, como o aumento no número de atendimentos de emergência e procedimentos cirúrgicos, comprovam o impacto positivo da modernização da gestão hospitalar (Monteiro et al., 2019).

Embora a transição para o modelo de gestão da EBSEH tenha enfrentado desafios, especialmente em termos de adaptação do pessoal e implementação de novas práticas de governança, ela se consolidou como uma alternativa viável para a melhoria da gestão hospitalar. O modelo da EBSEH equilibra a eficiência operacional com o foco no atendimento público, mantendo seu compromisso com os princípios do SUS (Afonso; Benevides, 2020).

A relevância da EBSEH também está associada à sua capacidade de garantir a sustentabilidade financeira dos hospitais universitários. Sua atuação otimiza a alocação de recursos e promove maior transparência nas operações, impactando diretamente a qualidade dos serviços prestados à população. Assim, a EBSEH se firmou como um elemento central na estrutura de saúde pública do Brasil (Monteiro et al., 2019).

Por fim, a criação da EBSEH foi motivada pela necessidade urgente de modernizar os hospitais universitários, que antes enfrentavam problemas de financiamento, infraestrutura precária e ineficiência administrativa. A empresa tem sido essencial para garantir o equilíbrio entre ensino, pesquisa e assistência à saúde, em conformidade com as diretrizes do SUS e as demandas da sociedade (Gomes, 2016; Monteiro et al., 2019).

3.4 Procedimentos de coleta de dados

A seguir, serão demonstradas as principais técnicas de coleta de dados utilizadas neste estudo, as quais foram escolhidas com o objetivo de proporcionar uma análise aprofundada das particularidades contábeis da Empresa Brasileira de Serviços Hospitalares (EBSEH). As téc-

nicas empregadas combinam uma abordagem qualitativa para facilitar a compreensão das divergências legais contábeis e suas implicações para a gestão da empresa, buscando garantir uma análise comparativa e abrangente dos dados obtidos.

A primeira técnica utilizada foi a análise documental, baseada em documentos como acórdãos, relatórios financeiros, portarias e normas contábeis da EBSEH. Esse método permitiu uma organização sistemática das informações em planilhas, facilitando a identificação de padrões, divergências e convergências entre as legislações públicas e societárias aplicáveis. O uso dessa abordagem qualitativa foi essencial para levantar dados consistentes e objetivos, possibilitando uma análise detalhada e uma comparação clara entre as normativas e a prática contábil da empresa.

A segunda técnica de coleta de dados envolveu a realização de entrevistas semiestruturadas com o chefe do serviço de contabilidade da EBSEH. A escolha desse entrevistado se deu pela sua posição estratégica, sendo o responsável direto pela tomada de decisões contábeis na empresa, além de coordenar a implementação das normas e práticas contábeis. Por meio de questionários com perguntas abertas, foi possível obter dados subjetivos e insights valiosos sobre os desafios enfrentados em relação às divergências legais e à gestão contábil. Essas entrevistas proporcionaram uma visão prática e aprofundada sobre como as decisões são tomadas e as dificuldades encontradas no cumprimento das exigências normativas.

3.5 Análise de dados

A análise de dados foi realizada por meio da análise de conteúdo, utilizando uma abordagem qualitativa, que possibilitou a categorização das informações e a identificação de padrões e significados relevantes para o estudo. Este método, conforme abordado por Silva, Gobbi e Simão (2005), permite a transferência e permanência do discurso dos atores sociais, extraindo significados profundos a partir do conteúdo manifestado. Os documentos coletados, incluindo acórdãos, notas explicativas, relatórios financeiros, portarias e normas contábeis da EBSEH, foram examinados individualmente. Após a coleta das informações pertinentes, os dados foram organizados em uma planilha estruturada, facilitando uma exploração sistemática dos materiais. Esse processo ofereceu uma base sólida para a análise detalhada e a interpretação das divergências legais e contábeis da empresa.

A planilha continha campos específicos que auxiliaram na sistematização dos dados. Entre esses campos, destacavam-se a descrição sumária, que apresentava um resumo do conte-

údo de cada documento; as constatações, onde foram registrados os principais achados e observações; e os problemas identificados, que destacavam as questões e inconsistências encontradas nos documentos. Além disso, foram registradas as determinações e/ou recomendações extraídas dos documentos, fornecendo orientações e sugestões relevantes para a gestão contábil. O campo divergências encontradas focou nas diferenças entre as legislações societárias e públicas, sendo essas discrepâncias avaliadas em detalhes na análise das divergências, identificando suas implicações para as práticas contábeis da EBSEH. Por fim, foram sugeridas providências a serem implementadas para a resolução das divergências, e a relevância para a pesquisa foi destacada, evidenciando como esses achados contribuíram para o contexto geral do estudo.

Em paralelo à análise documental, foram realizadas entrevistas semiestruturadas com a chefia do serviço de contabilidade da EBSEH. Essas entrevistas foram fundamentais para complementar os dados documentais, uma vez que possibilitaram a identificação dos principais desafios e conflitos enfrentados pela equipe contábil da empresa. Além disso, as entrevistas permitiram explorar possíveis soluções práticas para as divergências legais observadas e os obstáculos na implementação das normas contábeis. A combinação dessas fontes de dados – documental e entrevistas – proporcionou uma visão abrangente e detalhada das questões contábeis da EBSEH, bem como das medidas necessárias para alcançar a conformidade normativa.

4. RESULTADOS

A EBSEERH é uma das 18 empresas estatais dependentes do Tesouro Nacional criadas pelo governo federal, que é regida por diferentes legislações, dentre elas, a Lei 4.320/64, que rege a contabilidade pública, que enfatiza o controle de gastos públicos e a transparência e a Lei 6.404/76, que regula as sociedades por ações, dentre elas as tributações sobre lucros. Esta dicotomia gera inúmeros desafios junto a gestão contábil e financeira da EBSEERH.

Como forma de demonstrar os desafios enfrentados na harmonização das práticas contábeis entre as Legislações, foram analisados documentos incluindo: Acórdão a de tomadas de contas do TCU (Apêndice II), notas explicativas parte integrante dos Balanços Patrimoniais e demonstrativos (Apêndice III) e documentos e notas técnicas elaboradas pela EBSEERH (Apêndice IV). Os documentos foram analisados individualmente, de forma permitir um entendimento detalhado do problema, a identificação das divergências entre as duas legislações e seus impactos nos procedimentos e demonstrativos contábeis da EBSEERH. Com base nestas análises, serão discutidas a apresentados propostas visando sanear estas lacunas.

A seguir, apresentamos os resultados relacionados aos documentos analisados de forma categorizada, onde comparamos as informações buscando identificar padrões, divergências e convergências entre os documentos.

4.1 Análises dos Acórdão e Tomadas de contas do TCU

A principal atribuição do Tribunal de Contas da União é a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial dos órgãos e empresas públicas, buscando garantir a Governança Pública. Os acórdões são decisões colegiadas que resultam em deliberações do tribunal sobre os processos de fiscalização e auditorias. Eles têm a função de orientar, corrigir e quando necessários punir os gestores públicos.

Para empresas estatais dependentes, os acórdões podem apontar falhas e determinar ajustes em procedimentos, garantindo a conformidade com as normas legais.

Tomada de Contas TC 011.810/2006-8 – TCU - Levantamento de Auditoria

O documento aborda as divergências nos demonstrativos contábeis das empresas estatais dependentes em relação aos registros no SIAFI. Dessa forma, verificou-se que as empresas estatais dependentes apresentaram significativas divergências nos dados contábeis analisados, fato este, que causa preocupações sobre a transparência e precisão dos

demonstrativos contábeis dessas empresas. Quanto as divergências encontradas diante da Legislação Societária e Legislação Pública, a forma como as empresas estatais dependentes registram suas operações contábeis foi o que se sobressaiu. A legislação societária (Lei 6.404/76) reflete de forma mais precisa a situação financeira das entidades, enquanto a contabilidade pública (Lei 4.320/64) tem um papel mais formal. Isso pode resultar em demonstrativos contábeis inconciliáveis, levantando preocupações sobre a transparência e precisão dos relatórios financeiros das estatais dependentes.

A constatação quanto a análise das divergências, indica possíveis falhas na comunicação interna, inconsistências nos sistemas de informação financeira, e divergências na interpretação das normas contábeis. Além disso, a auditoria destacou a necessidade de maior rigor na conciliação dos dados financeiros antes da publicação dos demonstrativos.

Diante do pressuposto, as providências a serem implementadas como alternativas para solução seria, reavaliar as rotinas contábeis atuais no âmbito do SIAFI, assegurando conformidade com as normas vigentes. Além disso, é essencial disseminar informações e promover treinamentos para as equipes responsáveis pelo registro contábil, visando garantir o correto tratamento das empresas estatais. Outra medida importante é estruturar os balanços conforme as legislações aplicáveis, como a Lei 4.320/64 e a Lei 6.404/76, a partir dos lançamentos no SIAFI, com o objetivo de promover transparência e conformidade nas demonstrações contábeis e recomenda-se uma reformulação urgente no tratamento contábil das empresas estatais dependentes, visando garantir a conformidade com as normas contábeis estabelecidas.

Proposta de Encaminhamento TC 011.810/2006-8

O relatório identificou discrepâncias significativas entre os balanços das empresas estatais dependentes quando comparados os demonstrativos contábeis levantados segundo as leis nº 4.320/64 e nº 6.404/76, onde algumas empresas apresentaram balanços idênticos entre os dois critérios, enquanto outras exibiram dados praticamente inconciliáveis. Essa inconsistência sugere que os demonstrativos publicados podem não refletir a real situação orçamentária, financeira e patrimonial dessas entidades.

O relatório também apontou importantes problemas apontado incluindo a realização de despesas orçamentárias fora do SIAFI, sem o devido empenho prévio, e a contabilização inadequada dessas operações, resultando na não captação dessas despesas pelos demonstrativos de operações de crédito e dívida do Relatório de Gestão Fiscal, comprometendo a transparência

e o controle fiscal. Dentro das divergências centrais entre a legislação societária (Lei nº 6.404/76) e a legislação pública (Lei nº 4.320/64) estão, os critérios contábeis e os prazos para apresentação dos balanços. A legislação societária adota um regime de competência, enquanto a legislação pública segue um regime de caixa, com diferentes prazos e requisitos para a inscrição de restos a pagar. Em relação as análises das Divergências, constatou-se a coexistência de dois sistemas contábeis distintos gerando complexidade na gestão financeira das empresas estatais dependentes, agregando a necessidade de atender simultaneamente às exigências de ambas as Leis, isto resulta em operações não registradas adequadamente, falta de integração completa entre os sistemas, o que pode levar à publicação de informações contábeis que não refletem a realidade financeira dessas empresas impactando a transparência e o controle fiscal.

Diante deste pressuposto, o TCU propôs diversas ações, incluindo a determinação para que a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) reavaliasse as rotinas contábeis atuais e promovesse treinamentos pertinentes, a inclusão de notas explicativas a conciliação dos valores entre os demonstrativos das leis nº 4.320/64 e nº 6.404/76 e realização de acompanhamento concomitante dos lançamentos contábeis, feita pelos órgãos superiores.

Como forma de solução para essas discrepâncias, acredita-se que seja essencial implementar um sistema de conciliação eficaz entre as duas legislações, integrando completamente os registros contábeis no SIAFI, assegurando que todas as operações sejam devidamente contabilizadas. Dentre as alternativas esta proposta inclui: a unificação dos critérios contábeis ou a criação de procedimentos padronizados que garantam a coerência entre os diferentes regimes contábeis.

Acórdão 2016 de 2006 (TC 011.810/2006-8)1 – Tribunal de Contas da União

O Acórdão nº 2016/2006 do Tribunal de Contas da União (TCU) discute os resultados de uma auditoria realizada na Secretaria do Tesouro Nacional (STN), onde verifica-se a aderência dos demonstrativos contábeis publicados pelas empresas estatais, públicas e sociedades de economia mista com aqueles registrados no Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI).

Dentro deste cenário, a auditoria constatou discrepâncias significativas entre os registros contábeis das empresas estatais dependentes quando comparados os demonstrativos publicados segundo as Leis nº 4.320/64 e nº 6.404/76, assim, a falta de integração adequada dos dados contábeis no SIAFI, resultou em balanços que não refletem a real situação financeira e

patrimonial das empresas estatais dependentes. Além disso, foram identificadas operações financeiras realizadas fora do SIAFI, sem o devido registro e empenho orçamentário.

Como forma de determinações e recomendações, o TCU determinou que a STN reavalie e aperfeiçoe as rotinas contábeis aplicáveis às empresas estatais no âmbito do SIAFI, promovendo treinamentos e disseminando informações. Diante desse pressuposto, foi recomendado que as empresas estatais dependentes incluíssem nas notas explicativas a conciliação entre os valores dos demonstrativos das Leis nº 4.320/64 e nº 6.404/76 e o acompanhamento e análise dessas conciliações, emitindo pareceres conclusivos por parte dos órgãos superiores.

A análise das divergências revelou coexistência de dois sistemas contábeis distintos gerando desafios significativos na gestão financeira das empresas estatais dependentes, decorrentes da falta de integração completa entre os sistemas, comprometendo a qualidade e a confiabilidade dos dados contábeis.

Para resolver tais divergências, é essencial implementar um sistema de conciliação eficiente que integre completamente os registros contábeis no SIAFI, assegurando que todas as operações sejam devidamente contabilizadas. Dentre as alternativas incluem: a harmonização dos critérios contábeis ou a criação de procedimentos padronizados para garantir a coerência entre os diferentes regimes, somados a treinamentos e divulgação de informações entre as empresas estatais dependentes e os órgãos superiores.

Tomada de Contas TC 007.142/2018-8 – TCU – Representação

A representação trata da gestão das empresas estatais federais e sua dependência dos recursos da União, com foco em identificar estatais que, embora classificadas como independentes, receberam aportes da União, caracterizando uma possível dependência financeira, afetando as contas públicas.

A análise, porém, constatou que foram identificadas 15 estatais que receberam aportes da União entre 2013 e 2017, sendo que sete dessas apresentaram sinais de dependência em alguns exercícios, porém, foram classificadas como independentes, permitindo assim a distribuição de lucros ou resultados a seus dirigentes e funcionários, apesar da dependência financeira implícita.

Como forma de determinações e recomendações, o TCU determinou que a Sest, a Secretária-geral de Controle Externo (Segecex) e a Secretaria de Macro avaliação Governamental (Semag) realizassem ações específicas para avaliar a conduta dos dirigentes das

estatais e melhorar a fiscalização e governança das empresas, assegurando a conformidade com a legislação aplicável.

Quanto as divergências Encontradas, foi identificado que a Lei 6.404/1976 permite a distribuição de lucros aos dirigentes e funcionários, enquanto a Lei 4.320/1964, juntamente com a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), restringe essa prática para empresas dependentes do Tesouro Nacional e dessa forma, criando-se um conflito nas práticas de gestão financeira.

Analisando as divergências, foi possível evidenciar que a definição de dependência na LRF (art. 2º, inciso III) contrasta com a flexibilidade permitida pela Lei 6.404/1976, resultando em classificações como independentes para empresas, mesmo recebendo aportes da União, quando não deveria permitir a distribuição de lucros ou resultados.

Diante desta problemática, recomenda-se a implementação de um modelo claro para a determinação de dependência, incluindo uma etapa intermediária de recuperação e melhoria das estatais, conforme proposto no Projeto de Lei 9.215/2017 e como formas alternativas incluem: o fortalecimento da fiscalização e ajuste das práticas contábeis conforme a LRF.

Acórdão 937 2019 - (TC-007.142/2018-8) – Tribunal de Contas da União

O Acórdão nº 937/2019 do TCU investiga possíveis pagamentos irregulares de Participação nos Lucros ou Resultados (PLR) a empregados e dirigentes de estatais classificadas como não dependentes do Tesouro Nacional, mas que receberam aportes de capital da União entre 2013 e 2017, sugerindo uma dependência financeira não reconhecida oficialmente.

A análise desse documento constatou que várias estatais formalmente classificadas como independentes receberam aportes financeiros significativos da União, caracterizando uma situação de dependência financeira. Essas empresas, mesmo dependentes, realizaram pagamentos de PLR e remuneração variável anual em desacordo com a legislação vigente.

Dessa forma, os principais problemas identificados foi a inadequada classificação das estatais quanto à sua dependência financeira, levando a pagamentos irregulares a dirigentes e funcionários e a falta de ferramentas adequadas para identificar automaticamente a condição de dependência dessas estatais.

Desta forma, a análise das divergências revela que a definição de dependência na LRF (art. 2º, inciso III) é mais restritiva em comparação com a Lei 6.404/1976, resultando em práticas financeiras incompatíveis com a realidade financeira das estatais, realçando a falta de

alinhamento entre as duas legislações, causando irregularidades nos pagamentos de PLR e remuneração variável.

Diante desta situação problema, o TCU determinou à Sest que identificasse, em sessenta dias, as estatais que receberam aportes da União nos últimos cinco anos e que deveriam ser reclassificadas como dependentes. Também recomendou o desenvolvimento de uma ferramenta no Sistema de Informação das Estatais (Siest) para verificar automaticamente a condição de dependência das estatais e a observância do teto remuneratório e da regularidade na distribuição de PLR.

Acórdão 067/2024 - Processo 10011/2019-7 - TC do Espírito Santo.

O relatório detalha as irregularidades encontradas na prestação de contas da CEASA-ES, referentes ao exercício de 2018, abrangendo diversas áreas da administração e contabilidade da companhia. As principais questões envolvem divergências contábeis e omissões no controle interno. Foram constatadas várias irregularidades, incluindo a omissão na implantação de um sistema de controle interno, divergências entre os demonstrativos contábeis preparados com base na legislação societária e pública, e deficiências na escrituração fiscal.

Os principais problemas identificados foram divergências significativas nos demonstrativos contábeis preparados com base na legislação societária (Lei 6.404/1976) e na legislação pública (Lei 4.320/1964). Resultando em diferenças nos saldos das contas apresentadas no SIGEFES (contabilidade pública) em comparação com o balanço patrimonial (contabilidade privada), além da omissão na contabilização de valores mantidos em contas bancárias da CEASA no Banco do Brasil, somados a estes, também foram encontradas incoerências nos valores declarados no inventário de estoques e ativos imobilizados, bem como na omissão do reconhecimento da depreciação desses ativos.

Adicionalmente, foram observadas diferenças entre os repasses orçamentários realizados via SIGEFES e os registrados na demonstração de resultados, além da omissão na criação de critérios para perdas em créditos a receber e provisão para ativos e passivos contingentes, também foi constatada ausência de recolhimento tempestivo de tributos retidos, resultando em apropriação indébita, divergências entre os valores da folha de pagamento e os efetivamente pagos ao RGPS. Por fim, foram destacadas deficiências na escrituração fiscal da companhia.

As principais divergências identificadas entre as legislações incluem diferenças nos saldos de contas contábeis entre SIGEFES e balanços patrimoniais, omissões na contabilização

de depreciações e provisões, além das discrepâncias nos valores declarados em inventários de estoques e imobilizados, gerando desafios para as estatais, especialmente nas áreas de contabilização e controle financeiro, que precisam atender a ambos os conjuntos de normas.

Dentre as determinações foram feitas várias recomendações, incluindo a adoção de medidas administrativas para mitigar reincidências de irregularidades, aprimoramento dos controles internos e verificação da base legal para pagamentos de benefícios a empregados.

Tomada de Contas 07.597 2018 – Tribunal de Contas da União

Neste relatório de prestação de contas do TCU, instruído para avaliar a forma de recolhimento e destinação dos recursos oriundos de multas e indenizações, foi possível constatar divergências significativas nos saldos de contas, omissões na contabilização de valores e deficiências na escrituração fiscal, destacando como problema a falta de conciliação entre os sistemas de contabilidade pública e privada, resultando em inconsistências nos relatórios financeiros. Além da ausência de controles internos adequados e a omissão de informações cruciais em relatórios financeiros, comprometendo a precisão e a confiabilidade das demonstrações contábeis.

Dentre as divergências encontradas diante da Legislação Societária e Legislação Pública, estão: as diferenças nos saldos de caixa e aplicações financeiras entre os sistemas públicos e privados, omissão na contabilização de valores em contas bancárias, divergências nos valores declarados em inventários de estoques e ativos imobilizados e a falta de reconhecimento da depreciação de bens do ativo imobilizado, que se conflitam quando é preciso aplicar regras ditadas na Lei 4.320/1964, a qual foca na transparência e controle de recursos públicos e a Lei 6.404/1976 que trata da divulgação e precisão das demonstrações financeiras para os acionistas.

Como forma para solucionar as divergências, recomenda-se a implementação de sistemas contábeis integrados que atendam simultaneamente às exigências das legislações pública e societária, além da capacitação contínua dos profissionais envolvidos e revisão periódica das práticas contábeis, mostrando-se essenciais para garantir a conformidade e minimizar as discrepâncias.

Acórdão 1955/23 – Tribunal de Contas da União

O Acórdão 1955 de 2023 do Tribunal de Contas da União (TCU) avalia a conformidade das práticas de recolhimento e destinação de recursos oriundos de multas e indenizações

decorrentes de Termos de Ajustamento de Conduta (TAC), acordos judiciais e outras ações firmadas pelo Ministério Público da União (MPU) e a Defensoria Pública da União (DPU). Este relatório tem como objetivo garantir a correta aplicação e transparência desses recursos, em conformidade com as legislações pertinentes.

As principais constatações indicaram que os valores provenientes de multas e indenizações não estavam sendo adequadamente direcionados ao Fundo de Defesa de Direitos Difusos (FDD), conforme previsto na legislação. Dessa forma, mostrou que houve falhas na transparência e na divulgação das informações sobre os acordos de leniência e colaboração premiada, além de omissões na contabilização desses recursos.

Os problemas identificados incluíram a falta de um sistema integrado para o registro e acompanhamento dos valores arrecadados, a inconsistência na destinação dos recursos arrecadados, e a falta de transparência na divulgação dos cronogramas, além das formas de pagamento pactuados. Essas falhas comprometem a integridade e a responsabilidade na gestão dos recursos públicos.

Dentre as divergências encontradas diante da Legislação Societária e Legislação Pública incluem: a falta de clareza na contabilização dos recursos destinados, a omissão na contabilização de valores em contas bancárias e a falta de reconhecimento da depreciação de bens do ativo imobilizado, reflexos da dificuldade de harmonização entre as exigências da Lei 6.404/1976 que foca na precisão das demonstrações financeiras para os acionistas e da Lei 4.320/1964 que enfatiza a transparência e o controle dos recursos públicos, ressaltando mais uma vez a ausência de um sistema contábil unificado e a insuficiente capacitação dos gestores.

O TCU determinou que o MPU, no prazo de 60 dias, passasse a recolher os recursos provenientes de indenizações e multas ao FDD, exceto em casos específicos determinados por lei. Também foi recomendado ao Conselho Nacional do Ministério Público (CNMP) que revisasse o entendimento sobre a destinação desses recursos, e que a Secretaria de Orçamento Federal (SOF) e a Secretária-geral da PGR fizessem ajustes no Sistema Integrado de Planejamento e Orçamento (Siop) para melhor registrar e acompanhar esses valores.

Como forma de providências a serem tomada para solucionar o problema, recomenda-se a implementação de um sistema contábil integrado que atenda simultaneamente às exigências das legislações pública e societária, além da capacitação contínua dos profissionais responsáveis pela gestão financeira, somada a revisão periódica dos processos administrativos e contábeis para garantir a conformidade e minimizar as discrepâncias.

Análise da Portaria Tribunal de Contas da União nº 65/2018

A Portaria TCU nº 65 de 2018 estabelece diretrizes para a elaboração e apresentação dos relatórios de gestão pelas unidades prestadoras de contas (UPC). Essa portaria visa padronizar os procedimentos de prestação de contas, garantindo maior transparência e controle sobre os recursos públicos.

Dentre os problemas encontrados, a dificuldade das empresas estatais em conciliar os regimes contábeis distintos e a complexidade adicional na preparação dos relatórios de gestão, resultaram em inconsistências na prestação de contas e na transparência das informações fornecidas ao público e aos órgãos de controle.

Dentro deste contexto, as divergências identificadas incluem diferenças nos critérios de reconhecimento e mensuração de ativos e passivos, na apresentação de receitas e despesas, e na forma de contabilização dos resultados operacionais, enquanto a Lei 6.404/1976 foca na transparência para investidores e mercado, a Lei 4.320/1964 prioriza o controle e a responsabilidade sobre o uso de recursos públicos. Essa dualidade pode levar a duplicidade de esforços e possíveis incoerências nas informações reportadas.

A Portaria TCU nº 65/2018 determinou que as UPCs devessem seguir as diretrizes estabelecidas para a elaboração dos relatórios de gestão, incluindo a adoção de práticas contábeis que atendessem tanto à Lei 6.404/1976 quanto à Lei 4.320/1964, além da recomendação de capacitação dos gestores para lidar com essas exigências e a adoção de sistemas integrados de contabilidade.

Acórdão 1879/2017 do Tribunal de Contas da União.

O Acórdão 1879/2017 do TCU aborda a fiscalização e a análise das práticas de gestão e execução de contratos pela Amazonas Distribuidora de Energia S.A. (AmE) e Amazonas Geração e Transmissão de Energia S.A. (AmGT), destacando irregularidades na contratação e execução de obras da UTE Mauá 3, focando principalmente a observância dos princípios e normas legais, bem como a responsabilidade dos gestores pelos prejuízos causados ao erário.

Neste documento, o TCU constatou várias irregularidades, como a assinatura de contratos sem o devido planejamento orçamentário, a ausência de registro no) e na Lei Orçamentária Anual (LOA) e a manutenção de obras paralisadas sem justificativa legal. Houve também a identificação de prejuízos financeiros significativos decorrentes de práticas ilícitas e má gestão dos recursos públicos.

Dentre os problemas identificados estão a ilegal paralisação de obras, a celebração de contratos sem previsão orçamentária adequada, e a falta de transparência e controle na execução dos projetos. Essas falhas resultaram em elevados prejuízos financeiros para a estatal, além de comprometimentos legais devido ao descumprimento de diversas normas orçamentárias e de responsabilidade fiscal.

Dentre as divergências encontradas incluem: a aplicação de normas de responsabilidade fiscal e orçamentária específicas para o setor público, como a Lei 4.320/1964, em contraste com as normas de governança corporativa e contabilidade aplicáveis às sociedades anônimas sob a Lei 6.404/1976, gerando conflitos na gestão de empresas estatais, que devem atender simultaneamente a requisitos de controle público e de eficiência corporativa.

Assim, como forma de recomendação, o TCU determinou que a Amazonas Distribuidora de Energia S.A. e a Eletrobras apresentassem relatórios detalhados sobre os prejuízos e as providências adotadas para reparação. Foi recomendada então a adoção de medidas para evitar novas irregularidades, incluindo a necessidade de um planejamento orçamentário rigoroso e o cumprimento das normas legais vigentes. Além disso, foi enfatizada a importância de monitorar a execução das determinações e garantir a responsabilidade dos gestores envolvidos.

Entre as providências sugeridas, destaca-se a necessidade de melhorar a integração entre os processos de planejamento orçamentário e de gestão de contratos, garantindo que todos os projetos estejam devidamente previstos no PPA e na LOA, outra alternativa é reforçar os mecanismos de controle interno e auditoria para prevenir e detectar irregularidades, além de propor a capacitação dos gestores em normas de direito público e governança corporativa pode ajudar a reduzir as discrepâncias na aplicação das legislações.

A análise dos documentos do TCU revela várias discrepâncias significativas nas práticas contábeis das empresas estatais dependentes, decorrentes da aplicação simultânea das legislações pública (Lei nº 4.320/64) e societária (Lei nº 6.404/76). Entre os principais problemas identificados estão:

As falhas na comunicação e as inconsistências nos sistemas decorrem da falta de integração entre os sistemas contábeis, como o SIAFI, e as práticas internas das empresas, resultando em informações financeiras inconsistentes e não confiáveis. Essa desconexão reflete inadequações na comunicação interna e nas rotinas contábeis.

Além disso, a coexistência de dois regimes contábeis (regime de competência e regime de caixa) gera dificuldades na harmonização dos demonstrativos contábeis, uma vez que as

diferenças de prazos e metodologias adotadas pelas duas legislações complicam ainda mais a precisão e a comparabilidade dos balanços das estatais dependentes.

Outro ponto crítico é a classificação inadequada e o controle interno deficiente, onde falhas na identificação da dependência financeira das estatais levam a práticas incompatíveis com a realidade financeira das empresas. A falta de controles internos adequados e a omissão de informações essenciais agravam o problema, resultando em relatórios financeiros que não refletem a verdadeira situação das empresas.

Por fim, os desafios na gestão e governança, que incluem a duplicidade de esforços na gestão contábil e a dificuldade de conciliação entre os sistemas contábeis público e privado, geram incoerências que afetam a transparência e a eficiência na administração das estatais. A ausência de um acompanhamento mais rigoroso pelos órgãos superiores e a celebração de contratos sem a devida previsão orçamentária também foram apontadas como causas de irregularidades.

A pesquisa conclui que é essencial reavaliar as rotinas contábeis atuais no âmbito do SIAFI e melhorar a harmonização entre as exigências das Leis nº 4.320/64 e nº 6.404/76. A proposta de solução envolve a revisão dos processos contábeis, a implementação de sistemas integrados e o fortalecimento dos controles internos, assegurando a conformidade com as legislações aplicáveis e a transparência na gestão das empresas estatais dependentes. Essas medidas são cruciais para evitar inconsistências e assegurar que as informações contábeis reflitam com precisão a situação financeira e patrimonial das estatais.

Para facilitar a visualização dos principais pontos de divergências apontado em cada documento, elaboramos uma tabela que de forma sistematizada aponta e identifica as divergências, recomendações propostas e providências a serem adotadas. Essas tabelam como resultados da análise realizada, visa proporcionar um entendimento mais claro e objetivo dos problemas encontrados e as ações necessárias para resolução.

Quadro 7 - Análises dos Acórdão, Tomadas de contas e auditorias.

Aspecto	Descrição
Tomada de Contas 011.810/2006-8	• Divergências nos demonstrativos contábeis • Falhas na comunicação interna e sistemas financeiros; • Propostas para reavaliar rotinas contábeis e promover treinamentos;
Encaminhamento 011.810/2006-8	• Discrepâncias entre balanços das empresas estatais; • Problemas de despesas orçamentárias fora do SIAFI; • Ações propostas pelo TCU para corrigir as inconsistências
Acórdão 2016/2006	• Resultados da auditoria na Secretaria do Tesouro Nacional (STN); • Discrepâncias e operações fora do SIAFI; • Recomendações para integração e conciliação contábil;
Tomada de Contas 007.142/2018-8	• Identificação de estatais dependentes e problemas de classificação; • Impacto nas contas públicas e na distribuição de lucros; • Necessidade de ajuste nas práticas contábeis e fiscalização

Acórdão 937/2019	• Investigações sobre PLR e dependência financeira não reconhecida; • Problemas de classificação inadequada e falta de ferramentas; • Recomendações para reclassificação e melhoria na gestão
Acórdão 067/2024	• Irregularidades na CEASA-ES (2018); • Divergências nos demonstrativos e controle interno; • Medidas recomendadas para mitigar reincidências
Tomada de Contas 07.597/2018	• Avaliação do recolhimento e destinação de recursos; • Inconsistências nos relatórios financeiros; • Propostas para integração dos sistemas contábeis
Acórdão 1955/2023	• Avaliação das práticas de recolhimento de multas e indenizações; • Falhas na transparência e destinação dos recursos; • Determinações para melhoria na gestão dos recursos públicos;
Portaria TCU nº 65/2018	• Diretrizes para relatórios de gestão; • Dificuldades na conciliação de regimes contábeis • Recomendações para capacitação e adoção de sistemas integrados;
Acórdão 1879/2017	• Irregularidades na gestão de contratos Amazonas Distribuidora de Energia; • Problemas de planejamento e execução orçamentária; • Responsabilidades dos gestores e impactos financeiros

Fonte: Dados da Pesquisa (2024)

Como pode ser observado, a análise das práticas contábeis das empresas estatais dependentes, com base nos documentos do TCU, revela discrepâncias significativas decorrentes da aplicação simultânea das legislações pública (Lei nº 4.320/64) e societária (Lei nº 6.404/76). A análise completa das informações pode ser verificada no Apêndice III.

4.2 Análises das Notas Explicativas – Balanço Patrimonial

Nas estatais, as notas explicativas são fundamentais para esclarecer as divergências entre as legislações societária e pública, facilitando a compreensão das diferenças nos métodos e critérios contábeis aplicados. Elas garantem a transparência financeira, permitindo a comparabilidade e a interpretação precisa das informações financeiras. Além disso, asseguram a conformidade com requisitos legais e regulatórios, promovem a responsabilidade e o controle através de um detalhamento adicional, e garantem a integridade das informações apresentadas, evitando mal-entendidos e erros na análise dos relatórios financeiros.

A seguir, será apresentado o resultado das análises de algumas notas explicativas da EBSEH feitas no período proposto pela pesquisa, elaboradas com base nas normas das Leis 6.404/76 (Lei das Sociedades por Ações) e 4.320/64 (Lei de Finanças Públicas).

Notas Explicativa Balanço 2013 – EBSEH

A nota apresenta uma conciliação entre os balanços patrimoniais de 2012 e 2013, destaca principalmente as diferenças entre as legislações contábeis, Lei nº 6.404/76 (societária)

e da Lei nº 4.320/64 (pública). As divergências principais apontadas são referentes as diferenças de abordagens para registro de despesas e consolidação de informações.

Um ponto divergente é a situação dos restos a pagar não processados. Considerando que são registrados como despesas no exercício em que ocorrem na contabilidade pública, de acordo com a Lei nº 4.320/64 e na Lei nº 6.404/76, da contabilidade societária, esses valores são reconhecidos apenas quando os bens ou serviços são efetivamente realizados, esta abordagem diferente, promove inconsistências nas informações financeiras, refletindo a complexidade da integração entre as normas contábeis públicas e societárias.

Para corrigir as necessidades identificadas, é fundamental a implementação de que harmonizem as normas contábeis das legislações pública e societária, bem como e essencial capacitar os profissionais de contabilidade sobre as diferenças entre essas normas e como conciliar os balanços. Tais medidas precisam ser combinadas com adoção de sistemas de informação contábil que facilitem a reconciliação das diferenças estruturais de forma a garantir a conformidade e a transparência das informações financeiras.

Notas Explicativa Balanço 2014 - EBSEH

A nota explicativa apresenta uma conciliação entre os balanços patrimoniais de 2013 e 2014, destacando as diferenças estruturais e conceituais entre as normas societárias e públicas especialmente relacionadas aos restos a pagar. Quando na contabilidade pública, os "restos a pagar não processados" influenciam significativamente o total do ativo, passivo e patrimônio líquido. Já na contabilidade societária, esses restos a pagar não são considerados até a efetiva liquidação dos bens e serviços, gerando assim, inconsistência ao final.

Para abordar essas divergências, diferentes providências são propostas: o desenvolvimento de normas e procedimentos que harmonizem os critérios contábeis entre as duas legislações, treinamento e capacitação contínua para contadores e auditores, assegurando a correta aplicação das normas contábeis, além da implementação de melhorias nos sistemas de informação contábil, tais medidas, visam proporcionar uma maior coerência e transparência na conciliação entre os balanços patrimoniais, assegurando uma contabilidade mais precisa e alinhada às diferentes exigências legais.

Notas Explicativa Balanço 2015 – EBSEH

A análise das demonstrações contábeis da EBSEH para o exercício de 2015, revela divergências significativas nos balanços patrimoniais e resultados do período. Neste período

observou-se diferenças entre valores financeiros e não financeiros no que tange os subgrupos ativos e passivos quando analisados pelas duas legislações (societária e pública). Além disso, foi possível apontar diferenças nas demonstrações do resultado do período, com discrepâncias no resultado quando comparados aos métodos das duas legislações.

Para corrigir tais problemas identificados, é crucial implementar uma harmonização robusta das práticas contábeis adotadas, incluindo a revisão e o aprimoramento dos métodos de elaboração e apresentação das demonstrações contábeis, organizar e realizar ajustes necessários nas demonstrações contábeis, somados a treinamentos contínuos e abrangentes para a equipe contábil.

Isso não só melhora a clareza e a confiabilidade dos relatórios financeiros, mas também facilita a comparação e a análise entre diferentes períodos e práticas ao reduzir a possibilidade de discrepâncias futuras, permite que a equipe compreenda profundamente as exigências normativas e implemente as melhores práticas contábeis, contribuindo significativamente para a precisão e a integridade das informações financeiras da empresa.

Notas Explicativa Balanço 2016 – EBSERH

A conciliação das demonstrações contábeis da EBSERH entre os padrões da Lei 6.404/76 e da Lei 4.320/64 para o exercício de 2016 revela igualmente a anterior, diferenças tanto nos balanços patrimoniais quanto nas demonstrações do resultado do período final para essas demonstrações.

