



UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO NORTE
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

Maria Auxiliadora Câmara de Araújo

**NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE PÚBLICA E SUA
ADOÇÃO PELOS ESTADOS E DF: Enfoque na evidenciação de
estoques**

Natal/RN

2018

Maria Auxiliadora Câmara de Araújo

**NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE PÚBLICA E SUA
ADOÇÃO PELOS ESTADOS E DF: Enfoque na evidenciação de
estoques**

Trabalho de conclusão do curso apresentado à coordenação do curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal do Rio Grande do Norte, como requisito final para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Roberto Jose Vieira de Sousa Lima, M. Sc.

Natal/RN

2018

Maria Auxiliadora Câmara de Araújo

**NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE PÚBLICA E SUA
ADOÇÃO PELOS ESTADOS E DF: Enfoque na evidenciação de
estoques**

Trabalho de conclusão do curso
apresentado à coordenação do curso de
Ciências Contábeis da Universidade
Federal do Rio Grande do Norte, como
requisito final para obtenção do título de
Bacharel em Ciências Contábeis.

Natal/RN, 18 de junho de 2018

Roberto José V. de S. Lima, M. Sc. – Universidade Federal do Rio Grande do Norte
Orientador

Égon José Mateus Celestino, M. Sc. – Universidade Federal do Rio Grande do Norte
Banca Examinadora

Victor Branco de Holanda, D. Sc. – Universidade Federal do Rio Grande do Norte
Banca Examinadora

Catálogo de Publicação na Fonte.
UFRN - Biblioteca Setorial do Centro Ciências Sociais Aplicadas - CCSA

Araujo, Maria Auxiliadora Camara de.

Normas Brasileiras de Contabilidade Pública e sua adoção pelos estados e DF: Enfoque na evidenciação de estoques / Maria Auxiliadora Camara de Araujo. - 2018.

64f.: il.

Monografia (Graduação em Ciências Contábeis) - Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Centro de Ciências Sociais Aplicadas, Departamento de Ciências Contábeis. Natal, RN, 2018.

Orientador: Prof. Me. Roberto Jose Vieira de Sousa Lima.

1. Contabilidade pública - Monografia. 2. Normas Brasileiras de Contabilidade - Setor público - Monografia. 3. Estoques - Monografia. I. Lima, Roberto Jose Vieira de Sousa. II. Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Centro de Ciências Sociais Aplicadas. III. Título.

RN/UF/Biblioteca Setorial do CCSA

CDU 336.14:354

AGRADECIMENTOS

A minha mãe pela paciência e compreensão nesta longa etapa da realização de mais uma graduação.

Ao meu orientador, por ter enfrentado o desafio de última hora e ter me auxiliado no percurso deste trabalho, tornado sua realização (finalmente) possível.

Aos professores da UFRN que transmitiram os conhecimentos e seus ensinamentos. Por todas excelentes aulas lecionadas com muito esmero para os alunos, para que pudéssemos ser grandes profissionais.

Aos amigos da faculdade que marcaram presença durante esses cinco anos de convívio compartilhando diversos momentos de alegria e desespero na universidade.

Aos colegas de trabalho e meu chefe que me acolheram e compartilharam tudo de si e com quem pude aprender (e descobrir) a dedicação ao serviço público.

Aos amigos da vida que surgiram por acaso e permaneceram nos momentos tristes e alegres, e agora compartilham comigo mais esta conquista.

“Você não sente nem vê.

Mas eu não posso deixar de dizer, meu amigo.
Que uma nova mudança em breve vai acontecer.

E o que há algum tempo era novo jovem.
Hoje é antigo, e precisamos todos rejuvenescer”.

(Belchior)

RESUMO

A ciência contábil no Brasil vem passando por significativas transformações em direção à convergência aos padrões internacionais. Nesse processo de mudança várias normas foram publicadas, dentre elas, a NBC TSP 04 – Estoques, editada no final do ano de 2016 pelo Conselho Federal de Contabilidade, que aborda o tratamento contábil dos estoques. O objetivo deste estudo é verificar a adoção, por parte dos estados brasileiros e do Distrito Federal, das normas de contabilidade aplicadas ao setor público em relação à evidenciação dos estoques. Para atingir tal finalidade este trabalho se fundamentou em uma pesquisa de natureza descritiva, em relação aos seus objetivos, com abordagem qualitativa e de análise documental. Para tanto, foram coletadas as demonstrações contábeis do exercício de 2017 nos portais eletrônicos de cada unidade federativa e realizada a análise nos itens relativos aos estoques. Os resultados demonstraram que a aderência às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) em relação aos estoques ainda é reduzida. A maioria encontra-se em processo de transição, com a evidenciação parcial dos itens exigidos na legislação e na norma. Constatou-se que nove Estados não indicam seus procedimentos contábeis de mensuração e valoração de estoques. Observou-se também que das 27 unidades federativas, quatro não concederam publicidade a seus demonstrativos, mesmo sendo a divulgação obrigatória pela Constituição Federal e Lei de Responsabilidade Fiscal.

Palavras-chave: Contabilidade pública; normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público; estoques.

ABSTRACT

Accounting science in Brazil has been undergoing significant transformations towards convergence to international standards. In this process of change several norms were published, among them, the NBC TSP 04 – Inventory, edited in the end of 2016 by the Federal Accounting Council, which addresses the accounting treatment of inventories. The goal of this study is to verify the adoption, by the Brazilian States and the Federal District, the accounting norms applied to the public sector in relation to the disclosure of inventories. To reach this purpose, this paper was based on a research of descriptive nature, in relation to its objectives, with a qualitative approach and documentary analysis. For this purpose, accounting statements for the year 2017 were collected in the electronics portals of each federative unit and the analysis was done in the items related to inventory. The results showed that adherence to Brazilian Public Sector Accounting Standards (NBCASP) in relation to inventories still restricted. The majority still in transition process, with partial disclosure of required items in the legislation and norm. It was found that nine States do not indicate their accounting procedures of measurement and valuation of inventories. It was also observed of the 27 federative units, four dot not granted publicity to their statements, even though the publicity is mandatory according with the Federal Constitution and the Fiscal Responsibility Law.

Keywords: Public accounting, Brazilian accounting standards applied to the public sector, inventory.

LISTAS DE ILUSTRAÇÕES

Figura 01 – Entidades regulamentadoras e normas editadas25

Tabela 01 – DCASP divulgadas que atenderam a formatação das normas48

LISTAS DE QUADROS

Quadro 01 – Estrutura do MCASP	26
Quadro 02 – Resumo das portarias que fixaram os prazos para adoção dos procedimentos contábeis contidos no MCASP	27
Quadro 03 – Resumo dos prazos para implantação obrigatória dos PCP para o Distrito Federal e os Estados	28
Quadro 04 – Normas brasileiras de contabilidade aplicada ao setor público	32
Quadro 05 – NBC TSP – do Setor Público	33
Quadro 06 – Itens dos estoques a serem evidenciados nas demonstrações contábeis	41
Quadro 07 – Parâmetros de formatação para elaboração das DCASP	42
Quadro 08 – Políticas contábeis evidenciadas	50

LISTAS DE GRÁFICOS

Gráfico 01 – Transparência dos Estados na publicação das DCASP	44
Gráfico 02 – Quantidade de Estados que atendem a estrutura das DCASP	46
Gráfico 03 – Evidenciação do valor classificado em outras contas específicas	51
Gráfico 04 – Evidenciação do valor de estoques reconhecido como despesa durante o período	52
Gráfico 05 – Nível da adoção dos itens de evidenciação dos estoques por Estados	54

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

BP	Balanço Patrimonial
BSPN	Balanço do Setor Público Nacional
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
DCASP	Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público
DVP	Demonstração das Variações Patrimoniais
e-SIC	Sistema Eletrônico do Serviço de Informações ao Cidadão
IFAC	<i>International Federation of Accountants</i>
IPC	Instruções dos Procedimentos Contábeis
IPSAS	<i>International Public Sector Accounting Standards</i>
LAI	Lei de Acesso à Informação
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MCASP	Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público
MF	Ministério da Fazenda
NE	Notas Explicativas
NBCASP	Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público
NBC T	Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas
NBC TSP	Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas do Setor Público
PCASP	Plano de Contas Aplicado ao Setor Público
PCE	Procedimentos Contábeis Específicos
PCO	Procedimentos Contábeis Orçamentários
PCP	Procedimentos Contábeis Patrimoniais
PIPCP	Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais
SIAFI	Sistema Integrado de Administração Financeira
SIC	Sistema de Informações de Custos do Governo Federal
SICONFI	Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público
SOF	Secretaria de Orçamento Federal
STN	Secretaria do Tesouro Nacional
VPA	Variações Patrimoniais Aumentativas
VPD	Variações Patrimoniais Diminutivas

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	12
1.1	Problema	15
1.2	Objetivos	17
1.2.1	Geral.....	17
1.2.2	Específicos	17
1.3	Justificativa	17
2	REFERENCIAL TEÓRICO	20
2.1	Padronização e convergência às normas internacionais	20
2.2	Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público – MCASP	24
2.3	Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBCASP	31
2.4	Procedimentos contábeis patrimoniais relacionados aos estoques	35
2.4.1	NBC TSP 04 – Estoques	36
3	METODOLOGIA	39
3.1	Tipo de pesquisa	39
3.2	População e amostra	39
3.3	Coleta e análise de dados	40
4	DISCUSSÃO DOS RESULTADOS	43
4.1	Transparência	43
4.2	Demonstrações divulgadas	45
4.3	Elementos evidenciados	49
5	CONCLUSÃO	56
	REFERÊNCIAS	59

1 INTRODUÇÃO

A contabilidade é a ciência que estuda os fenômenos patrimoniais, financeiros e econômicos, por meio dos registros, análise e interpretação dos atos e fatos administrativos a fim de fornecer informações para seus usuários. Desde a pré-história a contabilidade era utilizada, de uma forma mais primitiva, para registrar e controlar o patrimônio do homem. Segundo Ludícibus (2005, p. 31), “a Contabilidade é tão antiga quanto o próprio homem que pensa”. A necessidade de controlar o patrimônio fez com que, no decorrer dos anos, a contabilidade evoluísse juntamente com o crescimento das civilizações e desenvolvesse técnicas mais precisas e completas a medida que o controle sobre a propriedade tomava maiores proporções e que crescia o volume das transações que circulavam a economia.

O crescimento da burguesia na idade média e a expansão do capitalismo após a era industrial estimularam o aprimoramento dos métodos contábeis existentes, uma vez que demandavam formas quantitativas de mensurar os acréscimos ou decréscimos dos investimentos iniciais alocados a alguma exploração comercial ou industrial em maiores escalas.

Assim a contabilidade que é conhecida nos dias atuais como método científico, surgiu da necessidade do ser humano sobre o controle dos bens, direitos e obrigações que o cercam e passa por constantes alterações, conforme as demandas vão exigindo. Ela deixou de ser apenas um instrumento de controle para passar a buscar a explicação dos fatos patrimoniais, transformando as contas em meros instrumentos, sendo a informação gerada por esses dados o objeto primordial para o planejamento, desenvolvimento, controle e feedback sobre o patrimônio.

Na sociedade atual a contabilidade vem exercendo papel fundamental no processo de planejamento, controle e tomada de decisões, não só no contexto empresarial, mas também no setor público. Cada vez mais as demandas vêm crescendo e a necessidade de um controle maior de forma fidedigna, padronizada, compreensível, tempestiva e eficiente tem crescido e apresenta relação direta com o desenvolvimento de tais entidades, uma vez que se baliza na avaliação da análise da situação patrimonial, do desempenho e dos fluxos de caixa. As alterações da legislação, a criação dos programas das políticas públicas e as metas definidas no serviço público, além da obrigação de prestação de contas para manutenção e fiscalização dos recursos públicos, são fatores que exigem da contabilidade um maior

engajamento incentivando a sua evolução a fim de atingir um melhor desempenho e eficiência do setor público.

A Contabilidade Pública no Brasil teve sua origem ainda no período colonial, para o controle da arrecadação da monarquia. Foi a vinda da família real ao Brasil que despertou os traçados para organização do orçamento e da contabilidade pública. Em 1808 foi criado o Conselho da Fazenda a fim de organizar a elaboração dos orçamentos e a contabilidade da colônia (COCHRANE, 2003).

Desde então a contabilidade não parou de evoluir. Várias normas, leis, decretos, portarias, entidades, planos, entre outras ferramentas foram criadas pela necessidade de uma contabilidade mais organizada e consistente para viabilizar o controle do patrimônio público, o desenvolvimento social e os negócios internacionais de forma a demonstrar as garantias que o governo brasileiro tem a oferecer.

Após a criação do Código de Contabilidade da União, através do decreto 4.536 em janeiro de 1922, que dispunha, em seus 108 artigos, sobre a organização do Tesouro Nacional, o exercício financeiro e seu orçamento, as receitas, despesas e os bens públicos, bem como seus responsáveis, o processo evolutivo que a contabilidade pública sofreu no Brasil teve grandes marcos legais e avanços no decorrer dos anos.

No ano de 1964 a contabilidade agregou um dos seus maiores dispositivos legais, tornando-se marco na história da contabilidade pública, a criação da Lei 4.320. Esta lei foi de uma importância e amplitude representativa no direito financeiro que, mesmo após 50 anos de sua criação, ela ainda serve de base para a elaboração e controle de orçamento e balanços.

Outros acontecimentos de destaques na história da contabilidade pública no Brasil foram a criação da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) e a implantação do Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI) na década de 80. O sistema integrado de administração financeira possibilitou ao Governo Federal o acompanhamento mais eficiente dos seus gastos e o maior controle sobre patrimônio.