Tais diferenças entre os ativos e passivos apresentados segundo a Lei 6.404/76 e a Lei 4.320/64 são notáveis. E podem ser avaliadas a seguir: para os ativos, a Lei 6.404/76 mostrou um total de R\$ 241.379.712,69, enquanto a Lei 4.320/64 indicou R\$ 246.088.097,64, resultando numa diferença de R\$ 4.708.384,95. No que diz respeito ao passivo, não houve diferença entre os totais apresentados conforme ambas as leis, com o montante de R\$ 246.088.097,64 em 2016. No entanto, os resultados do período, a Lei 6.404/76 registrou um prejuízo de R\$ 64.517.479,49, enquanto a Lei 4.320/64 apresentou um prejuízo menor de R\$ 59.809.094,54, isso gerou uma diferença de R\$ 4.708.384,95 entre os dois relatórios. Essas discrepâncias são indicativas de diferenças nas metodologias e critérios contábeis aplicados pelas duas legislações.

Estas diferenças na classificação e apresentação dos ativos e passivos, incluem a distinção entre circulante e não circulante, além da forma como receitas e despesas são

reconhecidas e calculadas e podem variar entre as duas leis, impactando o resultado do período. Esta divergência pode ser mais bem compreendida a partir do exemplo a seguir.

Foi recomendado o ajuste nos balanços patrimoniais e das demonstrações de resultados, a reavaliação e alinhamento das práticas contábeis como forma de assegurar que as informações financeiras sejam apresentadas de forma consistente e precisa e proposto o treinamento da equipe contábil para garantir uma compreensão uniforme das exigências das duas legislações e como aplicá-las corretamente.

Notas Explicativa Balanço 2017 – EBSERH

Neste período foi possível constatar que as demonstrações de 2017 e 2016 apresentam diferenças, particularmente em relação aos registros de ativos, passivos, quando comparados as duas legislações. Diferença significativa nos resultados do período, com uma divergência negativa de R\$ 21.257.965,35 em 2017, o que se atribui ao ajuste de exercícios anteriores devido à correção Selic sobre o AFAC e registro realizado apenas no sistema próprio de contabilidade, em função do fechamento do sistema SIAFI.

Como sugestão de aprimoramento acredita-se que ao melhorar a integração entre os sistemas próprios de contabilidade e o SIAFI assegurando a consistência dos registros contábeis, revisar e ajustar os processos de registro de ajustes de exercícios anteriores para evitar divergências futuras e a promoção de treinamentos e capacitação contínua para os responsáveis pela contabilidade, garantirá a correta aplicação das normas conforme as duas legislações.

Notas Explicativa Balanço 2018 – EBSERH

As diferenças desse período, decorrem principalmente do registro do valor de teste de recuperabilidade (*impairment*) no Sistema de Contabilidade Societária., impactado a consistência dos dados contábeis. Abaixo o exemplo do período esclarece melhor a divergência:

As demonstrações contábeis da EBSERH em 2018 mostram diferenças notáveis entre a contabilidade realizada segundo a Lei 6.404/76 (Legislação Societária) e a Lei 4.320/64 (Legislação Pública). No ativo circulante, os valores são R\$ 478.582.645 pela Lei 6.404/76 e R\$ 230.056.802 pela Lei 4.320/64. O ativo não circulante apresenta uma diferença de R\$ 9.824.423, sendo R\$ 196.688.453 pela Lei 6.404/76 e R\$ 144.073.315 pela Lei 4.320/64. O total do ativo também diverge, com R\$ 675.271.008 conforme a Lei 6.404/76 e R\$ 374.130.117 conforme a Lei 4.320/64. No patrimônio líquido, a diferença é de R\$ 9.824.423, com valores

de R\$ (240.040.553) pela Lei 6.404/76 e R\$ (59.186.965) pela Lei 4.320/64, ressaltando que essas diferenças decorrem do registro de teste de recuperabilidade (impairment) no Sistema de Contabilidade Societária, conforme a Lei 6.404/76. Essa prática ajusta o valor dos ativos para refletir perdas no valor recuperável, influenciando significativamente os balanços contábeis.

O resultado da análise apontou divergências significativas entre os valores registrados sob as duas legislações, necessidade de ajuste nos registros contábeis para conformidade com ambas as legislações, possível impacto na transparência e comparabilidade das demonstrações financeiras das estatais dependentes.

Tais problemáticas podem ser corrigidas com a revisão e ajuste dos registros contábeis para eliminar divergências, além da implementação de procedimentos para assegurar a conformidade simultânea com as Leis 6.404/76 e 4.320/64, agregados ao desenvolvimento de notas explicativas detalhadas para esclarecer as diferenças contábeis aos usuários das demonstrações financeiras, somados ao treinamento e capacitação de profissionais contábeis nas estatais dependentes para lidar com as exigências de ambas as legislações.

Notas Explicativa Balanço 2019 – EBSERH

Neste caso, a análise com base em um quadro comparativo extraído do SIAFI, evidenciou diferenças significativas entre os dois conjuntos de normas aplicáveis

Mediante a análise da nota explicativa pontuou-se as seguintes divergências: no ativo: Diferenças no reconhecimento de adiantamentos e redução ao valor recuperável de imobilizados, enquanto no passivo Circulante: Divergências no reconhecimento de salários, férias, retenções previdenciárias, FGTS e transferências financeiras, comparadas com o passivo Não Circulante: Divergências relacionadas a contratos de arrendamento, além do patrimônio Líquido: Impactos variados devido ao reconhecimento de despesas e receitas de forma diferenciada nos dois sistemas.

Na tentativa de correção dessas divergências algumas providências são sugeridas, dentre elas: realizar um estudo detalhado para mapear todas as divergências e desenvolver um plano de ação para harmonizar os procedimentos contábeis, estabelecer uma comunicação contínua entre os setores de contabilidade societária e pública para garantir consistência nos registros e atualizar os sistemas de informação contábil para refletir as necessidades de ambas as legislações de maneira integrada, agregados a necessidade de treinamento contínuo para contadores e gestores sobre as diferenças entre as duas legislações e a importância de uma conciliação adequada.

Notas Explicativa Balanço 2020 – EBSERH

A descrição desta nota explicativa constatou formas de adiantamentos dos Termos de Execução Descentralizadas (TEDs), pontuando o não reconhecidos como direito no sistema societário, mas apenas como controle para prestação de contas, além de contratos de arrendamento, também reconhecidos apenas no sistema societário, conforme a NBC TG 6 e formas de subvenções SUS a receber que foram registradas tardiamente no sistema público devido ao fechamento do SIAFI. Pontuou-se também débitos a Transferir, os quais foram registrados apenas no sistema societário e como forma de reconhecimento de Obrigações, diferentes momentos de reconhecimento de férias, subvenções, e outras despesas entre os sistemas foram constatados.

Tais constatações apontou problemas na ordem de desarmonia nos Registros, pela demonstração das diferenças significativas entre os valores registrados nos sistemas SIAFI e societário, presença de limitações técnicas, demonstradas pela dificuldade na operacionalização dos registros de arrendamento e reconhecimento de despesas e mais uma vez o fechamento do Sistema SIAFI causou problemas por impedir a tempestiva conciliação e registro de certos valores, dentro deste contexto, despesas e receitas são reconhecidas em momentos diferentes nos dois sistemas, causando discrepâncias temporárias.

Diante desta problemática propõe-se providências a serem implementadas como: a harmonização de critérios, através do desenvolvimento deles pleiteando o reconhecimento de transações que atendam tanto à legislação societária quanto à pública. A implementação de melhorias no SIAFI e no sistema societário para garantir registros mais consistentes e tempestivos e o estabelecimento de mecanismos de monitoramento contínuo das conciliações contábeis para detectar e corrigir divergências rapidamente.

Notas Explicativa Balanço 2021 – EBSERH

Dentre os principais problemas foram observadas as divergências significativas nos saldos de contas de ativo e passivo entre os dois sistemas contábeis, assim como as dificuldades operacionais para realizar registros no SIAFI e registros inadequados ou ausentes devido a prazos de fechamento ou limitações do sistema.

Analisando essas divergências pontua-se as diferenças resultantes das distintas finalidades e critérios contábeis das duas legislações, onde a legislação societária permite maior flexibilidade nos prazos de fechamento e na classificação de contas, enquanto a legislação

pública é mais rígida e focada em controle de recursos e dentro deste contexto as divergências são agravadas por limitações operacionais no SIAFI, impedindo a atualização tempestiva de registros.

Na tentativa de amenizar os impactos propõe-se algumas providências a serem implementadas, dentre elas: a harmonização dos critérios contábeis entre os dois sistemas para minimizar divergências, a implementação de melhorias operacionais no SIAFI para permitir registros tempestivos e corretos e a necessidade de capacitação dos responsáveis pelos registros contábeis para adequar as práticas às exigências de ambas as legislações.

Notas Explicativa Balanço 2022 – EBSE RH

Nesta demonstração financeiras extraídas do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI) constatou-se importante diferença de valores reportados para ativos, passivos e patrimônio líquido entre as duas legislações, especialmente em função da flexibilidade de prazos de entrega de resultados, onde a Legislação societária concentra seu foco na apresentação fiel da realidade econômica e financeira da empresa com maior flexibilidade nos prazos de fechamento contábil ao contrário da Legislação pública que se volta para o controle e transparência dos recursos públicos, apresentando menor flexibilidade e maior rigor nos prazos de fechamento contábil.

Como forma de amenizar a problemática propõe-se desenvolver critérios contábeis uniformes que possam ser aplicados tanto na contabilidade societária quanto na contabilidade pública, além de melhorar a integração entre o SIAFI e os sistemas contábeis societários para minimizar divergências, somados a realização de auditorias internas regulares para identificar e corrigir discrepâncias contábeis.

Notas Explicativa Balanço 2023 – EBSE RH

entre das análises explicativas de 2023 do balanço da EBSE RH foram constatadas diferenças entre os registros do SIAFI e os registros societários, dessa forma, houve a necessidade de ajustes para corrigir registros de exercícios anteriores e para alinhar as receitas e despesas conforme o regime de competência. Este domínio destaca os problemas relacionados com a utilização de regimes diferentes de contabilização (competência e caixa) que resultou em reconhecimento incorreto de receitas e despesas e com a identificação de bens não localizados durante inventários físicos, levando à necessidade de baixa desses ativos.

Assim, aponta-se as divergências principalmente devido à adoção de diferentes critérios contábeis entre o sistema societário e o sistema público, sublinhando a legislação pública que é focada em regime de caixa, diferentemente da legislação societária, que utiliza o regime de competência, causando discrepâncias nos resultados apresentados, além de diferenças na contabilização de subvenções a receber e de bens não localizados.

Como forma de aperfeiçoamento, acredita-se que são necessários ajustes para alinhar as demonstrações contábeis entre as legislações societária e pública, para tanto, recomenda-se a continuidade da conciliação periódica entre os registros do SIAFI e os registros societários para garantir a precisão das informações contábeis.

A análise das notas explicativas Ebserh revelou divergências significativas nas práticas contábeis, decorrentes da necessidade de observar simultaneamente as legislações de contabilidade pública (Lei nº 4.320/64) e societária (Lei nº 6.404/76). Essas divergências são particularmente evidentes na forma como as despesas são registradas e as informações financeiras são consolidadas. A coexistência de abordagens distintas para o reconhecimento de receitas e despesas impacta diretamente o resultado do período, resultando em demonstrações contábeis inconsistentes.

É fundamental implementar uma harmonização robusta das normas contábeis das legislações pública e societária, acompanhada de um plano de ação que garanta a consistência nos registros contábeis. Essa harmonização deve incluir a revisão e o aprimoramento dos critérios contábeis, bem como o desenvolvimento de normas e procedimentos que minimizem as divergências entre os sistemas SIAFI e societário. Além disso, é essencial capacitar continuamente os profissionais de contabilidade, garantindo uma compreensão uniforme das práticas adotadas.

A pesquisa destaca a necessidade de melhorar a integração entre os sistemas próprios de contabilidade das estatais e o SIAFI, uma vez que a falta de alinhamento tem gerado dificuldades operacionais e registros inadequados. A análise também apontou divergências significativas nos valores registrados sob as duas legislações, o que reforça a urgência de ajustar os sistemas de informação contábil para refletir as necessidades de ambas as legislações de maneira integrada.

Outro ponto crítico identificado é o tratamento dos contratos de arrendamento, que são reconhecidos apenas no sistema societário e registrados tardiamente no sistema público, devido ao fechamento do SIAFI. Isso exemplifica os problemas de desarmonia nos registros contábeis,

demonstrando a necessidade de critérios contábeis uniformes que possam ser aplicados tanto na contabilidade societária quanto na pública.

Conclui-se que a adoção de diferentes critérios contábeis entre o sistema societário e o sistema público tem gerado inconsistências nas demonstrações financeiras das empresas estatais dependentes. Para resolver essas questões, a pesquisa sugere a implementação de uma harmonização contábil abrangente, aliada a um treinamento contínuo dos profissionais, visando minimizar as divergências e assegurar que as informações contábeis reflitam com precisão a realidade financeira dessas entidades.

O registro dos principais pontos de divergências apontado em cada nota explicativas, seguindo o mesmo princípio da tabela anterior podem ser observados no quadro 10. Através da análise buscamos de forma sistematizada identificar as divergências, as recomendações propostas e as providências a serem adotadas. Essa abordagem visa facilitar a compreensão das questões levantadas e apoiar a implementação das ações necessárias.

Quadro 8 - Análises das Notas Explicativas – Balanços Patrimoniais

Documento	Descrição
Notas Explicativa Balanço 2013	Divergências na abordagem de registro de despesas e consolidação de informações; "Restos a pagar não processados" tratados diferentemente nas duas leis.
Notas Explicativa Balanço 2014	Diferenças estruturais e conceituais nos "restos a pagar"; impacto no ativo, passivo, e patrimônio líquido
Notas Explicativa Balanço 2015	Divergências entre ativos e passivos financeiros e não financeiros; Discrepâncias nos resultados do período
Notas Explicativa Balanço 2016	Diferenças nos valores de ativos e passivos; Divergências significativas nos resultados do período entre as duas legislações.
Notas Explicativa Balanço 2017	Divergências no resultado do período; Ajustes de exercícios anteriores e inconsistências nos registros contábeis.
Notas Explicativa Balanço 2018	Divergências causadas pelo teste de recuperabilidade (impairment) na contabilidade societária; impacto no total de ativos e patrimônio líquido
Notas Explicativa Balanço 2019	Diferenças no reconhecimento de adiantamentos, valores de imobilizados, e outras contas; Divergências nas normas contábeis aplicadas.
Notas Explicativa Balanço 2020	Não harmonização de registros contábeis, especialmente em contratos de arrendamento e adiantamentos dos TEDs.
Notas Explicativa Balanço 2021	Divergências operacionais e contábeis nos registros e fechamento de contas; Limitações técnicas e prazos distintos entre as legislações.
Notas Explicativa Balanço 2022	Diferenças causadas pela flexibilidade de prazos de entrega entre as duas legislações; Rigor no fechamento contábil na legislação pública.
Notas Explicativa Balanço 2023	Divergências de regime de contabilização (competência vs. caixa); Problemas na identificação e baixa de bens durante inventários físicos.

Fonte: Dados da Pesquisa (2024)

Como pode observar na análise das notas explicativas dos balanços da EBSEH, no período de 2013 a 2023, revelou divergências significativas entre as legislações societária e pública. As inconsistências afetam a precisão e a comparabilidade das demonstrações financeiras, evidenciando a necessidade de harmonização contábil, ajustes nos sistemas de informação e capacitação contínua dos profissionais envolvidos.

Diante destas observações, podemos concluir que a revisão das rotinas contábeis, a implementação de sistemas integrados e o fortalecimento dos controles internos são essenciais para garantir a conformidade com as legislações e a transparência na gestão das empresas estatais dependentes. No apêndice III estão registrados todos dados relacionados as notas explicativas.

4.3 Análises das Notas Técnicas e portarias da EBSERH.

No que tange a análise das Notas Técnicas e portarias, abaixo estão relatados documentos e suas respectivas características, a análise completa dos documentos pode ser encontrada no Apêndice IV.

As portarias e notas técnicas correspondem a documentos emitidos com a finalidade de orientar as equipes e são necessárias justamente devido às dificuldades de interpretação e às lacunas identificadas durante a execução das atividades diárias. Esses documentos têm como princípios proporcionar maior clareza e uniformidade nos procedimentos, contribuindo para minimizar os problemas e tentar garantir uma aplicação consistente das normas.

Portaria-SEI nº 08, de 09 de janeiro de 2019 – delegação competências

Nesta, foram identificados procedimentos que necessitam de maior transparência e controle para assegurar a conformidade legal e a eficiência na administração dos recursos públicos, com ênfase na necessidade de avaliação constante e detalhada dos contratos para prevenir irregularidades.

Os principais problemas encontrados pontuados incluem a ausências de transparência em algumas etapas do processo de contratação; a necessidade de melhor definição de responsabilidades e papéis dentro da estrutura organizacional, o risco de despesas indevidas e prejuízo ao erário devido à falta de controle rigoroso, problemas significativos na execução e controle dos procedimentos financeiros e patrimoniais, incluindo falhas no registro e controle, atrasos na autorização de pagamentos, e problemas na gestão e acompanhamento dos registros contábeis mensais no SIAFI e sistemas auxiliares. Essas questões comprometem a conformidade documental com as exigências das Leis nº 4.320/64 e nº 6.404/76, afetando a fidedignidade dos registros contábeis e a transparência necessária para uma gestão eficiente e legalmente adequada.

Como forma de amenizar estas divergências a sugestão aponta para a revisão e adaptação dos processos de contratação para garantir conformidade com ambas as legislações,

implementação de sistemas de controle interno robustos para prevenir irregularidades e a necessidade de treinamento contínuo para os funcionários sobre as melhores práticas de gestão e conformidade legal.

Nota Técnica - SEI nº 3/2021/SGF/CCF/DOF-EBSERH

A nota técnica analisa a proposta de alteração normativa relacionada à Empresa Brasileira de Serviços Hospitalares (EBSERH), que visa conferir à empresa as prerrogativas da Fazenda Pública, como isenção de tributos e a impenhorabilidade de bens. A análise aborda o impacto financeiro dos tributos na EBSERH, a necessidade de isenções fiscais e as vantagens processuais na gestão dos processos judiciais.

As divergências principais estão na classificação da EBSERH como uma empresa de direito privado que, por sua natureza e atividades, deveria gozar de prerrogativas da Fazenda Pública, evitando assim um conflito entre o regime societário (Lei 6.404/76) e as normas públicas, (Lei 4.320/64) afetando a operação financeira e a execução de despesas

A incompatibilidade entre os regimes de direito privado e público na gestão da EBSERH justifica a necessidade de ajustes normativos que alinhem suas operações às características de uma entidade com prerrogativas da Fazenda Pública.

Para solucionar o problema, é essencial formalizar as prerrogativas da Fazenda Pública à EBSERH. Deve-se também estabelecer procedimentos integrados para a execução de sentenças judiciais, implementar isenções fiscais para otimizar custos, harmonizar práticas contábeis conforme as legislações societária e pública, e desenvolver uma estratégia de compliance para assegurar a conformidade legal de todas as operações.

Proposta de Alteração da LEI nº 12.550/2011

A proposta de alteração da Lei nº 12.550/2011 visa incluir a previsão de que a Empresa Brasileira de Serviços Hospitalares (EBSERH) tenha isenção de direitos de importação de materiais e equipamentos destinados aos seus serviços, além de conceder a EBSERH o direito de gozar dos privilégios concedidos à Fazenda Pública, incluindo imunidade tributária, impenhorabilidade de bens, rendas e serviços, e isenção de foro, prazos e custas processuais.

No entanto, constatou-se que a principal questão enfrentada é a ambiguidade jurídica da EBSERH, que é uma entidade de direito privado prestando serviços públicos gratuitos, em termos legais, deveria seguir normas de direito privado, mas funcionalmente se assemelha a

uma entidade pública, o que justifica sua equiparação a uma autarquia para fins tributários e processuais. Isso gera incertezas quanto à aplicação de benefícios tributários e processuais

Como forma de recomendação, sugere-se a alteração do art. 1º da Lei nº 12.550/2011 para incluir a EBSEH nas isenções e privilégios da Fazenda Pública, implementação política interna, a fim de alinhar suas práticas contábeis e administrativas com as diretrizes estabelecidas para entidades públicas, eliminando ambiguidades e garantindo a estabilidade jurídica necessária para o seu funcionamento.

Nota Técnica - SEI nº 5/2023/COAUD/CA-EBSEH

Este documento refere-se à análise das Demonstrações Contábeis (DCs) da Empresa Brasileira de Serviços Hospitalares (EBSEH) relativas ao 2º Trimestre de 2023. O Comitê de Auditoria (COAUD), seguindo suas atribuições estatutárias, realizou a avaliação das DCs, que foram processadas no Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI) e elaboradas de acordo com a Lei nº 6.404/1976.

No entanto, o COAUD constatou que as DCs foram apresentadas dentro do prazo e que os registros contábeis foram processados adequadamente. As informações foram consolidadas e preparadas conforme as normas vigentes, sendo consideradas aptas para apreciação pelo Conselho de Administração (CA), mas, foram identificadas algumas inconsistências no relatório de controle interno da provisão de férias, especificamente para servidores cedidos de outros órgãos, resultando em uma superavaliação de R\$ 4.159.366,12. Além disso, houve a manutenção indevida de empenhos inscritos em restos a pagar.

A análise das divergências mostrou que, embora a empresa tenha seguido as diretrizes das duas legislações, houve problemas na apropriação de despesas e na manutenção de saldos de empenhos. A contabilidade societária requer uma abordagem de competência, enquanto a contabilidade pública pode apresentar desafios na inscrição e liquidação de restos a pagar.

Como forma de determinação e recomendação, acredita-se que ajustar os parâmetros do relatório de provisão de férias para que não haja apropriações de FGTS e INSS para servidores cedidos, realizar treinamento nas Unidades Hospitalares para evitar a manutenção indevida de saldos de empenhos, adicionando uma coluna no Painel de Informações Orçamentárias e Financeiras para informar o fato gerador das despesas a serem pagas, amenizará esta questão.

Nota Técnica - SEI nº 7/2023/CCONT/DOF-EBS

A Nota Técnica - SEI nº 7/2023/CCONT/DOF-EBSERH estabelece diretrizes para a classificação da natureza das despesas relacionadas a reformas, obras e projetos na Rede EBSEH. O objetivo é promover maior padronização na categorização dessas despesas entre as diversas unidades hospitalares vinculadas à EBSEH.

A contatação atribui-se as despesas de reformas, obras e projetos, de maneira que os mesmos devem ser classificados conforme normas específicas de contabilidade aplicáveis ao setor público e privado, buscando assegurar a correta categorização entre despesas de custeio e investimentos.

O problema surge quando a dificuldade na correta classificação das despesas de reformas e obras surgem, especialmente na distinção entre despesas de custeio e de investimento, além das divergências na interpretação e aplicação das normas contábeis, o que pode levar a inconsistências na execução orçamentária e financeira.

Como forma de recomendação, pontua-se que: a classificação de despesas baseada na finalidade e propósito dos gastos, conforme as Normas Brasileiras de Contabilidade e o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), revela um conflito entre as exigências societárias e públicas para a EBSEH. Enquanto as normas contábeis privadas seguem critérios específicos do setor empresarial, as normas públicas impõem padrões diferentes, voltados à gestão orçamentária governamental. Essa dualidade cria desafios para a empresa, destacando a necessidade de harmonização contábil que permita atender simultaneamente às exigências das legislações societária e pública.

Para solucionar esta questão, as seguintes providências precisam ser implementadas, focando estabelecer diretrizes claras para a classificação de despesas, baseadas nas normas contábeis aplicáveis e no Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, somadas ao ato de capacitar os gestores e responsáveis pela execução orçamentária para assegurar a correta aplicação das normas e evitar divergências interpretativas.

Ofício-Circular - SEI nº 4/2023/SGF/CCF/DOF-EBSEH

O documento é um ofício-circular da Empresa Brasileira de Serviços Hospitalares (EBSEH) destinado às Superintendências, com orientações sobre a adequada execução orçamentária e financeira no Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI).

Dentre as constatações, a necessidade de gerenciar e acompanhar todos os registros mensais pertinentes à execução orçamentária, financeira, patrimonial e de estoques no SIAFI,

bem como a importância de conformidade com a Lei 4.320/64 e a Lei 6.404/76, obedecendo ao princípio contábil da competência para o lançamento dos documentos nos sistemas, foram pontuadas.

Tais constatações gerou os seguintes problemas: a dificuldades na execução orçamentária e financeira que respeitem os princípios da anualidade orçamentária e da competência da despesa, além da possível inscrição inadequada de despesas em restos a pagar, especialmente referentes a diárias, ajuda de custo e suprimento de fundos.

A análise da divergência traz que: a Lei 4.320/64 enfatiza a execução orçamentária anual do setor público, enquanto a Lei 6.404/76 enfatiza a competência dos registros contábeis mensais para empresas. Essa diferença pode levar a inconsistências no registro e na gestão financeira das entidades públicas que operam com uma lógica societária.

Para tanto, recomenda-se: cumprir o regramento do artigo 2º e 34 da Lei 4.320/1964. Seguir as orientações gerais para a execução de restos a pagar contidas na Macro função SIAFI 020317 e na Seção VIII do Capítulo III do Decreto nº 93.872/1986 e consultar a equipe da Coordenadoria de Contabilidade e Finanças (CCF/DOF) para esclarecimento de dúvidas, reforçando o treinamento e a orientação das superintendências e equipes financeiras sobre os princípios e normas a serem seguidos agregado ao monitoramento contínuo da execução orçamentária e financeira para identificar e corrigir divergências.

Nota Técnica - SEI nº 11/2024/SC/CCONT/DOF-EBSERH

A Nota Técnica da EBSERH orienta sobre procedimentos contábeis para o reconhecimento de passivos no momento do fato gerador, mesmo sem suporte orçamentário. Enfatiza a necessidade de conformidade com as normas de contabilidade pública e as diretrizes de gestão financeira e orçamentária, seguindo a Lei 4.320/1964 e outras regulamentações relevantes.

A contabilidade pública deve registrar todos os atos e fatos relativos à gestão orçamentária, financeira e patrimonial, independentemente da legalidade do ato que originou o passivo. O reconhecimento de passivos deve seguir o regime de competência, conforme previsto na Lei de Responsabilidade Fiscal.

O diagnóstico dos problemas pauta as despesas realizadas sem prévio empenho ou com empenho insuficiente e a necessidade de conformidade estrita às normas contábeis e orçamentárias para evitar problemas de execução financeira.

A análise das divergências traz o reforço lembrando que a Lei 4.320/1964 exige registro de passivos mesmo sem suporte orçamentário imediato, focando na transparência e controle público, enquanto a Lei 6.404/1976 pode não exigir o mesmo nível de detalhamento e imediatismo no reconhecimento de passivos, levando a diferenças na aplicação das normas contábeis.

Dessa forma, recomenda-se que os passivos devam ser reconhecidos no Balanço Patrimonial quando for provável a saída de recursos, seguindo o regime de competência. E as despesas sem suporte orçamentário devem ser registradas na contabilidade, apesar da vedação de realização de despesas sem prévio empenho.

Essas recomendações causam um conflito entre a aplicação do regime de competência exigido pela legislação societária e o cumprimento das normas de execução orçamentária ditadas pela legislação pública, exigindo um cuidado adicional na harmonização desses requisitos para evitar problemas legais e financeiros.

Nota Técnica - SEI nº 18/2022/AUD-EBSER

A Nota Técnica nº 18 de 2022, elaborada pela Auditoria Interna da EBSERH, constatou-se que as demonstrações contábeis foram elaboradas de forma completa e conforme os normativos vigentes, com apresentação comparativa em relação ao período anterior. No entanto, foram identificadas inconsistências na conta de despesas com "Seguros em geral" em duas unidades hospitalares, onde o reconhecimento não observou o regime de competência.

A partir de então, diferentes problemas na ordem de reconhecimento inadequado das despesas com "Seguros em geral" nas unidades HUPAA-UFAL e HUJB-UFCG e a necessidade de ajustes individuais na contabilidade societária que precisam ser regularizados no SIAFI, foram apontados.

Assim, as divergências encontradas reportam as diferenças nos registros contábeis entre a Lei 4.320/64 e a Lei 6.404/76, além da necessidade de conciliação dos valores de teste de recuperabilidade (*impairment*) no Sistema de Contabilidade Societária.

Assim constatou-se que: as estruturas dos subgrupos do ativo e passivo nas Leis 6.404/76 e 4.320/64 são diferentes. Em relação aos restos a pagar não processados, na contabilidade pública, são registrados como despesas, enquanto na contabilidade societária são considerados apenas quando efetivamente realizados, além da contabilidade pública consolidar informações entre subgrupos, isso, impacta diretamente o patrimônio líquido, gerando divergências.

As divergências entre as legislações contábeis pública e societária geram problemas significativos, como a incompatibilidade estrutural que dificulta a conciliação dos balanços. Um dos principais pontos de diferença é o registro de despesas: enquanto a Lei 4.320/64 contabiliza despesas no momento do empenho, a Lei 6.404/76 as registra apenas quando realizadas, o que causa desalinhamento nas demonstrações financeiras.

Além disso, contas específicas, como "Recursos a receber por transferência", são exclusivas da contabilidade pública e não possuem equivalente na contabilidade societária, resultando em diferenças significativas nos registros. A consolidação de subgrupos também diverge entre os dois regimes, com a contabilidade pública adotando métodos distintos de consolidação em comparação à contabilidade societária. Essas discrepâncias afetam diretamente o patrimônio líquido e complicam ainda mais o processo de conciliação entre os dois sistemas contábeis.

Diante da situação, a Auditoria Interna recomendou a importância da orientação para que as unidades hospitalares HUPAA-UFAL e HUJB-UFCG realizem o registro contábil adequado das despesas com seguros, além da regularização dos ajustes individuais na contabilidade societária no SIAFI até o encerramento do exercício de 2022, ajustes nos registros contábeis conforme exigido pela Lei 6.404/76 e orientar as unidades hospitalares sobre o registro adequado das despesas com seguros para garantir a conformidade com o regime de competência

Espera-se que com as seguintes providências o problema possa ser solucionado ou amenizado, para tanto, é preciso: desenvolver normas e procedimentos que harmonizem os critérios contábeis entre as duas legislações, capacitar profissionais de contabilidade sobre as diferenças e como conciliar os balanços, utilizar sistemas de informação contábil que facilitem a reconciliação das diferenças estruturais e implementar medidas para harmonizar as normas contábeis das duas legislações.

Na análise dos documentos e notas técnicas da Ebserh, aponta e aborda a complexa problemática enfrentada pelas empresas públicas estatais na conciliação das exigências contábeis impostas tanto pela Lei 4.320/64 quanto pela Lei 6.404/76. Essas legislações, que regulam a contabilidade pública e societária, respectivamente, frequentemente entram em conflito, especialmente no que diz respeito ao registro de despesas, passivos e à manutenção de saldos de empenhos.

As principais divergências identificadas incluem a necessidade urgente de maior transparência e controle para garantir a conformidade legal e a correta aplicação das normas

contábeis. A falta de transparência pode levar a inconsistências nas demonstrações financeiras, comprometendo a clareza e a confiabilidade das informações prestadas.

Outra questão crítica são as inconsistências nos registros contábeis, decorrentes das diferenças nos critérios de registro entre as legislações pública e societária. Essas diferenças resultam em desalinhamento, especialmente na apropriação de despesas e no reconhecimento de passivos, o que pode prejudicar a precisão das informações contábeis.

A harmonização das práticas contábeis é essencial para atender simultaneamente às exigências das duas legislações. Isso exige um gerenciamento eficaz dos registros mensais no sistema SIAFI, garantindo que as informações sejam consistentes e em conformidade com as normas aplicáveis.

Por fim, é fundamental reforçar o treinamento das equipes financeiras. Uma capacitação adequada assegura que as normas contábeis sejam corretamente interpretadas e aplicadas, minimizando o risco de erros e garantindo a conformidade com as legislações vigentes.

No quadro a seguir constam as principais divergências apontadas abordados os que deram necessidades aos referidos documentos.

Quadro 9 - Análises das Notas técnicas, Portarias e Documentos internos

Documento	Divergências
Portaria-SEI nº 08/2019	Falhas na transparência e controle nos processos de contratação e gestão financeira, comprometendo a conformidade com as Leis nº 4.320/64 e nº 6.404/76.
Nota Técnica SEI nº 3/2021	Conflito na classificação da EBSEH como empresa de direito privado com prerrogativas da Fazenda Pública, gerando incompatibilidades entre os regimes societário e público
Proposta de Alteração da Lei nº 12.550/2011	Ambiguidade jurídica da EBSEH, operando sob direito privado, mas necessitando de isenções e prerrogativas típicas de entidades públicas, causando incertezas legais.
Nota Técnica SEI nº 5/2023	Inconsistências na apropriação de despesas e manutenção de saldos de empenhos, devido à diferença na aplicação dos regimes de competência e restos a pagar.
Nota Técnica SEI nº 7/2023	Dificuldades na classificação de despesas entre custeio e investimento, refletindo divergências na interpretação das normas contábeis entre as legislações societária e pública
Ofício-Circular SEI nº 4/2023	Desafios na execução orçamentária e financeira conforme os princípios de anualidade orçamentária e competência, resultando em inscrições inadequadas de despesas
Nota Técnica SEI nº 11/2024	Divergências na aplicação do regime de competência entre as legislações, especialmente na contabilidade de passivos sem suporte orçamentário.
Nota Técnica SEI nº 18/2022	Inconsistências no reconhecimento de despesas, com diferenças entre os registros exigidos pelas Leis nº 4.320/64 e nº 6.404/76, complicando a conciliação dos balanços.

Fonte: Dados da Pesquisa (2024)

Diante dessas divergências, de acordo com as análises, sugere a adoção de estratégias que promovam a harmonização contábil, contribuindo para a solução dos conflitos normativos e oferecendo uma base sólida para as empresas do setor que enfrentam desafios semelhantes.

4.4 Análise da Entrevista

Neste tópico, vamos abordar os principais resultados da entrevista realizada com a Coordenadoria de Contabilidade e Finanças e serviços específicos de contabilidade da EBSEH. De forma resumida, procuramos refletir as principais dificuldades enfrentadas pelo setor, conforme detalhado a seguir.

A análise consiste em sintetizar a pergunta realizada e apresentar uma síntese das respostas obtidas, incluindo os principais apontamentos, reflexões e alternativas fornecidas pelo coordenador de contabilidade e apresentar uma análise e evidências. Com essa abordagem, busca-se destacar os aspectos mais relevantes das questões levantadas, facilitando a compreensão das divergências identificadas e das recomendações sugeridas para seu enfrentamento. Essa abordagem visa facilitar a identificação e compreensão das divergências contábeis e das recomendações apontadas, oferecendo subsídios claros para ações corretivas e melhorias.

Pergunta; Como o serviço de contabilidade aborda na contabilidade de empresas EBSEH os potenciais conflitos ou discrepâncias resultantes da interpretação e aplicação das normas contábeis, tanto da legislação pública quanto da legislação societária que regem essas entidades?

Resposta.: *O serviço de contabilidade da EBSEH tem evoluído significativamente na abordagem dos potenciais conflitos e discrepâncias decorrentes da interpretação e aplicação das normas contábeis, tanto da legislação pública quanto da legislação societária. Nos últimos cinco anos, houve uma melhoria notável na conciliação entre as normas, com uma atenção especial em integrar as exigências de ambas as legislações em um único relatório contábil.*

A adesão das normas contábeis brasileiras aos padrões internacionais também contribuiu para minimizar as diferenças teóricas entre os requisitos das legislações pública e societária, reduzindo as divergências significativas. Entretanto, persistem desafios relacionados ao sistema SIAFI e à cultura organizacional. O sistema ainda apresenta dificuldades, e as atualizações não são amplamente conhecidas ou aplicadas por todos os técnicos contábeis, o que afeta a tempestividade e a precisão das informações contábeis. Além disso, muitos profissionais ainda se concentram mais na competência orçamentária do que na competência contábil, o que pode levar a distorções na execução contábil.

Portanto, apesar dos avanços, a plena harmonização entre as normas contábeis e a sua correta aplicação na EBSEH ainda enfrenta desafios significativos, especialmente no que se refere à adequação dos sistemas e à mudança cultural necessária para a plena adoção das normas internacionais e das exigências contábeis modernas.

Dentre as propostas sugeridas pelo entrevistado para este problema, ele sugere:

Análise; A promoção de Capacitação Contínua dos Técnicos Contábeis, a partir de treinamentos regulares para todos os profissionais envolvidos na contabilidade da EBSEH, com foco nas atualizações do sistema SIAFI e na aplicação das normas contábeis internacionais, isso garantirá que todos os técnicos estejam alinhados com as melhores práticas e atualizações recentes, minimizando erros e distorções na execução contábil.

Outra sugestão é o estabelecimento de uma Auditoria Interna Focada na Conformidade Contábil, com a criação de uma auditoria interna ou uma área de controladoria dedicada à verificação da conformidade das práticas contábeis com as normas nacionais e internacionais. Essa equipe seria responsável por revisar e monitorar a adequação das demonstrações contábeis, identificando e corrigindo possíveis divergências entre as legislações pública e societária, antes que ela seja realmente exposta aos demais órgãos controladores. E por fim, a revisão e harmonização das normas contábeis através da criação ou revisão de legislação que harmonize de forma mais eficaz as normas contábeis aplicáveis ao setor público e à legislação societária. Essa legislação poderia definir diretrizes claras para a aplicação das normas, facilitando a conciliação entre as exigências de ambas as áreas e reduzindo a necessidade de adaptações manuais.

P; como o contador lida com os desafios decorrentes das Despesas de Exercícios Anteriores (DEA's), que mesmo tendo previsão legal, podem comprometer o regime de competência na contabilização de despesas, afetando a previsibilidade de valores para alocação em orçamentos subsequentes e influenciando a execução orçamentária no setor público?

***R.:** Os desafios relacionados às Despesas de Exercícios Anteriores (DEA's) na EBSEH são amplamente influenciados por falhas no planejamento orçamentário e na execução das despesas. Essas falhas podem ocorrer de forma intencional, quando gestores preferem postergar certas despesas para não comprometer o orçamento atual, ou de forma não intencional, devido a imprevistos ou má administração. Isso resulta em um impacto direto na contabilidade, principalmente quando essas despesas precisam ser registradas em exercícios subsequentes, o que compromete o regime de competência e exige ajustes contábeis complexos.*

A EBSEH enfrenta dificuldades na conciliação dessas despesas, especialmente quando há a necessidade de ajustes de exercícios anteriores nas demonstrações societárias. A materialidade das despesas é um fator crítico na decisão de como registrá-las, e ajustes significativos podem exigir a republicação do balanço, acompanhada de notas explicativas

detalhadas. Isso não só é um processo complexo e trabalhoso, mas também pode atrair críticas e ressalvas dos auditores, como observado nas auditorias internas e do CGU.

Portanto, a abordagem da EBSEH para lidar com os DEA's envolve um esforço contínuo para melhorar o planejamento orçamentário e os controles internos, de modo a minimizar a ocorrência dessas despesas e garantir que todas as despesas contábeis sejam corretamente registradas no exercício corrente. O sistema de contabilidade pública SIAFI oferece mecanismos para registrar despesas mesmo na ausência de orçamento, mas a prática revela que muitos gestores ainda preferem postergar despesas, o que perpetua o desafio dos DEA's.

A; A entrevistado sugere mais uma vez a criação de uma nova legislação sobre DEA's, capaz de harmonizar o tratamento das Despesas de Exercícios Anteriores entre as normas públicas e societárias, proporcionando diretrizes claras para evitar a acumulação de despesas e assegurar maior precisão e transparência na execução orçamentária. Além da implementação de programas de treinamento para gestores e contadores da EBSEH, focados em aprimorar as práticas de planejamento e execução orçamentária, prevenindo a ocorrência de DEA's e assegurando o cumprimento das normas contábeis. Recomendando também a criação de uma auditoria interna especializada no monitoramento das Despesas de Exercícios Anteriores, com o objetivo de garantir conformidade com as normas contábeis e minimizar a necessidade de ajustes de exercícios anteriores. Esta auditoria teria a função de revisar periodicamente os registros e recomendar melhorias no processo de contabilização.

P; Como a empresa lida com os lançamentos contábeis considerados paralelos pelos órgãos controladores, como o Tribunal de Contas da União (TCU), no Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI)? e como a empresa aborda e resolve diferenças específicas em seus lançamentos contábeis, garantindo que todas as transações sejam registradas dentro do mesmo exercício financeiro?

R.: *Com relação a divergências entre as legislações as Leis nº 4.320/64 e nº 6.404/76, ressaltou que as estruturas conceituais aplicadas aos setores público e privado, embora alinhadas em alguns aspectos, têm diferenças significativas, especialmente no regime de reconhecimento das despesas. Enquanto a legislação societária enfatiza o regime de competência, a Lei nº 4.320/64 tem uma abordagem mais híbrida, com o reconhecimento de receitas pelo regime de caixa e despesas pelo regime de competência. Essa diferença de regimes leva a desarmonia nos registros contábeis quando não há orçamento disponível, criando desafios na gestão e reconhecimento das obrigações.*

Quanto ao Procedimentos e Demonstrativos Contábeis, as divergências legais impactam diretamente os procedimentos contábeis na EBSERH. Segundo, muitas vezes, as despesas são reconhecidas apenas quando há orçamento para empenho, o que distorce os resultados e requer ajustes nos exercícios anteriores. Isso implica em problemas na consolidação dos resultados financeiros da empresa e na precisão dos demonstrativos contábeis, levando à necessidade de esclarecimentos posteriores. É preciso que a cultura organizacional deva ser aprimorada para que o registro de despesas sem suporte orçamentário seja visto não como uma punição, mas como uma necessidade operacional. Isso requer justificativas plausíveis para despesas registradas sob tais condições, destacando a importância de um planejamento orçamentário robusto e flexível para acomodar despesas imprevistas. A implementação da Lei de Responsabilidade Fiscal também deve ser utilizada como uma ferramenta essencial para manter a disciplina fiscal.

Também existe a necessidade de alinhar os lançamentos contábeis no Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI) com as orientações do Tribunal de Contas da União (TCU). E o registro de todas as transações dentro do mesmo exercício financeiro para evitar distorções nos resultados e a necessidade de ajustes posteriores. Isso implica em um maior rigor no acompanhamento das despesas e no treinamento das equipes gestoras

As divergências entre as Leis nº 4.320/64 e nº 6.404/76 representam desafios significativos para a conformidade contábil na EBSERH, mas, o fortalecimento das instâncias técnicas, o aumento do conhecimento dos gestores e a implementação de práticas contábeis rigorosas são essenciais para mitigar os impactos dessas divergências e garantir a precisão dos demonstrativos contábeis.

A; O entrevistado sugere a elaboração de uma nova legislação ou a revisão das leis existentes para harmonizar as normas contábeis aplicáveis ao setor público e privado. Essa legislação deve esclarecer as condições e procedimentos para o reconhecimento de despesas sem suporte orçamentário, alinhando-os com o regime de competência e reduzindo as discrepâncias nos resultados financeiros das entidades públicas.

Além de propor um programa contínuo de treinamento para gestores e equipes de contabilidade, com foco no entendimento das diferenças entre os regimes de competência e caixa, bem como nas obrigações legais relacionadas ao registro de despesas. Esse treinamento deve incluir aspectos técnicos e jurídicos para que os gestores possam lidar de maneira eficaz com situações de despesas imprevistas ou sem suporte orçamentário.

Finalizando com a sugestão de fortalecimento da cultura organizacional da EBSEERH em relação ao reconhecimento adequado de despesas, através da promoção de workshops e seminários que enfatizem a importância da conformidade contábil e a necessidade de transparência nos registros financeiros.

E recomenda-se a criação de uma auditoria interna ou uma controladoria na EBSEERH, responsável por acompanhar os procedimentos contábeis e garantir a conformidade com as normas vigentes. Enfatizando que essa auditoria deve monitorar os registros contábeis e avaliar a necessidade de ajustes ou esclarecimentos, contribuindo para a precisão dos demonstrativos financeiros e a minimização de riscos de inconformidade, além de atuar de forma proativa na identificação de possíveis discrepâncias e na proposição de ajustes, assegurando que todas as transações sejam registradas dentro do mesmo exercício financeiro e em conformidade com a legislação aplicável.

P: qual estratégia sugerida pelos contadores para lidar com os prazos de encerramento do SIAFI, reconhecendo que o tempo estipulado pelo sistema é curto? E Como a antecipação dos processos poderia ser uma solução para esse problema, de acordo com a visão da CCONT (Coordenação-Geral de Contabilidade)?

***R.:** A Empresa Brasileira de Serviços Hospitalares (EBSEERH) enfrenta dificuldades devido à desarmonia entre os regimes de caixa e competência das legislações públicas e societárias, o que frequentemente resulta em registros contábeis inconsistentes. Além disso, a ausência de um fluxo padronizado para o registro de despesas sem suporte orçamentário adequado cria desafios significativos na precisão dos demonstrativos contábeis. Essas diferenças destacam a necessidade de uma abordagem mais harmonizada e uniforme na gestão contábil, visando minimizar as discrepâncias e garantir maior conformidade com as normas vigentes.*

As divergências nos procedimentos e demonstrativos contábeis da EBSEERH têm um impacto significativo na organização. Há uma desconexão entre as áreas de gestão e contabilidade, que resulta em erros nos registros de despesas e nas declarações contábeis. A falta de compreensão sobre as obrigações legais para a despesa e a receita impacta negativamente os resultados financeiros da instituição. Além disso, devido à divergência nas competências de despesas, a EBSEERH enfrenta dificuldades frequentes na regularização de obrigações fiscais, o que leva a ajustes retroativos e potenciais sanções fiscais. Essas questões destacam a necessidade de maior alinhamento e comunicação entre as diferentes áreas da empresa para garantir a precisão e a conformidade dos registros contábeis.

Para verificar alternativas de melhoria nos processos de contabilização, é importante considerar a implementação de processos antecipados. A antecipação de processos pode ajudar a mitigar os desafios de tempo estipulados pelo SIAFI, garantindo que as despesas sejam registradas dentro do período correto e reduzindo a necessidade de ajustes posteriores. Além disso, a automação e integração dos sistemas, como o SIADS para controle de patrimônio e o AGHU para materiais, juntamente com a implementação de um sistema de gestão de contratos alinhado ao SIAFI e ao Comprasnet, podem reduzir a necessidade de processos manuais e melhorar significativamente a eficiência contábil. Essas medidas visam não apenas a otimização do fluxo de trabalho, mas também a garantia de conformidade com as exigências legais e regulatórias.

E ainda, para aprimorar a contabilização, é fundamental propor alternativas que promovam a conformidade e a eficiência. Em primeiro lugar, é essencial desenvolver políticas internas que incentivem a aderência às normas contábeis e fiscais, além de promover o treinamento contínuo de gestores e equipes contábeis. Isso garantirá que todos os envolvidos estejam atualizados e compreendam plenamente suas obrigações fiscais e contábeis. Além disso, a criação de uma unidade de auditoria interna se mostra uma estratégia crucial. Esta unidade deve ser dedicada à supervisão dos registros contábeis e ao cumprimento das normas legais, assegurando uma fiscalização mais eficaz e uma conformidade robusta com as exigências normativas. Essas iniciativas juntas contribuirão para um ambiente contábil mais transparente e conforme.

As divergências entre os regimes de caixa e competência, junto com a falta de integração e automação de processos, representam os principais desafios para a conformidade contábil na EBSERH.

A; Como solução do problema ele propõe a elaboração de uma legislação que harmonize as diretrizes contábeis entre o setor público e privado, estabelecendo normas claras para o reconhecimento de despesas no regime de competência e caixa, de forma que essa legislação deva permitir uma padronização dos processos contábeis, reduzindo discrepâncias e facilitando a conformidade das unidades gestoras, isto agregado a implementação de um programa de treinamento contínuo para gestores e equipes contábeis, visando aumentar o conhecimento sobre as diferenças nos regimes contábeis e a importância da conformidade fiscal, enfatizando que o treinamento deve incluir aspectos técnicos e operacionais, garantindo que os funcionários estejam aptos a lidar com as obrigações fiscais e a utilizar sistemas integrados de gestão, além do desenvolvimento de cultura de conformidade pela criação de uma cultura organizacional que

ênfatize a importância da conformidade com as normas contábeis. Isso pode ser alcançado por meio de workshops e seminários que abordem boas práticas contábeis e a relevância da transparência nos registros financeiros. E para deixar o processo solidificado ele sugere-se a criação de uma auditoria interna ou controladoria para acompanhar e supervisionar os registros contábeis, assegurando a conformidade com as normas legais. Essa unidade deve ser responsável por monitorar os processos internos, identificar discrepâncias e propor ajustes, melhorando a precisão dos demonstrativos financeiros, garantindo que as transações sejam registradas corretamente e no período correto, e que as obrigações fiscais sejam cumpridas de forma eficiente e eficaz.

P: Qual o comportamento da contabilidade em relação à contabilização dos estoques para atender as duas Legislações?

R.: É possível concluir as legislações nº 4.320/64 e nº 6.404/76 não apresentam divergências significativas no que diz respeito à contabilização de estoques, já que ambas permitem a contabilização baseada na entrada e na transferência de risco dos materiais. Além disso, a utilização do método de custo médio ponderado para a contabilização de estoques é compatível com essas legislações, tanto pública quanto societária. Essa uniformidade contribui para minimizar possíveis desarmonias nas demonstrações contábeis.

Apesar de a estrutura legal não apresentar grandes diferenças, a EBSEH enfrenta problemas pontuais relacionados à tempestividade dos registros de entrada e saída de materiais e esses desvios impactam a precisão dos demonstrativos contábeis, podendo distorcer a avaliação do patrimônio em determinados períodos. Além disso, o sistema de gestão de materiais, AGHU, embora compatível com as exigências legais, apresenta falhas ocasionais que requerem correções pontuais. Essas falhas podem influenciar tanto os registros contábeis quanto a gestão de estoque, agravando os problemas na precisão das demonstrações financeiras.

Eu acredito que para melhorar a contabilização de estoques, é necessário um contínuo aperfeiçoamento do sistema de gestão de materiais AGHU, com o objetivo de corrigir distorções e aumentar a eficiência, isso inclui a implementação de medidas específicas para lidar com devoluções e estornos de material. Além da otimização do fluxo de processos para assegurar que as entradas e saídas de materiais sejam registradas com maior tempestividade, o que ajudaria a reduzir a possibilidade de distorções patrimoniais e melhorar a precisão das demonstrações financeiras.

Outra ação que iria melhorar a contabilização de estoques é a integração sistêmica das unidades gestoras, com o objetivo de facilitar a correção de falhas e a consolidação dos dados de estoque, promovendo assim uma maior conformidade contábil, agregada a capacitação dos funcionários para um melhor entendimento e gestão dos fluxos de material, isso vai garantir que as práticas estejam alinhadas com as exigências das legislações aplicáveis, além do que, essas medidas visam aprimorar a precisão dos registros e a eficiência na gestão de estoques, assegurando a contabilidade se desenvolva de forma mais precisa e esteja em conformidade com as normas.

Mesmo que as leis nº 4.320/64 e nº 6.404/76 não apresentem grandes divergências na contabilização de estoques, mesmo assim, melhorias no sistema de gestão e no fluxo de processos são necessários para assegurar a tempestividade e a precisão dos registros contábeis na EBSEH.

Como proposta de solucionar esta problemática ele sugere:

A: A capacitação contínua dos funcionários responsáveis pela gestão de materiais e pela contabilização de estoques, onde o treinamento deve focar no entendimento dos processos de entrada e saída de materiais e na utilização eficaz dos sistemas de gestão (AGHU), com ênfase na tempestividade e precisão dos registros.

Sugere também a criação de Auditoria Interna/Controladoria, sendo esta específica para a área de gestão de estoques e materiais, com a responsabilidade de monitorar os processos de entrada e saída de materiais, identificar inconsistências e recomendar ações corretivas para evitar distorções nos demonstrativos contábeis, além de supervisionar as operações do sistema AGHU, garantindo que as falhas sejam identificadas e corrigidas prontamente, além de assegurar a integração sistêmica entre as unidades gestoras para uma consolidação eficiente dos dados de estoque.

P: quais seriam as possíveis soluções para lidar com as divergências entre as Leis 4.320/64 e 6.404/76 e melhorar a conformidade contábil da EBSEH?

R.: *As evidências dos principais desafios e possíveis soluções para as divergências entre as Leis nº 4.320/64 e nº 6.404/76, com foco na Empresa Brasileira de Serviços Hospitalares (EBSEH), nos faz perceber a importância de uma governança contábil robusta e de alto escalão na EBSEH, a presença de uma governança forte poderia mitigar problemas antes que eles sejam apontados em auditorias externas ou relatórios da Controladoria-Geral da União (CGU). Outra coisa, a falta de uma estrutura de governança contábil adequada é um dos principais fatores que agravam as inconsistências contábeis na instituição.*

Além disso, há uma percepção de que os superiores, que vêm de áreas distintas como gestão hospitalar ou orçamento, não compreendem completamente as nuances contábeis. Essa lacuna de entendimento leva a uma falta de "patrocínio" e apoio técnico necessários para implementar as correções e melhorias nas práticas contábeis.

Outro problema, é a rigidez dos sistemas de contabilidade, porque o SIAFI é bastante técnico e inflexível, dificultando a correção de erros contábeis e atrasando o processo de revisão e ajuste. Essa rigidez é um obstáculo significativo para a eficiência contábil na EBSEH.

Daí a necessidade da criação de uma instância de controladoria na EBSEH para conduzir análises e correções de forma mais eficaz, visto que a ausência dessa estrutura resulta em análises e correções que são realizadas de maneira ad-hoc e muitas vezes tardias, apenas quando já são exigidas externamente.

A questão da sobrecarga de trabalho nos setores contábeis da EBSEH, também interfere com a qualidade das análises e a capacidade de resposta às demandas. Além disso, a falta de uma diretriz clara anteriormente resulta em práticas contábeis desorganizadas, que agora estão sendo reorganizadas, mas ainda sobrecarregam as unidades.

Assim, a recomendação é fortalecer a governança contábil e criar uma controladoria para melhorar a conformidade contábil na EBSEH, porque, fica explícito que a falta de suporte técnico e a rigidez dos sistemas atuais são os maiores entraves para a eficiência contábil e propõe essas soluções como formas de mitigar as divergências entre as legislações aplicáveis.

A: Mais uma vez ele sugere a implementação de uma instância de controladoria dentro da EBSEH para conduzir análises contínuas e detalhadas das práticas contábeis, onde a controladoria seria responsável por identificar e corrigir inconsistências antes que elas sejam detectadas em auditorias externas, o que reduziria a exposição da empresa a riscos financeiros e legais, aqui também ele sugere o fortalecimento da governança contábil, sendo esta, mais robusta e integrada aos níveis mais altos da gestão da EBSEH. Isso inclui garantir que os gestores das áreas contábeis tenham autonomia e autoridade para implementar correções necessárias, e que haja um maior entendimento e suporte técnico dos superiores em relação às demandas contábeis. Treinamento para superiores e colaboradores, especialmente aqueles vindos de outras áreas, como gestão hospitalar e orçamento, também seria uma opção de melhoria, pois, o objetivo visa melhorar o entendimento técnico das práticas contábeis e promover uma cultura de conformidade e precisão nas demonstrações financeiras.

E a modernização e flexibilização dos sistemas contábeis, como o SIAFI, tornando-os mais flexíveis e adaptáveis às necessidades de correção e atualização contábil. Isso permitirá que as inconsistências sejam resolvidas com maior rapidez e eficiência, melhorando o processo contábil geral na EBSEH.

P: Como você enxerga a necessidade de atualização ou revisão das legislações contábeis para melhor atender às necessidades das organizações públicas como a EBSEH?

R.: *A complexidade da situação contábil na EBSEH, que opera em um regime híbrido, sendo uma entidade de direito privado, mas sujeita a requisitos de contabilidade pública (Lei nº 4.320/64) e societária (Lei nº 6.404/76), dificulta as ações operacionais, especialmente na integração e transparência das práticas contábeis. A flexibilidade do regime privado facilita certas gestões, mas ao mesmo tempo impõe exigências adicionais, como auditorias trimestrais e supervisão contínua pelo comitê de auditoria e conselho fiscal.*

Isso gera impacto, particularmente na gestão patrimonial e na elaboração dos demonstrativos contábeis. Nós corrigimos isso implementando práticas como a depreciação do patrimônio, e isso é algo que muitas entidades públicas não fazem adequadamente, mas que torna o processo mais eficiente, apesar das inconsistências, mas, a exigência de conformidade com duas legislações diferentes resulta em uma carga de trabalho excessiva e dificuldades para cumprir ambas as normativas.

Por isso, há a necessidade de revisão ou harmonização das normas, mas que a mera eliminação da obrigação de seguir a Lei nº 6.404/76 não seria vantajosa, pois isso poderia diminuir o rigor e a eficiência das práticas contábeis. Para resolver esse problema é preciso que seja criada uma legislação que contemple as exigências de ambos os regimes (privado e público) de maneira integrada e que atenda às necessidades das organizações públicas com um regime híbrido como a EBSEH, isso vai oferecer maior segurança e adequação aos procedimentos contábeis necessários para a EBSEH. O treinamento e a capacitação são necessários, em função de que nós vemos profissionais experientes na rede que poderiam contribuir mais para a melhoria da conformidade legal e contábil, mas que a empresa carece de uma estrutura para agregar esses conhecimentos e valores de maneira eficaz. E para finalizar, é preciso melhorar a conformidade contábil, por meio de uma maior integração e colaboração entre os profissionais da rede.

P: Como a EBSEH garante a conformidade legal e a transparência em seus relatórios financeiros diante das divergências entre as leis contábeis? E Existem medidas específicas que

a EBSERH adota para lidar com as diferenças entre as leis contábeis e manter a transparência em sua comunicação financeira?

R.: As divergências e desarmonias nas demonstrações contábeis da EBSEERH ocorrem devido à coexistência de dois regimes distintos: o regime privado, que impõe a conformidade com a Lei nº 6.404/76, e as obrigações contábeis públicas exigidas pela Lei nº 4.320/64, isso todo mundo sabe, essa dupla exigência resulta em complexidades significativas, como a necessidade de registrar transações de forma incompatível com a realidade financeira da instituição, como no caso dos Termos de Execução Descentralizada (TEDs), que levaram a ajustes forçados e uma "inconformidade assumida" para evitar consequências fiscais adversas no futuro. Além de impactar profundamente os procedimentos contábeis da EBSEERH, resultando em dificuldades para garantir a transparência e a conformidade legal. Por exemplo, em resposta a uma decisão do TCU, foi necessário registrar receitas fictícias, o que gerou distorções nos resultados financeiros e obrigou a instituição a adotar medidas complexas para evitar penalidades fiscais. A ausência de suporte da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) em questões fiscais contribuiu para que a EBSEERH enfrentasse desafios adicionais, tornando a gestão fiscal mais suscetível a interpretações variadas e complexidades tributárias.

Por isso, para lidar com essas divergências, a EBSEERH implementou várias medidas, como a criação de instâncias de controle, incluindo um comitê de auditoria e auditores independentes. Essas estruturas ajudaram a melhorar a transparência e a conformidade dos relatórios financeiros, apesar das inconsistências.

Ainda existem problemas significativos, como distorções nos resultados contábeis devido a questões de competência e contratos de arrendamento. Eu acredito que para corrigir esta falha é preciso a criação de instâncias técnicas contábeis de alto nível, que possam oferecer orientação e apoio contínuo, além da adoção de procedimentos mais robustos sejam alternativas necessárias para mitigar essas divergências e melhorar a qualidade dos relatórios financeiros da instituição.

Considerações e informações finais do entrevistado

A; Ele destaca a necessidade urgente de criar uma Controladoria na EBSEERH para enfrentar as divergências entre as legislações contábeis, especificamente a Lei nº 4.320/64 e a Lei nº 6.404/76, que atualmente geram desafios significativos para a instituição. Essas divergências causam desarmonia nos procedimentos contábeis e dificultam a gestão de riscos, especialmente na área de gestão de pessoas, onde os passivos fiscais potenciais são estimados em até um bilhão de reais. A falta de uma estrutura de controle interno robusta resulta em

inconsistências que muitas vezes só são identificadas por órgãos externos, expondo os gestores a punições mesmo quando acreditam estar em conformidade com as normas.

Além disso, reconhece que a evolução dos processos contábeis na EBSE RH tem sido positiva, mas ainda há muitos gargalos a serem enfrentados. Ele acredita que a pesquisa em andamento pode trazer insights valiosos e inovadores, contribuindo significativamente para a melhoria da qualidade do trabalho contábil na EBSE RH e para a evolução das práticas de gestão na empresa.

Sugere a necessidade de implementação de programas de treinamento contínuo para os profissionais da EBSE RH, focando na capacitação para lidar com as complexidades das legislações contábeis e na adoção de melhores práticas na gestão de processos contábeis e fiscais. Essa iniciativa ajudaria a fortalecer a competência técnica dos gestores e técnicos, permitindo uma melhor adaptação às exigências legais e uma maior capacidade de prevenção de inconformidades.

A partir da entrevista, elaboramos a Tabela a seguir que apresenta uma visão detalhada e coesa das divergências encontradas em diversas questões contábeis e sugere soluções para cada uma delas. As questões abordadas incluem desde conflitos na interpretação das normas contábeis até a conformidade legal e transparência, passando por problemas específicos como despesas de exercícios anteriores e contabilização de estoques. Cada questão é acompanhada de uma descrição das divergências identificadas e propostas de soluções para mitigar esses problemas. (no apêndice V pode ser encontrada a análise completa da entrevista).

Quadro 10 - Análises da Entrevista com Serviço Contabilidade Ebserh.

Documento	Divergências
Questão 1: Conflitos na Interpretação das Normas Contábeis	Divergências: Dificuldade em integrar exigências de normas públicas e societárias; falhas no uso do SIAFI, prejudicando a precisão e a tempestividade; foco excessivo na competência orçamentária, distorcendo a contabilidade. Soluções: Capacitação contínua sobre SIAFI e normas internacionais; auditoria interna para monitorar conformidade; revisão e harmonização das normas públicas e societárias.
Questão 2: Despesas de Exercícios Anteriores (DEA's)	Divergências: Falhas no planejamento orçamentário, resultando em DEA's; comprometimento do regime de competência; necessidade de republicação de balanços. Soluções: Nova legislação para harmonização das DEA's; treinamentos focados no planejamento orçamentário; auditoria interna especializada para monitorar as DEA's.
Questão 3: Lançamentos Contábeis Paralelos no SIAFI	Divergências: Divergências entre as Leis nº 4.320/64 e nº 6.404/76; despesas reconhecidas apenas quando há orçamento, distorcendo resultados; cultura organizacional que não prioriza a conformidade contábil. Soluções: Revisão legislativa para alinhar normas públicas e privadas; treinamentos contínuos para garantir conformidade; fortalecimento da cultura organizacional através de workshops e auditoria interna proativa.
Questão 4: Estratégia para lidar com prazos do SIAFI	Divergências: Descompasso entre regime de caixa e competência, prejudicando o controle de despesas; ausência de fluxos padronizados; falta de integração entre áreas. Soluções: Implementar processos antecipados para mitigar problemas com prazos; automatizar e integrar sistemas (SIADS e AGHU); promover capacitação contínua e desenvolver auditoria interna para supervisão.

Questão 5: Contabilização dos Estoques	Divergências: Divergências mínimas entre legislações nº 4.320/64 e nº 6.404/76; atraso no registro de materiais; falhas no sistema AGHU. Soluções: Aperfeiçoar o sistema AGHU; integrar as unidades gestoras; capacitar funcionários para melhor gestão de estoques; auditoria interna para monitoramento da gestão de materiais.
Questão 6: Divergências entre Leis 4.320/64 e 6.404/76	Divergências: Ausência de governança contábil; sistemas rígidos como o SIAFI dificultando correções; sobrecarga de trabalho no setor contábil. Soluções: Fortalecer a governança contábil com uma controladoria dedicada; modernizar e flexibilizar sistemas; treinamentos contínuos para melhorar a eficiência.
Questão 7: Atualização das Legislações Contábeis	Divergências: Coexistência de regimes contábeis distintos dificulta a gestão; impacto negativo na gestão patrimonial; excesso de carga de trabalho. Soluções: Propor legislação integrada para organizações híbridas; treinamentos contínuos para melhorar a operação contábil; incentivar colaboração entre profissionais para otimizar a gestão.
Questão 8: Conformidade Legal e Transparência	Divergências: Dificuldade em garantir transparência e conformidade legal devido às divergências entre regimes público e privado; falta de suporte da STN. Soluções: Criar comitês de auditoria e contar com auditores independentes para assegurar conformidade; estabelecer instâncias técnicas contábeis para orientação contínua.
Questão 9: Considerações Finais	Divergências: Desarmonia nos procedimentos contábeis devido às divergências legislativas; desafios na gestão de pessoal podem gerar passivos fiscais. Soluções: Criar uma controladoria dedicada para tratar das divergências; implementar programas de treinamento contínuos para gestão de complexidades legislativas.

Fonte: Dados da Pesquisa (2024)

A análise das divergências e soluções propostas na Tabela 10 revela a complexidade e a interdependência dos desafios enfrentados na contabilidade pública e societária. As principais divergências estão relacionadas à falta de integração entre normas públicas e privadas, falhas nos sistemas de informação contábil como o SIAFI, e a necessidade de capacitação contínua dos profissionais envolvidos. As soluções sugeridas, como a revisão legislativa, a implementação de auditorias internas e a modernização dos sistemas, são passos cruciais para melhorar a precisão, a conformidade e a eficiência contábil. A harmonização das normas e a promoção de uma cultura organizacional que priorize a conformidade são essenciais para superar os desafios identificados.

A análise dos documentos juntamente com entrevista, revelam que a coexistência das legislações pública e societárias nas empresas estatais dependentes, no caso específico da EBSEH, tem gerado uma série de inconsistências contábeis, refletindo em grande parte a desconexão entre sistemas, como o caso do SIAFI, e as práticas internas, além de dificuldades em harmonizar dois regimes contábeis diferentes. As falhas refletem na confiabilidade e comparabilidade dos demonstrativos financeiros, impactando diretamente na qualidade das informações disponíveis para tomada de decisão e para a transparência pública.

5. DISCUSSÃO

A EBSEERH, é uma entidade pública dependente e como tal, deve cumprir tanto a legislação societária quanto a pública, isto é sabido, desta forma, a análise e interpretação das notas técnicas e portarias vigentes na EBSEERH objetivam harmonizar e garantir que a coleta de informações e dados sejam precisos e pontuais, além de fornecerem diretrizes essenciais que auxiliam na compreensão e identificação das divergências que surgem em cumprimento de ambas as legislações (pública e societária). Assim, a tomada de decisão feita por gestores precisa estar pautada naquilo que é possível, no que é permitido e politicamente viável, no entanto, deixam lacunas que podem expor gestores futuramente (Fernández-Gutiérrez; Walle, 2018).

Segundo Coutinho et al., (2018), a Lei 13.303/2016 , conhecida como Lei das Estatais, foi promulgada com o intuito de fortalecer a governança e aumentar a transparência nas empresas estatais, estabelecendo um marco regulatório mais rigoroso para essas entidades. Contudo, apesar dos avanços proporcionados pela lei, ela ainda enfrenta críticas por não definir claramente a diferença entre as atividades econômicas e os serviços públicos prestados pelas estatais. Essa indefinição compromete a aplicação efetiva da legislação e levanta questionamentos sobre a sua capacidade de proporcionar o controle necessário sobre as diferentes naturezas das operações conduzidas por essas empresas. (Coutinho et al., 2018).

A análise dos acórdãos do Tribunal de Contas da União (TCU) e dos relatórios de prestação de contas é essencial para a Empresa Brasileira de Serviços Hospitalares (EBSEERH) e outras empresas estatais dependentes por várias razões. Primeiro, pelos acórdãos frequentemente apontam inconsistências e lacunas nas legislações, que permitem um entendimento mais efetivo de onde e como as leis podem ser aprimoradas, enquanto os relatórios de prestação oferecem detalhes sobre a execução financeira e orçamentária, permitindo a identificação e correção de falhas nos processos contábeis.

As divergências entre a legislação societária e pública na contabilidade podem causar desarmonia nas demonstrações financeiras de empresas como a EBSEERH. Enquanto a Lei societária exige maior rigor e precisão no registro de despesas, para garantir a transparência e a conformidade com as normas contábeis, a legislação pública permite maior flexibilidade. no controle de receitas e despesas públicas. Essas diferenças resultam em distorções liquidadas, obrigações fiscais para harmonizar as projeções financeiras de acordo com cada regime. Essas configurações comprometeriam a transparência e a consistência das informações financeiras apresentadas, dificultando a clareza.

Essa questão é ainda mais crítica no contexto das empresas públicas, como é o caso da EBSERH, que devem seguir padrões mistos, buscando o equilíbrio entre normas públicas e privadas. Conforme indicado por Meirelles Junior e Meirelles (2009), o processo de convergência contábil internacional busca mitigar tais disparidades, mas os desafios de implementação são consideráveis, especialmente para empresas públicas que enfrentam múltiplas regulamentações.

As diferenças na apresentação dos balanços patrimoniais sob essas duas leis se devem principalmente às diferentes naturezas e necessidades de reporte das entidades privadas e públicas. A Lei 6.404/76 fornece uma visão mais detalhada e adaptada ao setor privado, enquanto a Lei 4.320/64 atende às necessidades de controle e transparência na administração pública.

Corroborando com pesquisas que estudam impactos acerca das DEA's, enfatiza-se que, mesmo possuindo previsão legal, tais acontecimentos podem comprometer o regime de competência para contabilização de despesas, haja vista a possibilidade de prejudicar a previsibilidade de valores propostos para a alocação em orçamento subsequentes, em resumo os dispêndios e os ingressos financeiros trabalhados no mesmo exercício financeiro, torna-se um desafio para a organização junto a execução orçamentaria do setor público, impactando a situação orçamentária e financeira do exercício vigente (Silva, Batista, Nascimento, 2017).

Esta mesma problemática é pontuada por Lima (2009) em seu estudo de caso sobre a operacionalização do Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI) nas unidades gestoras do Exército em São Paulo, o autor enfatiza que devido ao resultado dessa incompatibilidade, as unidades gestoras do Exército em São Paulo são obrigadas a realizar lançamentos contábeis paralelos. Este procedimento é necessário para atender aos requisitos de ambas as legislações, o que adiciona complexidade ao processo contábil e pode levar a inconsistências nos relatórios financeiros.

Para aprimorar a compatibilidade entre os sistemas e leis contábeis no setor público, é essencial focar em diversas questões cruciais. Primeiro, a harmonização dos regimes contábeis é fundamental. Investigar maneiras de alinhar o regime de caixa e o regime de competência dentro da contabilidade pública pode envolver reformas legislativas ou adaptações nos sistemas contábeis existentes. Essa harmonização é vital para reduzir as divergências entre a Lei 4.320/64, que rege o regime misto, e a Lei 6.404/76, que adota exclusivamente o regime de competência.

Segundo, é importante estudar o impacto na transparência e gestão. A adoção de um regime contábil misto pode afetar significativamente a transparência e a eficiência na gestão das finanças públicas. Pesquisas nesta área poderiam identificar como essas práticas influenciam a clareza dos relatórios financeiros e a tomada de decisões administrativas, além de sugerir melhorias que aumentem a transparência e a precisão das informações contábeis. (Ramos, 2007).

Pederiva (1998), enfatiza ainda que, as empresas estatais dependentes enfrentam dificuldades para conciliar os sistemas de contabilidade pública e privada devido à diferença de foco entre as legislações. A contabilidade pública é mais orientada à forma e ao cumprimento de obrigações legais, enquanto a contabilidade privada enfatiza a substância e a relevância econômica das operações. Essa falta de conciliação resulta em informações financeiras que podem não refletir fielmente a situação econômica da entidade, além de prejudicar a transparência e a *accountability*. A ausência de controles internos adequados e a omissão de informações cruciais em relatórios financeiros são problemas adicionais, exacerbando a complexidade na preparação dos relatórios de gestão.

A implementação de certificações e comitês de auditoria em empresas estatais enfrenta desafios singulares, pois essas organizações operam em um ambiente onde as expectativas do setor privado e público se entrelaçam. Cristóvam e Bergamini (2019) observam que a Lei das Estatais (Lei nº 13.303/2016) foi criada para estabelecer práticas de governança corporativa, transparência e gestão de riscos, inspiradas nas melhores práticas do setor privado. No entanto, essas disposições muitas vezes são comprometidas por interferências políticas e dificuldades operacionais específicas do setor público. Tais empresas precisam equilibrar a prestação de contas a acionistas e ao público em geral, o que exige uma abordagem integrada para garantir a conformidade regulatória (Cristóvam; Bergamini, 2019).

A conciliação entre as demonstrações contábeis públicas e privadas é outro desafio importante. O CRC/RS (2018) enfatiza que, para garantir maior transparência nas demonstrações financeiras, são necessários ajustes metodológicos, capacitação contábil e a adoção de novas tecnologias. Neste sentido, Oliveira e Alonso (2022) destacam que a Lei Anticorrupção (Lei nº 12.846/2013), em conjunto com a Lei das Estatais, busca fortalecer a governança e implementar programas de compliance eficazes. Entretanto, a aplicação dessas leis ainda encontra obstáculos, principalmente em relação à eficiência dos sistemas de controle e fiscalização. Para superar esses desafios, torna-se imprescindível o contínuo aprimoramento

das práticas contábeis e de auditoria, permitindo uma maior harmonização entre as exigências do setor público e privado (Oliveira; Alonso, 2022).