Em seguida, o país despontou no desenvolvimento de políticas e normativas que contribuíram cada vez mais na execução e gerenciamento de seu patrimônio de forma tempestiva e fidedigna e com base em um controle de gastos de modo mais eficiente e transparente. Nesse contexto, destacaram-se a criação da Lei de Responsabilidade Fiscal no ano de 2000 e a edição das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público em 2008 e do Plano de Contas e Manual de Contabilidade no ano subsequente.

Mesmo os dispositivos já criados, como a Lei 4.320 e as Normas Brasileiras de Contabilidade Pública (NBCASP) e o Plano de Contas Aplicado aos Setor Público (PCASP) passaram por alterações mais recentes para atender os parâmetros da boa governança e aperfeiçoar o registro, a mensuração e a evidenciação dos atos e fatos do setor público.

O trabalho dos órgãos e entidades do poder público, juntamente com o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), já demonstrou alguns resultados na economia brasileira. O Instituto Internacional de Finanças (IIF), em uma avaliação realizada em 2014, apontou o Brasil como destaque entre os países emergentes na avaliação do relacionamento com investidores. Em ranking elaborado no estudo o Brasil atingiu o escore de 41 pontos, numa escala de pontuação máxima até 42, ficando depois apenas da Indonésia, México, Turquia e Uruguai (STN, 2015).

Segundo a STN (2015) esse resultado foi derivado das melhorias no gerenciamento das finanças públicas e instrumentos de controle, com o SIAFI, a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), a Lei de Acesso à Informação (LAI), metas e riscos fiscais, o Relatório Resumido de Execução Orçamentária (RREO), entre outros, e, principalmente, pela transparência das informações fiscais e macroeconômicas do país.

Com base nisso, percebe-se que o avanço deve ser contínuo para acompanhar as mudanças globais. Como o CFC se posiciona, a convergência no Brasil visa contribuir de forma decisiva com o desenvolvimento sustentável do país mediante uma reforma contábil, resultando em uma maior transparência das informações financeiras utilizadas no mercado.

A introdução das NBCASP representou um avanço na história da contabilidade pública, mas a busca do contínuo aprimoramento e desenvolvimento das técnicas e procedimentos contábeis aliado à tradução das normas internacionais exigiu a atualização da NBC T 16 e a introdução de novos conceitos, definições e métodos.

Nesse contexto, o CFC lançou no final do ano de 2016 a nova estrutura conceitual que revogou as cinco primeiras NBC T 16, e alterou a sexta. A NBC TSP EC - Estrutura conceitual para elaboração e divulgação de informação contábil de propósito geral pelas entidades do setor público foi a primeira norma da área convergida às internacionais com o intuito de nortear toda a contabilidade pública por meio de diretrizes e regras gerais que as demonstrações devem seguir (CFC, 2016).

A partir desse momento, a convergência das normas internacionais foi cada vez mais se concretizando e, no mesmo ano do lançamento da estrutura conceitual, o CFC ainda editou mais cinco normas. Dentre essas normas lançadas recentemente encontra-se a NBC TSP 04 – Estoques.

Os estoques destacam-se por serem ativos comuns a todas entidades do setor público. Eles representam “tudo aquilo que é guardado de forma adequada por um determinado período de tempo até o momento de sua necessidade de utilização através de sua incorporação ao produto ou ao processo ou para atender a necessidade de um cliente” (LELIS, 2007, p. 5). Apesar de no setor público não ser tão comum a operação comercial de venda como na iniciativa privada, os estoques consistem em um importante recurso para a prestação de serviços no setor público. Conforme destacado na NBC TSP 04, os estoques no setor público podem ser constituídos por munições, medicamentos e material hospitalar, livros e materiais didáticos, materiais de consumo, de manutenção e expediente, estoques de moeda não emitida, entre outros.

Vislumbra-se que os estoques são ativos de uso constante no setor público, desde para executar suas atividades de manutenção e funcionamento, até para aplicar nos serviços de atendimento básico e indispensável a sociedade. A contabilidade tem a função de registrar os valores de todos os bens de propriedade do ente governamental e esses devem ser adequadamente guardados e controlados para se evitar prejuízo ao erário e ao interesse público.

1.1 Problema

A Contabilidade brasileira vem passando por uma série de mudanças no decorrer dos últimos anos, convergindo aos padrões internacionais, em busca de um tratamento contábil mais adequado e padronizado para os registros, controles e interpretações dos atos e fatos que afetam o patrimônio de uma entidade a fim de gerar informações suficientes e de qualidade, baseando-se nos princípios da entidade, continuidade, oportunidade, registro pelo valor original, competência e prudência para dar suporte à tomada de decisões, elaboração de planejamento e definição de estratégias.

No setor público não é diferente. As crescentes demandas para otimização dos gastos públicos, diminuição de custos, ampliação da transparência e instrumentalização do controle social têm requisitado do poder público uma melhor evidenciação e controle sobre seu patrimônio.

Durante anos o poder público se debruçou mais sobre a elaboração, a execução e a gestão orçamentária, deixando de lado os aspectos econômicos e patrimoniais que o envolviam. Apesar da Lei 4.320/64 prevê o conhecimento da composição patrimonial, os demonstrativos elaborados evidenciavam mais os aspectos orçamentários. Com isso, a contabilidade pública não conseguia demonstrar toda a realidade do ente público e a distância mantida entre o orçado e o realizado, atribuído também a falta de instrumentos de mensuração, controle e avaliação, prejudicava o controle de seu patrimônio e o desenvolvimento de suas ações. Todos os projetos, programas e ações eram desenvolvidos com base no plano teórico elaborado do orçamento tendo uma fraca conexão com os resultados efetivamente obtidos para a gerência eficiente e eficaz dos recursos arrecadados.

A necessidade de resultados mais efetivos e de controle sobre o extenso patrimônio público de forma eficiente demandou novas normativas e alterações na legislação para que pudessem atender as demandas emergentes. A edição das novas NBC TSP, de acordo com as traduções das normas internacionais, representou o avanço nesse processo de aprimoramento dos critérios e métodos contábeis. A tradução e edição das normas convergidas iniciou em 2016 com a estrutura conceitual e a partir daí até a presente data mais dez normas foram publicadas, dentre elas a NBC TSP 04 que define o tratamento contábil para os estoques.

Diante desse cenário evolutivo que vem se apresentando a contabilidade pública, principalmente no que concerne às alterações recentes nas normativas, e visando o atendimento das necessidades apontadas surge o questionamento: em que patamar se encontram os estados brasileiros no que se refere à aplicação das novas normas brasileiras de contabilidade relacionadas aos estoques no setor público?

1.2 Objetivos

1.2.1 Geral

Verificar a adoção, por parte dos estados brasileiros, das normas de contabilidade aplicadas ao setor público em relação à evidenciação dos estoques, conforme estabelecido na NBCASP.

1.2.2 Específicos

- a) Analisar a transparência na divulgação das demonstrações contábeis pelos estados brasileiros;
- b) Verificar a adequação às normas das demonstrações contábeis divulgadas;
- c) Examinar a evidenciação dos procedimentos normativos relativos aos estoques;
- d) Comparar o nível de utilização das NBCASP entre os estados brasileiros.

1.3 Justificativa

A contabilidade governamental vem sofrendo constantes modificações no decorrer dos anos com o intuito de aprimorar o controle e gerenciamento do patrimônio público de forma eficiente e eficaz, a fim de proporcionar um maior retorno às demandas da sociedade, que tem participado de forma mais intensa na fiscalização e acompanhamento das ações governamentais, exigindo do poder público a efetividade das políticas públicas elaboradas e a prestação de contas sobre o uso de seus recursos.

Com a crescente demanda social, a evolução da legislação e a convergência contábil às normas internacionais, faz-se necessário o aperfeiçoamento dos regramentos da contabilidade aplicada ao setor público para promover o desenvolvimento das informações geradas, que dão suporte no processo de tomada de decisão, do controle do patrimônio e da eficácia das políticas públicas.

Conforme o CFC, as boas práticas de governança exigem a implantação e constante aperfeiçoamento das áreas de planejamento e de orçamento, administração financeira, pessoal, patrimônio, contabilidade e controle interno no âmbito do setor público. As normas aplicadas ao setor público vêm com o intuito de, não só padronizar a contabilidade aplicada nos entes da federação, mas também, fornecer maior suporte ao planejamento, gerenciamento e controle das atividades públicas.

Devido a gama de normas que regulam o setor público, e a diversidade de conceitos e procedimentos tratados em cada uma, este estudo concentrou-se na análise da adoção de apenas uma das normativas, uma vez que se faz necessário um exame mais minucioso nos demonstrativos contábeis, a fim de identificar a evidenciação da aplicação da norma, e tendo em vista o tamanho da população a ser observada.

As últimas alterações trazidas nas normas de contabilidade pública relacionam-se com o processo de convergência e tradução das diretrizes internacionais. Assim, considerou-se a relevância das edições trazidas nos últimos dois anos e definiu-se o enfoque na NBC TSP 04 que aborda sobre estoques.

Considerando que os grandes marcos de mudança na contabilidade foram a mudança do enfoque orçamentário para o patrimonial e a convergência às normas internacionais, os estoques destacam-se como elemento patrimonial comum a todas as entidades do setor público e seu tratamento contábil vêm sendo abordado desde a NBC T 16.10, tendo recentemente a edição de uma norma, já alinhada à *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS), exclusiva para este ativo.

A partir desse fato, a elaboração deste estudo tem como finalidade detectar a adoção das novas normas de contabilidade pública nos estados brasileiros voltadas para os estoques, conforme a legislação vigente. Apesar dos trabalhos já presentes na área, devido ao cenário de constantes mudanças e atualização nos conceitos e legislação, tanto no país como internacionalmente, ainda são escassos os estudos, tornando-se essencial acompanhar os efeitos das mudanças contábeis.

Sendo assim, a elaboração desse estudo, além de ser necessário pelo impacto que as novas normas de contabilidade aplicada ao setor público vêm desempenhando no contexto da contabilidade pública e sociedade atual, possui mais outro fator motivacional: buscar contribuir com os demais estudos desenvolvidos na área, servindo de aporte teórico para a continuidade e realização de futuros estudos sobre o tema.

Cabe ao final deste estudo, perceber se há uma efetiva utilização das normas de contabilidade pelos estados brasileiros através da evidenciação em seus demonstrativos contábeis.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Harmonização e convergência às normas internacionais

A aplicação das normas e procedimentos contábeis no setor público passou por uma evolução de compreensibilidade de que não basta cumprir os aspectos legais e formais que demandam a lei, mas torna-se essencial buscar o tratamento adequado para os fenômenos que permeiam o patrimônio público de forma a refletir a essência de suas transações e o impacto gerado sobre este objeto.

As mudanças na contabilidade aplicada ao setor público visaram o desenvolvimento de seus conceitos, tendo como diretrizes: a convergência aos padrões internacionais; a implementação de procedimentos e práticas contábeis que permitam o reconhecimento, a mensuração, a avaliação e a evidenciação dos elementos que integram o patrimônio; a implantação de um sistema de custos no âmbito do setor público brasileiro; a melhoria das informações que integram as Demonstrações Contábeis e demais relatórios necessários à consolidação das contas nacionais; e possibilitar a avaliação do impacto das políticas públicas e da gestão, nas dimensões social, econômica e fiscal, segundo aspectos relacionados à variação patrimonial (BEZERRA FILHO, 2015). Isso sintetiza os principais desafios encontrados na contabilidade governamental e que precisaram ser melhorados para promover seu desenvolvimento e contribuir para uma demonstração mais fidedigna acerca dos atos e fatos do patrimônio público, garantindo informações mais precisas e consistentes aos seus usuários.

Como coloca Silva (2012) a contabilidade é influenciada por uma série de características ambientais, como cultura, política, história e economia local, e por isso as demonstrações contábeis de cada país se tornam incomparáveis. A convergência às normas internacionais possibilita informações mais transparentes, confiáveis e comparáveis, uma vez que as metodologias adotadas são uniformes e homogêneas (SILVA, 2012).

Visando a convergência das normas e procedimentos aos padrões internacionais, o CFC definiu quatro ações principais como medida nesse processo, sendo elas: a elaboração, discussão e apresentação de projeto de Lei para alteração

da Lei 4.320/64; a elaboração, discussão e edição das NBCASP; a tradução das IPSAS; e a convergência das NBCASP às IPSAS (LOPES, 2010).

Para a primeira ação o CFC criou, em 2004, um grupo de trabalho para desenvolver estudos e propostas de alterações da lei e encaminhar ao Congresso Nacional (LOPES, 2010). Atualmente, o Projeto de Lei 229 de 2009, conhecido como lei da qualidade fiscal, estabelece normas sobre finanças públicas e irá extinguir a Lei 4.320/64. O PL já foi aprovado pelo Senado e encontra-se na Câmara dos Deputados desde junho de 2016 para apreciação. Se aprovado o PL, além de revogar a atual normativa de direito financeiro, irá alterar a Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000.

Os esforços para a edição das NBCASP iniciaram em 2006, com a criação do Grupo Assessor pelo CFC, que associadas com as ações de tradução das IPSAS e convergência daquelas a essas desencadearam o transcurso à internacionalização das normas brasileiras.

No âmbito governamental, o Ministério da Fazenda emitiu a portaria nº 184, de 25 de agosto de 2008, caracterizada como o procedimento inicial do poder público federal no processo de convergência às normas editadas pela *International Federation of Accountants* (IFAC). Esse dispositivo estabeleceu não somente a identificação e adoção das medidas necessárias para a convergência às normas publicadas pela IFAC e CFC, mas também, determinou a publicação de normativos, manuais, instruções de procedimentos contábeis e do Plano de Contas Nacional, a fim de promover a consolidação das demonstrações contábeis (BEZERRA FILHO; FEIJÓ, 2012). No ano seguinte a STN divulgou o PCASP e o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP) e, anualmente, os edita com base nas IPSAS e nas normas do Conselho Federal de Contabilidade como parte desse processo.