Além dos desafios relacionados à governança e à transparência nas empresas estatais, outro ponto relevante é a adequação dos registros contábeis ao regime de competência, especialmente no uso de sistemas como o SIAFI, que é preparado para receber esses registros. De acordo com Lima Filho e Severo Peixe (2020), algumas causas de lançamentos inadequados à competência da despesa podem estar relacionadas à falta de qualificação dos profissionais responsáveis pelas decisões, à carência de recursos administrativos para controle ou, ainda, à adoção obrigatória de padrões contábeis sem o devido planejamento sobre como isso impactará os procedimentos existentes. Isso afirma a necessidade de capacitação contínua e o aprimoramento dos mecanismos de controle, que são fundamentais para garantir a precisão das demonstrações contábeis e a conformidade com as normas atuais. Assim, a combinação de boas práticas de governança com a qualificação profissional adequada é essencial para o sucesso das auditorias e o fortalecimento da governança nas estatais.

Outra situação a ser considerado é o prazo de encerramento do SIAFI. Embora a CCONT reconheça que o prazo estipulado pelo sistema é curto, a antecipação dos processos contábeis por parte dos contadores tem sido sugerida como uma solução viável para esse problema. A proposta visa facilitar o cumprimento dos prazos, assegurando maior eficiência na finalização dos registros contábeis e contribuindo para a confiabilidade das informações (Lima Filho; Severo Peixe, 2020).

Criar comitês de auditoria é fundamental para a boa governança corporativa. Monici e Costa (2019) analisam o papel desses comitês em organizações apontam que sua implementação aumenta a confiança nas demonstrações financeiras e fortalece os mecanismos de controle interno. Essa prática, já consolidada em algumas entidades, pode ser igualmente eficaz em empresas estatais, onde a transparência e a prevenção de fraudes são prioridades. Os comitês de auditoria tendem a contribuir diretamente para a melhoria da qualidade das informações contábeis e mitigação de riscos, sendo um componente essencial para a governança das empresas estatais. (Monici; Costa, 2019).

Considerando a necessidade de garantir que as empresas estatais alcancem objetivos de conformidade e transparência, Oliveira e Alonso (2022) recomendam a implementação de estratégias contínuas, tais como auditorias externas independentes e aprimorar os sistemas de controle de riscos. São práticas indispensáveis para garantir que as empresas públicas estatais cumpram exigências legais, e promovam uma gestão transparente e eficiente. Essas ações são

vistas como fundamentais para consolidar a confiança do público e dos investidores nessas organizações, reforçando o compromisso com a integridade e a prestação de contas (Oliveira; Alonso, 2022).

Reforça-se que ambas as legislações visam reportar o desempenho financeiro em um período de um ano. Porém, como destacado por Lima, Santana e Guedes (2009) as diferenças entre as regras contábeis e orçamentárias resultam em discrepâncias nos resultados apresentados. A Lei 6.404/76 enfatiza em resultados para análise de performance e investimento, aplicando um período contábil das sociedades por ações, que normalmente segue o exercício social de um ano para a apresentação de receitas, despesas, lucro ou prejuízo, enquanto a Lei 4.320/64 concentra-se na execução orçamentária e controle fiscal, seguindo o exercício social de um ano para apresentação de receitas, despesas, lucro ou prejuízo.

A NBC T 16.10, publicada através da Resolução CFC no 1.137/08, estabelece procedimentos para avaliação e mensuração de ativos e passivos das entidades do setor público. Essas normas visam melhoria da qualidade da informação contábil no setor público. Entretanto, como apontado por Santos e Almeida (2012), o uso prático dessas normas tem sido limitado, poucos profissionais aplicam esses critérios de forma sistemática. Refletindo um desafio contínuo na convergência entre normas internacionais e a contabilidade pública nacional, dificultando a plena integração dos princípios de transparência e eficiência esperados dessas diretrizes.

Segundo Almeida, 2012, as empresas estatais dependentes (ora controladas pelos entes da Federação) que por ventura receberam recursos financeiros de seus controladores, no exercício anterior, precisam disponibilizar demonstrativos comparativos de que trata a LRF no prazo de 31 de dezembro de cada ano, integrando o Relatório de Gestão Fiscal, o qual também deve ser emitido pelos titulares dos Poderes e órgãos ao final de cada quadrimestre, tais prazos estão expressos de maneira clara na Lei Complementar nº 101/200 (Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF), que regulamenta as finanças públicas no Brasil, promovendo a responsabilização na gestão das contas do governo, proposta em Art. 20.

A governança corporativa tornou-se obrigatória para as empresas estatais brasileiras, como direito nacional, ao incorporá-la ao regime societário aplicável às empresas estatais, denota-se um passo adiante no caminho evolutivo em busca da integridade, foi dado, objetivando eficácia e maior eficiência por parte das estatais, cujas repercussões vão além das estatais, marco este, conseguido em função da introdução da Lei 13.303/2016 (Lei das Estatais)

que surgiu em um contexto de reação a abusos, identificados em algumas empresas estatais brasileiras.

Esta legislação respalda requisitos de governança corporativa que prevê medidas para ampliar a autonomia das empresas estatais, além de profissionalizar a administração, tornando mais explícitos os compromissos empresariais, com intuito de atingir objetivos traçados em políticas públicas, exigindo a adoção de medidas que visam boas práticas de governança (Mainieri, 2018).

Segundo Palma (2020), propõe-se a criação de uma nova legislação que harmonize as obrigações das empresas estatais dependentes, estabelecendo critérios claros para a aplicação preferencial de normas em situações de conflito entre os regimes societário e público. Essa legislação deveria adotar os princípios da segurança jurídica e da inovação, já presentes na LINDB.

A discussão revela a necessidade urgente de uma legislação que resolva as divergências enfrentadas pelas empresas estatais dependentes. Ao harmonizar as exigências dos regimes societário e público, o novo marco legal não apenas reduziria a insegurança jurídica, mas também permitiria que essas empresas operassem com maior eficiência e inovação, beneficiando tanto o setor público quanto a sociedade.

Com a análise do artigo, podemos chegar a conclusão de que a criação de uma nova legislação para as empresas estatais dependentes inspirada nos princípios da Lei nº 13.655/2018, voltada especificamente às empresas estatais dependentes, com foco específicos na harmonização dos regimes públicos e societários, na proteção dos gestores públicos e promoção da flexibilização e inovação, seria uma alternativa viável para solucionar os problemas e lacunas existentes por conta da dubiedade de legislação aplicável.

O Quadro 11 a seguir apresenta as principais diretrizes sugeridas para a formulação desta nova legislação, visando que além de atender as necessidades acima, também promoveria o equilíbrio entre as exigências do mercado com as responsabilidades públicas das empresas estatais.

Quadro 11 - Proposta de Diretrizes para Nova Legislação das Empresas Estatais Dependentes

Aspecto	Descrição
Segurança Jurídica	Estabelecer normas claras que harmonizem os requisitos dos regimes (societário e público), permitindo o cumprimento das obrigações sem risco de conflito normativo.
Flexibilidade e Inovação	Permitir que as estatais desenvolvam soluções inovadoras e eficientes, adaptando-se às exigências do mercado enquanto atendem às responsabilidades públicas.
Proteção ao Gestor Público	Proteger gestores das estatais contra responsabilizações decorrentes de interpretações divergentes das normas, desde que suas decisões sejam tomadas de boa-fé e legalmente.

Harmonização dos Regimes	Conciliar as normas de direito societário com as de direito público, introduzindo mecanismos como critérios de aplicação preferencial ou consulta prévia a órgãos de controle.
Previsibilidade e Estabilidade	Criar um ambiente de previsibilidade nas decisões de controle, evitando mudanças súbitas que possam afetar as operações das empresas estatais.

Fonte: Dados da Pesquisa (2024)

As diretrizes registradas no Quadro 11, buscam criar um marco regulatório que trazendo segurança jurídica, garantindo que as empresas estatais possam operar de maneira eficiente e inovadora sem descumprir suas responsabilidades públicas. Protegendo os gestores que agem de boa-fé, a legislação também visa reduzir a insegurança jurídica em torno das decisões administrativas, enquanto mecanismos de harmonização entre os regimes societário e público promovem maior clareza e estabilidade regulatória.

Para embasar a proposta de implementação de um sistema de controladoria em contabilidade para monitoramento na EBSEH, é fundamental considerar os fundamentos teóricos que sustentam essa abordagem. A Teoria da Agência, conforme descrita por Jensen e Meckling (1976), justifica a necessidade de um sistema de controladoria ao destacar a importância de mecanismos de controle para reduzir conflitos de interesse entre gestores (agentes) e proprietários ou controladores (principais). De acordo com essa teoria, a controladoria em contabilidade atua como um instrumento para garantir que os gestores estejam cumprindo suas responsabilidades em alinhamento com os interesses dos controladores, promovendo maior transparência e eficácia na gestão contábil e assegurando conformidade com as legislações aplicáveis.

Além disso, a Teoria da Legitimidade, discutida por Suchman (1995), ressalta a importância de alinhar as práticas contábeis com as legislações nacionais e internacionais, como a Lei 6.404/76, a Lei 4.320/64 e a Lei 13.303/16. Essa conformidade não apenas evita problemas legais, mas também fortalece a integridade e a sustentabilidade da organização. Segundo Suchman (1995), as organizações devem alinhar suas práticas com as normas e expectativas sociais para manter sua legitimidade e apoio contínuo. Portanto, a adoção de um sistema robusto de controladoria em contabilidade, fundamentado nessas teorias, visa não apenas promover a conformidade e a transparência, mas também melhorar a eficácia da gestão contábil e a capacidade da EBSEH de responder eficazmente a desafios regulatórios e econômicos.

A análise de entrevistas é uma metodologia amplamente utilizada em pesquisas contábeis e financeiras para entender profundamente as práticas e desafios enfrentados por instituições específicas. De acordo com Creswell (2014), entrevistas qualitativas permitem uma

exploração detalhada das percepções dos participantes sobre questões complexas, proporcionando insights que não podem ser facilmente capturados por métodos quantitativos. No contexto da Empresa Brasileira de Serviços Hospitalares (EBSERH), essa abordagem oferece uma oportunidade valiosa para identificar e entender as divergências contábeis entre as Leis nº 4.320/64 e nº 6.404/76. Além disso, a entrevista fornece uma base sólida para a formulação de propostas direcionadas à melhoria dos processos contábeis e à conformidade legal, contribuindo para a transparência e eficiência das demonstrações financeiras. A aplicação desta metodologia permite a identificação de soluções práticas e ajustadas à realidade da EBSERH, o que é essencial para a evolução e adequação das práticas contábeis da instituição.

A seguir, apresentaremos a análise das entrevistas realizadas, bem como as propostas e alternativas para abordar as divergências entre as Leis nº 4.320/64 e nº 6.404/76 na Empresa Brasileira de Serviços Hospitalares (EBSERH). O objetivo é aprimorar os procedimentos contábeis, melhorando a precisão, tempestividade e conformidade dos registros. As soluções propostas visam aumentar a transparência e eficiência dos processos contábeis, alinhando as práticas da EBSERH às exigências legais e reduzindo distorções patrimoniais e dificuldades operacionais.

6. PROPOSTAS

Proposta sugerida

As propostas são desenvolvidas na pesquisa foram elaboradas buscando atender aos objetivos inicialmente estabelecidos, que previam identificar as divergências entre as legislações aplicáveis a estatal dependente EBSEH, avaliar seus impactos bem como propor soluções eficazes para harmonizar os regimes. A criação de uma nova legislação contábil integrada (Proposta 1) busca resolver as divergências identificadas, promovendo uma base normativa que unifique os regimes público e privado.

A implementação de programas de treinamentos e capacitação (Proposta 2) responde à necessidade de aprimorar o entendimento das diferenças contábeis e melhorar a gestão interna, garantindo maior eficiência, efetividade e conformidade nas empresas. Por fim, a criação de uma controladoria interna, robusta e específica na área de contabilidade (Proposta 3) busca objetivamente fortalecer a transparência e assegurar que os processos contábeis reflitam a realidade econômica das estatais com precisão, bem como dar maior segurança aos gestores para tomada de decisão.

Dessa forma, cada proposta está alinhada aos objetivos de mitigar os conflitos promovendo melhorias Significativas na conformidade, previsão e clareza das demonstrações contábeis da EBSEH.

Proposta 1 - Nova legislação para Harmonização dos Regimes Contábeis Societário e Público.

Considerando que foram analisados acórdãos do Tribunal de Contas da União (TCU) que apontam divergências significativas na aplicação das leis atuais, bem como revisados documentos de orientação, notas explicativas e realizada entrevista semiestruturada com o responsável pela contabilidade, concluímos que a criação de uma nova legislação é uma alternativa para resolver os problemas identificados. Essas análises evidenciaram inconsistências e dificuldades práticas na harmonização dos regimes societário e público, destacando a necessidade urgente de uma solução legal mais clara e abrangente. A nova legislação proposta visa eliminar as ambiguidades e proporcionar diretrizes mais precisas, garantindo maior segurança jurídica e eficiência na gestão das estatais dependentes.

Propõe-se a criação de legislação específica suavizar e harmonizar as diretrizes contábeis entre o setor público e privado. Esta legislação visa estabelecer diretrizes claras e

uniformes para o reconhecimento de despesas no regime de competência e caixa, além de harmonizar o tratamento das Despesas de Exercícios Anteriores entre as normas públicas e societárias.

A originalidade dessa proposta reside na tentativa de preencher uma lacuna existente no arcabouço normativo brasileiro, causada pela necessidade de atender simultaneamente às exigências de duas legislações distintas: a pública (Lei 4.320/64) e a societária (Lei 6.404/76). Atualmente, as empresas estatais, especialmente as dependentes, enfrentam dificuldades ao lidar com obrigações contábeis que, em muitos casos, divergem significativamente entre os dois regimes, criando obstáculos para a uniformidade e clareza nas informações financeiras.

O objetivo é garantir uma estrutura legal que assegure a padronização dos processos contábeis, reduzindo discrepâncias e facilitando a conformidade das unidades gestoras, proporcionando diretrizes claras para evitar a acumulação de despesas e assegurar maior precisão e transparência na execução orçamentária.

A necessidade de legislação específica é evidenciada pelas divergências que ocorrem em função da exigência de execução das regulamentações que regem a EBSERH, ocasionando registros de despesas sem suporte orçamentário, distorcendo resultados financeiros e comprometendo a transparência e a confiabilidade das demonstrações financeiras.

A criação de uma nova lei no Brasil começa com a identificação de uma necessidade, muitas vezes apontada por pesquisas que revelam problemas ou divergências que precisam ser resolvidos. A pesquisa é essencial nesse processo, pois fornece as evidências que fundamentam a proposta legislativa, garantindo que a nova lei seja eficaz e bem direcionada. Durante a elaboração e análise do projeto de lei, a pesquisa continua a ser crucial, orientando decisões e assegurando que a legislação seja viável e juridicamente correta. Assim, uma nova lei baseada em pesquisa torna-se uma solução sólida e fundamentada para atender às demandas da sociedade.

O Quadro 12 expõe a estrutura da Lei de Harmonização das Normas Contábeis para Estatais Dependentes, destacando suas principais disposições. O objetivo central desta legislação é promover a convergência entre as práticas contábeis do setor público, regido pela Lei 4.320/64, e as do setor privado, conforme a Lei 6.404/76. A implementação desse sistema harmonizado visa assegurar maior transparência e precisão nos registros financeiros, além de conciliar os regimes de competência e caixa, garantindo conformidade contábil para as estatais dependentes do Tesouro Nacional.

Quadro 12 - Harmonização das Normas Contábeis Estatais Dependentes: Estrutura da Lei

Título	Artigo e Conteúdo
Título I Disposições Gerais	Art. 1º - Dispõe sobre a harmonização das normas contábeis aplicáveis às estatais dependentes, visando à conciliação dos critérios de contabilidade pública e societária, conforme Leis 4.320/64 e 6.404/76.
Título II Critérios Contábeis Harmonizados	Art. 2º - Estatais dependentes do Tesouro Nacional devem adotar um sistema contábil unificado que permita conformidade com os regimes de competência e de caixa. Art. 3º - As demonstrações contábeis devem atender aos requisitos das Leis 4.320/64 e 6.404/76, incluindo: Conciliação dos registros contábeis entre o sistema SIAFI e os demonstrativos financeiros exigidos pela Lei 6.404/76. Transparência nos registros de operações que envolvam recursos públicos e obrigações fiscais. Art. 4º - As estatais devem incluir nas notas explicativas dos balanços as conciliações para demonstrar aderência aos dois regimes legais.
Título III Reestruturação das Rotinas Contábeis	Art. 5º - Estatais dependentes realizarão treinamentos periódicos para suas equipes de contabilidade e finanças, focados na integração dos sistemas SIAFI e societário. Art. 6º - As estatais devem implementar procedimentos internos padronizados para garantir a conformidade simultânea com ambas as legislações.
Título IV Sistema de Conciliação	Art. 7º - Estatais dependentes devem adotar um sistema de conciliação contábil específico para harmonizar os regimes de competência e caixa. Art. 8º - O sistema de conciliação será auditado periodicamente para garantir precisão e transparência dos registros financeiros.
Título V Revisão e Aperfeiçoamento das Práticas Contábeis	Art. 9º - O Poder Executivo promoverá revisões periódicas das práticas contábeis das estatais dependentes, com o objetivo de aperfeiçoar a integração entre regimes públicos e societários. Art. 10º - Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação, revogando-se as disposições em contrário.

Fonte: Dados da Pesquisa (2024)

O Quadro 12 aborda a harmonização das normas contábeis para estatais dependentes, destacando a necessidade de conciliar os critérios estabelecidos pelas Leis 4.320/64 e 6.404/76, que regulamentam, respectivamente, a contabilidade pública e societária. A estrutura proposta na tabela visa garantir a transparência e a conformidade dos registros contábeis, promovendo uma integração eficiente entre os sistemas de contabilidade utilizados pelo setor público (SIAFI) e o regime societário.

Além disso, o foco na reestruturação das rotinas contábeis e na adoção de um sistema de conciliação unificado reflete a importância de treinamentos periódicos e procedimentos padronizados para manter a integridade dos demonstrativos financeiros. A tabela também ressalta o papel crucial de auditorias periódicas e da revisão contínua das práticas contábeis, assegurando a aderência a ambas as legislações e o aprimoramento constante da gestão financeira das estatais dependentes.

Ao propor uma legislação específica e direcionada para a harmonização, a iniciativa também se destaca por fornecer maior segurança jurídica às estatais, que atualmente enfrentam incertezas ao aplicar as diferentes normas. Além disso, a criação de um marco legal claro e

abrangente garantiria a conformidade com os padrões internacionais de contabilidade, melhorando a transparência e a governança das estatais dependentes, o que contribuiria para a sustentabilidade financeira e administrativa dessas empresas no longo prazo.

Proposta 2 –Implementação Programas de Treinamento e Capacitação para Melhoria da Gestão Contábil

Recomenda-se a implementação de programas de treinamento para gestores e equipes. Esses treinamentos devem abranger aspectos técnicos e operacionais, especialmente para aqueles vindos de outras áreas, como gestão hospitalar e orçamento, visando aumentar o conhecimento sobre as diferenças nos regimes contábeis e a importância da conformidade fiscal, além das obrigações fiscais e o correto uso dos sistemas integrados de gestão e minimizando erros e distorções na execução contábil.

O objetivo é capacitar os envolvidos para lidar com as complexidades das legislações contábeis e na adoção de melhores práticas na gestão de processos contábeis e fiscais. Essa iniciativa ajudaria a fortalecer a competência técnica dos gestores e técnicos, permitindo uma melhor adaptação às exigências legais e uma maior capacidade de prevenção de inconformidades.

Os resultados do estudo indicam que a falta de capacitação contribui para falhas e a consolidação dos dados de estoque, imprecisão dos registros, ineficiência na gestão de estoques, entre outros, promovendo assim uma maior conformidade contábil. Investir em treinamentos pode melhorar entendimento e gestão dos fluxos de material, garantindo que as práticas estejam alinhadas com as exigências das legislações aplicáveis.

Implementação de Programas de Treinamento em Gestão Contábil e Fiscal

A implementação de programas de treinamento em gestão contábil e fiscal é essencial para o fortalecimento das competências dos gestores e equipes envolvidas na administração de empresas, especialmente aquelas que lidam com diferentes regimes contábeis e obrigações fiscais. O Quadro 13 a seguir organiza de forma clara as etapas necessárias para identificar as lacunas de conhecimento, desenvolver um conteúdo programático adequado, aplicar uma metodologia eficaz de treinamento e realizar avaliações contínuas, garantindo assim a conformidade com as normas contábeis e fiscais. O objetivo é promover a melhoria contínua das práticas contábeis, reduzir erros e aumentar a eficiência operacional

Quadro 13 - Plano de Ação para Implementação de Programas de Treinamento em Gestão Contábil e Fiscal

Etapa	Descrição
Identificação das Necessidades de Capacitação	Análise de Competências: Levantamento das competências técnicas e operacionais dos gestores e equipes, especialmente os que vieram de áreas distintas. Mapeamento de Gaps: Identificação de lacunas em regimes contábeis, obrigações fiscais e sistemas integrados de gestão.
Desenvolvimento do Conteúdo Programático	Módulos Técnicos: Foco em diferenças entre regimes contábeis, conformidade fiscal e boas práticas contábeis. Módulos Operacionais: Treinamentos sobre o uso de sistemas integrados de gestão. Estudos de Caso: Exemplos práticos para ilustrar falhas em conformidade fiscal e gestão de estoques.
Metodologia de Treinamento	Treinamento Presencial e Online: Oferecer opções de treinamento tanto presencial quanto online para maior alcance. Workshops Interativos: Situações simuladas com feedback imediato. Acompanhamento Contínuo: Programa de mentoria e acompanhamento pós-treinamento.
Avaliação e Monitoramento	Avaliações Periódicas: Medição do aumento de conhecimento e aplicação prática. Monitoramento de Indicadores: Avaliação de KPIs como precisão dos registros e conformidade fiscal. Feedback Contínuo: Coleta de feedback e ajustes no programa.
Adaptação e Melhoria Contínua	Atualização de Conteúdo: Revisão contínua para refletir mudanças nas legislações. Cultura de Melhoria Contínua: Incentivo ao aprimoramento constante das competências.
Resultados Esperados	Redução de Erros Contábeis: Diminuição significativa de erros e distorções na execução contábil e gestão de estoques. Melhoria na Conformidade Fiscal: Maior conformidade com obrigações fiscais, minimizando riscos. Eficiência Operacional: Aumento da eficiência na gestão de estoques e consolidação de dados.

Fonte: Dados da Pesquisa (2024)

A proposta apresentada no quadro busca endereçar, de forma prática e direta, a necessidade de capacitação contábil e fiscal nas organizações. Inicialmente, o mapeamento de competências e gaps de conhecimento permite identificar áreas críticas que necessitam de intervenção, com foco especial na transição de profissionais de outras áreas, como gestão hospitalar, para funções contábeis. O desenvolvimento de um conteúdo programático técnico e operacional garante que os treinamentos sejam adaptados às necessidades identificadas, abordando desde as diferenças entre regimes contábeis até o uso de sistemas integrados de gestão. A metodologia combinando modalidades presenciais, online, e workshops interativos possibilita flexibilidade e maior engajamento dos participantes.

A fase de avaliação e monitoramento assegura a mensuração do impacto dos treinamentos, verificando tanto o aumento do conhecimento quanto a aplicação prática nas operações diárias. Esse monitoramento contínuo, aliado ao feedback regular, permite ajustes rápidos no conteúdo e abordagem do programa. Por fim, a adaptação constante do material de acordo com mudanças legislativas e a promoção de uma cultura de melhoria contínua garantem que os resultados esperados – redução de erros contábeis, melhoria na conformidade fiscal e

aumento da eficiência operacional – sejam alcançados de maneira consistente e sustentável ao longo do tempo.

Proposta 3 – Criar uma Controladoria contábil/ Auditoria interna

A Proposta é a criação de um sistema de auditoria interna voltado para a análise e monitoramento contínuo das demonstrações contábeis, com o objetivo de identificar e corrigir possíveis divergências entre as legislações pública e societária antes que essas informações sejam submetidas aos órgãos controladores. Esse sistema deve ser estruturado de modo a distribuir responsabilidades de forma equilibrada, evitando a sobrecarga sobre os gestores, que atualmente estão mais focados no cumprimento de tarefas imediatas, sem capacidade de realizar melhorias sistêmicas. Além disso, o sistema deve assegurar uma integração eficiente entre as unidades gestoras, promovendo a consolidação adequada dos dados contábeis, ao mesmo tempo em que se recomenda a implementação de melhorias contínuas nos processos de contabilização.

Com base nos resultados da pesquisa, a proposta busca garantir a transparência e a eficácia dos processos contábeis, evitando a necessidade de ajustes em exercícios anteriores. O sistema de auditoria interna proposto visa assegurar que todas as transações sejam registradas dentro do exercício financeiro correspondente e em conformidade com a legislação pública e societária aplicável. A implementação desse sistema reduz a ocorrência de inconsistências nos registros, melhora a qualidade das informações contábeis e fortalece o controle interno, contribuindo para uma gestão mais eficiente e alinhada às exigências legais e regulatórias.

A implementação de um sistema de auditoria interna é crucial para que as obrigações fiscais sejam cumpridas de forma eficiente e eficaz, frente as inconformidades das práticas contábeis e resultados econômicos controversos, com as normas nacionais e internacionais gerando lacunas de fragilidade da organização e gestão das estatais frente aos órgãos controladores.

Prática para a Implementação de um Sistema de Auditoria Interna para Monitoramento Contábil na EBSEH

A criação de um sistema de controladoria em contabilidade pode ser fundamentada na Teoria da Agência, que enfatiza a importância de mecanismos de controle para mitigar conflitos de interesse entre gestores e controladores (Jensen & Meckling, 1976). A controladoria atua como um instrumento para garantir que as ações dos gestores estejam alinhadas com os interesses dos controladores, promovendo a transparência e a conformidade com as legislações

aplicáveis. Além disso, a conformidade com legislações contábeis, como as Leis 6.404/76, 4.320/64 e 13.303/16, é crucial para a sustentabilidade das organizações públicas. Um sistema robusto de controladoria ajuda a alinhar as práticas contábeis com essas exigências legais, evitando problemas significativos e reforçando a integridade e eficácia na gestão contábil.

Criação e Definição de Funções da Controladoria Contábil

A criação de uma equipe dedicada de controladoria contábil é fundamental para garantir o monitoramento contínuo das demonstrações financeiras, com a função de identificar e corrigir possíveis divergências entre as legislações pública e societária. Essa equipe deve ser bem capacitada para prevenir que inconsistências sejam expostas aos órgãos de controle, atuando de forma proativa. Além disso, é importante uma clara distribuição de responsabilidades entre os controladores contábeis e os gestores das unidades. Enquanto a equipe de controladoria se concentra na revisão sistêmica e detecção de riscos, os gestores devem focar na implementação de melhorias operacionais e no cumprimento das recomendações de controle contábil.

Integração Sistêmica e Consolidação de Dados

A integração sistêmica das unidades gestoras também é essencial, sendo viabilizada por sistemas integrados de gestão que facilitam a consolidação eficiente dos dados contábeis. A comunicação entre as diferentes unidades precisa ser fluida, garantindo que os dados necessários para o controle contábil sejam precisos e acessíveis. A melhoria contínua dos processos de contabilização deve ser uma prioridade, orientada pelos monitoramentos da controladoria, assegurando que todas as transações sejam devidamente registradas dentro do mesmo exercício financeiro, em conformidade com as exigências legais.

Objetivos e Benefícios da Implementação

Os principais objetivos dessa implementação são garantir a transparência e a eficiência dos processos contábeis, minimizando a necessidade de ajustes retroativos e assegurando que as demonstrações financeiras sejam precisas e completas, conforme a legislação aplicável. Isso contribui para a credibilidade da EBSEH. A controladoria contábil também desempenha um papel central no cumprimento eficiente das obrigações fiscais, corrigindo inconformidades antes que sejam expostas, o que fortalece a posição da EBSEH frente aos órgãos reguladores e previne penalidades. Além disso, ao reduzir lacunas e fragilidades nas operações contábeis,

especialmente em casos de divergências entre normas nacionais e internacionais, o sistema de controle robusto permite à organização mitigar riscos e fortalecer sua conformidade regulatória

O Quadro 14 apresenta a proposta de criação de um Sistema de Controladoria Contábil e Auditoria Interna, destacando os objetivos, a importância da implementação, os componentes essenciais, os benefícios esperados, o impacto no processo de contabilização e a conclusão sobre a necessidade dessa iniciativa. Ela visa proporcionar uma visão estruturada e clara dos principais aspectos do sistema, facilitando a compreensão das suas vantagens e da sua contribuição para a gestão financeira mais eficaz e transparente das organizações públicas e estatais.

Quadro 14 - Proposta de Criação Sistema de Controladoria Contábil e Auditoria Interna

Seção	Conteúdo
1. Objetivo da Proposta	Assegurar Transparência e Eficácia: Garantir que todas as transações sejam registradas dentro do mesmo exercício financeiro e em conformidade com a legislação aplicável. Minimizar Ajustes de Exercícios Anteriores: Evitar ajustes futuros e assegurar a precisão nas demonstrações contábeis.
2. Importância da Implementação	Cumprimento das Obrigações Fiscais: Assegurar que as obrigações fiscais sejam atendidas de forma eficiente e eficaz. Redução de Inconformidades: Corrigir práticas contábeis incongruentes e resolver resultados econômicos controversos frente às normas nacionais e internacionais. Fortalecimento da Gestão e Controle: Diminuir fragilidades na gestão das estatais e melhorar o controle em relação aos órgãos fiscalizadores.
3. Componentes do Sistema de Auditoria Interna	Monitoramento Contínuo: Análise contínua das demonstrações contábeis para identificar divergências entre legislações pública e societária antes de serem reportadas. Distribuição de Responsabilidades: Delegar responsabilidades específicas para a auditoria interna e reduzir a sobrecarga dos gestores. Integração Sistêmica: Garantir a integração eficaz das unidades gestoras para uma consolidação precisa dos dados.
4. Benefícios Esperados	Precisão Contábil: Registro adequado de todas as transações no exercício financeiro correto, minimizando ajustes futuros. Transparência e Conformidade: Melhorar a transparência e a conformidade com legislações contábeis e fiscais, reduzindo riscos de penalidades. Eficiência Operacional: Aumentar a eficiência dos processos contábeis e de auditoria, permitindo uma gestão financeira mais eficaz.
5. Impacto no Processo de Contabilização	Necessidade de Implementação: A criação de um sistema de controladoria contábil e auditoria interna é crucial para melhorar a transparência, conformidade e eficácia dos processos contábeis, assegurando uma gestão financeira sólida e responsável.

Fonte: Dados da Pesquisa (2024)

A proposta de criação de um Sistema de Controladoria Contábil e Auditoria Interna traz soluções para fortalecer a governança financeira e aumentar a precisão e conformidade nos processos contábeis. A integração de monitoramento contínuo, a redistribuição de responsabilidades e o fortalecimento dos controles internos são essenciais para reduzir riscos e corrigir inconformidades. Ao abordar a duplicidade de regimes contábeis e garantir maior eficiência operacional, o sistema proposto se alinha às melhores práticas de transparência e

gestão fiscal, proporcionando uma base sólida para o cumprimento de obrigações legais e financeiras de forma consistente e segura.

Além das propostas apresentadas, é importante considerar as seguintes recomendações para que seja feita a revisão/modernização dos sistemas contábeis utilizados, como o SIAFI, tornando-o mais flexível e adaptável às necessidades de correção e atualização contábil, permitindo consistências resolvidas com maior rapidez e eficiência, melhorando o processo contábil geral na EBSEH.

Integração Sistêmica e Consolidação de Dados:

Sistemas Integrados de Gestão: Garantir que todos os dados contábeis sejam consolidados de forma eficiente através de sistemas integrados, como o SIAFI. A integração deve ser revisada e aprimorada para permitir que as unidades gestoras compartilhem informações de forma fluida, facilitando a auditoria e a tomada de decisões baseadas em dados confiáveis.

Modernização do SIAFI: A modernização do SIAFI é uma necessidade para torná-lo mais eficiente e adaptável às crescentes demandas do setor público. Como um sistema robusto, que atende todos os órgãos governamentais, sua modernização enfrenta desafios. O SIAFI é uma plataforma complexa que integra funções financeiras, orçamentárias e patrimoniais, tornando o processo de atualização uma tarefa difícil, pois precisa acontecer sem interromper as operações diárias.

Além disso, há uma resistência à mudança por parte de usuários acostumados com a versão antiga, exigindo um esforço significativo em treinamento e capacitação. A modernização precisa também garantir a segurança da informação, dada a natureza sensível dos dados processados, além de assegurar a integração contínua com outros sistemas governamentais. Abordar essas questões de maneira estratégica e planejada é crucial para que a modernização do SIAFI melhore a precisão e a agilidade no processamento contábil, ao mesmo tempo em que fortalece sua flexibilidade e capacidade de adaptação a novas necessidades.

As dificuldades identificadas através da pesquisa, demonstra que a duplicidade de exigências contábeis entre o setor público e privado criam desafios complexos, teóricos e práticos. O conflito entre o regime de caixa, predominante na contabilidade pública, e o regime de competência, típico da contabilidade societária, revela não apenas uma questão de ordem técnica, mas com um problema estrutural entre as práticas contábeis. No caso de empresas estatais, essa situação se agrava, pois elas precisam operar sob ambas as normas, o que

frequentemente gera inconsistências e dificuldades operacionais. Sistemas como o SIAFI, que foram desenvolvidos com foco exclusivo nas demandas do setor público, enfrentam dificuldades para lidar com as necessidades das estatais, que necessitam integrar os dois regimes contábeis essa lacuna evidencia a falta de uma base normativa unificada que possibilite uma convergência mais eficaz contemplando os dois regimes.

Além da conformidade legal, esta situação afeta diretamente a governança e a gestão das estatais dependentes, gerando inconsistências nas demonstrações e prejudicando a transparência, além de dificultar a tomada de decisão com base em dados confiáveis. A pesquisa aponta para uma reforma normativa que integre esses sistemas, com diretrizes claras e coerentes, que reflitam de maneira adequada a realidade econômica e patrimonial das entidades.

A partir de uma abordagem crítica das práticas contábeis adotadas pelas estatais dependentes, e possível propor soluções para mitigar as inconsistências, recomendar revisões das rotinas contábeis e implementação de sistemas integrado de gestão visando o fortalecimento dos controles internos. O que estamos propondo através da pesquisa e oferecer um caminho viável para convergência contábil entre os regimes, entendendo que com essas medidas, não apenas garantiria a adequação das estatais às exigências legais, mas também se promoveria a transparência e a fidelidade das demonstrações financeiras, assegurando que elas produzam relatórios contábeis que reflitam de maneira fidedigna as informações.

A criação de uma base legislativa, a capacitação contínua dos gestores e a implantação de auditoria interna robustas, aponta para uma reestruturação profunda e adequada dos processos contábeis e de governança. Não estamos apenas diagnosticando a problema, mas oferecendo uma solução concreta e viável, pavimentando o caminho para práticas contábeis transparentes e eficientes.

7. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A análise das divergências entre as Leis 4.320/64 e 6.404/76 afetam significativamente os procedimentos contábeis da EBSEH e das estatais dependentes, gerando duplicidade de esforços e complexidade na preparação dos relatórios financeiros, mostrando que as empresas estatais enfrentaram desafios únicos ao tentar conciliar a conformidade com a legislação pública, que exige transparência e controle rigoroso dos gastos, com as práticas corporativas voltadas para a eficiência e competitividade. Essa dualidade muitas vezes resulta em dificuldades na gestão e no planejamento orçamentário, além de riscos de sanções legais por não cumprimento de normas específicas.

Para garantir que as empresas estatais dependentes possam cumprir suas obrigações legais sem conflitos normativos e operar com maior eficácia, é essencial revisar e adaptar a legislação vigente, oferecendo instruções aos gestores e equipes de forma que a informação seja organizada e registrada dentro dos prazos e cheguem aos órgãos controladores sem espaço para lacunas, mais, é importante ressaltar que para tal proeza é preciso também promover a flexibilização os sistemas contábeis. Sem essas mudanças, essas empresas continuarão enfrentando barreiras significativas que comprometem sua competitividade, capacidade de inovação e transparência.

A criação de uma nova legislação que harmonize as exigências dos regimes societário e público aplicáveis às empresas estatais dependentes, garantirá garantir sua sustentabilidade e sucesso a longo prazo, promovendo um ambiente mais estável e previsível para a tomada de decisões, eficiência e inovação nessas entidades.

A proposta legislativa apresentada visa resolver essas ambiguidades, fornecendo uma estrutura normativa que assegure a conformidade simultânea com as legislações pública e societária, enquanto que as práticas contábeis ajustadas de acordo com as necessidades das estatais dependentes poderão servir de modelo para outras entidades públicas de direito privado, promovendo maior coerência e eficiência na prestação de serviços públicos e com a adoção desta nova legislação permitindo que as empresas estatais dependentes operem com maior segurança jurídica e eficiência, possibilitando-lhes cumprir seus objetivos públicos. Isso não só beneficiará a administração pública, mas também trará vantagens significativas para a sociedade como um todo, através de serviços mais eficazes e inovadores.

Adotar um sistema de contabilidade unificado que atenda tanto às necessidades do setor público quanto às do privado, além do fortalecimento dos controles internos e a implementação

de práticas de governança corporativa podem ajudar a mitigar a omissão de informações e melhorar a transparência.

A revisão das normas de auditoria dos tribunais de contas, previstas no Acórdão nº 2016/2006 do Tribunal de Contas da União (TCU), somada a análise de suas abordagens sobre essas divergências, tornam-se fundamentais para a compreensão de como as práticas contábeis podem ser ajustadas para melhor atender aos requisitos legais e normativos, objetivando proporcionar uma base sólida para tal análise.

A análise de notas técnicas ofereceu uma perspectiva valiosa ao examinar como outros países enfrentaram e resolveram desafios semelhantes na contabilidade pública, fornecendo insights importantes reforçando a confiança dos investidores, segurança dos gestores e a transparência das operações da EBSEH, assegurando que a empresa possa atender de maneira adequada aos requisitos legais e às expectativas dos seus stakeholders.

Desta forma, as conclusões e recomendações sobre a EBSEH podem servir de base para propostas legislativas que visem resolver ambiguidades jurídicas em outras entidades públicas de direito privado. Esse caso exemplifica a necessidade de ajustes legais para garantir a coerência e eficiência na prestação de serviços públicos.

E por fim, sendo este é um tema relevante, conclui-se que ele possa, academicamente ser abordado por outros pesquisadores no intuito de expandir conhecimentos e disponibilizar formas de soluções para as inconsistências contábeis que permeiam este meio.

REFERÊNCIAS

AFONSO, E.M.A.S; BENEVIDES, M.G. A EBSEH como nova opção para os Hospitais Universitários. **Inovação & Tecnologia Social**, v. 2, n. 3, p. 96-105, 2020. DOI: <https://doi.org/10.47455/2675-0090.2019.1.3.3940>.

ANDREAZZI, M. DE F. S. DE. Empresa Brasileira de Serviços Hospitalares: inconsistências à luz da reforma do Estado. **Revista brasileira de educação médica**, v. 37, n. 02, p. 275-284, 2013. DOI: <https://doi.org/10.1590/s0100-55022013000200016>.

ARAGÃO, A. S. de. Regime jurídico das empresas estatais. In: CAMPILONGO, C. F.; GONZAGA, A. de A.; FREIRE, A. L. (Coords.). **Enciclopédia jurídica da PUC-SP. Tomo: Direito Administrativo e Constitucional**, v. 1, 2017.

ARRUDA, C.R. O Papel da Controladoria na Administração Pública. In: **USP INTERNATIONAL CONFERENCE IN ACCOUNTING: ACCOUNTING AS A GOVERNANCE MECHANISM**. 2020. p. 13. disponível em: www.congressousp.fipecafi.org.

BIELSCHOWSKY, R. Eugênio Gudim. **Estudos Avançados**, São Paulo, v. 15, p. 91-110, 2001. DOI: <https://doi.org/10.1590/S0103-40142001000100009>.

BONACORSI DE PALMA, J. Segurança jurídica para a inovação pública: a nova Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (Lei no 13.655/2018). **Revista de Direito Administrativo**, v. 279, n. 2, p. 209, 2020. DOI: <https://doi.org/10.12660/rda.v279.2020.82012>

BORGES DE OLIVEIRA, E. A.; ALONSO, E. H. A aplicação da Lei Anticorrupção e da Lei das Estatais: o compliance como um panorama de entrelaçamento entre o público e o privado. **Prisma Jurídico**, v. 21, n. 2, p. 286–302, 2022. DOI: <https://doi.org/10.5585/prismaj.v21n2.20615>

BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos. **A reforma gerencial do Estado de 1995**. Brasília: Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado, 1995. Disponível em: <https://www.bresserpereira.org.br/documents/mare/PlanoDiretor/planodiretor.pdf>

BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos. Uma reforma gerencial da administração pública no Brasil. **Revista do Serviço Público**, Brasília, v. 49, n. 1, p. 5-24, jan./mar. 1998. DOI: <https://doi.org/10.21874/rsp.v49i1>

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão nº 2016/2006**. Relator: Ministro Ubiratan Aguiar. Brasília, 2006. Disponível em: <https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/doc/acordao-completo/2016/2006/Plenário>. Acesso em: 22 set. 2022.

BRASIL. **Boletim das Empresas Estatais Federais dependentes do Tesouro Nacional** [recurso eletrônico]. Ministério da Economia, Secretaria Especial de Desestatização, Desinvestimento e Mercados, Secretaria de Coordenação e Governança das Empresas Estatais, v. 3 (2020). Brasília: Sest/ME, 2020. Disponível em: <https://www.gov.br/economia/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/boletins/boletim-das->

empresas-estatais-federais-dependentes/arquivos/Boletim%20das%20Empresas%20Estatais%20Federais%20Dependent es%20Ano%202020. Acesso em 01 nov. 2022.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967**. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1967. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccIVIL_03/Decreto-Lei/Del0200.htm.. Acesso em: 22 nov. 2022

BRASIL. Ministério da Economia. **Relatório de Benefícios da Empresas Estatais Federais**. 2022a. Disponível em: <https://www.gov.br/economia/pt-br/assuntos/empresas-estatais-federais>. Acesso em 15 nov. 2022.

BRASIL. **Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964**. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm. Acesso em: 22 nov. 2022.

BRASIL. **Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976**. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404consol.htm. Acesso em: 22 nov. 2022.

BRASIL. **Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp101.htm. Acesso em: 22 nov. 2022

BRASIL. **Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007**. Altera e revoga dispositivos da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 28 dez. 2007. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/111638.htm. Acesso em: 25 nov. 2023.

BRASIL. **Lei n. 12.550, de 15 de dezembro de 2011**. Autoriza o Poder Executivo a criar a empresa pública denominada Empresa Brasileira de Serviços Hospitalares - EBSEH; acrescenta dispositivos ao Decreto-Lei n. 2.848, de 7 de dezembro de 1940 - Código Penal; e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/112550.htm. Acesso em: 22 nov. 2022.

BRASIL. **Lei n. 13.303, de 30 de junho de 2016**. Dispõe sobre o estatuto jurídico da empresa pública, da sociedade de economia mista e de suas subsidiárias, no âmbito da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2016/lei/113303.htm. Acesso em: 22 nov. 2022.

CAMARA DOS DEPUTADOS. Comissão de Educação. **Relatório de Atividades 2021**. 2021. Disponível em <https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/comissoes/comissoes-permanentes/ce/relatorios-de-atividades>. Acesso em 22 set. 23

CAPPELLESSO, G.; FIGUEIREDO, L. M.; LIMA, D. V. DE. A contribuição dos novos padrões contábeis para a governança corporativa do setor público brasileiro. **RACEF**, v. 7, n. 3, 2016. DOI: <https://doi.org/10.13059/racef.v7i3.395>

CASTRO, Domingos Poubel de. **Auditoria, contabilidade e controle interno no setor público**. São Paulo: Atlas, v. 4, 2013.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **CPC 07 (R1) Subvenção e Assistência Governamentais**. 2010. Disponível em: <https://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=38>

COUTO, L. C. do; NETO, J. E. B.; RESENDE, L. L. FLEXIBILIDADE DO ORÇAMENTO PÚBLICO PERANTE A EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA. **Revista Mineira de Contabilidade**, [S. l.], v. 19, n. 1, p. 42–54, 2020. DOI: <https://doi.org/10.21714/2446-9114RMC2018v19n1t04>

CRESWELL, J. W. **Projeto de pesquisa: métodos qualitativo, quantitativo e misto**. 2. ed. [s.l.] Artmed, 2007. Disponível em: <https://archive.org/details/projetodepesquis0000cres>.

CRISTÓVAM, J. S. DA S.; BERGAMINI, J. C. L. Governança corporativa na Lei das Estatais: aspectos destacados sobre transparência, gestão de riscos e compliance. **Revista de Direito Administrativo**, v. 278, n. 2, p. 179, 2019. DOI: <https://doi.org/10.12660/rda.v278.2019.80054>

D.BEHN, R. O novo paradigma da gestão pública e a busca da accountability democrática. **Revista do Serviço Público**, v. 49, n. 4, p. 5–45, 2014. DOI: <https://doi.org/10.21874/rsp.v49i4.399>.

DA COSTA SIMIONATO, K. M.; KEMPFER, M. Administração pública gerencial e estatuto jurídico das empresas estatais: práticas de governança corporativa em prol da sustentabilidade socioeconômica. **Revista Thesis Juris**, v. 8, n. 2, p. 185–204, 2020. DOI: <https://doi.org/10.5585/rtj.v8i2.13234>

DA CRUZ, F. R.; ALVES, S. A. M.; MACEDO, C. T. ANÁLISE DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS: INEPAR S.A INDÚSTRIA E CONSTRUÇÕES DOS ANOS 2014 A 2018. **QUALIA - A ciência em movimento**, v. 5, n. 2, p. 65–88, 2019. Disponível em : <https://unifan.edu.br/revistas/index.php/RevistaICSA/article/view/498>.

DA SILVA NETO, A. F.; SILVA, J. D. G.; GONÇALVES, R. S. Contabilidade Aplicada ao Setor Público como Mecanismo Institucional Estatal de Melhoria da Accountability. **REUNIR: Revista de Administração, Contabilidade e Sustentabilidade**, v. 5, n. 3, 2015. DOI: <https://doi.org/10.18696/reunir.v5i3.384> .

DE ARAUJO RAMOS, P. Os Princípios Contábeis da Oportunidade e da Competência e o Artigo 35 da Lei nº 4.320/1964. **Revista da CGU**, p. 70–82, 2007 DOI: <https://doi.org/10.36428/revistadacgu.v2i2.238>.

DE MEIRELLES, J.; CANDIDO, J. A busca pela harmonização das normas internacionais de contabilidade. **Revista Mineira de Contabilidade**, v. 1, n. 33, p. 6–11, 2009. Disponível em; <https://revista.crcmg.org.br/rmc/article/view/377>.

DIEESE. Empresas estatais e desenvolvimento: considerações sobre a atual política de desestatização. **Nota Técnica, n. 189, jan. 2018**. Disponível em: <https://www.dieese.org.br/notatecnica/2018/notaTec189Estatais.pdf>.

EBSERH. **Relatório Gerencial dos HUFs 2019-2022**. Brasília: EBSERH, 2019. Disponível em: https://www.gov.br/ebserh/pt-br/hospitais-universitarios/relatorios-gerenciais/2019-2022/relatorio-gerencial-dos-hufs-2019-2022_e.pdf/view. Acesso em: 25 set. 2022.

EMPRESA BRASILEIRA DE SERVIÇOS HOSPITALARES (EBSERH). Estatuto Social. Aprovado na Assembleia Geral Ordinária realizada em 17 de abril de 2024. Disponível em: Estatuto Social.pdf — Empresa Brasileira de Serviços Hospitalares (www.gov.br), acessado em: 26 maio 2023.

FERNÁNDEZ-GUTIÉRREZ, M.; VAN DE WALLE, S. Equity or efficiency? Explaining public officials' values: Equity or efficiency? Explaining public officials' values. **Public administration review**, v. 79, n. 1, p. 25–34, 2019. DOI: <https://doi.org/10.1111/puar.12996>

FERREIRA, M. P. et al. CONTABILIDADE SOCIETÁRIA X CONTABILIDADE REGULATÓRIA: VALUE RELEVANCE DAS INFORMAÇÕES CONTÁBEIS DO SETOR ELÉTRICO BRASILEIRO. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 32, n. 2, p. 205–229, 2021. DOI: <https://doi.org/10.22561/cvr.v32i2.6297>.

FONTES FILHO, J. R.; PICOLIN, L. M. Governança corporativa em empresas estatais: avanços, propostas e limitações. **Revista de administração pública**, v. 42, n. 6, p. 1163–1188, 2008. DOI: <https://doi.org/10.1590/S0034-76122008000600007>.

GIACOMONI, James. **Orçamento Público**. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. Ed. São Paulo. Atlas, 2002. Disponível em: <http://biblioteca.isctem.ac.mz/bitstream/123456789/734/1/%5BAntonio-Carlos-Gil%5D-Como-elaborar-projetos-de-pes%28z-lib.org%29.pdf>.

JENSEN, M.; MECKLING, W. H. Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. In: **Corporate governance**. Gower, 2019. p. 77-132. disponível em: <https://doi.org/10.1017/cbo9780511817410.023>

KARSBURG DA ROSA, E. M.; PIRES LIMA, G.; MORETTO NETO, L. EBSERH – um outro olhar na gestão hospitalar. **RAHIS- Revista de Administração Hospitalar e Inovação em Saúde**, v. 19, n. 3, p. 1–13, 2022. Disponível em: <https://doi.org/10.21450/rahis.v19i2.7234>

LIMA, C. S. **Governança e controladoria na gestão pública por meio do Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI)**: um estudo de caso nas unidades gestoras do Exército Brasileiro no Estado de São Paulo. 2009. Disponível em: <https://repositorio.pucsp.br/jspui/handle/handle/1743>

LIMA, D. V. de; GUEDES, M. A.; SANTANA, C. M. As Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao setor público e a legislação contábil pública brasileira: uma análise comparativa à luz da teoria contábil. **Contabilidade Gestão e Governança**, Brasília-DF, v.

12, n. 2, 2009. Disponível em: <https://revistacgg.org/index.php/contabil/article/view/65>. Acesso em: 29 set. 2023.

LIMA FILHO, S. S.; PEIXE, B. C. S. Despesas de exercícios anteriores: Uma análise da relação com a execução do orçamento público e a eficiência na gestão de recursos . **Advances in Scientific and Applied Accounting**, p. 112–129, 2020. DOI: <https://doi.org/10.14392/ASAA.2020130206>

LIMA, J. P. C. et al. Estudos de caso e sua aplicação: proposta de um esquema teórico para pesquisas no campo da contabilidade. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 6, n. 14, p. 127-144, 2012. DOI: <https://doi.org/10.11606/rco.v6i14.45403>.

MACHADO DOS SANTOS GOMES, R. A criação da Empresa Brasileira de Serviços Hospitalares (EBSERH): um estudo de caso. **Cadernos Ibero-Americanos de Direito Sanitário**, v. 5, p. 26–38, 2016. DOI: <https://doi.org/10.17566/ciads.v5i0.278>

MADEIRA, G. José et al. Harmonização de Normas Contábeis: um estudo sobre as divergências entre Normas Contábeis Internacionais e seus reflexos na Contabilidade Brasileira. **Revista Mineira de Contabilidade**, v. 4, n. 16, p. 6–14, 2016. Disponível em: <https://crcmg.emnuvens.com.br/rmc/article/view/461>. Acesso em: 29 set. 2023.

MAINIERI, F.C.L. **A lei das estatais e suas repercussões nas estruturas de governança corporativa das empresas de energia elétrica. 2018**. Disponível em: http://repositorio.jesuita.org.br/bitstream/handle/UNISINOS/7806/Fernanda%20Cortes%20Lopes%20Mainieri_.pdf?sequence=1 acesso em 21 jan. 24.

MAJOR, M. J. Positivism and “alternative” accounting research. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 28, n. 74, p. 173–178, 2017. DOI: <https://doi.org/10.1590/1808-057x201790190> .

MAPURUNGA, P.V.; DE MENESES, A. F.; PETER, M.G.A. O processo de convergência das normas internacionais de contabilidade: uma realidade nos setores privado e público brasileiros. **Revista Controle: Doutrinas e artigos**, v. 9, n. 1, p. 87-107, 2011. DOI: <https://doi.org/10.32586/rcda.v9i1.100>

MINISTÉRIO DA ECONOMIA (Brasil). Secretaria Especial de Desestatização, Desinvestimento e Mercados. Secretaria de Coordenação e Governança das Empresas Estatais. **Relatório Agregado das Empresas Estatais Federais: recurso eletrônico**. Brasília: SEST, Ministério da Economia, 2022. 146 p. Il. Disponível em: <https://www.gov.br/gestao/pt-br/assuntos/estatais/transparencia/publicacoes-2/raeef>.

MINAYO, M.C.S. O desafio do conhecimento: pesquisa qualitativa em saúde. In: **O desafio do conhecimento: pesquisa qualitativa em saúde**. 1992. p. 269-269. Disponível em <https://pesquisa.bvsalud.org/portal/resource/pt/crt-1255>, acesso em 28 set 2023.

MONICI, M. G.; DE JESUS BARROS COSTA, A importância da implementação do Comitê de Auditoria para organizações sociais: O caso de uma organização social vinculada ao Governo Federal. **Revista Unemat de Contabilidade**, v. 8, n. 16, p. 53 -83, 2019. DOI: <https://doi.org/10.30681/ruc.v8i16.3505>

MONTEIRO, É. M. et al. Avaliação de tecnologias em saúde hospitalar: embasando decisões e fortalecendo a rede de hospitais da Ebserh: Série temática: Avaliação de Tecnologias em Saúde Hospitalar (ATS-H). **HU Revista**, v. 49, p. 1-2, 2023. DOI: <https://doi.org/10.1982-8047.v45.16970>.

MOTA, F. G. **Consolidação de Balanços Públicos: análise empírica da conformidade Balanços Estaduais-União no ano de 2003**. 2004. Disponível em: <http://icts.unb.br/jspui/handle/10482/39161>. Acesso em: 21 out 23.

NUNES, S. P.; LIMA, DV de. Uma análise crítica da estrutura conceitual do setor público no Brasil. In: **XVI Congresso de Contabilidade e Auditoria-CICA**. 2017. p. 2017. Disponível em: https://xvica.occ.pt/dtrab/trabalhos/xviica/ finais_site/289.pdf

ORG BR, W. C. F. **NBC TG – GERAL – NORMAS COMPLETAS**. Disponível em: https://cfc.org.br/wp-content/uploads/2018/04/Publicacao_NBC_TG_COMPLETAS.pdf. Acesso em: 29 set. 2023.

NOHARA, I. P. Fiscalização nas empresas estatais. **Enciclopédia Jurídica da PUC-SP: Direito Administrativo e Constitucional**. 1. ed. São Paulo: PUC-SP, 2017. Disponível em: https://enciclopediajuridica.pucsp.br/pdfs/fiscalizacao-das-empresas-estatais_58ed9f7e17f3c.pdf

OECD. OECD Corporate Governance Factbook 2017. Paris: OECD Publishing, 2017. Disponível em: https://www.oecd-ilibrary.org/finance-and-investment/oecd-corporate-governance-factbook-2017_282ac02e-en. Acesso em 18 out 23.

PEREIRA, C. Abordagem econômica na contabilidade financeira pós-convergência às normas IFRS. In: **CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE**, 2013, São Paulo. Anais do 13º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade. São Paulo: FIPECAFI, 2013. Disponível em: <https://congressousp.fipecafi.org/anais/artigos132013/241.pdf>.

PIFFER, L. Os desafios para construção de cultura de compliance nas empresas estatais. **Revista da CGU**, v. 15, n. 27, p. 203-214, 2023. DOI: <https://doi.org/10.36428/revistadacgu.v15i27.480>

PEDERIVA, J. H. Accountability, constituição e contabilidade. **Revista de informação legislativa**, v. 35, n. 140, p. 17-39, 1998. Disponível em: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/414>

RAUPP, F.M; BEUREN, I.M. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, p. 76-97, 2006.

SAAC, D. M. P.; REZENDE, A. J. Análise das características determinantes das empresas que usufruem de subvenções e assistências governamentais. **Revista Universo Contábil**, v. 15, n. 2, p. 116-136, 2019. DOI: <https://doi.org/10.4270/ruc.2019215>

SANTOS, C. B.; ALMEIDA, K. K. N. Análise introdutória das mudanças provocadas na contabilidade pública pelas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

REUNIR – Revista de Administração, Contabilidade e Sustentabilidade, Vol. 1, n. 1, p. 21-38, Jan-abr., 2012. – DOI: <https://doi.org/10.18696/reunir.v2i1.40>

SILVA, A.H.C. Evolução do controle interno no setor público: um estudo dos novos normativos emitidos entre 2003-2016. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, v. 22, n. 2, p. 20-38, 2018. Disponível em; DOI: <https://doi.org/10.12979/32362>

SILVA, C. R.; GOBBI, B. C.; SIMÃO, A. A. O uso da análise de conteúdo como uma ferramenta para a pesquisa qualitativa: descrição e aplicação do método. **Organizações rurais & agroindustriais [S. l.]**, v. 7, n. 1, 2011. Disponível em: <https://www.revista.dae.ufla.br/index.php/ora/article/view/210>. Acesso em: 29 set. 2023.

SILVA, C. C.; BATISTA, C. E.; NASCIMENTO, V.F. Despesas de exercícios anteriores (DEA) como instrumento de gestão de resultados fiscais nos estados brasileiros. **Revista do Bndes**, Rio de Janeiro, n. 48, p.103-158, dez. 2017. DOI: <https://doi.org/10.55532/1806-8944.2017.30> .

SILVA, R.R. A evolução das normas de contabilidade aplicadas ao setor público com foco na legislação e procedimentos operacionais a partir da Lei de Responsabilidade Fiscal. **Revista Científica Semana Acadêmica**, Fortaleza, 2013. Disponível em; <https://semanaacademica.org.br>.

SUCHMAN, Mark C. Managing legitimacy: Strategic and institutional approaches. *Academy of management review*, v. 20, n. 3, p. 571-610, 1995. DOI: <https://doi.org/10.5465/amr.1995.9508080331> .

TONINELLI, Pierangelo et al. The rise and fall of public enterprise: the framework. In: **The rise and fall of state-owned enterprises in the western world**. Cambridge University Press, 2000. p. 3-24. DOI: <https://doi.org/10.1017/CBO9780511896798.002>

Apêndice I - Roteiro para Entrevista Semiestruturada

Roteiro para Entrevista Semiestruturada:

Introdução:

Cumprimentar o entrevistado e agradecer por participar da entrevista

O propósito da entrevista, que é entender como a contabilidade da empresa EBSE RH aborda questões específicas relacionadas às normas contábeis e à legislação que a regem, em especial a divergências da Legislação societária e legislação pública a qual está sujeita

Questões sobre Abordagem da Contabilidade:

Como o serviço de contabilidade aborda na contabilidade de empresas EBSE RH os potenciais conflitos ou discrepâncias resultantes da interpretação e aplicação das normas contábeis, tanto da legislação pública quanto da legislação societária que regem essas entidades?

Desafios relacionados às Despesas de Exercícios Anteriores (DEA's):

Como o contador lida com os desafios decorrentes das Despesas de Exercícios Anteriores (DEA's), que mesmo tendo previsão legal, podem comprometer o regime de competência na contabilização de despesas, afetando a previsibilidade de valores para alocação em orçamentos subsequentes e influenciando a execução orçamentária no setor público?

Lançamentos Contábeis e Conformidade:

Como a empresa lida com os lançamentos contábeis considerados paralelos pelos órgãos controladores, como o Tribunal de Contas da União (TCU), no Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI)?

Como a empresa aborda e resolve diferenças específicas em seus lançamentos contábeis, garantindo que todas as transações sejam registradas dentro do mesmo exercício financeiro?

Estratégias para Lidar com Prazos e Antecipação de Processos:

Qual estratégia sugerida pelos contadores para lidar com os prazos de encerramento do SIAFI, reconhecendo que o tempo estipulado pelo sistema é curto?

Como a antecipação dos processos poderia ser uma solução para esse problema, de acordo com a visão da CCONT (Coordenação-Geral de Contabilidade)?

Contabilização de Estoques e Atendimento às Legislações:

Qual o comportamento da contabilidade em relação à contabilização dos estoques para atender as duas Legislações?

Soluções para Divergências Legislativas e Conformidade Contábil:

Quais seriam as possíveis soluções para lidar com as divergências entre as Leis 4.320/64 e 6.404/76 e melhorar a conformidade contábil da EBSEH?

Necessidade de Atualização das Legislações Contábeis:

Como você enxerga a necessidade de atualização ou revisão das legislações contábeis para melhor atender às necessidades das organizações públicas como a EBSEH?

Transparência e Conformidade Legal nos Relatórios Financeiros:

Como a EBSEH garante a conformidade legal e a transparência em seus relatórios financeiros diante das divergências entre as leis contábeis?

Existem medidas específicas que a EBSEH adota para lidar com as diferenças entre as leis contábeis e manter a transparência em sua comunicação financeira?

Encerramento:

Agradecimento

Oferecer a oportunidade para o entrevistado adicionar quaisquer comentários adicionais que considerem relevantes.

Encerrar

Apêndice II - Análises dos Acordão e Tomadas de contas do TCU

EBSERH - Empresa Brasileira de Serviços Hospitalares - ESTUDO DE CASO (Análises dos Acordão e Tomada de Contas do TCU) pte 1					APENDICE II			
	Pesquisa	UN	Acordão/Nota Técnica/ Relatório	Exercício período	DESCRIÇÃO SUMÁRIA	CONSTATAÇÕES	PROBLEMAS	DETERMINAÇÕES / RECOMENDAÇÕES
1	TCU e Órgãos de controle	TCU	Tomada de Contas TC-011.810/2006-8.	2006	O documento aborda as divergências nos demonstrativos contábeis das empresas estatais dependentes em relação aos registros no SIAFI.	Verificou-se que as empresas estatais dependentes apresentaram significativas divergências nos dados contábeis analisados.	As divergências identificadas levantam preocupações sobre a transparência e precisão dos demonstrativos contábeis dessas empresas.	Recomenda-se uma reformulação urgente no tratamento contábil das empresas estatais dependentes, visando garantir a conformidade com as normas contábeis estabelecidas.
2	TCU e Órgãos de controle		Proposta Encaminhamento TC 011.810/2006-8	2006	A proposta de encaminhamento do Tribunal de Contas da União (TCU) tem como objetivo principal reavaliar e aprimorar as rotinas contábeis aplicáveis às empresas estatais dependentes no âmbito do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI). O foco é garantir que essas empresas possam estruturar seus balanços de acordo com as legislações societária (Lei nº 6.404/76) e pública (Lei nº 4.320/64), promovendo a integração contábil e a transparência nas demonstrações financeiras.	O relatório identificou discrepâncias significativas entre os balanços das empresas estatais dependentes quando comparados os demonstrativos contábeis levantados segundo as leis nº 4.320/64 e nº 6.404/76. Algumas empresas apresentaram balanços idênticos entre os dois critérios, enquanto outras exibiram dados praticamente inconciliáveis. Essa inconsistência sugere que os demonstrativos publicados podem não refletir a real situação orçamentária, financeira e patrimonial dessas entidades.	Os principais problemas apontados no relatório incluem a realização de despesas orçamentárias fora do SIAFI, sem o devido empenho prévio, e a contabilização inadequada dessas operações. Isso resulta na não captação dessas despesas pelos demonstrativos de operações de crédito e dívida do Relatório de Gestão Fiscal, comprometendo a transparência e o controle fiscal.	O TCU propõe diversas ações, incluindo a determinação para que a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) reavalie as rotinas contábeis aplicáveis às empresas estatais dependentes e promova treinamentos pertinentes. Também é recomendado que as empresas estatais dependentes incluam nas notas explicativas a conciliação dos valores entre os demonstrativos das leis nº 4.320/64 e nº 6.404/76, e que os órgãos superiores realizem acompanhamento concomitante dos lançamentos contábeis.
3	TCU e Órgãos de controle		Acórdão 2016 de 2006 (TC 011.810/2006-8)	2006	O Acórdão nº 2016/2006 do Tribunal de Contas da União (TCU) discute os resultados de uma auditoria realizada na Secretaria do Tesouro Nacional (STN) para verificar a aderência dos demonstrativos contábeis publicados pelas empresas estatais, públicas e sociedades de economia mista, com aqueles registrados no Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI). O foco é garantir a conformidade contábil segundo as Leis nº 4.320/64 e nº 6.404/76.	A auditoria constatou discrepâncias significativas entre os registros contábeis das empresas estatais dependentes quando comparados os demonstrativos publicados segundo as Leis nº 4.320/64 e nº 6.404/76. Foram identificados problemas de integração contábil, com algumas empresas apresentando balanços idênticos e outras com dados irreconciliáveis.	Os principais problemas incluem a falta de integração adequada dos dados contábeis no SIAFI, resultando em balanços que não refletem a real situação financeira e patrimonial das empresas estatais dependentes. Além disso, foram identificadas operações financeiras realizadas fora do SIAFI, sem o devido registro e empenho orçamentário.	O TCU determinou que a STN reavalie e aperfeiçoe as rotinas contábeis aplicáveis às empresas estatais no âmbito do SIAFI, promovendo treinamentos e disseminando informações. Recomenda-se que as empresas estatais dependentes incluam nas notas explicativas a conciliação entre os valores dos demonstrativos das Leis nº 4.320/64 e nº 6.404/76. Os órgãos superiores devem acompanhar e analisar essas conciliações, emitindo pareceres conclusivos.
4	TCU e Órgãos de controle	TCU	TC 007.142/2018-8 Avaliação de desconpênho de dependências das estatais .	2013 a 2017 (2018)	A representação trata da gestão das empresas estatais federais e sua dependência dos recursos da União. O foco é identificar estatais que, embora classificadas como independentes, receberam aportes da União, caracterizando uma possível dependência financeira e afetando as contas públicas.	Foram identificadas 15 estatais que receberam aportes da União entre 2013 e 2017. Sete dessas apresentaram sinais de dependência em alguns exercícios. Além disso, foi observado que a Secretaria de Coordenação e Governança das Empresas Estatais (Sei) não desempenhou suas competências de maneira adequada.	A principal problemática é a discrepância entre a legislação societária (Lei 6.404/1976) e a legislação pública (Lei 4.320/1964), resultando em uma classificação inadequada de algumas estatais como independentes, permitindo assim a distribuição de lucros ou resultados a seus dirigentes e funcionários, apesar da dependência financeira implícita.	O TCU determinou que a Sei, a Secretaria-Geral de Controle Externo (Segece) e a Secretaria de Microavaliação Governamental (Semag) realizem ações específicas para avaliar a conduta dos dirigentes das estatais e melhorar a fiscalização e governança das empresas, assegurando a conformidade com a legislação aplicável.
5	TCU e Órgãos de controle	TCU	ACORDÃO 937 2019 - TC - 007.142/2018-8	2018	O Acórdão nº 937/2019 do TCU investiga possíveis pagamentos irregulares de Participação nos Lucros ou Resultados (PLR) a empregados e dirigentes de estatais classificadas como não dependentes do Tesouro Nacional, mas que receberam aportes de capital da União entre 2013 e 2017, sugerindo uma dependência financeira não reconhecida oficialmente.	Foi constatado que várias estatais formalmente classificadas como não dependentes receberam aportes financeiros significativos da União, caracterizando uma situação de dependência financeira. Essas empresas, mesmo dependentes, realizaram pagamentos de PLR e remuneração variável anual em desacordo com a legislação vigente.	Os principais problemas identificados são a inadequada classificação das estatais quanto à sua dependência financeira, levando a pagamentos irregulares a dirigentes e funcionários. A falta de ferramentas adequadas para identificar automaticamente a condição de dependência das estatais contribui para a manutenção dessas irregularidades.	O TCU determinou a Sei que identifique, em sessenta dias, as estatais que receberam aportes da União nos últimos cinco anos e que deveriam ser classificadas como dependentes. Também recomendou o desenvolvimento de uma ferramenta no Sistema de Informação das Estatais (Sies) para verificar automaticamente a condição de dependência das estatais e a observância do teto remuneratório e da regularidade na distribuição de PLR.
6	TCE - ES		Acórdão 00067/2024 - 2 - 1ª Câmara - Processo 100117/2019 7 - Prestação de Contas Anual Ordenador (CEASA)	2019	O relatório detalha as irregularidades encontradas na prestação de contas da CEASA-ES, referentes ao exercício de 2018, abrangendo diversas áreas da administração e contabilidade da companhia. As principais questões envolvem divergências contábeis e omissões no controle interno.	Foram constatadas várias irregularidades, incluindo a omissão na implantação de um sistema de controle interno, divergências entre os demonstrativos contábeis preparados com base na legislação societária e pública, e deficiências na escrituração fiscal .	Os principais problemas identificados foram discrepâncias significativas entre os demonstrativos contábeis preparados conforme a legislação societária (Lei 6.404/1976) e a legislação pública (Lei 4.320/1964). Foram encontradas diferenças nos saldos das contas apresentadas no SICFES (contabilidade pública) em comparação com o balanço patrimonial (contabilidade privada), além da omissão na contabilização de valores mantidos em contas bancárias da CEASA no Banco do Brasil. Além disso, foram identificados problemas nos valores declarados no inventário de estoques e ativos imobilizados, bem como na omissão do reconhecimento da depreciação desses ativos.	Dentre as determinações foram feitas várias recomendações, incluindo a adoção de medidas administrativas para mitigar reincidências de irregularidades, aprimoramento dos controles internos e verificação da base legal para pagamentos de benefícios a empregados