O processo de implementação dos procedimentos e práticas contábeis que permitam o reconhecimento, a mensuração, a avaliação e a evidenciação dos elementos que integram o patrimônio é constantemente abordado na edição das normas e manuais, tanto pelo CFC como pela STN. Em 2007 o CFC emitiu a resolução 1.111 para resgatar os princípios contábeis e promover a expansão de sua aplicação, dirimindo as dúvidas sobre os lançamentos e auxiliando na padronização dos registros contábeis. A estrutura conceitual instituída e as normas estabelecidas fomentaram esse processo de implementação dos procedimentos e práticas contábeis. Como mencionado por Ligabue (2010), o MCASP, que visa uniformizar as

práticas contábeis, aborda todos os aspectos ligados ao patrimônio e os procedimentos necessários para seu reconhecimento, mensuração, registro, apuração, avaliação e controle de forma padronizada e homogênea, observando a legislação vigente e as normas internacionais, ou seja, essas normas proporcionaram um tratamento mais adequado na contabilização do patrimônio público, almejando informações mais confiáveis, tempestivas, compreensivas e comparáveis, além de seguir o processo de convergência internacional, uma vez que estão alinhadas com às IPSAS.

O setor público passou anos concentrando seu trabalho em volta somente das questões orçamentárias da entidade. As novas normas vieram resgatar os princípios contábeis e mudar o próprio foco da contabilidade pública debruçando-se, também, sobre os aspectos financeiros e patrimoniais, como percebido através da inclusão de novas demonstrações, como a demonstração das mutações do patrimônio líquido (DMPL) e as notas explicativas, estabelecidas pela resolução CFC nº 1.437/13, e das alterações realizadas pela STN, através das Portarias nº 749/2009, 665/2010 e 438/2012, nas demonstrações contábeis aplicadas ao setor público (DCASP) instituídas nos anexos da Lei 4.320/64, na adoção do regime de competência para as receitas patrimoniais e no registro dos bens de uso comum no ativo imobilizado, bem como o reconhecimento de sua depreciação.

A contabilização dos custos na administração pública, apesar de prevista desde a Lei 4.320 de 1964, passou durante décadas por um processo de criação e implementação de um sistema de informação, tendo a União, a partir de 2005, intensificado o desenvolvimento de planos, métodos e procedimentos essenciais para implantar esse sistema. Segundo a STN os esforços advieram devido a determinação do Tribunal de Contas da União (TCU), nos termos do acórdão nº 1078/2004, que ordena ao Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão (MPOG) adotar as providências para a implantação do sistema de custos a fim de possibilitar “a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária e financeira de responsáveis, ante o disposto na LRF (Lei Complementar 101/2000, art. 50, § 3º), na LDO para 2003 (Lei nº 10.524/2002, art. 21) e na LDO para 2004 (Lei 10.707/2003, art. 20, § 2º).” (TCU, 2004, on-line). Além disso, a finalidade do sistema é possibilitar a devida apropriação dos custos às ações e o seu controle para que as informações geradas sejam utilizadas nos processos decisórios e controle social, garantindo transparência e melhoria da qualidade do gasto público.

O trabalho exercido para o desenvolvimento do sistema de informações de custos (SIC) continuou e em 2009 a STN realizou parceria com o Serviço Federal de Processamento de Dados – Serpro para produzir a versão inicial do sistema. Esse trabalho delineou o macroprocesso orçamentário e financeiro e extraiu os dados dos demais sistemas estruturantes da administração pública federal (SIAPE, SIAFI e SIGPlan) para a formação do banco de dados e geração de informações. Concomitantemente foram realizados seminários, a nível nacional e com público diversificado, a fim de mapear potenciais impactos e usos da informação de custos nas rotinas administrativas e na tomada de decisões (STN, [entre 2015 e 2017]).

A finalização do sistema ocorreu em 2010, tendo em seguida se iniciado a etapa de treinamento e capacitação dos usuários. Em março de 2011 a STN publicou a Portaria nº 157 estabelecendo a criação do SIC para os órgãos do poder executivo federal e da AGU, sendo a STN o órgão central do sistema, e participação facultativa ao Poder Legislativo, Judiciário e ao Ministério Público da União.

Outro quesito base no processo de mudança da contabilidade aplicada ao setor público foi a consolidação das contas nacionais. Assim como o sistema de custos, a consolidação das contas públicas também é determinada pela LRF em seus artigos 50 e 51. O objetivo da consolidação é apresentar demonstrações financeiras de duas ou mais entidades em conjunto como um único ente (ALMEIDA, 1997), ou seja, no setor público todos os órgãos, entidades, autarquias e empresas públicas do Estado fazem parte de um único ente da federação, assim como todos os Estados compõem as contas da União.

Para a melhoria das informações que integram as DCASP e demais relatórios necessários à consolidação das contas nacionais destacam-se a elaboração do PCASP e a edição das DCASP em 2009 e da NBCT 16.7 em 2008. A elaboração do plano de contas único para o setor público produziu a padronização das contas, facilitando sua consolidação que teve seus procedimentos determinados pela norma. Reforçando esse fato, a STN (2016) declara que o objetivo da consolidação é evidenciar as informações de natureza contábil patrimonial, financeira e orçamentária para que possam ser utilizadas como fonte nos estudos e avaliações das contas nacionais.

As diretrizes e procedimentos elencados acima é basilar e parte do progresso de avaliação do impacto das políticas públicas e da gestão, nas dimensões social, econômica e fiscal, segundo aspectos relacionados à variação patrimonial. As normas

adotadas tiveram como consequência final a melhoria da qualidade da informação contábil, gerando informações mais fidedignas, tempestivas, compreensivas, comparáveis e relevantes, contribuindo, assim, na avaliação dos resultados. Validando esse entendimento, a STN declara que a aplicação das informações geradas pelos demonstrativos contábeis pode “promover ganhos de eficiência na tomada de decisão pelos gestores públicos, bem como configurar um elemento de *accountability*, com o fim de ampliar o poder de participação e fiscalização da sociedade” (STN, 2016, p. 9).

2.2 Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público – MCASP

Em 2009 a STN, como órgão central do Sistema de Contabilidade Federal, incumbida através da Portaria MF 184/2008 e do Decreto Federal 6.976/2009, apresentou o primeiro Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, de abrangência nacional, e o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público como instrumentos para a padronização contábil, consolidação das contas e convergência às normas internacionais. Segundo a STN (2016):

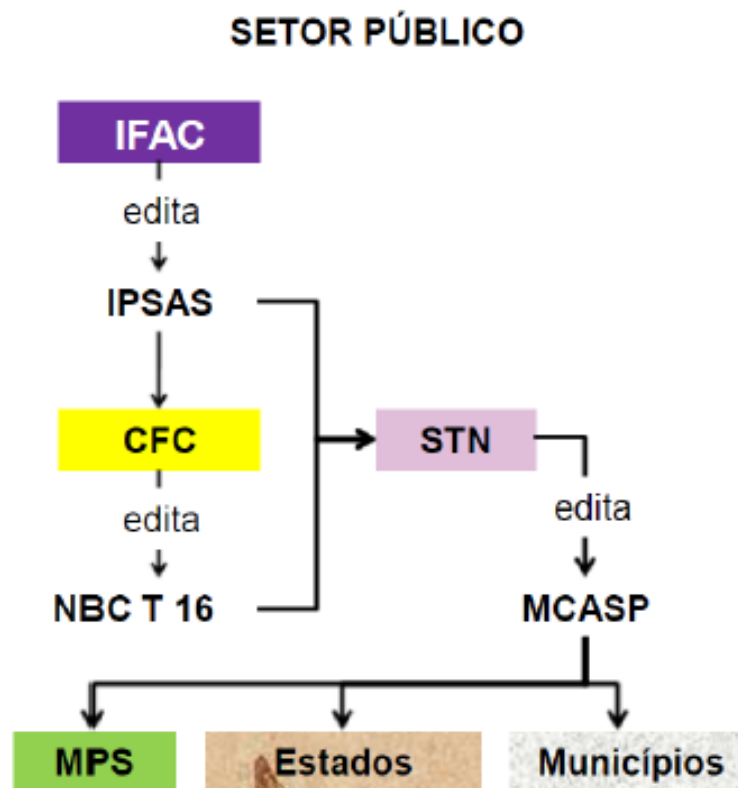
O PCASP e o MCASP permitem e regulamentam o registro da aprovação e execução do orçamento, resgatam o objeto da contabilidade – o patrimônio, e buscam a convergência aos padrões internacionais, tendo sempre em vista a legislação nacional vigente e os princípios da ciência contábil (STN, 2016, p. 21).

O MCASP despontou como um instrumento técnico para o desenvolvimento da contabilidade pública no Brasil, sendo o suporte legal e orientador para a operacionalização e conformidade contábil, baseado nas normas internacional. Seu objetivo pode ser vislumbrado em:

[...] colaborar com o processo de elaboração e execução do orçamento, além de contribuir para resgatar o objeto da contabilidade como ciência, que é o patrimônio, com isso, a contabilidade poderá atender a demanda de informações requeridas por seus usuários, possibilitando a análise de demonstrações contábeis adequadas aos padrões internacionais, sob os enfoques orçamentário e patrimonial, com base em um Plano de Contas Nacional. (BRASIL, 2012 apud NASCIMENTO et al., 2015, p. 6-7).

Os procedimentos e diretrizes abordados no MCASP apresentam-se em sincronia com as normas e princípios publicados pelo CFC, uma vez que possuem os mesmos objetivos e base de fundamentação, sendo o manual o regulamento supremo, seguido das NBC TSP, NBC T 16, nas partes não revogadas, e da NBC TSP – Estrutura Conceitual, nessa ordem, para as eventuais divergências que ocorrerem (STN, 2016). O fluxograma abaixo demonstra a harmonia e similaridade do MCASP com as normas brasileiras e as internacionais:

Figura 01 – Entidades regulamentadoras e normas editadas



Fonte: VIEIRA, 2012.

A primeira edição do manual, elaborada em 2008, pela STN em conjunto com a Secretaria de Orçamento Federal (SOF), com aplicabilidade no exercício de 2009, aprovada pela Portaria Conjunta nº 3 de 14 de outubro de 2008, trouxe em sua estrutura dois volumes para tratar sobre os conceitos e procedimentos contábeis referentes à receita e à despesa pública. O objetivo era consolidar a legislação e as contas nos três níveis de governo, aprimorar os critérios de reconhecimento e padronizar a classificação desses dois grupos a fim de reduzir as divergências,

aumentar a transparência sobre as contas públicas e permitir o controle social (BRASIL, 2008).

O reconhecimento da receita pelo regime de competência patrimonial foi introduzido no setor público a partir desse manual, não prejudicando os procedimentos usuais de reconhecimento e registro da receita e despesa orçamentária, uma vez que são executados em dois enfoques distintos, além da previsão de atualizações anuais dos regramentos.

A segunda edição do MCASP em 2009 se apresentou mais estendida, com cinco volumes apresentados por partes procedimentais, em que a receita e despesa passaram a ser abordadas dentro das partes de Procedimentos Contábeis Orçamentários, Patrimoniais e Específicos, e abordou o PCASP e as DCASP.

Mais uma expansão foi realizada no MCASP em que, em sua terceira edição elaborada em 2010 para validade no exercício de 2011, foram acrescentadas três novas partes: parte VI – Perguntas e Respostas; parte VII – Exercício Prático; e parte VIII – Demonstrativo de Estatística de Finanças Públicas.

A estrutura do manual passou a dispor de dois volumes. O primeiro volume é o principal que contém as oito partes e o segundo volume compreende os anexos:

Quadro 01 – Estrutura do MCASP

I – Volume Principal:	
Parte I –	Procedimentos Contábeis Orçamentários;
Parte II –	Procedimentos Contábeis Patrimoniais;
Parte III –	Procedimentos Contábeis Específicos;
Parte IV –	Plano de Contas Aplicado ao Setor Público;
Parte V –	Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público;
Parte VI –	Perguntas e Respostas;
Parte VII –	Exercício Prático; e
Parte VIII –	Demonstrativo de Estatística de Finanças Públicas.
II – Volume Anexos.	

Fonte: Elaborado a partir do MCASP (STN, 2011)

A inclusão da parte VII com o exercício prático tem a finalidade de facilitar o entendimento do PCASP simulando lançamentos contábeis típicos da administração pública e utilizando os códigos das contas do plano e os demonstrativos (STN, 2011). As perguntas e respostas, parte VI, sobre os procedimentos contábeis orçamentários e patrimoniais, o plano de contas e as demonstrações contábeis também consistem em um método de elucidar as diretrizes de contabilização.

Já a parte VIII foi incluída no manual com o objetivo de fornecer orientações e promover a avaliação de indicadores fiscais por meio do Demonstrativo de Estatística de Finanças Públicas (DEFP) facilitando as análises de política fiscal, desempenho e quantificação das ações do governo (STN, 2011). Conforme a STN:

O DEFP dispõe sobre os principais conceitos e classificações que norteiam o MEFP (Manual de Estatísticas de Finanças Públicas) 2001 e orienta os gestores da União, dos Estados, DF e Municípios e suas respectivas empresas públicas a classificar e adequar os fatos econômicos ocorridos e registrados na contabilidade pública de cada ente, segundo esse novo arcabouço metodológico. Além disso, está adaptado à realidade do governo brasileiro, notadamente respeitando a legislação brasileira e observando a prática atual da contabilidade pública vigente no País (STN, 2011, p. 710).