7	TCU e Órgãos de controle	TCU	Tomada de Contas 007.597 2018-5	2018	O relatório de prestação de contas do TCU analisa a conformidade das práticas contábeis e administrativas das empresas estatais dependentes, destacando a necessidade de alinhamento entre as normas de contabilidade pública (Lei 4.320/1964) e societária (Lei 6.404/1976). O foco é garantir a transparência e a integridade das demonstrações contábeis e dos procedimentos de controle interno.	As principais constatações incluem divergências significativas nos demonstrativos contábeis preparados de acordo com as normas societárias e públicas. Foram observadas discrepâncias nos saldos de contas, omissões na contabilização de valores e deficiências na escrituração fiscal.	Os problemas identificados abrangem a falta de conciliação entre os sistemas de contabilidade pública e privada, resultando em inconsistências nos relatórios financeiros. Além disso, a ausência de controles internos adequados e a omissão de informações cruciais em relatórios financeiros comprometem a precisão e a confiabilidade das demonstrações contábeis.	O TCU determinou a adoção de medidas para corrigir as inconsistências contábeis e melhorar os controles internos. Recomendações incluem a criação de procedimentos para garantir a conformidade com ambas as legislações e a implementação de sistemas integrados de contabilidade que atendam aos requisitos legais de transparência e precisão.	
8	TCU e Órgãos de controle	TCU	Acórdão 521 de 2024 Plenário	2024	O Acórdão 1955 de 2023 do Tribunal de Contas da União (TCU) avalia a conformidade das práticas de recolhimento e destinação de recursos oriundos de multas e indenizações decorrentes de Termos de Ajustamento de Conduta (TAC), acordos judiciais e outras ações firmadas pelo Ministério Público da União (MPU) e a Defensoria Pública da União (DPU). Este relatório tem como objetivo garantir a correta aplicação e transparência desses recursos, em conformidade com as legislações pertinentes.	As principais constatações indicam que os valores provenientes de multas e indenizações não estavam sendo adequadamente direcionados ao Fundo de Defesa de Direitos Difusos (FDD), conforme previsto na legislação. Houve falhas na transparência e na divulgação das informações sobre os acordos de leniência e colaboração premiada, além de omissões na contabilização desses recursos.	Os problemas identificados incluem a falta de um sistema integrado para o registro e acompanhamento dos valores arrecadados, a inconsistência na destinação dos recursos arrecadados, e a falta de transparência na divulgação dos cronogramas e formas de pagamento pactuados. Essas falhas comprometem a integridade e a responsabilidade na gestão dos recursos público	O TCU determinou que o MPU, no prazo de 60 dias, passe a recolher os recursos provenientes de indenizações e multas ao FDD, exceto em casos específicos determinados por lei. Também foi recomendado ao Conselho Nacional do Ministério Público (CNMP) que revise o entendimento sobre a destinação desses recursos, e que a Secretaria de Orçamento Federal (SOF) e a Secretaria-Geral da PGR façam ajustes no Sistema Integrado de Planejamento e Orçamento (Sioip) para melhor registro e acompanhamento desses valores.	
9	TCU e Órgãos de controle	TCU	Acórdão 2 de 2024 Segunda Câmara	2018	A Portaria TCU nº 65 de 2018 estabelece diretrizes para a elaboração e apresentação dos relatórios de gestão pelas unidades prestadoras de contas (UPC). Essa portaria visa padronizar os procedimentos de prestação de contas, garantindo maior transparência e controle sobre os recursos públicos.	As constatações destacam a necessidade de conciliar as práticas contábeis e de gestão adotadas pelas empresas estatais dependentes, com base na Lei 6.404/1976 (Lei das Sociedades por Ações) e a Lei 4.320/1964 (Lei de Finanças Públicas). Identificou-se que as diferentes exigências dessas leis podem resultar em divergências na apresentação de informações contábeis e financeiras.	Os problemas principais incluem a dificuldade das empresas estatais em conciliar os regimes contábeis distintos e a complexidade adicional na preparação dos relatórios de gestão. Essas dificuldades podem resultar em inconsistências na prestação de contas e na transparência das informações fornecidas ao público e aos órgãos de controle.	A Portaria TCU nº 65/2018 determina que as UPCs devem seguir as diretrizes estabelecidas para a elaboração dos relatórios de gestão, incluindo a adoção de práticas contábeis que atendam tanto a Lei 6.404/1976 quanto a Lei 4.320/1964. Recomenda-se ainda a capacitação dos gestores para lidar com essas exigências e a adoção de sistemas integrados de contabilidade.	
10	TCU e Órgãos de controle	TCU	Acórdão 1879/2017 do TCU	2017	O Acórdão 1879/2017 do TCU aborda a fiscalização e a análise das práticas de gestão e execução de contratos pela Amazonas Distribuidora de Energia S.A. (AmE) e Amazonas Geração e Transmissão de Energia S.A. (AmGT), destacando irregularidades na contratação e execução de obras da UTE Muat 3. Enfatiza principalmente a observância dos princípios e normas legais, bem como a responsabilidade dos gestores pelos prejuízos causados no erário.	O TCU constatou várias irregularidades, como a assinatura de contratos sem o devido planejamento orçamentário, a ausência de registro no Plano Plurianual (PPA) e na Lei Orçamentária Anual (LOA), e a manutenção de obras paralisadas sem justificativa legal. Houve também a identificação de prejuízos financeiros significativos decorrentes de práticas ilícitas e má gestão dos recursos públicos.	Entre os problemas identificados estão a ilegal paralisação de obras, a celebração de contratos sem previsão orçamentária adequada, e a falta de transparência e controle na execução dos projetos. Essas falhas resultaram em elevados prejuízos financeiros para a estatal, além de comprometimentos legais devido ao descumprimento de diversas normas orçamentárias e de responsabilidade fiscal.	O TCU determinou que a Amazonas Distribuidora de Energia S.A. e a Eletrobras apresentem relatórios detalhados sobre os prejuízos e as providências adotadas para reparação. Foi recomendada a adoção de medidas para evitar novas irregularidades, incluindo a necessidade de um planejamento orçamentário rigoroso e o cumprimento das normas legais vigentes. Além disso, foi enfatizada a importância de monitorar a execução das determinações e garantir a responsabilidade dos gestores envolvidos.	
EBSERH - Empresa Brasileira de Serviços Hospitalares - ESTUDO DE CASO (Análises dos Acordão e Tomada de Contas do TCU) pte 2					APENDICE II				
	Pesquisa	UN	Acórdão/Nota Técnica/ Relatório	Exercício período	Divergências encontradas Legislação Societária e Públicas	Análise da Divergências	Providências a serem implementadas	Relevância par pesquisa	pagina
1	TCU e Órgãos de controle	TCU	Tomada de Contas TC-011.810/2006-8,	2006	A forma como as empresas estatais dependentes registram suas operações contábeis. A legislação societária (Lei 6.404/76) reflete de forma mais precisa a situação financeira das entidades, enquanto a contabilidade pública (Lei 4.320/64) tem um papel mais formal. Isso pode resultar em demonstrativos contábeis inconciliáveis, levantando preocupações sobre a transparência e precisão dos relatórios financeiros das estatais dependentes.	Possíveis falhas na comunicação interna, inconsistências nos sistemas de informação financeira, e divergências na interpretação das normas contábeis. Além disso, a auditoria destacou a necessidade de maior rigor na conciliação dos dados financeiros antes da publicação dos demonstrativos.	Reavaliar as rotinas contábeis atuais no âmbito do SIAFI, assegurando conformidade com as normas vigentes. Além disso, é essencial disseminar informações e promover treinamentos para as equipes responsáveis pelo registro contábil, visando garantir o correto tratamento das empresas estatais. Outra medida importante é estruturar os balanços conforme as legislações aplicáveis, como a Lei 4.320/64 e a Lei 6.404/76, a partir dos lançamentos no SIAFI, com o objetivo de promover transparência e conformidade nas demonstrações contábeis.	As divergências entre as legislações societária e pública nas empresas estatais dependentes impactam significativamente a transparência e a precisão dos relatórios financeiros dessas entidades. Demonstrativos contábeis baseados na Lei 6.404/76 refletem melhor a situação financeira das empresas do que aqueles baseados na Lei 4.320/64, destacando a necessidade de alinhar os padrões contábeis para garantir conformidade e confiabilidade. Esta pesquisa pode aprimorar as práticas contábeis e promover transparência nas demonstrações financeiras das empresas estatais dependentes, assegurando a integridade das informações divulgadas.	https://pesquisa.appe.teu.gov.br/docume/mo/acordo-completo/*KEY:ACORDAO-COMPLETO-26488/NUMACORDAOINT%20asc/0

9	TCU e Órgãos de controle	TCU	Acórdão 2 de 2024 Segunda Câmara	2018	As divergências identificadas incluem diferenças nos critérios de reconhecimento e mensuração de ativos e passivos, na apresentação de receitas e despesas, e na forma de contabilização dos resultados operacionais. A Lei 6.404/1976 foca na transparência para investidores e mercado, enquanto a Lei 4.320/1964 prioriza o controle e a responsabilidade sobre o uso de recursos públicos.	A análise aponta que a coexistência de dois regimes contábeis distintos cria desafios para a gestão das empresas estatais. Enquanto a Lei 6.404/1976 exige relatórios voltados para o mercado e investidores, a Lei 4.320/1964 exige uma prestação de contas mais detalhada e voltada para o controle público. Essa dualidade pode levar a duplicidade de esforços e possíveis inconsistências nas informações reportadas.	Para mitigar essas divergências, é crucial desenvolver um plano de integração contábil que permita a convergência das práticas exigidas pelas duas leis. Isso pode incluir a implementação de sistemas contábeis integrados, treinamento contínuo para os gestores e a adoção de políticas contábeis que atendam às exigências de ambas as legislações. Alternativamente, pode-se considerar a harmonização das normas contábeis públicas com as societárias.	A análise dessas divergências é relevante para a pesquisa acadêmica e prática, pois oferece insights sobre a complexidade da gestão das empresas estatais dependentes e as implicações das normas contábeis na transparência e eficiência da administração pública. Entender essas diferenças pode contribuir para o desenvolvimento de políticas públicas mais eficazes e para a melhoria dos processos de controle e prestação de contas.	https://www.cp2.g12.br/images/comunicacao/2018/MAR/Portaria%20TCU%20n%C2%BA%20659%20de%202018.pdf
10	TCU e Órgãos de controle	TCU	Acórdão 1879/2017 do TCU	2017	As principais divergências entre as legislações incluem a aplicação de normas de responsabilidade fiscal e orçamentária específicas para o setor público, como a Lei 4.320/1964, em contraste com as normas de governança corporativa e contabilidade aplicáveis às sociedades anônimas sob a Lei 6.404/1976. Isso gera conflitos na gestão de empresas estatais, que devem atender simultaneamente a requisitos de controle público e de eficiência corporativa.	Entre as providências sugeridas, destaca-se a necessidade de melhorar a integração entre os processos de planejamento orçamentário e de gestão de contratos, garantindo que todos os projetos estejam devidamente previstos no PPA e na LOA. Uma alternativa é reforçar os mecanismos de controle interno e auditoria para prevenir e detectar irregularidades. Além disso, a capacitação dos gestores em normas de direito público e governança corporativa pode ajudar a reduzir as discrepâncias na aplicação das legislações.	A análise das discrepâncias entre as legislações societária e pública é fundamental para a compreensão dos desafios enfrentados pelas empresas estatais dependentes. Estudos nessa área podem fornecer insights valiosos sobre como aprimorar a governança e a eficiência dessas entidades, além de contribuir para o desenvolvimento de políticas públicas que equilibrem a necessidade de controle fiscal com a busca por competitividade e inovação no setor público.	https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/documento/acordao-completo/ACORDAO%201879%252E2017%2520DIRRELEVANCIA%2520Mese%252C%2520NINACORDAO%2520Mese%2520	

Apêndice III - Análises das Notas Explicativas – Balanço Patrimonial

EBSERH - Empresa Brasileira de Serviços Hospitalares - ESTUDO DE CASO (análises das NOTAS EXPLICATIVAS) pte 1						APENDICE III	
Pesquisa	UN	Acórdão/Nota Técnica/ Relatório	Exercício período	DESCRIÇÃO SUMÁRIA	CONSTATAÇÕES	PROBLEMAS	DETERMINAÇÕES / RECOMENDAÇÕES
1 Notas Explicativa - Balanço - EBSERH	SEDE	Nota Explicativa	2013	A conciliação entre os balanços patrimoniais elaborados conforme as Leis 6.404/76 e 4.320/64 visa atender ao item 3.4 do Acórdão nº 2.016/2016 do TCU - Plenário. A análise dos balanços patrimoniais de 2013 e 2012 demonstra diferenças devido a metodologia e critérios adotados em ambas as duas legislações contábeis.	Diferenças na Estrutura Contábil: A estrutura dos subgrupos do ativo e passivo das Leis 6.404/76 e 4.320/64 é diferente. Restos a Pagar Não Processados: Estes representam uma das principais diferenças, sendo registrados como despesas na contabilidade pública (Lei 4.320/64) e apenas quando efetivamente realizados na contabilidade societária (Lei 6.404/76). Consolidação de Informações: A contabilidade pública consolida informações entre subgrupos, influenciando diretamente o patrimônio líquido.	Incompatibilidade Estrutural: A diferença nas estruturas contábeis das duas legislações resulta em dificuldades para a conciliação dos balanços. Registro de Restos a Pagar: A existência de contas específicas na contabilidade pública, como "Recursos a receber por transferência", que não têm equivalentes na contabilidade societária, gera diferenças significativas nos balanços. Impacto no Patrimônio Líquido: As diferenças nos registros impactam diretamente o patrimônio líquido, complicando a conciliação.	Uniformização de Critérios: É recomendada a adoção de critérios uniformes para registros contábeis, especialmente no que diz respeito aos restos a pagar não processados. Alíneas Metodológicas: A adoção de procedimentos semelhantes para a conciliação das demonstrações contábeis. Transparência e Consistência: Assegurar que todas as contas e seus reflexos no balanço sejam transparentes e consistentes entre as diferentes normas contábeis.
2 Notas Explicativa - Balanço - EBSERH	SEDE	Nota Explicativa	2014	O texto apresenta uma conciliação entre os balanços patrimoniais de 2014 e 2013 conforme a Lei 6.404/76 (societária) e a Lei 4.320/64 (pública), destacando as diferenças estruturais e conceituais entre ambas, especialmente devido aos "restos a pagar não processados" na contabilidade pública.	Os balanços patrimoniais conforme as Leis 6.404/76 e 4.320/64 possuem estruturas e composições de subgrupos diferentes. A figura dos "restos a pagar não processados" é um fator preponderante que diferencia os balanços patrimoniais das duas legislações. A conciliação dos totais do ativo e do passivo é viável, embora haja diferenças significativas nos subgrupos.	Diferenças nas estruturas dos subgrupos do balanço patrimonial entre as duas legislações. Incompatibilidade de registros contábeis: A presença de contas específicas na contabilidade pública que não têm correspondência na contabilidade societária. Impacto dos "restos a pagar não processados" no patrimônio líquido, que não é considerado na contabilidade societária até a liquidação dos bens e serviços.	Estabelecer critérios claros para a conciliação entre os balanços patrimoniais conforme as duas legislações. Consolidar a criação de normas específicas que tratam das diferenças estruturais e conceituais entre as contabilidades pública e societária. Perfazer os procedimentos de registro e contabilização dos "restos a pagar não processados" para minimizar as discrepâncias entre os balanços.
3 Notas Explicativa - Balanço - EBSERH	SEDE	Nota Explicativa	2015	O Acórdão nº 2016/2006 do Tribunal de Contas da União (TCU) discute os resultados de uma auditoria realizada na Secretaria do Tesouro Nacional (STN) para verificar a aderência dos demonstrativos contábeis publicados pelas empresas estatais, públicas e sociedades de economia mista com aqueles registrados no Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI). O TCU e garantiram a conformidade contábil segundo as Leis nº 4.320/64 e nº 6.404/76.	Diferenças nos Ativos e Passivos: Há diferenças entre os totais de ativos e passivos de acordo com a Lei 6.404/76 e a Lei 4.320/64. Em 2015, o balanço patrimonial conforme a Lei 6.404/76 apresentou valores diferentes em relação à Lei 4.320/64 devido à divisão dos grupos ativos e passivos entre financeiro e não financeiro na primeira e entre circulante e não circulante na segunda. Resultado do Exercício: As demonstrações do resultado do período foram apresentadas com diferença final significativa, comparadas os métodos das duas leis.	1. Inconsistências nas Demonstrações: As diferenças entre os balanços patrimoniais e demonstrações do resultado indicam uma falta de alinhamento entre os métodos contábeis adotados pelas duas legislações. 2. Mudanças na Classificação: A mudança na classificação dos grupos de ativo e passivo pode ter causado distorções na conciliação e comparabilidade das informações financeiras.	1. Harmonização dos Métodos: Recomenda-se a harmonização das práticas contábeis adotadas para garantir que a conciliação entre as duas legislações seja feita de forma adequada. 2. Ajustes nos Relatórios: Ajustar as demonstrações contábeis para refletir corretamente as diferenças e garantir que todos os relatórios estejam em conformidade com as normas aplicáveis. 3. Capacitação e Treinamento: Investir em treinamento para a equipe contábil para garantir uma compreensão e aplicação correta das normas.
4 Notas Explicativa - Balanço - EBSERH	SEDE	Nota Explicativa	2016	A representação feita da gestão das empresas estatais federais e uma depuração dos recursos da União. O foco é identificar estatais que, embora classificadas como independentes, receberam aportes do União, caracterizando uma possível dependência financeira e afetando as contas públicas.	Em 2016, as diferenças entre os ativos e passivos apresentados segundo a Lei 6.404/76 e a Lei 4.320/64 são maiores. Para os ativos, a Lei 6.404/76 mostrou um total de R\$ 4.313.131.121,69, enquanto a Lei 4.320/64 totalizou R\$ 4.308.384.958, resultando numa diferença de R\$ 4.708.384,95. No que se refere ao passivo, houve diferença entre os dois métodos contábeis em ambas as leis, com o montante de R\$ 246.088.097,64 em 2016. Quanto aos resultados do período, a Lei 6.404/76 registrou um prejuízo de R\$ 64.517.479,49, enquanto a Lei 4.320/64 apresentou um prejuízo menor de R\$ 59.809.094,54, o que gerou uma diferença de R\$ 4.708.384,95 entre os dois relatórios. Essas discrepâncias são indicativas de diferenças nas metodologias e critérios contábeis aplicados pelas duas legislações.	1. Inconsistências nos Relatórios: As diferenças nos ativos e passivos, especialmente no resultado do período, indicam inconsistências na forma como as informações são apresentadas e interpretadas segundo as duas legislações. 2. Classificação e Apresentação: As discrepâncias nos resultados podem ser atribuídas às diferenças nos métodos de classificação e apresentação dos ativos e passivos entre as leis.	1. Revisão e Ajuste dos Relatórios: Ajustar os balanços patrimoniais e as demonstrações de resultados para refletir com precisão as diferenças e garantir a conformidade com ambas as leis. 2. Uniformização das Práticas Contábeis: Revisar e, se necessário, alinhar as práticas contábeis para assegurar que as informações financeiras sejam apresentadas de forma consistente e precisa. 3. Treinamento da Equipe: Continuar com o treinamento da equipe contábil para garantir uma compreensão uniforme das exigências das duas legislações e como aplicá-las corretamente.
5 Notas Explicativa - Balanço - EBSERH	SEDE	Nota Explicativa	2017	A conciliação entre as demonstrações contábeis conforme a Lei 6.404/76 e a Lei 4.320/64, apresentada pelo Acórdão nº 2016/2006 do TCU - Plenário, visa harmonizar as diferenças de contabilidade entre o setor público e as normas societárias. Esse processo é realizado para empresas estatais dependentes e envolve a comparação dos grupos totais do ativo e passivo, bem como os resultados do período conforme as diferentes legislações.	Ativos e Passivos: As demonstrações de 2017 e 2016 apresentam diferenças nos totais de ativos e passivos quando comparados conforme as duas legislações. Resultado do Período: Há uma diferença significativa nos resultados do período, com uma diferença negativa de R\$ 21.257.965,35 em 2017, atribuída ao ajuste de exercícios anteriores devido à correção Selo AFAC e à correção Selo AFAC. Registro no SIAFI: A divergência foi ocasionada pelo registro realizado apenas no sistema próprio de contabilidade, devido ao fechamento do sistema SIAFI.	Divergências Contábeis: Diferenças nos valores de ativos, passivos e resultados do período entre as demonstrações conforme as duas legislações. Revisão de Ajustes: Problemas no registro de ajustes de exercícios anteriores, especificamente em relação ao AFAC e à correção Selo AFAC, que não foram refletidos no SIAFI. Fechamento do SIAFI: Impacto do fechamento do sistema SIAFI na consistência dos registros contábeis.	Aprimoramento de Sistemas: Melhorar a integração entre os sistemas próprios de contabilidade e o SIAFI para assegurar a consistência dos registros contábeis. Revisão de Processos: Revisar e ajustar os processos de registro de ajustes de exercícios anteriores para evitar divergências futuras. Treinamento e Capacitação: Prover treinamento e capacitação contínua para os responsáveis pela contabilidade, garantindo a correta aplicação das normas conforme as duas legislações.

6	Nota Explicativa - Balanço EBSERH	SEDE	Nota Explicativa	2018	O Acórdão Nº 2016/2006 do TCU exige a conciliação entre a contabilidade feita de acordo com a Lei 6.404/76 (Lei das Sociedades por Ações) e a Lei 4.320/64 (Normas de Direito Financeiro e Orçamento Público), conforme apresentado pelas empresas estatais dependentes. O quadro comparativo ilustra as diferenças entre as duas contabilidades, destacando valores divergentes nos ativos, passivos e patrimônio líquido.	A conciliação entre as duas legislações revelou diferenças significativas nos valores registrados para ativos, passivos e patrimônio líquido. Essas diferenças decorrem principalmente do registro do valor de teste de recuperabilidade (impairment) no Sistema de Contabilidade Societária.	Divergências significativas entre os valores registrados sob as duas legislações. Necessidade de ajuste nos registros contábeis para conformidade com ambas as legislações. Possível impacto na transparência e comparabilidade das demonstrações financeiras das estatais dependentes.	Revisão e ajuste dos registros contábeis para eliminar divergências. Implementação de procedimentos para assegurar a conformidade simultânea com as Leis 6.404/76 e 4.320/64. Desenvolvimento de notas explicativas detalhadas para esclarecer as diferenças contábeis aos usuários das demonstrações financeiras.
7	Nota Explicativa - Balanço EBSERH	SEDE	Nota Explicativa	2019	O relatório aborda a conciliação contábil entre as normas estabelecidas pela Lei 6.404/76, que regula as sociedades por ações, e a Lei 4.320/64, que trata da contabilidade pública. A análise foca nas empresas estatais dependentes e apresenta um quadro comparativo extraído do SIAFI, evidenciando diferenças significativas entre os dois conjuntos de normas.	•Diferenças nos valores do ativo e passivo circulante e não circulante entre os registros do SIAFI e os sistemas contábeis societários. •Reconhecimento de receitas e despesas distintas entre os dois sistemas, impactando o patrimônio líquido e o resultado do exercício. •Vários itens, como adiantamentos e receitas a receber, foram registrados em um sistema, mas não no outro.	•Divergências na contabilização de ativos e passivos devido a diferentes entendimentos e requisitos normativos. •Falta de uniformidade na aplicação dos critérios contábeis, resultando em discrepâncias significativas nos demonstrativos financeiros. •Reconhecimento de obrigações trabalhistas e previdenciárias de formas distintas nos dois sistemas.	•Harmonizar as práticas contábeis entre os dois sistemas para reduzir as discrepâncias. •Implementar procedimentos de controle interno para garantir que todas as receitas e despesas sejam reconhecidas de forma consistente nos dois sistemas. •Treinamento contínuo para controladores e gestores sobre as diferenças entre as duas legislações e a importância de uma conciliação adequada.
8	Nota Explicativa - Balanço EBSERH	SEDE	Nota Explicativa	2020	A análise objetiva conciliar as diferenças entre as demonstrações contábeis das empresas estatais dependentes, elaboradas conforme a Lei nº 6.404/1976 (legislação societária) e a Lei nº 4.320/1964 (legislação pública), conforme exigido pelo Acórdão nº 2016/2006 do Tribunal de Contas da União (TCU).	Adiantamentos (TEDs): Não reconhecidos como direito no sistema societário, mas apenas como controle para prestação de contas. Contratos de Arrendamento: Reconhecidos apenas no sistema societário, conforme a NBC T/G 6. Subvenções SUS a Receber: Registradas inicialmente no sistema público devido ao fechamento do SIAFI. Débitos a Transferir: Registrados apenas no sistema societário. Reconhecimento de Obrigações: Diferentes momentos de reconhecimento de férias, subvenções, e outras despesas entre os sistemas.	Divergências nos Registros: Diferenças significativas entre os valores registrados nos sistemas SIAFI e societário. Limitações Técnicas: Dificuldades na operacionalização dos registros de arrendamento e reconhecimento de despesas. Fechamento do Sistema SIAFI: Impede a temporária conciliação e registro de certos valores.	1. Aprimoramento dos Sistemas: Melhorar a integração e funcionalidade dos sistemas contábeis para evitar diferenças significativas. 2. Treinamento de Pessoal: Capacitar os responsáveis pelos registros contábeis para garantir a consistência entre os sistemas. 3. Revisão de Processos: Avaliar e ajustar os processos de registro contábil para garantir conformidade com ambas as legislações.
9	Nota Explicativa - Balanço EBSERH	SEDE	Nota Explicativa	2021	Em atendimento ao Acórdão nº 2016/2006 - TCU, foi realizada uma conciliação entre a contabilidade elaborada conforme a Lei nº 6.404/1976 e a Lei nº 4.320/1964, apresentadas por empresas estatais dependentes. Essa conciliação visa justificar as diferenças apuradas entre as demonstrações contábeis societárias e as públicas.	Há diferenças significativas entre as demonstrações contábeis apresentadas segundo a Lei nº 6.404/1976 (legislação societária) e a Lei nº 4.320/1964 (legislação pública). Diferenças foram identificadas nos saldos de ativo e passivo circulante, não circulante e patrimônio líquido. Alguns registros não foram efetuados no SIAFI devido a dificuldades operacionais ou prazo de fechamento do sistema.	Divergências significativas nos saldos de contas de ativo e passivo entre os dois sistemas contábeis. Dificuldades operacionais para realizar registros no SIAFI. Registros inadequados ou ausentes devido a prazos de fechamento ou limitações do sistema.	Necessidade de ajustar registros de adiantamentos de férias e 13º salário nos sistemas contábeis. Reclassificação de contas para correta apresentação nas demonstrações financeiras. Atualizar registros no SIAFI para refletir operações realizadas no sistema societário.
10	Nota Explicativa - Balanço EBSERH	SEDE	Nota Explicativa	2022	O Acórdão nº 2016/2006 do Tribunal de Contas da União (TCU) exige que as estatais dependentes apresentem a conciliação entre a contabilidade societária e a Lei nº 6.404/1976 (legislação societária) e a Lei nº 4.320/1964 (legislação pública). As demonstrações financeiras são extraídas do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI).	Diferença de valores: Existe uma diferença significativa nos valores reportados para ativos, passivos e patrimônio líquido entre as duas legislações, impactando diretamente o patrimônio líquido, principalmente devido a questões de reconhecimento de receitas e despesas. Registros de bens não localizados: Bens não localizados foram deduzidos do ativo, refletindo uma diferença significativa nos registros contábeis. Reconhecimento de receitas e despesas: Existem dificuldades operacionais para registrar certos tipos de transações no SIAFI.	Desmonstria entre sistemas contábeis: A diferença nos resultados e patrimônio líquido entre o SIAFI e os sistemas contábeis societários indica uma falta de harmonia entre as legislações. Registros incompletos e incorretos: A incapacidade de registrar todas as transações no SIAFI leva a discrepâncias nos resultados financeiros. Bens não localizados: A dedução de bens não localizados sugere problemas de controle e inventário físico.	1. Revisão dos processos contábeis: Revisar e aprimorar os processos de registro contábil para garantir maior conformidade entre os sistemas. 2. Controle de ativos: Melhorar os controles de inventário físico para minimizar a incidência de bens não localizados. 3. Capacitação e treinamento: Prover treinamento adicional aos responsáveis pela contabilidade para reduzir erros de registro.
11	Nota Explicativa - Balanço EBSERH	SEDE	Nota Explicativa	2023	As análises explicativas de 2023 do balanço da EBSERH abordam a conciliação entre as demonstrações contábeis conforme a Lei nº 6.404/1976 (legislação societária) e a Lei nº 4.320/1964 (legislação pública). Elas destacam as diferenças de reconhecimento contábil e ajustes necessários para conformidade com ambas as legislações.	•As demonstrações contábeis apresentam diferenças significativas entre os registros do SIAFI e os registros societários. •Houve a necessidade de ajustes para corrigir registros de exercícios anteriores e para alinhar as receitas e despesas conforme o regime de competência.	•Utilização de regimes diferentes de contabilização (competência e caixa) que resultou em reconhecimento incorreto de receitas e despesas. •Identificação de bens não localizados durante inventários físicos, levando à necessidade de baixa desses ativos.	•Ajustes foram realizados para alinhar as demonstrações contábeis com a legislação societária, conforme a Lei nº 6.404/1976. •Recomenda-se a continuidade da conciliação periódica entre os registros do SIAFI e os registros societários para garantir a precisão das informações contábeis.
12	Nota Explicativa - Balanço EBSERH	SEDE	Nota Explicativa	2013 a 2023	A nota explicativa destaca as divergências identificadas entre a legislação societária e as normas públicas, ressaltando a importância do alinhamento e da conformidade para assegurar a transparência e confiabilidade das informações financeiras.	Destaca a existência de discrepâncias entre a legislação societária e as normas públicas, apontando a necessidade de alinhamento e conformidade para garantir a transparência e confiabilidade das informações financeiras, conforme constatado nesta nota técnica.	A principal questão identificada é a falta de harmonização entre as práticas contábeis adotadas, resultando em divergências significativas que comprometem a integridade e precisão dos relatórios financeiros.	A recomendação central é a implementação de medidas corretivas imediatas para alinhar as práticas contábeis com as normas vigentes, visando assegurar a conformidade e a precisão dos registros contábeis.

EBSERH - Empresa Brasileira de Serviços Hospitalares - ESTUDO DE CASO (análises das NOTAS EXPLICATIVAS) pte2					APENDICE III			
Pesquisa	UN	Acórdão/Nota Técnica/ Relatório	Exercício período	Divergências encontradas Legislação Societária e Públicos	Análise das Divergências	Providências a serem implementadas	Relevância por pesquisa	pagina
1 Notas Explicativa - Balanço EBSERH	SEDE	Nota Explicativa	2013	Registro de Despesas: As despesas são registradas de forma diferente, na Lei 4.320/64 são contabilizadas no momento do empenho, enquanto na Lei 6.404/76 apenas quando efetivamente realizadas. Contas Específicas: Contas como "Recursos a receber por transferência" existem apenas na contabilidade pública. Consolidação de Subgrupos: A contabilidade pública consolida subgrupos de maneira que não ocorre na contabilidade societária.	As divergências decorrem principalmente das diferentes abordagens para registro de despesas e consolidação de informações. Enquanto a Lei 4.320/64 considera os restos a pagar não processados como despesas, a Lei 6.404/76 os considera apenas quando os bens ou serviços são entregues. Além disso, a contabilidade pública usa contas específicas que não têm correspondentes na contabilidade societária.	Harmonização das Normas: Implementar medidas para harmonizar as normas contábeis das duas legislações. Capacitação Contábil: Capacitar profissionais de contabilidade sobre as diferenças e como conciliar os balanços. Adoção de Novas Tecnologias: Utilizar sistemas de informação contábil que facilitem a reconciliação das diferenças estruturais.	Transparência Contábil: A conciliação entre as duas legislações é fundamental para a transparência e a precisão das demonstrações financeiras. Base para Estudos Futuros: Fornece uma base sólida para estudos futuros sobre harmonização contábil e impactos das diferenças normativas. Políticas Públicas e Societárias: A pesquisa pode influenciar a formulação de políticas que visem a uniformização das normas contábeis e melhorarem a governança pública e corporativa.	https://www.gov.br/ebserh/pt-br/acesso-a-informacao/receitas-e-despesas/demonstracoes-financeiras/2013
2 Notas Explicativa - Balanço EBSERH	SEDE	Nota Explicativa	2014	Estrutura dos Subgrupos: (Ativo Circulante x Ativo Financeiro, e Ativo Não Circulante x Ativo Não Financeiro). Contabilização de Despesas: Restos a pagar não processados contabilizados como despesas no exercício encerrado na Lei 4.320/64, enquanto na Lei 6.404/76 somente na liquidação. Patrimônio Líquido: Diferenças significativas no patrimônio líquido devido aos registros de contrapartida dos "restos a pagar	As divergências observadas entre os balanços patrimoniais conforme as Leis 6.404/76 e 4.320/64 são resultado de diferenças estruturais e de procedimentos de registro contábil. As discrepâncias são principalmente atribuídas à contabilização dos "restos a pagar não processados" na contabilidade pública, que não têm equivalência na contabilidade societária. Isso gera diferenças significativas no total do ativo, passivo e patrimônio líquido.	Uniformização de Critérios Contábeis: Desenvolver normas e procedimentos que harmonizem os critérios contábeis entre as duas legislações. Treinamento e Capacitação: Promover treinamento e capacitação contínua para contadores e auditores para garantir a correta aplicação das normas contábeis. Aprimoramento dos Sistemas de Informação: Implementar melhorias nos sistemas de informação contábil para facilitar a conciliação entre os balanços patrimoniais conforme as duas legislações.	A análise das divergências entre as legislações contábeis pública e societária é crucial para a compreensão das especificidades e desafios de cada uma. Essas divergências impactam diretamente na transparência e na comparabilidade das demonstrações contábeis, influenciando a tomada de decisão por parte de gestores públicos e privados, além de pesquisadores e analistas financeiros. A identificação e a análise dessas diferenças são fundamentais para a evolução das práticas contábeis e para a harmonização das normas contábeis no Brasil.	https://www.gov.br/ebserh/pt-br/acesso-a-informacao/receitas-e-despesas/demonstracoes-financeiras/2014
3 Notas Explicativa - Balanço EBSERH	SEDE	Nota Explicativa	2015	Legislação Societária vs. Legislação Pública: As principais divergências entre a Lei 6.404/76 (aplicável às sociedades anônimas) e a Lei 4.320/64 (aplicável ao setor público) envolvem a forma de classificação e apresentação dos ativos e passivos, além do tratamento das receitas e despesas.	As divergências resultam da adaptação das práticas contábeis para atender às necessidades específicas de cada tipo de entidade (privada vs. pública). A Lei 6.404/76 tende a proporcionar um retrato mais detalhado e técnico da posição financeira e dos resultados, enquanto a Lei 4.320/64 é mais voltada para a transparência e controle público.	Revisão das Políticas Contábeis: Revisar e atualizar as políticas contábeis para garantir a conformidade com ambas as legislações e facilitar a conciliação. Aprimoramento dos Processos: Melhorar os processos de elaboração e apresentação	A análise das divergências entre a legislação societária e a legislação pública é essencial para entender como diferentes regimes contábeis impactam a transparência e a precisão das informações financeiras. Essa análise é importante para pesquisadores interessados em contabilidade pública e gestão financeira em empresas públicas. Ela também pode fornecer insights para a melhoria das normas contábeis e práticas de reporte.	https://www.gov.br/ebserh/pt-br/acesso-a-informacao/receitas-e-despesas/demonstracoes-financeiras/2015
4 Notas Explicativa - Balanço EBSERH	SEDE	Nota Explicativa	2016	Legislação Societária (Lei 6.404/76) vs. Legislação Pública (Lei 4.320/64): Ativo e Passivo: As diferenças na classificação e apresentação dos ativos e passivos, incluindo a distinção entre circulante e não circulante, afetam os totais apresentados. Resultado do Período: A forma como receitas e despesas são reconhecidas e calculadas pode variar entre as duas leis, impactando o resultado do período.	As divergências decorrem da aplicação de diferentes critérios contábeis para entidades privadas e públicas. A Lei 6.404/76 segue normas de contabilidade societária, proporcionando uma visão detalhada da posição financeira e desempenho, enquanto a Lei 4.320/64 foca na transparência e controle público. Essas diferenças exigem uma abordagem cuidadosa para a conciliação e apresentação dos dados financeiros.	Harmonização dos Relatórios: Implementar uma abordagem mais harmonizada na apresentação dos balanços e resultados para reduzir as discrepâncias entre as duas legislações. Melhoria na Documentação: Garantir que a documentação contábil reflita claramente as diferenças e justifique as variações entre os métodos.	A análise das divergências entre as legislações é crucial para pesquisadores interessados na contabilidade pública e privada. Ela proporciona insights sobre como diferentes regimes contábeis influenciam a transparência financeira e a consistência dos relatórios financeiros, além de oferecer fundamentos para melhorar práticas e políticas contábeis.	https://www.gov.br/ebserh/pt-br/acesso-a-informacao/receitas-e-despesas/demonstracoes-financeiras/2016
5 Notas Explicativa - Balanço EBSERH	SEDE	Nota Explicativa	2017	Legislação Societária vs. Legislação Pública: As principais divergências surgem da aplicação das normas da Lei 6.404/76 (legislação societária) em contraste com a Lei 4.320/64 (legislação pública), particularmente em relação aos registros de ativos, passivos e resultados.	Origem das Diferenças: As diferenças de RS 21.257.965,35 entre os resultados de 2017 foram originadas do ajuste de exercícios anteriores devido à correção Selt sobre o AFAC, registrado apenas no sistema próprio de contabilidade. Impacto no Relatório: Essas divergências afetam a precisão e a transparência das demonstrações contábeis, necessitando ajustes para alinhar as práticas contábeis com as legislações aplicáveis.	Integração de Sistemas: Implementar mecanismos para garantir a integração e a consistência entre o SIAFI e os sistemas próprios de contabilidade. Correção de Registros: Revisar e corrigir os registros contábeis anteriores para refletir adequadamente os ajustes de exercícios anteriores. Monitoramento Contínuo: Estabelecer um processo de monitoramento contínuo para identificar e corrigir divergências em tempo hábil.	Análise Comparativa: A pesquisa sobre as divergências entre a Lei 6.404/76 e a Lei 4.320/64 é relevante para entender os desafios e as implicações da aplicação de diferentes legislações contábeis em empresas estatais. Desenvolvimento de Políticas: Os resultados dessas pesquisas podem informar o desenvolvimento de políticas e práticas contábeis que promovam maior harmonização e transparência nos relatórios financeiros das empresas públicas.	https://www.gov.br/ebserh/pt-br/acesso-a-informacao/receitas-e-despesas/demonstracoes-financeiras/2017

6	Notas Explicativa - Balanço EBSERH	SEDE	Nota Explicativa	2018	Ativo Circulante e Não Circulante: diferenças de R\$ 9.824.423. Patrimônio Líquido: divergência de R\$ 9.824.423. Resultado do Período: diferença de R\$ 9.824.421,82.	As divergências surgem principalmente devido à aplicação dos testes de recuperabilidade (impairment) exigidos pela Lei 6.404/76, mas não pela Lei 4.320/64. Essa prática ajusta o valor dos ativos para refletir perdas no valor recuperável, influenciando significativamente os balanços contábeis.	Ajuste dos procedimentos contábeis para incluir testes de recuperabilidade onde aplicável. Estabelecimento de um sistema de conciliação contínua entre os registros feitos segundo as duas legislações. Treinamento e capacitação de profissionais contábeis nas estatais dependentes para lidar com as exigências de ambas as legislações.	A análise das divergências entre a Lei 4.320/64 e a Lei 6.404/76 é crucial para entender os desafios contábeis enfrentados pelas empresas estatais. A pesquisa sobre essas diferenças pode: Contribuir para a harmonização das práticas contábeis no setor público e privado. Auxiliar na formulação de políticas que promovam maior transparência e comparabilidade nas demonstrações financeiras. Oferecer insights para a melhoria dos processos de auditoria e controle interno nas estatais. A conformidade com ambas as legislações garante que as demonstrações financeiras sejam precisas, completas e úteis para os tomadores de decisão, fortalecendo a governança corporativa e a accountability das estatais dependentes.	https://www.gov.br/ebserh/pt-br/area-atualizacao/recitas-e-despesas/demonstracoes-financeiras/2018
7	Notas Explicativa - Balanço EBSERH	SEDE	Nota Explicativa	2019	•Ativo: Diferenças no reconhecimento de adiantamentos e redução ao valor recuperável de imobilizados. •Passivo Circulante: Divergências no reconhecimento de salários, férias, retenções previdenciárias, FGTS e transferências financeiras. •Passivo Não Circulante: Divergências relacionadas a contratos de arrendamento. •Patrimônio Líquido: Impactos variados devido ao reconhecimento de despesas e receitas de forma diferenciada nos dois sistemas.	As divergências surgem principalmente devido à aplicação de princípios contábeis diferentes entre as duas legislações. A Lei 6.404/76 adota uma abordagem mais voltada para a primazia da essência sobre a forma, enquanto a Lei 4.320/64 segue normas de contabilidade pública que podem diferir na interpretação e aplicação.	•Realizar um estudo detalhado para mapear todas as divergências e desenvolver um plano de ação para harmonizar os procedimentos contábeis. •Estabelecer uma comunicação contínua entre os setores de contabilidade societária e pública para garantir consistência nos registros. •Atualizar os sistemas de informação contábil para refletir as necessidades de ambas as legislações de maneira integrada.	A análise dessas divergências é crucial para entender os desafios enfrentados pelas empresas estatais dependentes na conciliação contábil. Estudos nesta área podem fornecer insights valiosos para a formulação de políticas e aprimoramento das práticas contábeis, além de contribuir para a melhoria da transparência e conformidade nas demonstrações financeiras públicas e privadas.	https://www.gov.br/ebserh/pt-br/area-atualizacao/recitas-e-despesas/demonstracoes-financeiras/2019
8	Notas Explicativa - Balanço EBSERH	SEDE	Nota Explicativa	2020	Reconhecimento de Direitos e Obrigações: Divergências na interpretação e reconhecimento de direitos como adiantamentos e obrigações como subvenções e arrendamentos. Critérios de Avaliação: Diferenças nos critérios de avaliação patrimonial e reconhecimento de receitas e despesas.	As diferenças surgem principalmente devido a: Objetivos Diferentes das Legislações: A legislação societária foca na primazia da essência sobre a forma, enquanto a legislação pública foca no controle e prestação de contas. Limitações Operacionais: As restrições técnicas do SIAFI impedem o registro adequado de certas transações em tempo hábil. Diferenças de Timing: Despesas e receitas são reconhecidas em momentos diferentes nos dois sistemas, causando discrepâncias temporárias.	Harmonização de Critérios: Desenvolver critérios unificados para o reconhecimento de transações que atendam tanto à legislação societária quanto à pública; Melhoria de Sistemas: Implementar melhorias no SIAFI e no sistema societário para garantir registros mais consistentes e tempestivos; Monitoramento Contínuo: Estabelecer mecanismos de monitoramento contínuo das conciliações contábeis para detectar e corrigir divergências rapidamente.	Entendimento das Diferenças Contábeis: Fornece insights sobre como diferentes objetivos legislativos impactam a contabilidade; Desenvolvimento de Melhores Práticas: Contribui para o desenvolvimento de práticas contábeis que atendam às exigências de ambas as legislações; Informação para Tomadores de Decisão: Ajuda gestores e auditores a compreender e resolver discrepâncias contábeis, melhorando a transparência e a eficiência na gestão pública e empresarial. Essa conciliação e análise são fundamentais para aprimorar a qualidade e a consistência das informações contábeis, assegurando que as demonstrações financeiras reflitem de forma fidedigna a realidade econômico-financeira das empresas estatais.	https://www.gov.br/ebserh/pt-br/area-atualizacao/recitas-e-despesas/demonstracoes-financeiras/2020
9	Notas Explicativa - Balanço EBSERH	SEDE	Nota Explicativa	2021	Lei nº 6.404/1976 (legislação societária) foca na apresentação fiel dos resultados e situação patrimonial das empresas. Lei nº 4.320/1964 (legislação pública) enfatiza o controle e a prestação de contas de recursos públicos. Divergências nos registros de ativos e passivos devido a diferenças nos critérios de reconhecimento e mensuração entre as duas legislações.	As diferenças resultam principalmente das distintas finalidades e critérios contábeis das duas legislações. A legislação societária permite maior flexibilidade nos prazos de fechamento e na classificação de contas, enquanto a legislação pública é mais rígida e focada em controle de recursos. As divergências são agravadas por limitações operacionais no SIAFI, impedindo a atualização tempestiva de registros.	Harmonização dos critérios contábeis entre os dois sistemas para minimizar divergências. Implementação de melhorias operacionais no SIAFI para permitir registros tempestivos e corretos. Capacitação dos responsáveis pelos registros contábeis para adequar as práticas às exigências de ambas as legislações.	Estudo das divergências entre a legislação societária e pública é crucial para entender como diferentes abordagens contábeis impactam a transparência e a precisão das demonstrações financeiras. Pesquisas podem auxiliar na formulação de políticas que promovam maior alinhamento entre os sistemas contábeis, melhorando a qualidade das informações apresentadas. Contribui para o desenvolvimento de melhores práticas contábeis que atendam tanto às exigências societárias quanto às públicas.	https://www.gov.br/ebserh/pt-br/area-atualizacao/recitas-e-despesas/demonstracoes-financeiras/2021
10	Notas Explicativa - Balanço EBSERH	SEDE	Nota Explicativa	2022	Legislação societária (Lei 6.404/1976): - Foco na apresentação fiel da realidade econômica e financeira da empresa e maior flexibilidade nos prazos de fechamento contábil. Legislação pública (Lei 4.320/1964): Orientada para o controle e transparência dos recursos públicos. Menor flexibilidade e maior rigor nos prazos de fechamento contábil.	Uniformização de critérios contábeis: Desenvolver critérios contábeis uniformes que possam ser aplicados tanto na contabilidade societária quanto na contabilidade pública; Integração dos sistemas: Melhorar a integração entre o SIAFI e os sistemas contábeis societários para minimizar divergências; Auditoria interna: Realizar auditorias internas regulares para identificar e corrigir discrepâncias contábeis.	Esta análise é relevante para pesquisas que examinam as divergências entre as legislações contábeis pública e societária. Compreender essas diferenças é crucial para aprimorar a harmonização contábil, aumentar a transparência e a precisão das demonstrações financeiras, e garantir a eficácia no controle de recursos públicos e privados.	https://www.gov.br/ebserh/pt-br/area-atualizacao/recitas-e-despesas/demonstracoes-financeiras/2022	

11	Notas Explicativas - Balanço EBSERH	SEDE	Nota Explicativa 2023	•As divergências surgem principalmente devido à adoção de diferentes critérios contábeis entre o sistema societário e o sistema público. •A legislação pública, focada em regime de caixa, difere da legislação societária, que utiliza o regime de competência, causando discrepâncias nos resultados apresentados.	•Implementação de ajustes contábeis para uniformizar o reconhecimento de receitas e despesas. •Melhoria nos processos de inventário e controle de ativos para evitar perdas de bens e assegurar a correta contabilização.	•Estudos sobre as divergências entre a legislação societária e a pública são essenciais para entender as dificuldades enfrentadas pelas estatais. •Pesquisas podem contribuir para a formulação de políticas e práticas contábeis que harmonizem os requisitos legais e melhorem a transparência e a precisão das demonstrações contábeis. Esses pontos destacam as principais questões abordadas nas análises explicativas de 2020 e são importantes para entender os desafios e as medidas tomadas pela EBSERH para melhorar sua conformidade contábil	https://www.gov.br/ebserh/pt-br/acesso-a-informacao/receitas-e-despesas/demonstracoes-financeiras/2023
12	Notas Explicativas - Balanço EBSERH	SEDE	Nota Explicativa 2013 a 2023	A análise das divergências revela a importância de uma revisão detalhada dos procedimentos contábeis adotados, a fim de identificar e corrigir as disparidades existentes, promovendo a conformidade e a integridade dos relatórios financeiros.	As providências a serem implementadas incluem a revisão e ajuste dos procedimentos contábeis para garantir a conformidade com as normas vigentes, a capacitação da equipe responsável e a adoção de práticas que assegurem a transparência e a fidelidade dos registros contábeis.	A pesquisa sobre divergências na legislação para empresas públicas, ao analisar a nota explicativa, é crucial para identificar e entender as diferenças nos registros contábeis e na transparência financeira. Este exame detalhado permite descobrir as causas dessas discrepâncias e desenvolver soluções e recomendações para melhorar a conformidade com as normas, reforçar a governança e a prestação de contas. Com base na nota explicativa, a pesquisa visa não apenas compreender as divergências, mas também implementar medidas corretivas para promover maior transparência, confiabilidade e eficiência na gestão financeira das empresas públicas.	https://www.gov.br/ebserh/pt-br/acesso-a-informacao/receitas-e-despesas/demonstracoes-financeiras

Apêndice IV - Análises das Notas Técnicas e documentos

EBSERH - Empresa Brasileira de Serviços Hospitalares - ESTUDO DE CASO (análises das Notas Técnicas e documentos)					SUMÁRIO IV			
	Pesquisa	UN	Acórdão/Nota Técnica/Relatório	Exercício período	DESCRIÇÃO SUMÁRIA	CONSTATAÇÕES	PROBLEMAS	DETERMINAÇÕES / RECOMENDAÇÕES
1	Portarias /Notas técnicas	SEIDE	Portaria nº 08/2019	2019	A nota técnica trata das diretrizes e procedimentos para a gestão de contratos e despesas da Empresa Brasileira de Serviços Hospitalares (EBSERH). Enfatiza a necessidade de autorização prévia para contratações significativas e estabelece protocolos para garantir a conformidade com a legislação vigente .	Foram identificados procedimentos que necessitam de maior transparência e controle para assegurar a conformidade legal e a eficiência na administração dos recursos públicos. Há uma ênfase na necessidade de avaliação constante e detalhada dos contratos para prevenir irregularidades	Os principais problemas encontrados incluem: -Falta de transparência em algumas etapas do processo de contratação. -Necessidade de melhor definição de responsabilidades e papéis dentro da estrutura organizacional. -Riscos de despesas indevidas e prejuízo ao erário devido à falta de controle rigoroso	A nota técnica determina que todas as contratações devem passar por uma autorização prévia da presidência da EBSERH e, em alguns casos, do Ministério da Educação. Recomenda-se a implementação de medidas para aumentar a transparência e a integridade nos processos de contratação e a adoção de um controle mais rigoroso dos registros financeiros e patrimoniais
2	Portarias /Notas técnicas	SEIDE	Nota Técnica - nº 3/2021	2021	A nota técnica analisa a proposta de alteração normativa relacionada à Empresa Brasileira de Serviços Hospitalares (EBSERH), que visa conferir à empresa as prerrogativas da Fazenda Pública, como isenção de tributos e a impenhorabilidade de bens. A análise aborda o impacto financeiro dos tributos na EBSERH, a necessidade de isenções fiscais e as vantagens processuais na gestão dos processos judiciais.	A EBSERH é uma empresa pública, sujeita à Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), com regime de tributação baseado no Lucro Real Trimestral. A empresa enfrenta desafios orçamentários devido aos processos judiciais e à exigência de crédito adicional para despesas, que dificultam a execução orçamentária e aumentam o risco de sanções pelo não cumprimento de prazos.	A principal divergência reside na aplicação simultânea da legislação societária, que trata a EBSERH como uma empresa de direito privado, e a legislação pública, que confere a ela características e prerrogativas da Fazenda Pública. Isso gera desafios na execução orçamentária, especialmente no cumprimento de decisões judiciais e no planejamento financeiro.	É recomendada a consolidação das prerrogativas da Fazenda Pública para a EBSERH, o que trará segurança jurídica e maior eficiência na gestão orçamentária e financeira, especialmente em relação aos processos judiciais e ao desbloqueio de créditos orçamentários.
3	Portarias /Notas técnicas	SEIDE	Proposta de alteração Lei 12.550	2021	O Acórdão nº 2016/2006 do Tribunal de Contas da União (TCU) discute os resultados de uma auditoria realizada na Secretaria do Tesouro Nacional (STN) para verificar a aderência dos demonstrativos contábeis publicados pelas empresas estatais, públicas e sociedades de economia mista com ações registradas no Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI). O foco é garantir a conformidade contábil segundo as Leis nº 4.320/64 e nº 6.404/76.	A alteração é justificada pela natureza da EBSERH, uma empresa pública federal com capital totalmente pertencente à União, que presta serviços gratuitos de assistência médico-hospitalar. Apesar de ser juridicamente uma entidade de direito privado, sua função social e seu financiamento público justificam tratamento similar ao de uma autarquia.	A principal questão enfrentada é a ambiguidade jurídica da EBSERH, que é uma entidade de direito privado prestando serviços públicos gratuitos. Isso gera incertezas quanto à aplicação de benefícios tributários e processuais.	Recomenda-se a alteração do art. 1º da Lei nº 12.550/2011 para incluir a EBSERH nas isenções e privilégios da Fazenda Pública, eliminando ambiguidades e garantindo a estabilidade jurídica necessária para o seu funcionamento.
4	Portarias /Notas técnicas	SEIDE	Nota Técnica - SEI nº 5/2023/COAJUDCA-EBSERH	2023	A representação trata da gestão das empresas estatais federais e sua dependência dos recursos da União. O foco é identificar estatais que, embora classificadas como independentes, recebam aportes da União, caracterizando uma possível dependência financeira e afetando as contas públicas.	O COAJUD constatou que as DC's foram apresentadas dentro do prazo e que os registros contábeis foram processados adequadamente. As informações foram consolidadas e preparadas conforme as normas vigentes, sendo consideradas aptas para apreciação pelo Conselho de Administração (CA).	Foram identificadas algumas inconsistências no relatório de controle interno da provisão de férias, especificamente para servidores cedidos de outros órgãos, resultando em uma superavaliação de R\$ 4.159.366,12. Além disso, houve a manutenção indevida de empenhos inscritos em restos a pagar	•Ajustar os parâmetros do relatório de provisão de férias para que não haja apropriações de FGTS e INSS para servidores cedidos. •Realizar treinamento nas Unidades Hospitalares para evitar a manutenção indevida de saldos de empenhos. •Adicionar uma coluna no Painel de Informações Orçamentárias e Financeiras para informar o fato gerador das despesas a serem pagas
5	Portarias /Notas técnicas	SEIDE	Nota Técnica - SEI nº 7/2023/CCONTDOF-EBS	2023	A Nota Técnica - SEI nº 7/2023/CCONTDOF-EBSERH estabelece diretrizes para a classificação da natureza das despesas relacionadas a reformas, obras e projetos na Rede Ebserh. O objetivo é promover maior padronização na categorização dessas despesas entre as diversas unidades hospitalares vinculadas à Ebserh.	• A Ebserh é uma empresa pública vinculada ao Ministério da Educação, criada para prestar serviços gratuitos de assistência médico-hospitalar, amparada por leis de dispensação de recursos da União. • As despesas de reformas, obras e projetos devem ser classificadas conforme normas específicas de contabilidade aplicáveis ao setor público e privado, buscando assegurar a correta categorização entre despesas de custeio e investimentos	•A dificuldade na correta classificação das despesas de reformas e obras, especialmente na distinção entre despesas de custeio e de investimento. •Divergências na interpretação e aplicação das normas contábeis, o que pode levar a inconsistências na execução orçamentária e financeira.	•As despesas devem ser classificadas com base na finalidade e no propósito dos gastos, em detrimento de sua forma ou origem. •Implementar critérios claros de reconhecimento de despesas e receitas, conforme as Normas Brasileiras de Contabilidade e o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCAASP).
6	Portarias /Notas técnicas	SEIDE	Ofício-Circular - SEI nº 4/2023/SGF/CCF/D OF-EBSERH	2023	O documento é um ofício-circular da Empresa Brasileira de Serviços Hospitalares (EBSERH) destinado às Superintendências, com orientações sobre a adequada execução orçamentária e financeira no Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI).	• A Ebserh é uma empresa pública vinculada ao Ministério da Educação, criada para prestar serviços gratuitos de assistência médico-hospitalar, amparada por leis de dispensação de recursos da União. • As despesas de reformas, obras e projetos devem ser classificadas conforme normas específicas de contabilidade aplicáveis ao setor público e privado, buscando assegurar a correta categorização entre despesas de custeio e investimentos	•Dificuldades na execução orçamentária e financeira que respeitem os princípios da anualidade orçamentária e da competência da despesa. •Possível inscrição inadequada de despesas em restos a pagar, especialmente referentes a dívidas, ajuda de custo e suprimento de fundos.	•Cumprir o regramento do artigo 2º e 34 da Lei 4.320/1964. •Seguir as orientações gerais para a execução de restos a pagar contidas na Macroorientação SIAFI 0203/17 e na Seção VIII do Capítulo III do Decreto nº 93.972/1986. •Consultar a equipe da Contabilidade e Finanças (CCFDOF) para esclarecimento de dúvidas
7	Portarias /Notas técnicas	SEIDE	Nota Técnica - SEI nº 11/2024/SC/CCONT/DOF-EBSERH	2024	A Nota Técnica da EBSERH orienta sobre procedimentos contábeis para o reconhecimento de passivos no momento do fato gerador, mesmo sem suporte orçamentário. Enfatiza a necessidade de conformidade com as normas de contabilidade pública e as diretrizes de gestão financeira e orçamentária, seguindo a Lei 4.320/1964 e outras regulamentações relevantes.	A contabilidade pública deve registrar todos os atos e fatos relativos à gestão orçamentária, financeira e patrimonial, independentemente da legalidade do ato que originou o passivo. O reconhecimento de passivos deve seguir o regime de competência, conforme previsto na Lei de Responsabilidade Fiscal.	•Despesas realizadas sem prévio empenho ou com empenho insuficiente. •Necessidade de conformidade estrita às normas contábeis e orçamentárias para evitar problemas de execução financeira.	•Passivos devem ser reconhecidos no Balanço Patrimonial quando for provável a saída de recursos. •O reconhecimento de passivos deve seguir o regime de competência •Despesas sem suporte orçamentário devem ser registradas na contabilidade, apesar da vedação de realização de despesas sem prévio empenho.

8	Portarias/Notas técnicas	SEDE	Nota Técnica - SEI nº 18/2022/AUD-EBSERH	2022	A Nota Técnica nº 18 de 2022, elaborada pela Auditoria Interna do Ebersh, tem como objetivo avaliar a conformidade e regularidade das demonstrações contábeis consolidadas do terceiro trimestre de 2022. A auditoria foi conduzida para verificar se as demonstrações contábeis foram elaboradas de acordo com as leis e normativas vigentes, bem como para analisar a adequação das contas de resultado específicas selecionadas para avaliação.	As demonstrações contábeis foram elaboradas de forma completa e conforme os normativos vigentes, com apresentação comparativa em relação ao período anterior. No entanto, foram identificadas inconsistências nas contas de despesas com "Seguros em geral" em duas unidades hospitalares, onde o reconhecimento não observou o regime de competência, sendo selecionadas para avaliação.	Foram identificados os seguintes problemas: Reconhecimento inadequado das despesas com "Seguros em geral" nas unidades HUPAA-UFPA e HUB-JUPCC. Necessidade de ajustes individuais na contabilidade societária que precisam ser regularizados no Staff	Orientação para que as unidades hospitalares HUPAA-UFPA e HUB-JUPCC realizem o regime contábil adequado das despesas com seguros. Regularização dos ajustes individuais na contabilidade societária no Staff até o encerramento do exercício de 2022	
EBSERH - Empresa Brasileira de Serviços Hospitalares - ESTUDO DE CASO (análises das Notas Técnicas e documentos) pte 2									
						Análise das Divergências	Providências a serem Implementadas	Relevância par pesquisa	pagina
1	Portarias/Notas técnicas	SEDE	Portaria nº 08/2019	2019	A análise mostra que a aplicação rigorosa das duas legislações pode levar a conflitos na gestão dos recursos e na prestação de contas. A necessidade de adaptação das práticas contábeis da EBSERH para atender ambas as legislações implicam em desafios significativos para a instituição.	A análise mostra que a aplicação rigorosa das duas legislações pode levar a conflitos na gestão dos recursos e na prestação de contas. A necessidade de adaptação das práticas contábeis da EBSERH para atender ambas as legislações implicam em desafios significativos para a instituição.	•Revisão e adaptação dos processos de contratação para garantir conformidade com ambas as legislações. •Implementação de sistemas de controle interno robustos para prevenir irregularidades. •Tratamento contínuo para os funcionários sobre as melhores práticas de gestão e conformidade legal.	Foi estudo é relevante para pesquisas que buscam entender as implicações práticas das divergências entre a legislação societária e pública na gestão de empresas estatais. As lições aprendidas com a experiência da EBSERH podem ser aplicadas a outras entidades similares para melhorar a governança e a conformidade legal.	https://www.gov.br/ebserh/publicacoes/attachement/informacao/informacaolegislacao-ebserh-port_08_dedegacao_competencia_jus_soi_23477-020744_201837.pdf
2	Portarias/Notas técnicas	SEDE	Nota Técnica - nº 3/2021	2021	A aplicação simultânea das legislações societária e pública à EBSERH causa ineficiências administrativas e expõe a empresa a riscos financeiros. A incompatibilidade entre os regimes de direito privado e público na gestão da EBSERH justifica a necessidade de ajustes normativos que alinhem suas operações às características de uma entidade com prerrogativas da Fazenda Pública.	A aplicação simultânea das legislações societária e pública à EBSERH causa ineficiências administrativas e expõe a empresa a riscos financeiros. A incompatibilidade entre os regimes de direito privado e público na gestão da EBSERH justifica a necessidade de ajustes normativos que alinhem suas operações às características de uma entidade com prerrogativas da Fazenda Pública.	•É crucial implementar medidas que formalizem as prerrogativas da Fazenda Pública à EBSERH, como a isenção de tributos e a impossibilidade de bens, para assegurar a eficiência na gestão orçamentária e evitar penalidades jurídicas.	O estudo das divergências entre a legislação societária e pública aplicada à EBSERH contribui para a compreensão dos desafios enfrentados por empresas públicas com características híbridas. Essa análise pode servir de base para futuras propostas de normatização e ajustes legislativos que melhorem a administração pública e a segurança jurídica de entidades semelhantes.	https://sei.ebserh.gov.br/sei/controlador.php?acao=procedimento.trabalharacao.o_origem=procedimento_pesquisa_publicacao_d_municipio=3336827&infra_sistema=10000100&infra_unidade_anual=110092101&infra_busc=21369262737007543260325127776564166d1257842g54qsd06986f3
3	Portarias/Notas técnicas	SEDE	Proposta de alteração Lei 12.550	2021	A EBSERH, embora constituída como empresa de direito privado, atua integralmente com recursos públicos e presta serviços de alto impacto social, típicos de uma autarquia. A divergência surge porque a EBSERH, em termos legais, deveria seguir normas de direito privado, mas funcionalmente se assemelha a uma entidade pública, o que justifica sua equiparação a uma autarquia para fins tributários e processuais.	A EBSERH, embora constituída como empresa de direito privado, atua integralmente com recursos públicos e presta serviços de alto impacto social, típicos de uma autarquia. A divergência surge porque a EBSERH, em termos legais, deveria seguir normas de direito privado, mas funcionalmente se assemelha a uma entidade pública, o que justifica sua equiparação a uma autarquia para fins tributários e processuais.	•É essencial modificar a Lei nº 12.550/2011 para garantir que a EBSERH usufrua dos mesmos benefícios tributários e processuais que as autarquias, clarificando sua posição jurídica e operacional. Além disso, implementar políticas internas que alinhem suas práticas contábeis e administrativas com as diretrizes estabelecidas para entidades públicas.	Fausto sobre a EBSERH e suas questões jurídicas fornecem insights valiosos sobre a complexidade das entidades híbridas (públicas-privadas) e suas interações com diferentes regimes legais. Esses estudos podem orientar futuras modificações legislativas para corrigir discrepâncias e melhorar a eficácia operacional das entidades semelhantes.	https://sei.ebserh.gov.br/sei/controlador.php?acao=procedimento.trabalharacao.o_origem=procedimento_pesquisa_publicacao_d_municipio=3336827&infra_sistema=10000100&infra_unidade_anual=110092101&infra_busc=21369262737007543260325127776564166d1257842g54qsd06986f3
4	Portarias/Notas técnicas	SEDE	Nota Técnica - SEI nº 5/2023/COAUD-CA-EBSERH	2023	A análise das divergências mostrou que, embora a empresa tenha seguido as diretrizes das duas legislações, houve problemas na apropriação de despesas, manutenção de autos de entrega de competência, solicitação de requisição de competência, e o pagamento de honorários advocatícios, o que gerou impactos financeiros negativos.	A análise das divergências mostrou que, embora a empresa tenha seguido as diretrizes das duas legislações, houve problemas na apropriação de despesas, manutenção de autos de entrega de competência, solicitação de requisição de competência, e o pagamento de honorários advocatícios, o que gerou impactos financeiros negativos.	•Correção das inconsistências no sistema de provisão de férias. •Implementação de controle e ajustes nos procedimentos de controle de empenhos e restos a pagar. •Melhoria na integração e alinhamento das práticas contábeis conforme as exigências de ambas as legislações.	A análise das divergências entre a legislação societária e pública é crucial para entender como empresas públicas podem melhorar a precisão e a transparência de suas demonstrações contábeis. Pesquisas nessa área podem fornecer insights valiosos sobre a harmonização das práticas contábeis e sobre como garantir a conformidade regulatória de forma mais eficiente.	https://sei.ebserh.gov.br/sei/controlador.php?acao=procedimento.trabalharacao.o_origem=procedimento_pesquisa_publicacao_d_municipio=3336827&infra_sistema=10000100&infra_unidade_anual=110092101&infra_busc=21369262737007543260325127776564166d1257842g54qsd06986f3
5	Portarias/Notas técnicas	SEDE	Nota Técnica - SEI nº 7/2023/COAUD-CA-EBSERH	2023	A Lei 6.404/1976 regula as sociedades por ações, incluindo empresas públicas como a Ebersh, enquanto a Lei 4.320/1964 estabelece normas gerais de direito financeiro para a elaboração e controle dos orçamentos e balanços do setor público.	A Lei 6.404/1976 foca na capacidade de gerar fluxos de caixa e benefícios econômicos futuros, enquanto a legislação pública (Lei 4.320) enfatiza o potencial de serviços e a manutenção de serviços públicos existentes. •Essas diferenças podem levar a interpretações variadas na classificação de despesas de custo e investimento, exigindo uma harmonização e entendimento claro das normas aplicáveis.	•Estabelecer diretrizes claras para a classificação de despesas, baseadas nas normas contábeis aplicáveis e no Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público. •Capacitar os gestores e responsáveis pela execução orçamentária para assegurar a correta aplicação das normas e evitar divergências interpretativas.	•Análise das divergências entre a legislação societária e pública é fundamental para compreender as dificuldades enfrentadas na gestão financeira e orçamentária das empresas públicas. •Pesquisas nesse campo podem contribuir para a elaboração de normas mais harmonizadas e práticas de contabilidade mais eficientes, que atendam tanto às necessidades de transparência e controle público quanto aos princípios de eficiência econômica.	https://sei.ebserh.gov.br/sei/controlador.php?acao=procedimento.trabalharacao.o_origem=procedimento_pesquisa_publicacao_d_municipio=3336827&infra_sistema=10000100&infra_unidade_anual=110092101&infra_busc=21369262737007543260325127776564166d1257842g54qsd06986f3
6	Portarias/Notas técnicas	SEDE	Ofício-Circular - SEI nº 4/2023/SGF-CCF/D-OF-EBSERH	2023	A Lei 4.320/1964 foca na execução orçamentária anual do setor público, enquanto a Lei 6.404/76 enfatiza a importância dos registros contábeis mensais para empresas. Essa diferença pode levar a inconsistências no registro e no gestão financeira das entidades públicas que operam com uma lógica societária.	A Lei 4.320/1964 foca na execução orçamentária anual do setor público, enquanto a Lei 6.404/76 enfatiza a importância dos registros contábeis mensais para empresas. Essa diferença pode levar a inconsistências no registro e no gestão financeira das entidades públicas que operam com uma lógica societária.	•Garantir a conformidade dos registros contábeis e financeiros aos princípios estabelecidos tanto pela legislação societária quanto pela pública. •Reforçar o treinamento e a orientação das superintendências e equipes financeiras sobre os princípios e normas a serem seguidos. •Monitorar continuamente a execução orçamentária e financeira para identificar e corrigir divergências.	Este documento é relevante para pesquisas que buscam entender as dificuldades e desafios enfrentados pelas instituições públicas que operam sob normas contábeis divergentes. Ele destaca a necessidade de uma abordagem harmonizada que permita a conformidade tanto com a Lei 4.320/1964 quanto com a Lei 6.404/76, evidenciando os ajustes necessários nas práticas contábeis e financeiras.	https://sei.ebserh.gov.br/sei/controlador.php?acao=procedimento.trabalharacao.o_origem=procedimento_pesquisa_publicacao_d_municipio=3336827&infra_sistema=10000100&infra_unidade_anual=110092101&infra_busc=21369262737007543260325127776564166d1257842g54qsd06986f3

7	Portarias /Notas técnicas	SEDE	Nota Técnica - SEI nº 11/2024/SC/CONT /DOI-EBSERH	2024	•A Lei 4.320/1964 foca na gestão de receitas e despesas públicas, enquanto a Lei 6.404/1976 regula as sociedades por ações. •Divergências quanto ao reconhecimento de passivos e ao regime de competência.	•A Lei 4.320/1964 exige registro de passivos mesmo sem suporte orçamentário imediato, focando na transparência e controle público. •A Lei 6.404/1976 pode não exigir o mesmo nível de detalhamento e imediatismo no reconhecimento de passivos, levando a diferenças na aplicação das normas contábeis.	•Implementar procedimentos internos para garantir que todos os passivos sejam registrados no momento do fato gerador. •Treinamento contínuo para os responsáveis pela contabilidade pública sobre as normas vigentes. •Auditorias regulares para assegurar a conformidade com as normas contábeis e orçamentárias.	A análise das divergências entre a legislação societária e pública é crucial para entender como as diferentes normas contábeis impactam a gestão financeira e a transparência. Estudos nesta área podem revelar oportunidades de melhoria nos processos contábeis e orçamentários e fomentar a harmonização das normas para maior eficiência e controle.	https://sei.ebserh.gov.br/sei/controlador.php?acao=procedimento_trabalhar&acao_origem=protocolo_pesquisa_rapidadid_protocolo=55797959&infra_sistema=100000100&infra_unidade_atual=110002101&infra_hash=c2424c3b70d8b5d0b3a268a503a8f314c41f3b134e6036148d0e8187493b6b6
8	Portarias /Notas técnicas	SEDE	Nota Técnica - SEI nº 18/2022/AUD-EBSERH	2022	As principais divergências identificadas foram: Diferenças nos registros contábeis entre a Lei 4.320/64 e a Lei 6.404/76. Necessidade de conciliação dos valores de teste de recuperabilidade (Impairment) no Sistema de Contabilidade Societária	Divergências decorrem principalmente das diferentes normas aplicáveis às sociedades empresariais regidas pela Lei 6.404/76 e às empresas públicas que seguem a Lei 4.320/64. A Lei 6.404/76 exige o registro de valores de impairment, enquanto a Lei 4.320/64 não prevê tal obrigatoriedade Rec de Despesas: Lei 6.404/76 (Societária): Exige o registro de despesas com base no regime de competência, o que significa reconhecer as despesas no período em que ocorrem, independentemente do pagamento. Lei 4.320/64 (Pública): Foca no regime de caixa, registrando despesas quando há a saída de recursos financeiros.	As seguintes providências foram recomendadas: Implementar ajustes nos registros contábeis conforme exigido pela Lei 6.404/76. Orientar as unidades hospitalares sobre o registro adequado das despesas com seguros para garantir a conformidade com o regime de competência	A relevância desta análise para pesquisas reside na identificação e compreensão das diferenças entre as normas contábeis aplicáveis a empresas públicas e privadas no Brasil. O estudo dessas divergências contribui para a melhoria das práticas contábeis e a conformidade regulatória, além de fornecer insights valiosos para o aprimoramento das políticas de governança e gestão financeira em entidades públicas	https://sei.ebserh.gov.br/sei/controlador.php?acao=procedimento_trabalhar&acao_origem=protocolo_pesquisa_rapidadid_protocolo=39939058&infra_sistema=100000100&infra_unidade_atual=110002108&infra_hash=7c8843d8af806f8d3cdeff37d4dc87f3d009a9230945f3bd161f383f6a6838

Apêndice V - Análises da entrevista

Questão 1 – Abordagem da Contabilidade

1- Como o serviço de contabilidade aborda na contabilidade de empresas EBSEH os potenciais conflitos ou discrepâncias resultantes da interpretação e aplicação das normas contábeis, tanto da legislação pública quanto da legislação societária que regem essas entidades?

Resumo conclusivo

O serviço de contabilidade da EBSEH tem evoluído significativamente na abordagem dos potenciais conflitos e discrepâncias decorrentes da interpretação e aplicação das normas contábeis, tanto da legislação pública quanto da legislação societária. Nos últimos cinco anos, houve uma melhoria notável na conciliação entre as normas, com uma atenção especial em integrar as exigências de ambas as legislações em um único relatório contábil.

A adesão das normas contábeis brasileiras aos padrões internacionais também contribuiu para minimizar as diferenças teóricas entre os requisitos das legislações pública e societária, reduzindo as divergências significativas. Entretanto, persistem desafios relacionados ao sistema SIAFI e à cultura organizacional. O sistema ainda apresenta dificuldades, e as atualizações não são amplamente conhecidas ou aplicadas por todos os técnicos contábeis, o que afeta a tempestividade e a precisão das informações contábeis. Além disso, muitos profissionais ainda se concentram mais na competência orçamentária do que na competência contábil, o que pode levar a distorções na execução contábil.

Portanto, apesar dos avanços, a plena harmonização entre as normas contábeis e a sua correta aplicação na EBSEH ainda enfrenta desafios significativos, especialmente no que se refere à adequação dos sistemas e à mudança cultural necessária para a plena adoção das normas internacionais e das exigências contábeis modernas.

Propostas de Soluções ou Alternativas

Treinamento

Capacitação Contínua dos Técnicos Contábeis: Promover treinamentos regulares para todos os profissionais envolvidos na contabilidade da EBSEH, com foco nas atualizações do sistema SIAFI e na aplicação das normas contábeis internacionais. Isso ajudará a garantir que todos os técnicos estejam alinhados com as melhores práticas e atualizações recentes, minimizando erros e distorções na execução contábil.

Criação de Auditoria Interna ou Controladoria

Estabelecimento de uma Auditoria Interna Focada na Conformidade Contábil: Criar uma auditoria interna ou uma área de controladoria dedicada à verificação da conformidade das

práticas contábeis com as normas nacionais e internacionais. Essa equipe seria responsável por revisar e monitorar a adequação das demonstrações contábeis, identificando e corrigindo possíveis divergências entre as legislações pública e societária.

Nova Legislação

Revisão e Harmonização das Normas Contábeis: Propor a criação ou revisão de legislação que harmonize de forma mais eficaz as normas contábeis aplicáveis ao setor público e à legislação societária. Essa legislação poderia definir diretrizes claras para a aplicação das normas, facilitando a conciliação entre as exigências de ambas as áreas e reduzindo a necessidade de adaptações manuais.

Questão 2 - desafios relacionados às Despesas de Exercícios Anteriores (DEA's):

Como o contador lida com os desafios decorrentes das Despesas de Exercícios Anteriores (DEA's), que mesmo tendo previsão legal, podem comprometer o regime de competência na contabilização de despesas, afetando a previsibilidade de valores para alocação em orçamentos subsequentes e influenciando a execução orçamentária no setor público?

Resumo conclusivo

Os desafios relacionados às Despesas de Exercícios Anteriores (DEA's) na EBSE RH são amplamente influenciados por falhas no planejamento orçamentário e na execução das despesas. Essas falhas podem ocorrer de forma intencional, quando gestores preferem postergar certas despesas para não comprometer o orçamento atual, ou de forma não intencional, devido a imprevistos ou má administração. Isso resulta em um impacto direto na contabilidade, principalmente quando essas despesas precisam ser registradas em exercícios subsequentes, o que compromete o regime de competência e exige ajustes contábeis complexos.

A EBSE RH enfrenta dificuldades na conciliação dessas despesas, especialmente quando há a necessidade de ajustes de exercícios anteriores nas demonstrações societárias. A materialidade das despesas é um fator crítico na decisão de como registrá-las, e ajustes significativos podem exigir a republicação do balanço, acompanhada de notas explicativas detalhadas. Isso não só é um processo complexo e trabalhoso, mas também pode atrair críticas e ressalvas dos auditores, como observado nas auditorias internas e do CGU.