A diversidade e complexidade das normas estabelecidas no MCASP fez com que a STN prorrogasse os prazos para sua adoção, ano após ano, até que os entes públicos alcançassem os recursos operacionais necessários para a implantação. O quadro 02 demonstra os prazos estabelecidos desde a criação do MCASP em 2009 até o momento atual:

Quadro 02 – Resumo das portarias que fixaram os prazos para adoção dos procedimentos contábeis contidos no MCASP

Portarias Partes	467/2009 (texto original)	664/2010 (texto original)	406/2011 (texto original)	828/2011 (alteração da 406/2011)	437/2012 (texto original)	753/2012 (alteração das 437/2012 e 828/2011)	634/2013 (texto original)
PCASP	2011 p/ União 2012 p/ Estados e DF 2013 p/ Municípios	2012 p/ União, Estados e DF 2013 p/ Municípios	2012 p/ União, Estados e DF 2013 p/ Municípios	2013 p/ União, Estados, DF e Municípios	2013 p/ União, Estados, DF e Municípios	2014 (integral até o final do exercício) p/ todos os entes	2014 (integral até o final do exercício) p/ todos os entes
DCASP	2011 p/ União 2012 p/ Estados e DF 2013 p/ Municípios	2012 p/ União, Estados e DF 2013 p/ Municípios	2012 p/ União, Estados e DF 2013 p/ Municípios	2013 p/ União, Estados, DF e Municípios	2013 p/ União, Estados, DF e Municípios	2014 (integral até o final do exercício) p/ todos os entes	2014 (integral até o final do exercício) p/ todos os entes
PCP	2011 p/ União 2012 p/ Estados e DF 2013 p/ Municípios	2011 p/ União, Estados, DF e Municípios	2012 p/ União, Estados, DF e Municípios	2012 (gradual) 2014 (integral até o final do exercício) p/ União, Estados, DF e Municípios	2014 (integral até o final do exercício) p/ União, Estados, DF e Municípios	2014 (integral até o final do exercício) p/ União, Estados, DF e Municípios	Prazos a serem definidos conforme ato normativo específico da STN p/ cada procedimento
PCE	2011 p/ União 2012 p/ Estados e DF 2013 p/ Municípios	2011 p/ União, Estados, DF e Municípios	2012 p/ União, Estados, DF e Municípios	2012 p/ União, Estados, DF e Municípios	2013 p/ União, Estados, DF e Municípios	2013 p/ União, Estados, DF e Municípios	2013 p/ União, Estados, DF e Municípios
PCO	Aplicação Imediata	Aplicação Imediata	Aplicação Imediata	Aplicação Imediata	Aplicação Imediata	Aplicação Imediata	Aplicação Imediata

Continua

Portarias Partes	Conclusão						
	467/2009 (texto original)	664/2010 (texto original)	406/2011 (texto original)	828/2011 (alteração da 406/2011)	437/2012 (texto original)	753/2012 (alteração das 437/2012 e 828/2011)	634/2013 (texto original)
Consolidação das contas	-	-	-	2013/2014 com adoção integral do PCASP	-	2014/2015 com adoção integral do PCASP e das DCASP	2014/2015 com adoção integral do PCASP e das DCASP
Status da Portaria	Revogada integral pela 664/2010	Revogada integral pela 406/2011	Revogada integral pela 437/2012	Revogada integral pela 634/2013	Revogada parcial (do art. 2º ao 9º) pela 634/2013	Revogada integral pela 634/2013	Vigente integralmente

Fonte: Anexo I da Nota Técnica nº 5/2013 (STN, 2013).

Como pode ser observado a consolidação das contas acontece desde 2015 como consequência da adoção integral do PCASP e DCASP no exercício de 2014. Os procedimentos contábeis específicos (PCE) vêm sendo exigidos obrigatoriamente desde 2013 e os procedimentos contábeis orçamentários (PCO) desde 2009, com exigência de aplicação imediata a cada alteração ou atualização realizadas nas novas edições do MCASP. Os procedimentos contábeis patrimoniais PCP são os que têm demonstrado maiores entraves na implantação, tendo sofrido constantes prorrogações no decorrer dos anos e, atualmente, a STN tem trabalhado cada procedimento isolado, listando 19 procedimentos patrimoniais estabelecidos nas IPSAS, NBC TSP e MCASP, com um prazo final específico, conforme elencado no quadro 03, com vistas à validação de dados pelo Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público (SICONFI) no intuito de consolidação das contas públicas, mas devendo ser adotados a partir da sua publicação.

Quadro 03 – Resumo dos prazos para implantação obrigatória dos PCP para o Distrito Federal e os Estados

PCP (de acordo com as regras das NBC TSP e do MCASP vigentes)	Preparação de sistemas e outras providências (até)	Obrigatoriedade dos registros contábeis (a partir de)	Verificação pelo SICONFI (a partir de)
4. Reconhecimento, mensuração e evidenciação da Dívida Ativa, tributária e não-tributária, e respectivo ajuste para perdas	Imediato	Imediato	2016 (Dados de 2015)
12. Reconhecimento, mensuração e evidenciação da provisão atuarial do regime próprio de previdência dos servidores públicos civis e militares	Imediato	Imediato	2017 (Dados de 2016)
13. Reconhecimento, mensuração e evidenciação das obrigações com fornecedores por competência	31/12/2015	01/01/2016	2017 (Dados de 2016)

Continua

Conclusão

PCP (de acordo com as regras das NBC TSP e do MCASP vigentes)	Preparação de sistemas e outras providências (até)	Obrigatoriedade dos registros contábeis (a partir de)	Verificação pelo SICONFI (a partir de)
3. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos demais créditos a receber, (exceto créditos tributários, previdenciários e de contribuições a receber), bem como dos respectivos encargos, multas e ajustes para perdas	31/12/2016	01/01/2017	2018 (Dados de 2017)
11. Reconhecimento, mensuração e evidenciação das obrigações por competência decorrentes de benefícios a empregados (ex.: 13º salário, férias, etc.)	31/12/2016	01/01/2017	2018 (Dados de 2017)
5. Reconhecimento, mensuração e evidenciação das provisões por competência	31/12/2018	01/01/2019	2020 (Dados de 2019)
6. Evidenciação de ativos e passivos contingentes em contas de controle e em notas explicativas	31/12/2018	01/01/2019	2020 (Dados de 2019)
7. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens móveis e imóveis; respectiva depreciação, amortização ou exaustão; reavaliação e redução ao valor recuperável (exceto bens do patrimônio cultural e de infraestrutura)	31/12/2018	01/01/2019	2020 (Dados de 2019)
10. Reconhecimento, mensuração e evidenciação das obrigações por competência decorrentes de empréstimos, financiamentos e dívidas contratuais e mobiliárias	31/12/2018	01/01/2019	2020 (Dados de 2019)
17. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos investimentos permanentes, e respetivos ajustes para perdas e redução ao valor recuperável	31/12/2018	01/01/2019	2020 (Dados de 2019)
1. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos créditos oriundos de receitas tributárias e de contribuições (exceto créditos previdenciários), bem como dos respectivos encargos, multas, ajustes para perdas e registro de obrigações relacionadas à repartição de receitas	31/12/2019	01/01/2020	2021 (Dados de 2020)
2. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos créditos previdenciários, bem como dos respectivos encargos, multas, ajustes para perdas	31/12/2019	01/01/2020	2021 (Dados de 2020)
15. Reconhecimento, mensuração e evidenciação de softwares, marcas, patentes, licenças e congêneres, classificados como intangíveis e eventuais amortização, reavaliação e redução ao valor recuperável	31/12/2019	01/01/2020	2021 (Dados de 2020)
18. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos estoques	31/12/2020	01/01/2021	2022 (Dados de 2021)
8. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens de infraestrutura; respectiva depreciação, amortização ou exaustão; reavaliação e redução ao valor recuperável	31/12/2021	01/01/2022	2023 (Dados de 2022)
9. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens do patrimônio cultural; respectiva depreciação, amortização ou exaustão; reavaliação e redução ao valor recuperável (quando passível de registro segundo IPSAS, NBC TSP e MCASP)	31/12/2021	01/01/2022	2023 (Dados de 2022)
14. Reconhecimento, mensuração e evidenciação das demais obrigações por competência	A ser definido em ato normativo específico.		
16. Outros ativos intangíveis e eventuais amortização e redução a valor recuperável	A ser definido em ato normativo específico.		
19. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos demais aspectos referentes aos procedimentos patrimoniais estabelecidos nas IPSAS, NBC TSP e MCASP	A ser definido em ato normativo específico.		

Fonte: Anexo à Portaria STN nº 548/2015.

A adoção dos procedimentos consistiu em um processo contínuo e gradual. Os novos conceitos lançados na contabilidade pública, a mudança nas regras, a convergência às IPSAS, entre outros fatores acumularam uma carga de procedimentos a serem realizados que demandou mais tempo para assimilar e operacionalizar as normas impostas. Para facilitar o processo a STN, além de ofertar cursos, treinamentos e materiais, realiza anualmente o Seminário Brasileiro de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (SBCASP), para apresentação, discussão e debate sobre as NBCASP e PCP, e publica as instruções dos procedimentos contábeis (IPC). A dificuldade na aplicação dos procedimentos é relatada em Nota Técnica pela STN:

Em relação aos novos prazos para adoção dos PCP, entendeu-se que foi necessário mudar a regra em relação a estes procedimentos e apartá-los dos prazos de adoção do PCASP e das DCASP. O envio dos cronogramas conforme definido no art. 1º da Portaria STN nº 753/2012 (que alterou o art. 8º da Portaria STN nº 437/2012) e a troca de experiências com entidades representativas dos órgãos responsáveis pela gestão contábil dos entes da Federação, permitiram um diagnóstico que concluiu pela dificuldade de adoção de procedimentos como, por exemplo, o registro da depreciação, do ajuste ao valor recuperável, de ativos intangíveis e dos créditos tributários a receber. Os entes da Federação, independentemente do seu porte ou da maturidade de seu sistema contábil, enfrentariam dificuldades significativas para realizar a implantação de todos os PCP constantes do MCASP no mesmo ano de implantação do PCASP e das DCASP. Neste sentido, a STN deu destaque à implantação do PCASP e das DCASP nos exercícios de 2013 e 2014 para, a partir de 2015, propiciar a implantação dos PCPs. Ressalta-se, porém, que as regras concernentes aos PCPs já estão em vigor e podem ser implantadas pelos entes da Federação. Trata-se e uma mudança relativa ao prazo final de implantação, visando dar o tratamento adequado na consolidação das contas públicas e na geração do BSPN, e espera-se que, em um dado exercício, todos entes da federação estejam adotando determinado PCP sob o mesmo critério contábil (STN, 2013, p. 2).

Ressalta-se que todos os entes da federação devem, enquanto o prazo não for encerrado, divulgar em suas demonstrações e relatórios contábeis as medidas realizadas para providenciar a implantação integral das normas. É de obrigatoriedade que os entes elaborem um cronograma de ações para implantação dos procedimentos referidos no MCASP o qual deve ser publicado em meio eletrônico e de acesso público, bem como enviado ao Tribunal de Contas ao qual seja jurisdicionado para que este acompanhe, fiscalize e demande as providências necessárias (STN, 2013).

Atualmente o MCASP já está em sua sétima edição, publicada através da portaria conjunta STN/SOF nº 02/2016, que aprovou a Parte I, e a portaria STN nº 840/2016, que aprovou as partes geral, II, III, IV e V. Além do volume principal, esta

edição conta com os anexos, onde ficaram inseridas as perguntas e respostas e os exercícios práticos, e outros documentos relacionados, como as respostas às consultas públicas.

As alterações realizadas em cada edição buscam em síntese clarear a linguagem textual, a fim de tornar o manual mais objetivo e de fácil compreensão, acompanhar as atualizações da legislação e revisar os lançamentos contábeis e codificação das naturezas de receita e despesa orçamentárias. As principais alterações nesta última edição foram realizadas para acompanhar as NBC TSP 01 a 05 que trata dos PCP de receita de transação sem contraprestação e com contraprestação, das provisões, passivos contingentes e ativos contingentes e dos estoques e dos PCE dos acordos de concessão de serviços públicos na ótica da concedente, respectivamente. Essas normas foram lançadas no final do ano de 2016 e já fazem correlação com as IPSAS 23, 9, 19, 12 e 32. Além disso, na parte geral do manual foi excluído o capítulo referente aos princípios de contabilidade, uma vez que a Resolução 750/1993 foi revogada, pois “alguns princípios não apresentados na Resolução poderiam ser interpretados como de menor relevância, ou não ‘fundamentais’, gerando dúvidas para os profissionais.” (CFC, 2016, online), e os princípios foram abarcados dentro das normas específicas e da NBC TSP Estrutura Conceitual.

2.3 Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBCASP

As normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público foram uma das ações realizadas pelo CFC para possibilitar a convergência às regras internacionais. O objetivo foi padronizar os conceitos, diretrizes e métodos contábeis, aproximando os da sistemática internacional, e buscando uma contabilização mais uniforme entre os entes da federação, além de resgatar o enfoque da contabilidade patrimonial. Ratificando esse entendimento, Darós e Pereira (2009) apontam que as normas representam:

[...] um instrumento para elevar a eficácia e efetividade das Leis quanto aos seus objetivos de promover o planejamento, a transparência e responsabilidade da gestão fiscal. Especificamente, há inovações no reconhecimento de receitas e despesas sob a ótica do regime da competência. Além disso, foi dado destaque a instrumentos de transparência

e de registro de operações similares a contabilidade comercial, como o estabelecimento de atributos específicos da informação contábil do setor público, relatório de fluxo de caixa, previsão de depreciação e da contabilização dos bens de uso comum, caminhando para a correção da visão da contabilidade aplicada ao setor público estritamente ligada à execução dos orçamentos públicos. (DARÓS, PEREIRA, 2009, p. 10).

As NBCASP são uma iniciativa do CFC que em 2006 formou um grupo assessor para realizar a edição das normas. O processo de elaboração passou por uma série de discussões e debates com diversos profissionais da contabilidade e revisões com base nas sugestões apuradas em audiência pública eletrônica resultando, em novembro de 2008, no lançamento das dez primeiras normas (LOPES, 2010). Um ano depois o CFC lança a décima primeira norma fechando o conjunto das NBC T 16, relacionadas no quadro 04:

Quadro 04 – Normas brasileiras de contabilidade aplicada ao setor público

Resolução CFC	Numeração	Norma
1.128/08	NBC T 16.1	Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação
1.129/08	NBC T 16.2	Patrimônio e Sistemas Contábeis
1.130/08	NBC T 16.3	Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil
1.131/08	NBC T 16.4	Transações no Setor Público
1.132/08	NBC T 16.5	Registro Contábil
1.133/08	NBC T 16.6	Demonstrações Contábeis
1.134/08	NBC T 16.7	Consolidação das Demonstrações Contábeis
1.135/08	NBC T 16.8	Controle Interno
1.136/08	NBC T 16.9	Depreciação, Amortização e Exaustão
1.137/08	NBC T 16.10	Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público
1.366/11	NBC T 16.11	Sistema de Informação de Custos do Setor Público

Fonte: CFC, 2012.

As NBCT 16 configuraram um avanço inicial no desenvolvimento dos métodos da contabilidade pública. Uma vez que se baseavam nos conceitos das normas internacionais destacaram-se, também, como uma das etapas iniciais para a convergência às IPSAS (CFC, 2017). Na continuidade desse processo de globalização o CFC prosseguiu com os trabalhos atualizando e editando novas

normas e, para isso, as NBCT 16.1 a 16.5 e parte da 16.6 foram revogadas sucedidas pela estrutura conceitual – NBC TSP EC, a fim de consolidar os conceitos e princípios contábeis e determinar as diretrizes para a elaboração e divulgação da informação contábil. Sobre essa mudança o CFC alega que:

Apesar de toda a revolução ocorrida no modelo contábil governamental, foi observado que seria necessário avançar no processo de convergência às normas internacionais. Limitações conceituais das NBCs T 16, necessidade de normas que tratem de casos específicos do setor público e conclusão da convergência das normas no setor privado são exemplos de fatores que voltaram a impulsionar o processo de convergência para o setor público. (CFC, 2017, online).

Em 2015 o CFC avançou os trabalhos para a convergência das NBCASP aos padrões internacionais por meio da tradução das IPSAS e sintonia da aplicabilidade dessas ao cenário dos entes públicos e legislação brasileira (CFC, 2017). Em 2016 o CFC aprovou cinco normas traduzidas mais a estrutura conceitual e em 2017 outras cinco foram divulgadas. O quadro 05 apresenta todas as NBC TSP vigentes até o presente momento, bem como as conecta às IPSAS a qual faz correspondência.

Quadro 05 – NBC TSP – do Setor Público

			Correlação
NBC	Resolução CFC	Nome da Norma	IFAC
NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL	DOU 04/10/16	Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público	Conceptual Framework
NBC TSP 01	DOU 28/10/16	Receita de Transação sem Contraprestação	IPSAS 23
NBC TSP 02	DOU 28/10/16	Receita de Transação com Contraprestação	IPSAS 9
NBC TSP 03	DOU 28/10/16	Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes	IPSAS 19
NBC TSP 04	DOU 06/12/16	Estoques	IPSAS 12
NBC TSP 05	DOU 06/12/16	Contratos de Concessão de Serviços Públicos: Concedente	IPSAS 32
NBC TSP 06	DOU 28/9/17	Propriedade para Investimento	IPSAS 16
NBC TSP 07	DOU 28/9/17	Ativo Imobilizado	IPSAS 17
NBC TSP 08	DOU 28/9/17	Ativo Intangível	IPSAS 31

Continua

Conclusão

			Correlação
NBC	Resolução CFC	Nome da Norma	IFAC
NBC TSP 09	DOU 28/9/17	Redução ao Valor Recuperável de Ativo Não Gerador de Caixa	IPSAS 21
NBC TSP 10	DOU 28/9/17	Redução ao Valor Recuperável de Ativo Gerador de Caixa	IPSAS 26
NBC T 16.6 R1	DOU 31/10/14	Demonstrações Contábeis	não há
NBC T 16.7	1.134/08	Consolidação das Demonstrações Contábeis	não há
NBC T 16.8	1.135/08	Controle Interno	não há
NBC T 16.9	1.136/08	Depreciação, Amortização e Exaustão (revogada a partir de 1º/1/19)	não há
NBC T 16.10	1.137/08	Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público (revogada a partir de 1º/1/19)	não há
NBC T 16.11	1.366/11	Sistema de Informação de Custos do Setor Público	não há

Fonte: Site CFC.

As normas são de aplicabilidade obrigatória na elaboração e divulgação dos relatórios e demonstrações contábeis, incluindo as suas notas explicativas e informações suplementares aos demonstrativos, das entidades públicas que abrangem:

os governos nacionais, estaduais, distrital e municipais e seus respectivos poderes (abrangidos os tribunais de contas, as defensorias e o Ministério Público), órgãos, secretarias, departamentos, agências, autarquias, fundações (instituídas e mantidas pelo poder público), fundos, consórcios públicos e outras repartições públicas congêneres das administrações direta e indireta (inclusive as empresas estatais dependentes). (CFC, 2016, p. 10).

A intenção do Grupo Assessor das NBC TSP é que até o ano de 2021 todas as trinta e cinco normas consonantes às IPSAS sejam aprovadas. Conforme o CFC (2017) o planejamento prevê o lançamento de mais onze normas no próximo ano, quatro em 2019, cinco para 2020 e as quatro últimas normas no ano de 2021.

2.4 Procedimentos contábeis patrimoniais relacionados aos estoques

Os procedimentos contábeis patrimoniais destacaram-se como um dos notáveis pontos na reforma da contabilidade aplicada ao setor público, isso porque ressaltaram a aplicação dos elementos patrimoniais com base nos atos e fatos decorridos, resgatando também o princípio da competência.

Eles compreendem o reconhecimento, a mensuração, o registro, a apuração, a avaliação e o controle do patrimônio público. Na Portaria nº 634 de 2013 a STN definiu que os entes da Federação ao realizar os registros contábeis devem observar os aspectos relacionados ao:

- I - reconhecimento, mensuração e evidenciação dos créditos, tributários ou não, por competência, e a dívida ativa, incluindo os respectivos ajustes para perdas;
- II - reconhecimento, mensuração e evidenciação das obrigações e provisões por competência;
- III - reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens móveis, imóveis e intangíveis;
- IV - registro de fenômenos econômicos, resultantes ou independentes da execução orçamentária, tais como depreciação, amortização, exaustão;
- V - reconhecimento, mensuração e evidenciação dos ativos de infraestrutura;
- VI - demais aspectos patrimoniais previstos no MCASP. (BRASIL, 2013, p. 21).

A STN, por meio da Portaria 548/2015, promoveu o plano de implantação dos procedimentos contábeis patrimoniais (PIP-CP), a fim de “auxiliar os entes da Federação na aplicação e interpretação das diretrizes, normas e procedimentos contábeis relativos à consolidação das contas públicas sob a mesma base conceitual” (BRASIL, 2013).

O plano traz sugestões de ações essenciais para a melhoria na implantação de cada procedimento e o prazo limite para a validação no SINCONFI dos dados gerados e para a consolidação das contas públicas. O plano proposto pela STN é optativo e não impede que cada ente da Federação constitua seu próprio planejamento de ações em relação aos prazos estabelecidos (BRASIL, 2015).

2.4.1 NBC TSP 04 – Estoques

Os conceitos e diretrizes para guiar as ações das entidades do setor público são aspectos abrangidos nas normas e por isso elas exercem papel fundamental para alcançar o desenvolvimento da contabilidade pública no país com base nos padrões internacionais.

As normas referentes aos registros contábeis decorrentes do reconhecimento, mensuração e evidenciação de estoques compreendem a NBC T 16.10 – avaliação e mensuração de ativos e passivos em entidades do setor público, a IPSAS 12 – *Inventories*, a NBC TSP 04 – Estoques, e o MCASP.

A NBC T 16.10, publicada em 2008, foi a primeira norma brasileira a estabelecer critérios e procedimentos para a mensuração e avaliação dos ativos, incluindo os estoques. Ela traz apenas oito especificações sobre este elemento patrimonial e será revogada em janeiro de 2019.

A expansão dos conceitos e procedimentos acerca dos estoques adveio com a tradução da IPSAS 12 e a conversão à NBC TSP 04, tratando exclusivamente desse item. Os dispositivos dessa norma, absorvidos pelo MCASP, fornecem métodos e critérios para o reconhecimento, mensuração e evidenciação, além de orientações para atribuir e determinar o custo aos estoques, bem como as reduções ao valor realizável líquido.

A norma é aplicada na contabilização de todos os estoques do ente público que, por sua vez, compreendem qualquer ativo na forma de material ou suprimentos a serem consumidos no processo de produção ou distribuídos na prestação de serviços, ou ainda os ativos em processo de produção e os armazenados para venda, revenda ou distribuição (CFC, 2016). São exceções a esta norma a contabilização dos estoques de:

- (a) produção em andamento proveniente de contratos de construção, incluindo contratos de serviços diretamente relacionados;
 - (b) instrumentos financeiros;
 - (c) ativos biológicos relacionados com a atividade agrícola e o produto agrícola no ponto da colheita;
 - (d) serviços em andamento proporcionados sem custos ou por valor irrisório cobrado diretamente do beneficiário.
3. Esta norma não se aplica também à mensuração dos estoques mantidos por:
- (a) produtor de produtos agrícolas e florestais, produtos agrícolas após o ponto da colheita, minerais e produtos minerais, na medida em que

eles sejam mensurados pelo valor realizável líquido de acordo com as práticas estabelecidas nesses setores. Quando tais estoques são mensurados pelo valor realizável líquido, as alterações nesse valor devem ser reconhecidas no resultado do período em que se tenha verificado a alteração;

- (b) operadores (*broker-traders*) de *commodities* que mensurem seus estoques pelo valor justo deduzido dos custos de venda. Nesse caso, as alterações desse valor devem ser reconhecidas no resultado do período em que se tenha verificado a alteração. (CFC, 2016, p. 2).

A regra geral para a mensuração dos estoques é através do custo histórico ou do valor realizável líquido, dos dois o menor, com exceção para os estoques adquiridos por meio de transação sem contraprestação, que se reconhecem pelo seu valor justo na data da aquisição e para os estoques mantidos para distribuir sem custo ao beneficiário ou por valor irrisório, bem como os para consumo no processo de produção de bens a serem distribuídos de forma gratuita ou por valor exíguo, que são avaliados pelo custo histórico ou custo corrente de reposição, dos dois o menor (CFC, 2016). Realça-se que a Lei 4.320/64 determina como critério de valoração aos bens de almoxarifado o preço médio ponderado das compras. A norma não traz essa delimitação, mas, por ser uma lei federal vigente, os Estados estão obrigados a executar esse critério.

A norma ainda aborda que os custos dos estoques englobam os gastos de aquisição, tais como preço de compra, impostos de importação e outros não recuperáveis, frete, seguro, manuseio e outros diretamente atribuídos à aquisição de produtos acabados, materiais e suprimentos, de transformação, como mão-de-obra direta e custos indiretos de produção, variáveis e fixos alocados para transformar os materiais em produtos acabados, além de todos os gastos incorridos para coloca-los à sua condição e localização atuais.

Outro destaque na norma é o procedimento que deve ser realizado caso se identifique que o valor realizável líquido dos estoques é menor que seu custo. Isso pode ocorrer quando os estoques sofrerem danos, se tornarem obsoletos, total ou parcialmente, ou ainda os preços de venda diminuam tornando o valor de custo do estoque irre recuperável. Nesses casos o valor do custo deve ser ajustado através de um ajuste para perdas com estoque, reconhecendo-se esse valor como despesa incorrida no período.

O reconhecimento de despesa no resultado ocorre também quando os ativos desse grupo são distribuídos ou consumidos, ou ainda, quando os serviços são

prestados (CFC, 2016). Por fim, a NBC TSP 04 estipula que deve ser evidenciado nas demonstrações contábeis das entidades:

- (a) as políticas contábeis adotadas na mensuração dos estoques, incluindo critérios de valoração utilizados;
- (b) o valor total contabilizado em estoques e o valor classificado em outras contas específicas da entidade;
- (c) o valor de estoques contabilizados pelo valor justo menos as despesas de venda;
- (d) o valor de estoques reconhecido como despesa durante o período;
- (e) o valor de qualquer redução de estoques reconhecido como despesa no resultado do período, de acordo com o item 42;
- (f) o valor de qualquer reversão de redução do valor dos estoques reconhecido no resultado do período, de acordo com o item 42;
- (g) as circunstâncias ou acontecimentos que conduziram à reversão da redução de estoques, de acordo com o item 42; e
- (h) o valor contabilizado de estoques dados como garantia a passivos. (CFC, 2016, p. 9).

Com a definição e instruções especificadas pela norma, desde janeiro de 2017 as entidades do setor público devem adotar os conceitos e práticas estabelecidos por esse dispositivo e divulgar esses oito critérios em suas demonstrações para conhecimento dos usuários, fiscalização dos órgãos de controle e elucidação das informações apresentadas.