Portanto, a abordagem da EBSE RH para lidar com os DEA's envolve um esforço contínuo para melhorar o planejamento orçamentário e os controles internos, de modo a minimizar a ocorrência dessas despesas e garantir que todas as despesas contábeis sejam corretamente

registradas no exercício corrente. O sistema de contabilidade pública SIAFI oferece mecanismos para registrar despesas mesmo na ausência de orçamento, mas a prática revela que muitos gestores ainda preferem postergar despesas, o que perpetua o desafio dos DEA's.

Propostas de Soluções ou Alternativas

Nova Legislação

Revisão e Harmonização das Normas sobre DEA's: Sugere-se a criação ou atualização de legislação que harmonize o tratamento das Despesas de Exercícios Anteriores entre as normas públicas e societárias, proporcionando diretrizes claras para evitar a acumulação de despesas e assegurar maior precisão e transparência na execução orçamentária.

Treinamento

Capacitação em Planejamento e Execução Orçamentária: Implementar programas de treinamento para gestores e contadores da EBSEH, focados em aprimorar as práticas de planejamento e execução orçamentária, prevenindo a ocorrência de DEA's e assegurando o cumprimento das normas contábeis.

Criação de Auditoria Interna ou Controladoria

Estabelecimento de Auditoria Interna: Recomenda-se a criação de uma auditoria interna especializada no monitoramento das Despesas de Exercícios Anteriores, com o objetivo de garantir conformidade com as normas contábeis e minimizar a necessidade de ajustes de exercícios anteriores. Esta auditoria teria a função de revisar periodicamente os registros e recomendar melhorias no processo de contabilização.

Questão 3 - lançamentos Contábeis e Conformidade

Como a empresa lida com os lançamentos contábeis considerados paralelos pelos órgãos controladores, como o Tribunal de Contas da União (TCU), no Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI)? e como a empresa aborda e resolve diferenças específicas em seus lançamentos contábeis, garantindo que todas as transações sejam registradas dentro do mesmo exercício financeiro?

Resumo conclusivo

Com relação a divergências entre as legislações as Leis nº 4.320/64 e nº 6.404/76, ressaltou que as estruturas conceituais aplicadas aos setores público e privado, embora alinhadas em alguns aspectos, têm diferenças significativas, especialmente no regime de reconhecimento das despesas. Enquanto a legislação societária enfatiza o regime de competência, a Lei nº 4.320/64 tem uma abordagem mais híbrida, com o reconhecimento de receitas pelo regime de caixa e despesas pelo regime de competência. Essa diferença de regimes leva a desarmonia nos

registros contábeis quando não há orçamento disponível, criando desafios na gestão e reconhecimento das obrigações.

Quanto ao Procedimentos e Demonstrativos Contábeis, as divergências legais impactam diretamente os procedimentos contábeis na EBSEH. Segundo, muitas vezes, as despesas são reconhecidas apenas quando há orçamento para empenho, o que distorce os resultados e requer ajustes nos exercícios anteriores. Isso implica em problemas na consolidação dos resultados financeiros da empresa e na precisão dos demonstrativos contábeis, levando à necessidade de esclarecimentos posteriores.

Sugere como proposta de melhorias, que a cultura organizacional deve ser aprimorada para que o registro de despesas sem suporte orçamentário seja visto não como uma punição, mas como uma necessidade operacional. Isso requer justificativas plausíveis para despesas registradas sob tais condições, destacando a importância de um planejamento orçamentário robusto e flexível para acomodar despesas imprevistas. A implementação da Lei de Responsabilidade Fiscal também é citada como uma ferramenta essencial para manter a disciplina fiscal

Foi enfatizado a necessidade de alinhar os lançamentos contábeis no Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI) com as orientações do Tribunal de Contas da União (TCU). Destacou-se a importância de registrar todas as transações dentro do mesmo exercício financeiro para evitar distorções nos resultados e a necessidade de ajustes posteriores. Isso implica em um maior rigor no acompanhamento das despesas e no treinamento das equipes gestoras

As divergências entre as Leis nº 4.320/64 e nº 6.404/76 representam desafios significativos para a conformidade contábil na EBSEH. O fortalecimento das instâncias técnicas, o aumento do conhecimento dos gestores e a implementação de práticas contábeis rigorosas são essenciais para mitigar os impactos dessas divergências e garantir a precisão dos demonstrativos contábeis.

Propostas de Soluções ou Alternativas

Nova Legislação

Harmonização Legal: Sugere-se a elaboração de uma nova legislação ou a revisão das leis existentes para harmonizar as normas contábeis aplicáveis ao setor público e privado. Essa legislação deve esclarecer as condições e procedimentos para o reconhecimento de despesas sem suporte orçamentário, alinhando-os com o regime de competência e reduzindo as discrepâncias nos resultados financeiros das entidades públicas.

Treinamento

Capacitação dos Gestores: Propõe-se um programa contínuo de treinamento para gestores e equipes de contabilidade, com foco no entendimento das diferenças entre os regimes de competência e caixa, bem como nas obrigações legais relacionadas ao registro de despesas. Esse treinamento deve incluir aspectos técnicos e jurídicos para que os gestores possam lidar de maneira eficaz com situações de despesas imprevistas ou sem suporte orçamentário.

Fortalecimento da Cultura Organizacional: É necessário fortalecer a cultura organizacional da EBSEH em relação ao reconhecimento adequado de despesas, evitando que seja percebido como uma punição. Isso inclui a promoção de workshops e seminários que enfatizem a importância da conformidade contábil e a necessidade de transparência nos registros financeiros.

Criação de Auditoria Interna/Controladoria

Implementação de Auditoria Interna: Recomenda-se a criação de uma auditoria interna ou uma controladoria na EBSEH, responsável por acompanhar os procedimentos contábeis e garantir a conformidade com as normas vigentes. Essa auditoria deve monitorar os registros contábeis e avaliar a necessidade de ajustes ou esclarecimentos, contribuindo para a precisão dos demonstrativos financeiros e a minimização de riscos de inconformidade.

Supervisão e Ajustes Contínuos: A auditoria interna deve atuar de forma proativa na identificação de possíveis discrepâncias e na proposição de ajustes, assegurando que todas as transações sejam registradas dentro do mesmo exercício financeiro e em conformidade com a legislação aplicável.

Questão 4 - - Estratégias para Lidar com Prazos e Antecipação de Processos

Qual estratégia sugerida pelos contadores para lidar com os prazos de encerramento do SIAFI, reconhecendo que o tempo estipulado pelo sistema é curto? E Como a antecipação dos processos poderia ser uma solução para esse problema, de acordo com a visão da CCONT (Coordenação-Geral de Contabilidade)?

Resumo conclusivo

A Empresa Brasileira de Serviços Hospitalares (EBSEH) enfrenta dificuldades devido à desarmonia entre os regimes de caixa e competência das legislações públicas e societárias, o que frequentemente resulta em registros contábeis inconsistentes. Além disso, a ausência de um fluxo padronizado para o registro de despesas sem suporte orçamentário adequado cria desafios significativos na precisão dos demonstrativos contábeis. Essas diferenças destacam a necessidade de uma abordagem mais harmonizada e uniforme na gestão contábil, visando minimizar as discrepâncias e garantir maior conformidade com as normas vigentes.

As divergências nos procedimentos e demonstrativos contábeis da EBSEH têm um impacto significativo na organização. Há uma desconexão entre as áreas de gestão e contabilidade, que resulta em erros nos registros de despesas e nas declarações contábeis. A falta de compreensão sobre as obrigações legais para a despesa e a receita impacta negativamente os resultados financeiros da instituição. Além disso, devido à divergência nas competências de despesas, a EBSEH enfrenta dificuldades frequentes na regularização de obrigações fiscais, o que leva a ajustes retroativos e potenciais sanções fiscais. Essas questões destacam a necessidade de maior alinhamento e comunicação entre as diferentes áreas da empresa para garantir a precisão e a conformidade dos registros contábeis.

Para verificar alternativas de melhoria nos processos de contabilização, é importante considerar a implementação de processos antecipados. A antecipação de processos pode ajudar a mitigar os desafios de tempo estipulados pelo SIAFI, garantindo que as despesas sejam registradas dentro do período correto e reduzindo a necessidade de ajustes posteriores. Além disso, a automação e integração dos sistemas, como o SIADS para controle de patrimônio e o AGHU para materiais, juntamente com a implementação de um sistema de gestão de contratos alinhado ao SIAFI e ao Comprasnet, podem reduzir a necessidade de processos manuais e melhorar significativamente a eficiência contábil. Essas medidas visam não apenas a otimização do fluxo de trabalho, mas também a garantia de conformidade com as exigências legais e regulatórias.

Para aprimorar a contabilização, é fundamental propor alternativas que promovam a conformidade e a eficiência. Em primeiro lugar, é essencial desenvolver políticas internas que incentivem a aderência às normas contábeis e fiscais, além de promover o treinamento contínuo de gestores e equipes contábeis. Isso garantirá que todos os envolvidos estejam atualizados e compreendam plenamente suas obrigações fiscais e contábeis. Além disso, a criação de uma unidade de auditoria interna se mostra uma estratégia crucial. Esta unidade deve ser dedicada à supervisão dos registros contábeis e ao cumprimento das normas legais, assegurando uma fiscalização mais eficaz e uma conformidade robusta com as exigências normativas. Essas iniciativas juntas contribuirão para um ambiente contábil mais transparente e conforme.

As divergências entre os regimes de caixa e competência, junto com a falta de integração e automação de processos, representam os principais desafios para a conformidade contábil na EBSEH.

Propostas de Soluções ou Alternativas

Nova Legislação

Harmonização dos Regimes de Competência: Propõe-se a elaboração de uma legislação que harmonize as diretrizes contábeis entre o setor público e privado, estabelecendo normas claras para o reconhecimento de despesas no regime de competência e caixa. Essa legislação deve permitir uma padronização dos processos contábeis, reduzindo discrepâncias e facilitando a conformidade das unidades gestoras.

Treinamento

Capacitação Contínua de Gestores e Equipes: Implementar um programa de treinamento contínuo para gestores e equipes contábeis, visando aumentar o conhecimento sobre as diferenças nos regimes contábeis e a importância da conformidade fiscal. O treinamento deve incluir aspectos técnicos e operacionais, garantindo que os funcionários estejam aptos a lidar com as obrigações fiscais e a utilizar sistemas integrados de gestão.

Desenvolvimento de Cultura de Conformidade: Promover a criação de uma cultura organizacional que enfatize a importância da conformidade com as normas contábeis. Isso pode ser alcançado por meio de workshops e seminários que abordem boas práticas contábeis e a relevância da transparência nos registros financeiros.

Criação de Auditoria Interna/Controladoria

Estabelecimento de uma Auditoria Interna: Sugere-se a criação de uma auditoria interna ou controladoria para acompanhar e supervisionar os registros contábeis, assegurando a conformidade com as normas legais. Essa unidade deve ser responsável por monitorar os processos internos, identificar discrepâncias e propor ajustes, melhorando a precisão dos demonstrativos financeiros.

Supervisão dos Processos Contábeis: A auditoria interna deve ser encarregada de supervisionar os fluxos contábeis, garantindo que as transações sejam registradas corretamente e no período correto, e que as obrigações fiscais sejam cumpridas de forma eficiente e eficaz.

Questão 5 - - Contabilização de Estoques e Atendimento às Legislações

Qual o comportamento da contabilidade em relação à contabilização dos estoques para atender as duas Legislações?

Resumo conclusivo

E possível concluir as seguintes considerações em relação a Contabilização de estoques e divergências:

As legislações nº 4.320/64 e nº 6.404/76 não apresentam divergências significativas no que diz respeito à contabilização de estoques, já que ambas permitem a contabilização baseada na entrada e na transferência de risco dos materiais. Além disso, a utilização do método de custo

médio ponderado para a contabilização de estoques é compatível com essas legislações, tanto pública quanto societária. Essa uniformidade contribui para minimizar possíveis desarmonias nas demonstrações contábeis.

Apesar de a estrutura legal não apresentar grandes diferenças, a EBSERH enfrenta problemas pontuais relacionados à tempestividade dos registros de entrada e saída de materiais. Esses desvios impactam a precisão dos demonstrativos contábeis, podendo distorcer a avaliação do patrimônio em determinados períodos. Além disso, o sistema de gestão de materiais, AGHU, embora compatível com as exigências legais, apresenta falhas ocasionais que requerem correções pontuais. Essas falhas podem influenciar tanto os registros contábeis quanto a gestão de estoque, agravando os problemas na precisão das demonstrações financeiras.

Para melhorar a contabilização de estoques, é sugerido o contínuo aperfeiçoamento do sistema de gestão de materiais AGHU, com o objetivo de corrigir distorções e aumentar a eficiência. Isso inclui a implementação de medidas específicas para lidar com devoluções e estornos de material. Além disso, recomenda-se a otimização do fluxo de processos para assegurar que as entradas e saídas de materiais sejam registradas com maior tempestividade, o que ajudaria a reduzir a possibilidade de distorções patrimoniais e melhorar a precisão das demonstrações financeiras.

Para melhorar a contabilização de estoques, propõe-se a integração sistêmica das unidades gestoras, com o objetivo de facilitar a correção de falhas e a consolidação dos dados de estoque, promovendo assim uma maior conformidade contábil. Além disso, sugere-se a capacitação dos funcionários para um melhor entendimento e gestão dos fluxos de material, garantindo que as práticas estejam alinhadas com as exigências das legislações aplicáveis. Essas medidas visam aprimorar a precisão dos registros e a eficiência na gestão de estoques, assegurando uma contabilidade mais precisa e em conformidade com as normas.

As leis nº 4.320/64 e nº 6.404/76 não apresentam grandes divergências na contabilização de estoques, mas melhorias no sistema de gestão e no fluxo de processos são essenciais para assegurar a tempestividade e a precisão dos registros contábeis na EBSERH.

Propostas de Soluções ou Alternativas

Treinamento

Capacitação Contínua do Pessoal: Propor a capacitação contínua dos funcionários responsáveis pela gestão de materiais e pela contabilização de estoques. O treinamento deve focar no entendimento dos processos de entrada e saída de materiais e na utilização eficaz dos sistemas de gestão (AGHU), com ênfase na tempestividade e precisão dos registros.

Criação de Auditoria Interna/Controladoria

Implementação de Auditoria Interna: Recomenda-se a criação de uma auditoria interna específica para a área de gestão de estoques e materiais. Essa auditoria teria a responsabilidade de monitorar os processos de entrada e saída de materiais, identificar inconsistências e recomendar ações corretivas para evitar distorções nos demonstrativos contábeis.

Supervisão e Correção de Processos: A auditoria interna também poderia supervisionar as operações do sistema AGHU, garantindo que as falhas sejam identificadas e corrigidas prontamente, além de assegurar a integração sistêmica entre as unidades gestoras para uma consolidação eficiente dos dados de estoque.

Questão 6 - Soluções para Divergências Legislativas e Conformidade Contábil

Quais seriam as possíveis soluções para lidar com as divergências entre as Leis 4.320/64 e 6.404/76 e melhorar a conformidade contábil da EBSEH?

Resumo conclusivo

As evidências dos principais desafios e possíveis soluções para as divergências entre as Leis nº 4.320/64 e nº 6.404/76, com foco na Empresa Brasileira de Serviços Hospitalares (EBSEH). A seguir, estão destacadas as principais constatações:

Enfatiza a importância de uma governança contábil robusta e de alto escalão na EBSEH. Sugerindo que uma governança forte poderia mitigar problemas antes que eles sejam apontados em auditorias externas ou relatórios da Controladoria-Geral da União (CGU). A falta de uma estrutura de governança contábil adequada é um dos principais fatores que agravam as inconsistências contábeis na instituição.

Além disso, há uma percepção de que os superiores, que vêm de áreas distintas como gestão hospitalar ou orçamento, não compreendem completamente as nuances contábeis. Essa lacuna de entendimento leva a uma falta de "patrocínio" e apoio técnico necessários para implementar as correções e melhorias nas práticas contábeis.

Rigidez dos Sistemas de Contabilidade: O entrevistado aponta que sistemas como o SI-AFI são muito técnicos e inflexíveis, dificultando a correção de erros contábeis e atrasando o processo de revisão e ajuste. Essa rigidez é um obstáculo significativo para a eficiência contábil na EBSEH

Necessidade de Uma Controladoria: Propõe a criação de uma instância de controladoria na EBSEH para conduzir análises e correções de forma mais eficaz. Ele destaca que, atualmente, a ausência dessa estrutura resulta em análises e correções que são realizadas de maneira ad-hoc e muitas vezes tardias, apenas quando já são exigidas externamente.

Sobrecarga e Desorganização: Observa-se uma sobrecarga de trabalho nos setores contábeis da EBSEH, o que prejudica a qualidade das análises e a capacidade de resposta às demandas. Além disso, a falta de uma diretriz clara anteriormente resultou em práticas contábeis desorganizadas, que agora estão sendo reorganizadas, mas ainda sobrecarregam as unidades.

A principal recomendação é fortalecer a governança contábil e criar uma controladoria para melhorar a conformidade contábil na EBSEH. Fica explícito que a falta de suporte técnico e a rigidez dos sistemas atuais são os maiores entraves para a eficiência contábil e propõe essas soluções como formas de mitigar as divergências entre as legislações aplicáveis.

Propostas de Soluções ou Alternativas

Criação de Controladoria Contábil

Criação de uma Controladoria: Implementar uma instância de controladoria dentro da EBSEH para conduzir análises contínuas e detalhadas das práticas contábeis. A controladoria seria responsável por identificar e corrigir inconsistências antes que elas sejam detectadas em auditorias externas, o que reduziria a exposição da empresa a riscos financeiros e legais.

Fortalecimento da Governança Contábil

Estabelecer uma governança contábil mais robusta e integrada aos níveis mais altos da gestão da EBSEH. Isso inclui garantir que os gestores das áreas contábeis tenham autonomia e autoridade para implementar correções necessárias, e que haja um maior entendimento e suporte técnico dos superiores em relação às demandas contábeis.

Treinamento para Superiores e Colaboradores

Desenvolver e implementar programas de treinamento voltados para os superiores e colaboradores, especialmente aqueles vindos de outras áreas, como gestão hospitalar e orçamento. O objetivo é melhorar o entendimento técnico das práticas contábeis e promover uma cultura de conformidade e precisão nas demonstrações financeiras.

Modernização e Flexibilização dos Sistemas Contábeis

Revisar e modernizar os sistemas contábeis utilizados, como o SIAFI, para torná-los mais flexíveis e adaptáveis às necessidades de correção e atualização contábil. Isso permitiria que as inconsistências fossem resolvidas com maior rapidez e eficiência, melhorando o processo contábil geral na EBSEH.

Questão 7 - Necessidade de Atualização das Legislações Contábeis:

Como você enxerga a necessidade de atualização ou revisão das legislações contábeis para melhor atender às necessidades das organizações públicas como a EBSEH?

Resumo conclusivo

Com base na entrevista, a análise conclusiva sobre a necessidade de atualização das legislações contábeis e as propostas para melhorar os processos na EBSEH pode ser feita considerando os seguintes pontos:

Desafios da Conformidade Contábil Híbrida: Destaca a complexidade da situação contábil na EBSEH, que opera em um regime híbrido, sendo uma entidade de direito privado, mas sujeita a requisitos de contabilidade pública (Lei nº 4.320/64) e societária (Lei nº 6.404/76). Esse hibridismo cria dificuldades operacionais, especialmente na integração e transparência das práticas contábeis. A flexibilidade do regime privado facilita certas gestões, mas ao mesmo tempo impõe exigências adicionais, como auditorias trimestrais e supervisão contínua pelo comitê de auditoria e conselho fiscal.

Impacto das Divergências nas Legislações: As divergências entre as legislações afetam significativamente os procedimentos contábeis da EBSEH, particularmente na gestão patrimonial e na elaboração dos demonstrativos contábeis. Menciona que a EBSEH já implementa práticas como a depreciação do patrimônio, algo que muitas entidades públicas não fazem adequadamente, o que torna o processo mais eficiente, apesar das inconsistências. No entanto, a exigência de conformidade com duas legislações diferentes resulta em uma carga de trabalho excessiva e dificuldades para cumprir ambas as normativas.

Necessidade de Revisão ou Harmonização das Normas: Sugere que a revisão ou harmonização das normas contábeis poderia ser benéfica, mas ressalta que a mera eliminação da obrigação de seguir a Lei nº 6.404/76 não seria vantajosa, pois isso poderia diminuir o rigor e a eficiência das práticas contábeis. Ele argumenta que uma legislação que contemple as exigências de ambos os regimes (privado e público) de maneira integrada poderia oferecer maior segurança e adequação aos procedimentos contábeis necessários para a EBSEH.

Importância do Treinamento e Capacitação: Enfatiza que muitas das inconformidades contábeis decorrem da falta de treinamento, capacitação, e uma cultura organizacional adequada. Ele observa que há profissionais experientes na rede que poderiam contribuir mais para a melhoria da conformidade legal e contábil, mas que a empresa carece de uma estrutura para agregar esses conhecimentos e valores de maneira eficaz.

Propostas de Melhoria: Propõe a criação de uma estrutura organizacional que permita a congregação de conhecimentos e a capacitação contínua dos profissionais, sugerindo também que a legislação deveria ser ajustada para melhor atender às necessidades das organizações públicas com um regime híbrido como a EBSEH. Ele também sugere a possibilidade de utilizar

mais os conhecimentos internos para melhorar a conformidade contábil, por meio de uma maior integração e colaboração entre os profissionais da rede.

As principais propostas emergem da necessidade de revisar ou harmonizar as legislações contábeis aplicáveis à EBSEH, fortalecer o treinamento e a capacitação dos profissionais, e criar uma estrutura organizacional que agregue os conhecimentos necessários para garantir a conformidade contábil de maneira mais eficiente. Essas medidas são vistas como fundamentais para mitigar os problemas atuais e melhorar a gestão contábil da EBSEH em um contexto de regime híbrido.

Propostas de Soluções ou Alternativas

Nova Legislação

Desenvolver uma legislação que harmonize os requisitos das Leis nº 4.320/64 e nº 6.404/76, criando um marco regulatório que contemple as exigências tanto do regime público quanto do privado. Essa nova legislação buscaria oferecer maior segurança jurídica e operacional para entidades como a EBSEH, que operam em um regime híbrido, minimizando as dificuldades em cumprir ambas as normativas.

Treinamento e Capacitação

Implementar programas contínuos de treinamento e capacitação para os profissionais da EBSEH, focando no fortalecimento do conhecimento técnico contábil e na conformidade com as normas legais. Isso incluiria a integração e uso mais eficaz dos conhecimentos dos profissionais experientes na rede, promovendo uma cultura organizacional que valorize a competência técnica e a melhoria contínua.

Criação de Auditoria Interna e Controladoria

Estabelecer uma estrutura formal de controladoria e auditoria interna na EBSEH para conduzir análises regulares e garantir a conformidade contábil. Essa estrutura permitiria identificar e corrigir inconsistências de maneira mais proativa, evitando que os problemas sejam identificados apenas em auditorias externas ou por órgãos de fiscalização, como a CGU.

Questão 8 - Transparência e Conformidade Legal nos Relatórios Financeiros:

Como a EBSEH garante a conformidade legal e a transparência em seus relatórios financeiros diante das divergências entre as leis contábeis? E Existem medidas específicas que a EBSEH adota para lidar com as diferenças entre as leis contábeis e manter a transparência em sua comunicação financeira?

A análise da resposta sobre a transparência e conformidade legal nos relatórios financeiros da EBSE RH, diante das divergências entre as leis contábeis, revela importantes constatações que atendem aos objetivos da pesquisa.

Identificação dos Fatores Divergentes e Desarmonia; aponta-se que as divergências e desarmonias nas demonstrações contábeis da EBSE RH ocorrem devido à coexistência de dois regimes distintos: o regime privado, que impõe a conformidade com a Lei nº 6.404/76, e as obrigações contábeis públicas exigidas pela Lei nº 4.320/64. Essa dupla exigência resulta em complexidades significativas, como a necessidade de registrar transações de forma incompatível com a realidade financeira da instituição, como no caso dos Termos de Execução Descentralizada (TEDs), que levaram a ajustes forçados e uma "inconformidade assumida" para evitar consequências fiscais adversas.

Impacto das Divergências nos Procedimentos Contábeis; essas divergências impactam profundamente os procedimentos contábeis da EBSE RH, resultando em dificuldades para garantir a transparência e a conformidade legal. Por exemplo, relata que, em resposta a uma decisão do TCU, foi necessário registrar receitas fictícias, o que gerou distorções nos resultados financeiros e obrigou a instituição a adotar medidas complexas para evitar penalidades fiscais. A ausência de suporte da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) em questões fiscais contribuiu para que a EBSE RH enfrentasse desafios adicionais, tornando a gestão fiscal mais suscetível a interpretações variadas e complexidades tributárias.

Alternativas de Melhoria nos Processos Contábeis; para lidar com essas divergências, a EBSE RH implementou várias medidas, como a criação de instâncias de controle, incluindo um comitê de auditoria e auditores independentes. Essas estruturas ajudaram a melhorar a transparência e a conformidade dos relatórios financeiros, apesar das inconsistências. Batista também sugere que, no futuro, a criação de instâncias técnicas contábeis mais elevadas poderia ajudar a mitigar esses problemas de forma mais eficaz.

Destaca que, apesar de todas as melhorias, ainda existem problemas significativos, como distorções nos resultados contábeis devido a questões de competência e contratos de arrendamento. Ele prevê que a resolução completa dessas questões só será possível com a criação de instâncias técnicas contábeis de alto nível, que possam oferecer orientação e apoio contínuo.

As principais constatações indicam que as divergências entre as legislações contábeis impactam severamente os procedimentos e demonstrativos contábeis da EBSE RH, gerando a necessidade de complexas adaptações para manter a conformidade e a transparência. A criação

de novas instâncias técnicas e a adoção de procedimentos mais robustos são alternativas necessárias para mitigar essas divergências e melhorar a qualidade dos relatórios financeiros da instituição.

Propostas de Soluções ou Alternativas

Nova Legislação

Desenvolver uma legislação específica que harmonize as exigências das Leis nº 4.320/64 e nº 6.404/76 para entidades como a EBSEH, que operam sob um regime híbrido. Essa legislação visaria reduzir as incompatibilidades contábeis, permitindo uma gestão mais coerente e eficaz dos ativos e passivos, além de simplificar a conformidade fiscal e tributária.

Treinamento e Capacitação

Implementar programas de treinamento e capacitação para os profissionais da EBSEH, especialmente nas áreas contábil e fiscal. Esses programas visariam melhorar a competência técnica e a compreensão das complexidades das legislações aplicáveis, permitindo uma melhor adaptação e conformidade com as exigências legais, além de preparar os profissionais para lidar com os desafios impostos por auditorias e outras instâncias de controle.

Criação de Auditoria Interna e Controladoria

A criação de Controladoria Contábil com potencial de fortalecer significativamente a estrutura de controle interno da EBSEH. Isso pode ser alcançado através da implementação ou aprimoramento de instâncias essenciais, como a auditoria interna e a controladoria. Essas estruturas são fundamentais para garantir a conformidade contínua com as normas legais e regulatórias. A auditoria interna, por exemplo, atua de forma proativa para identificar e corrigir inconsistências e falhas antes que se tornem problemas significativos, assegurando que as operações e práticas estejam alinhadas com os requisitos estabelecidos. Em resumo, a implementação de uma Controladoria Contábil na EBSEH visa criar um sistema robusto de controle interno que promove a conformidade, previne problemas e oferece suporte estratégico à gestão financeira da instituição.

Questão 9 – Considerações finais

Considerações e informações finais do entrevistado

Resumo conclusivo

Destaca a necessidade urgente de criar uma Controladoria na EBSEH para enfrentar as divergências entre as legislações contábeis, especificamente a Lei nº 4.320/64 e a Lei nº 6.404/76, que atualmente geram desafios significativos para a instituição. Essas divergências causam desarmonia nos procedimentos contábeis e dificultam a gestão de riscos, especialmente

na área de gestão de pessoas, onde os passivos fiscais potenciais são estimados em até um bilhão de reais. A falta de uma estrutura de controle interno robusta resulta em inconsistências que muitas vezes só são identificadas por órgãos externos, expondo os gestores a punições mesmo quando acreditam estar em conformidade com as normas.

Para mitigar esses problemas, sugere a criação de uma Controladoria com autonomia para implementar melhorias e padronizar práticas contábeis em toda a rede da EBSEH. Essa Controladoria seria responsável por supervisionar áreas críticas como orçamento, finanças e contratos, ajudando a distribuir responsabilidades e reduzir a sobrecarga sobre os gestores, que atualmente estão focados em cumprir tarefas imediatas, sem condições de realizar melhorias sistêmicas.

Além disso, reconhece que a evolução dos processos contábeis na EBSEH tem sido positiva, mas ainda há muitos gargalos a serem enfrentados. Ele acredita que a pesquisa em andamento pode trazer insights valiosos e inovadores, contribuindo significativamente para a melhoria da qualidade do trabalho contábil na EBSEH e para a evolução das práticas de gestão na empresa.

Propostas de Soluções ou Alternativas

Criação de Auditoria Interna e Controladoria

Propor a criação de uma Controladoria na EBSEH com autonomia para supervisionar e padronizar práticas contábeis em áreas críticas como orçamento, finanças e contratos. Essa Controladoria ajudaria a identificar e corrigir inconsistências contábeis antes que sejam detectadas por órgãos externos, distribuindo melhor as responsabilidades e reduzindo a sobrecarga sobre os gestores. A medida visa garantir maior conformidade com as legislações aplicáveis e melhorar a eficiência na gestão dos processos contábeis da instituição.

Treinamento e Capacitação

Implementar programas de treinamento contínuo para os profissionais da EBSEH, focando na capacitação para lidar com as complexidades das legislações contábeis e na adoção de melhores práticas na gestão de processos contábeis e fiscais. Essa iniciativa ajudaria a fortalecer a competência técnica dos gestores e técnicos, permitindo uma melhor adaptação às exigências legais e uma maior capacidade de prevenção de inconformidades.

Conclusão

O resultado da entrevista com a Coordenadoria de Contabilidade e Finanças e nos serviços específicos de contabilidade da EBSEH revelou para a questão relacionada as questões de abordagem da contabilidade, que a conciliação entre as legislações que regem as relações

entre as empresas societárias e públicas tem melhorado muito após a conversão das novas legislações (baseadas em normas internacionais de contabilidade) de contabilidade e o setor público, ele relata que o problema maior decorre do sistema que foi atualizado e por este motivo, apresenta dificuldades, no que tange o conhecimento dos usuários que deixam de lado a competência da despesa contábil, enfatizando a competência da despesa orçamentária, além do prazo de fechamento do sistema, torna-se mais um empecilho para que as informações possam de fato ser realocadas nos devidos locais.

Em relação a resposta as questões referentes aos desafios relacionados às Despesas de Exercícios Anteriores (DEA's), o entrevistado relata que estas questões sempre geram conflitos com a auditoria interna e auditoria do CGU, pois o fato de que os gestores não querem dispor do orçamento, finda por empenhar um montante que gerou uma despesa que por algum motivo não foi realizada, mas foi efetivada, mas não foi processada, porém, posteriormente esta despesa vai compor gastos do ano vindouro, comprometendo o orçamento do mesmo.

Apêndice VI - TCLE

TERMO DE CONSENTIMENTO LIVRE E ESCLARECIDO

Prezado participante, você está sendo convidado a participar da pesquisa intitulada ***“Uma análise dos procedimentos contábeis da Empresa Brasileira de Serviços Hospitalares – Ebserh, estatal dependente em consonância com as Leis 4.320/64 e 6.404/76”***, desenvolvida pelo pesquisador Rildon Vaz da Silva

O objetivo central do estudo é analisar e aprimorar os processos contábeis da Empresa Brasileira de Serviços Hospitalares (EBSERH), assegurando que estejam plenamente alinhados com as exigências legais estabelecidas pela Lei nº 4.320/64 e pela Lei nº 6.404/76. O estudo busca promover a integração entre as normas de finanças públicas e as normas societárias, garantindo uma apresentação precisa e consistente das informações financeiras da empresa.

Este convite à participação se deve ao conhecimento técnico e à atuação na contabilidade da rede EBSERH, motivado pela expertise em processos contábeis, considerada essencial para compreender como as divergências impactam nos procedimentos e na conformidade com as exigências legais da Lei nº 4.320/64 e da Lei nº 6.404/76. A contribuição do participante ajudará a entender essas questões e a propor soluções e alternativas, garantindo a precisão e consistência das informações financeiras da EBSERH.

A participação é voluntária, isto é, ela não é obrigatória, e o convidado tem plena autonomia para decidir se quer ou não participar, bem como retirar sua participação a qualquer momento. Não haverá prejuízo algum caso decida não consentir com a participação, ou desistir da mesma. Contudo, a participação é considerada muito importante para a execução da pesquisa. Será garantida a confidencialidade e a privacidade das informações prestadas.

Qualquer dado que possa identificá-lo será omitido na divulgação dos resultados da pesquisa, e o material será armazenado em local seguro. A qualquer momento, durante a pesquisa, ou posteriormente, o participante poderá solicitar informações sobre sua participação e/ou sobre a pesquisa, o que poderá ser feito através dos meios de contato explicitados neste Termo.

A participação consistirá em responder a um roteiro de perguntas durante uma entrevista semiestruturada. Durante a entrevista, serão explorados temas como a forma como a contabilidade da EBSERH lida com normas contábeis e divergências legislativas, desafios relacionados a despesas de exercícios anteriores, lançamentos contábeis e conformidade, estratégias para lidar com prazos, contabilização de estoques, soluções para divergências e a necessidade de atualização da legislação. A entrevista será gravada somente com a autorização do participante, e todas as informações serão tratadas com confidencialidade. Não haverá necessidade de visitas adicionais.

O tempo de duração da entrevista é de aproximadamente 60 minutos. A entrevista será transcrita e armazenada, em arquivos digitais, mas somente o pesquisador terá acesso às mesmas.

Ao final da pesquisa, todo material será mantido em arquivo, sob guarda e responsabilidade do pesquisador responsável, por pelo menos 5 anos, conforme Resolução CNS nº 466/2012.

O benefício direto relacionado com a sua colaboração nesta pesquisa é a Empresa Brasileira de Serviços Hospitalares, estatal dependente.

Os possíveis riscos ou desconfortos decorrentes da participação na pesquisa incluem a exposição de informações confidenciais relacionadas às operações contábeis e normativos da EBSEH, além do risco de quebra de sigilo e confidencialidade, que é uma preocupação em qualquer pesquisa. Para mitigar esses riscos, serão adotadas medidas rigorosas, como o uso de sistemas seguros para armazenar e proteger os dados, e a restrição de acesso às informações somente à equipe autorizada. A entrevista será conduzida de forma cuidadosa e respeitosa, e se autorizada a gravação, esta servirá apenas para garantir a exatidão dos dados

Em caso de gastos decorrentes da participação na pesquisa, o participante será ressarcido. Em caso de eventuais danos decorrentes da participação na pesquisa, será assegurada a devida indenização.

Embora não haja benefícios diretos aos participantes, os resultados desta pesquisa serão disponibilizados em artigos científicos e no formato de dissertação/tese. As informações obtidas podem contribuir para melhorias nos processos contábeis e operacionais dos hospitais da Rede EBSEH.

Este termo é redigido em duas vias, sendo uma destinada ao participante da pesquisa e outra do pesquisador. Em caso de dúvidas quanto à participação, pode entrar em contato com o pesquisador responsável através do email “rildon.silva@ebserh.gov.br”, do telefone “(67) 9 9614 5521 – (67) 3345 3313”, ou por meio do endereço (profissional) Av Senador Filinto Muller, 355 Campo Grande - MS

Em caso de dúvida quanto à condução ética do estudo, entre em contato com o Comitê de Ética em Pesquisa da UFMS (CEP/UFMS), localizado no Campus da Universidade Federal de Mato Grosso do Sul, prédio das Pró-reitorias ‘Hércules Maymone’ – 1º andar, CEP: 79070900. Campo Grande – MS; e-mail: cepconeppropp@ufms.br; telefone: 67-3345-7187; atendimento ao público: 07:30-11:30 no período matutino e das 13:30 às 17:30 no período vespertino. O Comitê de Ética é a instância que tem por objetivo defender os interesses dos participantes da pesquisa em sua integridade e dignidade e para contribuir no desenvolvimento da pesquisa dentro de padrões éticos. Dessa forma, o comitê tem o papel de avaliar e monitorar o andamento do projeto de modo que a pesquisa respeite os princípios éticos de proteção aos direitos humanos, da dignidade, da autonomia, da não maleficência, da confidencialidade e da privacidade.

Nome e assinatura do Pesquisador

Local e data

Nome e assinatura do participante da pesquisa

Local e data