Como ação necessária para a implantação dos procedimentos relativos ao registro dos estoques, a STN recomendou a integração entre os sistemas contábil e o de controle físico dos estoques para asseverar a representação fidedigna e a tempestividade da informação contábil. Aos entes que não possuem essa integração, é fundamental realizar os ajustes operacionais e manter a conciliação contábil.

3 METODOLOGIA

3.1 Tipo de pesquisa

Com o objetivo de analisar a adoção das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público pelos Estados brasileiros e o Distrito Federal, este estudo se fundamentou em uma pesquisa de natureza descritiva em relação aos seus objetivos, qualitativa quanto à abordagem do problema e documental no que se refere aos procedimentos empregados.

O caráter descritivo faz-se necessário para identificar o objeto de estudo e relatar de forma detalhada a fim de atingir os objetivos e comparar os resultados. Segundo Gil (1999 apud BEUREN, 2006, p. 81) a pesquisa descritiva permite “descrever características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre as variáveis.”

Quanto ao enfoque foi empregada na metodologia do estudo a abordagem qualitativa, uma vez que os dados coletados nas demonstrações servem de base para verificar os pressupostos da pesquisa e atender os objetivos por meio da análise e comparação das informações obtidas (BEUREN, 2006). Ou seja, a tipologia abordada permite apurar se os estados aderiram as normas.

Através da pesquisa documental, na análise de legislações, manuais e normas relacionadas aos procedimentos contábeis e das demonstrações financeiras divulgadas nos portais da transparência de cada ente da federação, pretende-se realizar uma averiguação para identificar se os governos estaduais já aderiram em plenitude a norma brasileira de contabilidade aplicadas ao setor público que fundamenta sobre o tratamento contábil do grupo de estoques.

3.2 População e amostra

Conforme Marconi e Lakatos (2005), a delimitação do universo consiste em delimitar pessoas, coisas, fenômenos, etc., que serão pesquisados, enumerando suas características comuns, como sexo, faixa etária, organizações a que pertencem, funções desempenhadas, etc.

Como o objetivo do estudo é verificar se os entes públicos já adotaram a norma brasileira de contabilidade aplicadas ao setor, conforme estabelecido nas NBCASP de estoques e no MCASP, todos os estados brasileiros e o DF compõem a população da pesquisa por apresentarem uma relevância hierárquica na estrutura governamental, estando abaixo da União que vem executando as normas previamente.

Os Estados e o Distrito Federal, como entidades governamentais, possuem as mesmas obrigações e deveres para com a sociedade, apresentando características comuns entre si, além de que tiveram o mesmo prazo concedido pelo governo federal para aderir às normas contábeis.

A busca pelas DCASP foi realizada primeiramente nos portais da transparência e, quando não encontradas, no site institucional do governo. Somente os estados do Amazonas, Rondônia, Bahia, Pernambuco, Piauí, Paraíba, Rio Grande do Norte, Rio de Janeiro, Paraná, Santa Catarina, Goiás e o Distrito Federal divulgaram suas demonstrações no portal da transparência ou nos seus sites governamentais até a data de 12 de maio, quando foi realizada a primeira coleta das demonstrações. Os demais Estados não disponibilizaram em seus portais eletrônicos as DCASP do exercício de 2017 ou, no caso do Tocantins, o acesso ao portal estava indisponível no momento. Sendo assim, os demonstrativos dos quinze Estados restantes (Acre, Amapá, Pará, Roraima, Tocantins, Alagoas, Ceará, Maranhão, Sergipe, Espírito Santo, Minas Gerais, São Paulo, Rio Grande do Sul, Mato Grosso e Mato Grosso do Sul) foram solicitados por meio do sistema eletrônico de informação ao cidadão (e-SIC), com embasamento na LAI. Das solicitações enviadas apenas os Estados do Tocantins, Alagoas, Ceará, Maranhão, Espírito Santo, Mato Grosso e Mato Grosso do Sul enviaram resposta no tempo previsto na lei.

3.3 Coleta e análise de dados

A coleta de dados, conforme Dencker (1998), “é a fase do método de pesquisa que tem por objetivo obter informações sobre a realidade.” (DENCKER, 1998, p. 137). Para a obtenção dos dados deste estudo foram utilizadas as demonstrações contábeis, além das notas explicativas do ano de 2017, dos Estados brasileiros e o DF, nas quais foram extraídos os dados iniciais para realizar a avaliação.

A finalidade da análise de dados é reunir as observações de maneira coerente e organizada, de forma que seja possível responder o problema levantado pela pesquisa. Esta fase exige do pesquisador três processos: a classificação das informações, a organização delas e a sua explicação (ALVES, 2007).

Os dados extraídos diretamente do portal da transparência de cada estado, através das demonstrações contábeis para a prestação de contas do exercício de 2017, em conformidade com o princípio da transparência, permitirá a análise do conteúdo desses documentos, a fim de identificar se as demonstrações apresentadas obedecem às normas contábeis aplicadas ao setor público, principalmente no tocante aos procedimentos contábeis patrimoniais dos estoques.

Para efeitos de análise deste estudo, a busca das demonstrações teve por objetivo base identificar se as informações de divulgação obrigatória sobre os estoques foram destacadas nas DCASP elaboradas pelos entes, sendo elas, segundo a NBC TSP 04 e o MCASP:

Quadro 06 – Itens dos estoques a serem evidenciados nas demonstrações contábeis

ITEM	DESCRIÇÃO
(1) Políticas:	as políticas contábeis adotadas na mensuração dos estoques, incluindo critérios de valoração utilizados;
(2) Desdobramento:	o valor total contabilizado em estoques e o valor classificado em outras contas específicas da entidade;
(3) Valor de despesa:	o valor de estoques reconhecido como despesa durante o período;
(4) Ajuste de perdas:	o valor de qualquer redução de estoques reconhecido como despesa no resultado do período e o valor de qualquer reversão de redução do valor dos estoques reconhecido no resultado do período, além das circunstâncias ou acontecimentos que conduziram a essa reversão;
(5) Garantia de passivos:	o valor contabilizado de estoques dados como garantia a passivos.
(6) Valor justo:	o valor de estoques contabilizados pelo valor justo menos as despesas de venda.

Fonte: Elaborado a partir da NBC TSP 04.

Além disso, a análise tem o intuito de detectar a transparência ativa dos Estados em publicar as demonstrações em local de acesso público e a divulgação das DCASP conforme à estrutura dos dispositivos legais e reguladores. A verificação da estrutura observou os seguintes critérios de formatação, listados no quadro 07:

Quadro 07 – Parâmetros de formatação para elaboração das DCASP

DCASP	Critérios	Norma
Todas	Identificação da entidade do setor público, da autoridade responsável e do contabilista;	NBC T 16.6 R1
	Apresentação dos valores correspondentes ao período anterior;	
	Indicação da unidade utilizada nos valores monetários.	
BP	Estrutura composta por: a. Quadro Principal; b. Quadro dos Ativos e Passivos Financeiros e Permanentes; c. Quadro das Contas de Compensação (controle); e d. Quadro do Superávit / Déficit Financeiro.	MCASP
	Notas explicativas em função da dimensão e da natureza dos valores envolvidos nos ativos e passivos e detalhamento das principais contas e elementos patrimoniais relevantes.	
DVP	Modelo: Sintético ou analítico	MCASP
	Notas explicativas dos itens relevantes	
	Segregação em quantitativas e qualitativas	NBC T 16.6 R1
NE	Informações gerais: a. Natureza jurídica e domicílio da entidade. b. Natureza das operações e principais atividades da entidade. c. Declaração de conformidade com a legislação e com as normas de contabilidade aplicáveis.	MCASP
	Resumo das políticas contábeis significativas (bases de mensuração, julgamentos pela aplicação das políticas contábeis);	
	Informações de suporte e detalhamento de itens apresentados nas demonstrações contábeis.	

Fonte: Elaborado a partir da NBC T 16.6 R1 (2014) e MCASP (2017).

4 DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

4.1 Transparência

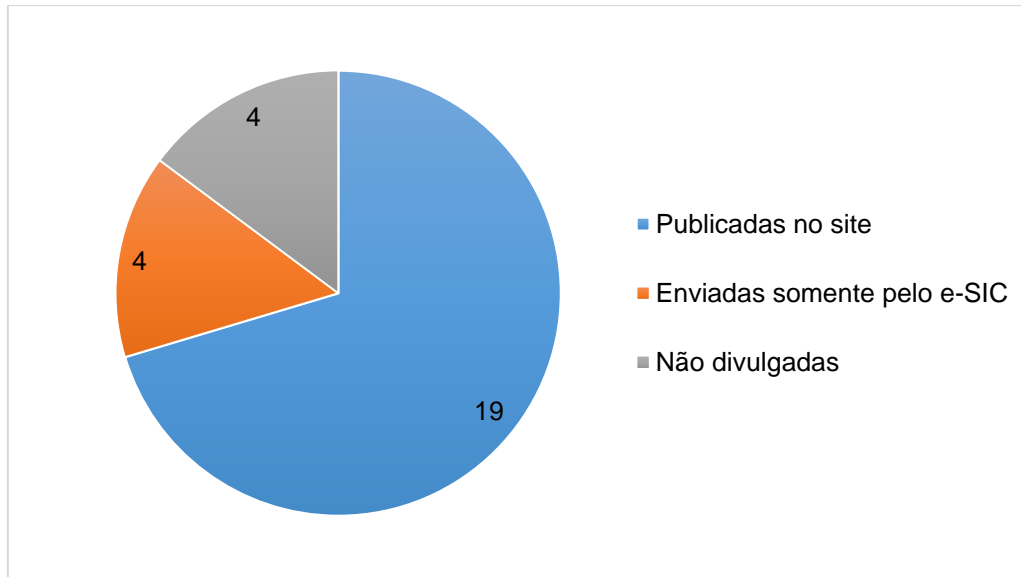
A prestação de contas é um dever estabelecido pela Constituição Federal e todos os Estados e o DF, na figura do Poder Executivo, tem a obrigação de apresentar anualmente, conforme artigo 82 e 101 da Lei 4.320/64, as demonstrações contábeis, que fazem parte da prestação de contas do governo, ao Poder Legislativo para aprovação, com o parecer prévio do Tribunal de Contas, e remeter à União para fins de consolidação nacional.

A prestação de contas traduz justamente a aplicação dos recursos pagos pelos contribuintes e demonstra os resultados alcançados através dos programas e ações do governo e os benefícios criados para a sociedade.

Como o artigo 51 da LRF estabelece que os Estados e o DF têm o prazo de até trinta e um de maio para encaminhar suas contas do exercício anterior ao Poder Executivo da União, o prazo de envio ao Poder Legislativo Estadual, estipulado na Constituição de cada Estado, é anterior a esse e o envio ao Tribunal de Contas do Estado (TCE) ocorre mais antecipadamente para que a corte possa emitir o parecer previamente ao envio à Assembleia Legislativa. Sendo assim, as demonstrações contábeis da maioria dos Estados encontram-se prontas até, no máximo, trinta de abril. O Amazonas, Pernambuco e o Rio Grande do Norte, por exemplo, tiveram até 02 de abril para enviarem sua prestação de contas do exercício de 2017 ao Tribunal de Contas jurisdicionado, Espírito Santo, Acre e Alagoas tiveram até dia 31 de março, 06 e 30 de abril, respectivamente, e o Mato Grosso do Sul entregou no dia 28 de março.

Ao realizar a coleta das demonstrações o que se verificou é que 19 Estados divulgaram suas demonstrações nos portais eletrônicos, ou seja, quase 30% das unidades federativas não mantiveram a transparência ativa de sua prestação de contas anual, correspondente ao exercício de 2017, conforme demonstrado no gráfico 01.

Gráfico 01 – Transparência dos Estados na publicação das DCASP



Fonte: Dados da pesquisa (2018).

Destaca-se que dos 19 Estados, apenas 12 tinham publicado suas demonstrações nos portais da transparência até o dia 12 de maio, quando da primeira consulta que pode ser considerada um período suficiente para efetuar a publicação, uma vez que o prazo legal de prestação de contas de cada estado já havia se encerrado ou estava próximo do fim.

Ademais, das solicitações enviadas através do e-SIC houveram apenas retornos dos Estados do Tocantins, Alagoas, Ceará, Maranhão, Espírito Santo, Mato Grosso e Mato Grosso do Sul, enquanto o Acre, Pará, Minas Gerais e Rio Grande do Sul não responderam, mas suas demonstrações foram incluídas no portal posteriormente até a última consulta realizada em 28 de maio. Os Estados do Amapá, Roraima, São Paulo e Sergipe não divulgaram seus demonstrativos nem responderam as solicitações formalizadas, por isso seus dados não puderam ser demonstrados nesta pesquisa.

Os dispositivos das Leis 101/2000 e 12.527/2011 estabelecem que os entes governamentais devem promover de forma ativa, inclusive em meios eletrônicos e de fácil acesso ao público, a transparência das informações de interesse coletivo envolvendo os planos, orçamentos, as prestações de contas, despesas, receitas e demais dados e documentos públicos.

O que se percebeu foi uma procrastinação quanto à divulgação das informações, uma vez que no período de coleta muitas demonstrações já se

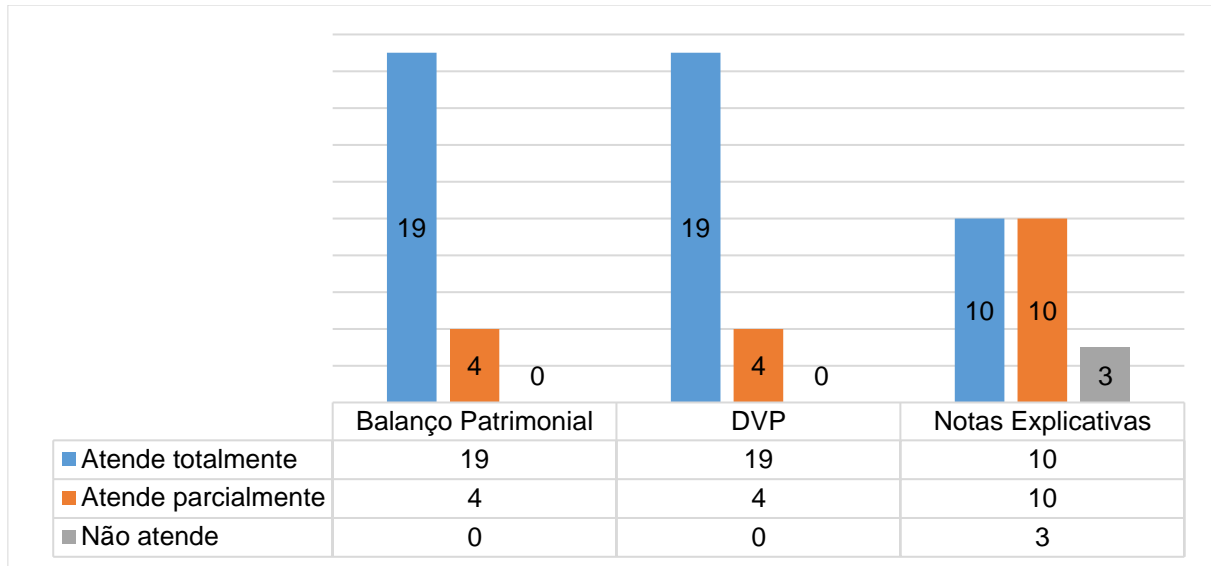
encontravam elaboradas e o fato de não estarem publicadas não só infringem as disposições das leis referenciadas, mas também o princípio da publicidade. Além disso, enfatiza-se que 15% dos Estados além de não publicarem as demonstrações, também não responderam a solicitação de envio pelo e-SIC. Apesar de parecer uma quantidade pequena, esse fato representa um atraso no desenvolvimento das ações públicas dado que descumpre a LAI que está vigente há seis anos.

4.2 Demonstrações divulgadas

A análise das demonstrações se baseou principalmente no balanço patrimonial (BP) consolidado, na demonstração das variações patrimoniais (DVP) e nas notas explicativas (NE). Antes de verificar os itens evidenciados em relação aos estoques abarcados pela norma, apurou-se se essas DCASP mantinham formatação e estrutura em conformidade com o estabelecido na Lei 4.320/64, NCB T 16.6 R1, no MCASP e nas IPC correspondentes.

Das demonstrações coletadas todos os Estados e o DF apresentaram as três demonstrações, com exceção do Maranhão que não divulgou as Notas Explicativas. O Estado chegou a apresentar um relatório do contador citando os responsáveis pela elaboração do balanço, o sistema contábil utilizado e a legislação e normativas de embasamento que são informações comuns nas notas explicativas, mas não abordou os principais itens sobre as políticas contábeis adotadas nem detalhou os itens e contas apresentados nas demonstrações.

O gráfico 02 demonstra de forma global a situação das DCASP divulgadas pelos Estados e DF quanto ao atendimento dos critérios estabelecidos pela NBC T 16.6 R1, MCASP e IPC no que tange a estrutura e formatação para elaboração dos BP, DVP e NE.

Gráfico 02 – Quantidade de Estados que atendem a estrutura das DCASP

Fonte: Dados da pesquisa (2018)

Quanto a estrutura de formatação das demonstrações verificou-se que dos balanços patrimoniais apresentados os estados da Bahia, Maranhão, Minas Gerais e o Distrito Federal descumpriram a formatação geral em algum quesito. O estado baiano e o mineiro não evidenciaram o quadro do superávit/déficit financeiro, que é um dos quatro quadros que constitui a estrutura do balanço patrimonial, conforme determinado no MCASP. Já os balanços do Maranhão e Distrito Federal não possuem nenhuma nota explicativa que deve existir para elucidar a dimensão e a natureza dos valores envolvidos nos ativos e passivos e detalhar as contas e elementos patrimoniais relevantes. A ausência dessas notas entrava a compreensibilidade dos usuários sobre as demonstrações.

Quanto as DVP, a maioria dos Estados apresentaram as variações patrimoniais do exercício de 2017 segundo o modelo analítico, relacionado no MCASP e descrito na IPC 05, com exceção do Paraná e Rio Grande do Sul, que demonstraram através do modelo sintético e não seguiram a norma ao não incluir os quadros anexos. Outros entes que também não cumpriram a estrutura da DVP definida no manual foram o Maranhão e o Distrito Federal, pois, assim como no balanço, não evidenciaram em notas os fatos relevantes dos itens que compõem as Variações Patrimoniais Aumentativas (VPA) e Variações Patrimoniais Diminutivas (VPD), tais como a redução ao valor recuperável dos ativos, bem como as reversões, a constituição de provisões e os ajustes de perdas.

Outro quesito perceptível foi que apenas os estados do Acre, Alagoas, Paraíba e Mato Grosso apresentaram, além da DVP quantitativa, a DVP qualitativa. A reduzida divulgação das DVP segregadas nessas duas formas, ambas exigidas pela NBC T 16.6, pode ter influência no fato de a IPC 05 conceder a facultatividade na elaboração do quadro das variações patrimoniais qualitativas.

No caso das notas explicativas, os estados do Pará, Rondônia, Tocantins, Alagoas, Bahia, Pernambuco, Espírito Santo, Minas Gerais, Santa Catarina e Mato Grosso do Sul seguiram plenamente à estruturação proposta no MCASP. O Amazonas, Ceará, Paraíba e Rio de Janeiro deixaram de incluir apenas as informações iniciais sobre sua natureza jurídica, domicílio e essência das operações e principais atividades.

O estado do Acre, apesar de não ter apresentado um documento intitulado de notas explicativas, incluiu um relatório geral de administração em que retratou pontos comuns que são abordados nas notas explicativas, tais como políticas contábeis, detalhamento de contas e elementos patrimoniais, declaração de conformidade com a legislação e as normativas, deixando de abarcar somente as informações introdutórias sobre o ente e suas atividades e os julgamentos realizados para aplicação das políticas contábeis, assim como o Piauí. Já os estados de Goiás e Mato Grosso, também atenderam parcialmente os requisitos, faltando expor algumas informações como as bases de mensuração utilizadas. No Rio Grande do Norte e Paraná as notas foram insuficientes na abordagem das políticas contábeis, pois citou a base de mensuração de poucos elementos e não explanou os julgamentos efetuados, e não apresentou informações e detalhes dos elementos patrimoniais apresentados nas demonstrações.

Outrossim, os estados que não atenderam em nenhum ponto a composição padrão das notas explicativas foram o Maranhão, o Rio Grande do Sul e o Distrito Federal. No estado gaúcho essa demonstração, que tem a função de elucidar a compreensão dos usuários sobre as informações retratadas nas demais demonstrações, só trataram de alguns ajustes realizados nas contas de ativo, passivo, PL e de transferências financeiras intragovernamentais, faltando expressar as demais informações sugeridas pela STN como a natureza jurídica, o domicílio e a natureza das operações e principais atividades da entidade, a declaração de conformidade com a legislação e com as normas de contabilidade aplicáveis, além do resumo das políticas contábeis significativas e outras informações que podem afetar a

compreensão do usuário. Já a região brasiliense apresentou no volume principal de suas demonstrações uma seção de notas explicativas, contudo estas eram compostas de poucas informações e não abordaram os pontos bases que devem explicar sobre o ente, as demonstrações, as políticas contábeis adotadas, a composição de suas contas patrimoniais e demais informações úteis à compreensão por parte dos usuários sobre o orçamento, as finanças e o patrimônio da entidade pública. Como já destacado anteriormente, o estado maranhense não publicou notas explicativas às demonstrações contábeis.

A tabela 01 apresenta de forma resumida a situação de cada ente da federação, no tocante ao atendimento dos critérios de formatação das demonstrações, tendo sido atribuído “1” para o ente que atendeu totalmente os critérios, “2” para os que atenderam parcialmente e “0” para o estado que não observou os pressupostos estabelecidos na norma.

Tabela 01 – DCASP divulgadas que atenderam a formatação das normas

REGIÕES	UF	SIGLA	DCASP divulgadas		
			Balanco Patrimonial	DVP	Notas Explicativas
NORTE	Acre	AC	1	1	2
	Amapá	AP	-	-	-
	Amazonas	AM	1	1	2
	Pará	PA	1	1	1
	Rondônia	RO	1	1	1
	Roraima	RR	-	-	-
	Tocantins	TO	1	1	1
NORDESTE	Alagoas	AL	1	1	1
	Bahia	BA	2	1	1
	Ceará	CE	1	1	2
	Maranhão	MA	2	2	0
	Paraíba	PB	1	1	2
	Pernambuco	PE	1	1	1
	Piauí	PI	1	1	2
	Rio Grande do Norte	RN	1	1	2
Sergipe	SE	-	-	-	
SUDESTE	Espírito Santos	ES	1	1	1
	Minas Gerais	MG	2	1	1
	Rio de Janeiro	RJ	1	1	2
	São Paulo	SP	-	-	-
SUL	Paraná	PR	1	2	2
	Rio Grande do Sul	RS	1	2	0
	Santa Catarina	SC	1	1	1
CENTRO-OESTE	Goiás	GO	1	1	2
	Mato Grosso	MT	1	1	2
	Mato Grosso do Sul	MS	1	1	1
	Distrito Federal	DF	2	2	0

Fonte: Dados da pesquisa (2018)

Apesar de em alguns casos apenas os pequenos detalhes terem passados desatendidos, deve-se levar em consideração que as normas foram criadas visando a convergência aos padrões internacionais, tendo em vista o contexto de economia globalizada, então uma informação que pode aparentemente não fazer falta para um usuário, pode fazer para outro, além de prejudicar a comparabilidade das demonstrações.

4.3 Elementos evidenciados

Com os demonstrativos à disposição a próxima etapa da pesquisa consistiu em averiguar a evidenciação dos procedimentos normativos relativos aos estoques. Inicialmente buscou-se a demonstração das políticas adotadas identificando as bases de mensuração e critérios de valoração dos estoques. Posteriormente, investigou-se o reconhecimento dos estoques no ativo do balanço patrimonial, bem como seu detalhamento nas notas explicativas. Buscou-se ainda pesquisar a evidenciação dos valores de baixas de estoques no período e os valores reconhecidos como ajuste de perdas, bem como as reversões e os fatos que as causaram. Por fim, apurou-se se as unidades federativas evidenciaram a contabilização de estoques dados como garantia de passivos e de estoques avaliados pelo valor justo.

Evidenciaram suas políticas contábeis em relação aos estoques, através das notas explicativas, o total de 14 Estados. A Bahia, Santa Catarina, Espírito Santo, Rio de Janeiro, Rondônia e Tocantins relataram que avaliam seus estoques pelo custo de aquisição/produção/construção ou pelo valor realizável líquido, dos dois o menor. Já os estados de Alagoas, Piauí, Paraíba, Paraná, Rio Grande do Sul, Minas Gerais e Pará também explanaram mensurar pelo custo de aquisição, porém não fizeram alusão à realização da estimativa do valor realizável líquido. Percebe-se através desse fato a negligência desses sete estados em executar a norma, pois a efetuação da estimativa do valor realizável líquido é imprescindível para retratar de forma mais fidedigna o patrimônio público e evitar superavaliação de ativos.

A utilização do critério de valoração pela média ponderada aos itens do almoxarifado, preceito estabelecido no artigo 106 da Lei 4.320/64, só foi alegada pelos estados de Alagoas, Bahia, Pernambuco, Rio Grande do Sul, Santa Catarina, Minas

Gerais, Rio de Janeiro, Pará, Rondônia e Tocantins. Percebe-se através desse fato o lapso dos demais estados em evidenciar as informações conforme a norma determina.

Os Estados que não evidenciaram nenhuma forma, em suas demonstrações, das políticas contábeis adotadas em relação aos ativos classificados como estoques foram o Acre, Amazonas, Ceará, Maranhão, Rio Grande do Norte, Goiás, Mato Grosso do Sul, Mato Grosso e o Distrito Federal. Quanto à mensuração pelo custo corrente de reposição de estoques para distribuição, ou para consumo no processo de produção de bens a distribuir, gratuitamente ou por valor irrisório, só foi citado por Minas Gerais e Tocantins. O quadro 08 demonstra de forma compilada as políticas contábeis evidenciadas.

Quadro 08 – Políticas contábeis evidenciadas

REGIÕES	UF	DIVULGAÇÃO DAS BASES DE MENSURAÇÃO E CRITÉRIO DE VALORAÇÃO					NÃO
		SIM					
		Custo de aquisição/produção	Valor Realizável Líquido	Valor Justo	Média Ponderada	Custo Corrente de Reposição	
NORTE	AC						X
	AP	-	-	-	-	-	-
	AM						X
	PA	X			X		
	RO	X	X		X		
	RR	-	-	-	-	-	-
	TO	X	X	X	X	X	
NORDESTE	AL	X			X		
	BA	X	X		X		
	CE						X
	MA						X
	PB	X					
	PE				X		
	PI	X					
	RN						X
SE	-	-	-	-	-	-	
SUDESTE	ES	X	X				
	MG	X			X	X	
	RJ	X	X		X		
	SP	-	-	-	-	-	-
SUL	PR	X					
	RS	X			X		
	SC	X	X		X		
CENTRO-OESTE	GO						X
	MT						X
	MS						X
	DF						X

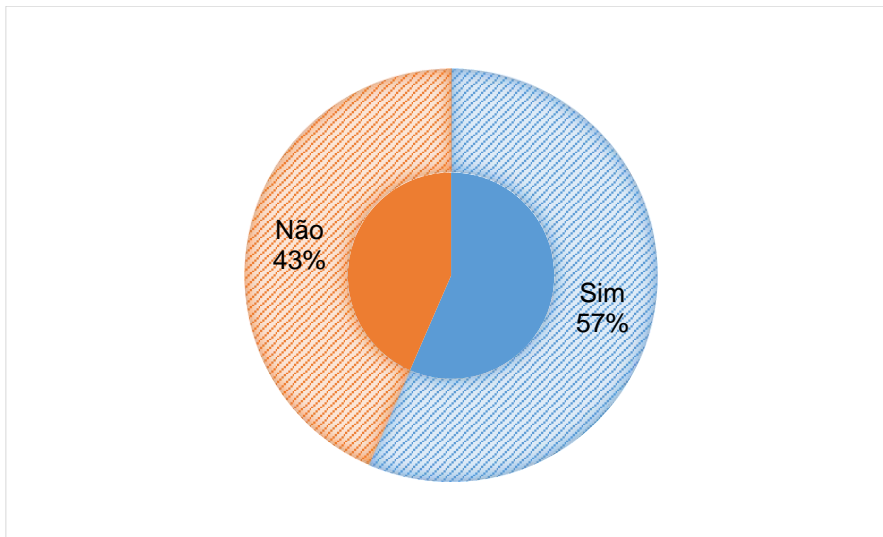
Fonte: Dados da pesquisa (2018).

Destaca-se ainda que o estado da Bahia e Rondônia continuam no exercício de 2017 estoques para distribuição, ou para consumo no processo de produção de

bens a distribuir, gratuitamente ou por valor irrisório, mas não houve menção acerca de mensuração pelo custo corrente de reposição, não sendo assim possível identificar se foi realizada a estimativa desse custo.

A segunda etapa da verificação dos itens evidenciados consistiu em apurar, por meio do balanço patrimonial e notas explicativas, o valor total contabilizado em estoques e o valor classificado em outras contas específicas do ente governamental. Dos 23 estados que tornaram pública suas demonstrações, apenas 13 cumpriram com a divulgação do valor total contabilizado em estoques e o valor classificado em outras contas específicas.

Gráfico 03 – Evidenciação do valor classificado em outras contas específicas



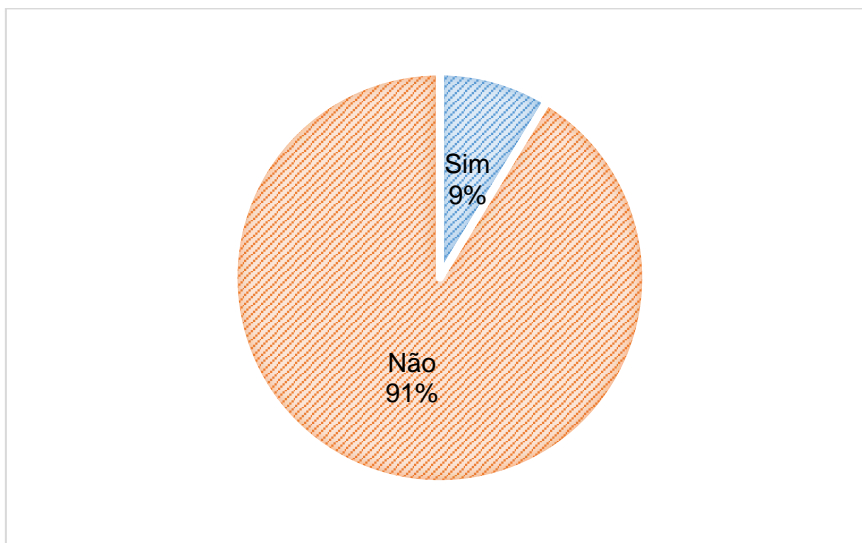
Fonte: Dados da pesquisa (2018).

O Amazonas, Maranhão, Paraíba, Piauí, Rio Grande do Norte, Rio Grande do Sul, Goiás, Mato Grosso e o Distrito Federal não apresentaram o detalhamento das classificações de estoques. Já o Paraná citou em notas explicativas quais eram as contas classificadas nesse grupo do ativo, contudo não demonstrou seus valores. Dos Estados que evidenciaram, o Ceará indicou a classificação dentro do próprio balanço patrimonial, através da apresentação das contas de 4º nível do PCASP e os demais apontaram nas notas explicativas.

Em seguida, verificou-se os demonstrativos de notas explicativas e DVP para identificar o valor de estoques reconhecido como despesa durante o período. Somente os Estados da Bahia e Santa Catarina evidenciaram em seus demonstrativos os valores de estoques reconhecidos como despesa no período. As movimentações das

contas classificadas em estoques foram retratadas nas notas, demonstrando não só as despesas através das baixas efetuadas, mas também as compras por meio das adições registradas. O gráfico 04 expressa em percentual a quantidade de estados divulgaram ou não essa informação.

Gráfico 04 – Evidenciação do valor de estoques reconhecido como despesa durante o período



Fonte: Dados da pesquisa (2018).

A análise nas DVP compreendeu a observação das variações patrimoniais diminutivas relativas aos custos das mercadorias e produtos vendidos, uma vez que esses retratam diretamente as baixas efetuadas nos estoques por vendas realizadas no período. Apenas os Estados Pará, Rio de Janeiro, Santa Catarina e Mato Grosso tiveram valores contabilizados nessa conta no período.

Salienta-se, conforme as NBCASP, que o custo das mercadorias e dos produtos vendidos devem ser computados no exercício correspondente às respectivas receitas de vendas. Com isso, observou-se que o Acre, Amazonas, Alagoas, Ceará, Maranhão, Paraíba, Pernambuco, Rio Grande do Norte, Espírito Santo, Minas Gerais, Mato Grosso do Sul e o Distrito Federal tiveram VPA com vendas de mercadorias/produtos, porém não apresentaram na DVP os custos com as mercadorias e/ou produtos vendidos. Isto pode significar que tanto o reconhecimento de estoques, como a contabilização dos custos não estão totalmente alinhados às normas.

Quanto ao ajuste de perdas, não se identificou a efetuação de reduções no período analisado do valor de estoques, nem de reversões das reduções. Alagoas, Santa Catarina e Rio de Janeiro evidenciaram em seus demonstrativos contas voltadas aos ajustes com perdas de estoques com valores nulos, demonstrando que não foi realizado ajustes no exercício. Já o Acre, Pará, Tocantins, Bahia, Pernambuco, Espírito Santo, Minas Gerais e Mato Grosso, apesar de não ter evidenciado uma conta específica para ajustes de perdas de estoques, foi possível identificar por meio das notas explicativas que os valores contabilizados na conta geral de ajustes para perdas se referiam a outros elementos patrimoniais que não incluíam os estoques. Os doze Estados restantes não citaram ou evidenciaram qualquer referência ao reconhecimento de ajustes, por redução ou reversão, de perdas nos estoques. Isto demonstra não apenas a falta da evidenciação, mas também a ausência da prática da avaliação do valor realizável líquido e estimativas de perdas por danos e obsolescência dos estoques.

Realça-se que através da DVP do Maranhão foi possível identificar que o ente teve, no exercício de 2017, variações diminutivas por redução a valor recuperável e ajuste para perdas e por perdas involuntárias. O estado ainda efetuou no mesmo exercício reversão de provisão e ajuste de perdas. Entretanto, como já referenciado no tópico anterior, o Estado do Maranhão não elaborou notas explicativas, assim não foi possível identificar se os valores contabilizados nessas contas têm relação com os estoques.

Destaca-se ainda que o estado de Minas Gerais não divulgou em notas explicativas, mas foi possível reparar na DVP, por ser analítica com as contas detalhadas até o 7º nível, que o estado incorreu em VPD no tocante aos estoques por perdas involuntárias e logrou uma adição em sua VPA por meio de incorporação de estoques. Como não houve citação do fato em notas explicativas, os acontecimentos que levaram a esses registros não foram reconhecidos e consistem em fatos que implicam em alterações no patrimônio e deveriam ter sido apontadas em notas. O mesmo foi observado no balancete de dezembro de 2017 do Estado do Tocantins, que foi publicado com as demonstrações. Esse teve perdas involuntárias em seus estoques devido a extravios, ajustes do preço médio, bens inservíveis e ajustes de inventários, mas que não foram explanados em notas explicativas.

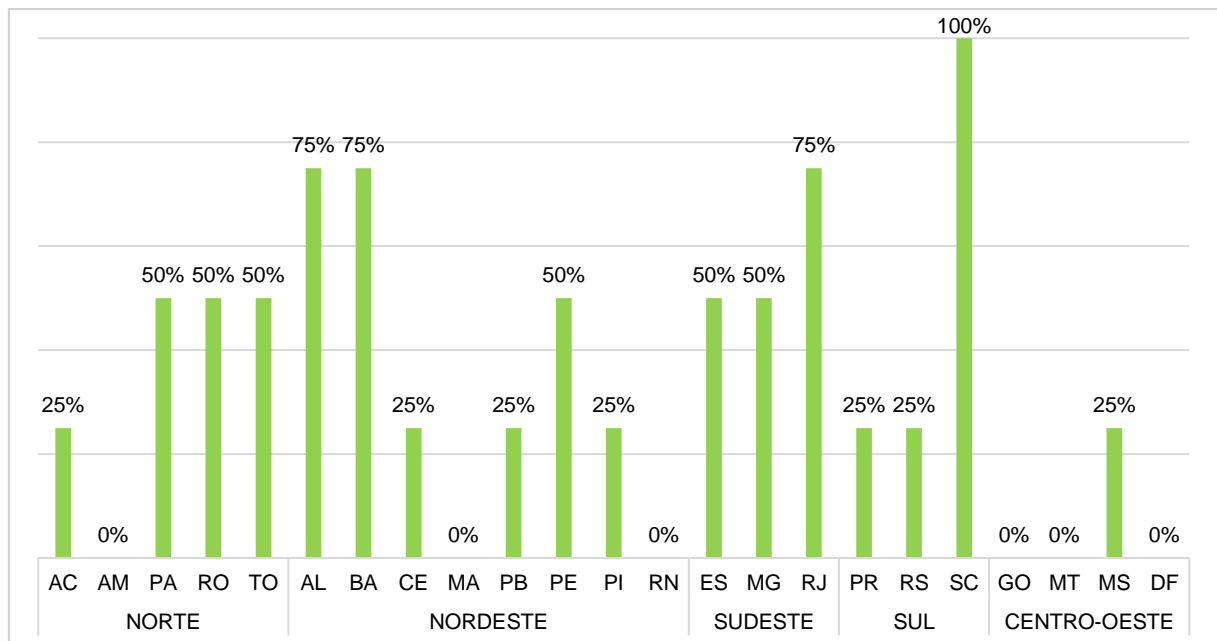
Por fim, nenhuma evidenciação de estoques concedidos como garantia de passivos e estoques avaliados pelo valor justo foi identificada nas demonstrações.

Destaca-se que a não evidenciação desses itens nos Estados, que já executam os PCP referentes aos estoques, significa a não ocorrência das causas para a efetuação desse registro contábil, e não o descumprimento da norma em si.

Ademais, outro fato reparado durante a análise das demonstrações é que apenas nove Estados divulgaram seus PIPCP, tendo o Alagoas e Santa Catarina divulgado a implantação total do reconhecimento, mensuração e divulgação dos estoques, Rio de Janeiro, Goiás e Mato Grosso a implantação parcial e Pará, Rondônia, Bahia e Pernambuco estabeleceram apenas o cronograma para implantação do procedimento.

Conforme os dados extraídos desta pesquisa, o que se reparou em relação aos itens de políticas contábeis adotadas, desdobramentos das classificações de estoques, valor reconhecido como despesa no período e ajustes de perdas é que apenas nas demonstrações contábeis de Santa Catarina esses itens quatro foram evidenciados com clareza e destaque para os usuários. Um pouco menos da metade dos Estados se mantiveram na média ou acima dela na evidenciação desses itens, conforme explanado no gráfico 05:

Gráfico 05 – Nível da adoção dos itens de evidenciação dos estoques por Estados



Fonte: Dados da pesquisa (2018).

Em resumo, o que se verifica é uma aderência parcial e gradativa dos Estados às normas. Enquanto uns já conseguiram implantar os procedimentos contábeis patrimoniais em relação aos estoques, outros estão na tentativa e viabilização dos meios e recursos necessários para executar a contabilização conforme os preceitos normativos e outra parcela, além de não iniciarem os processos para efetivação do reconhecimento, mensuração e evidenciação dos estoques, encontram-se ainda em delongas à elaboração e transparência das demonstrações contábeis.

5 CONCLUSÃO

A contabilidade é um pilar nos sistemas organizacionais no âmbito do setor público. As boas práticas de governança exigem a sua aplicação nas estruturas institucionais e a busca constante por seu aprimoramento, isso porque a contabilidade fornece, por meio de seus demonstrativos, um leque detalhado de informações sobre a situação orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio de uma entidade, abastecendo, assim, a administração pública, os órgãos de controle, os credores e a sociedade de informações referentes às mutações do patrimônio e os resultados alcançados pelas políticas e ações adotadas.

O afligimento em busca do desenvolvimento da gestão pública e efetividade das ações políticas no Brasil provocou nos entes da Federação uma reestruturação de sua organização sob os aspectos normativo, administrativo e tecnológico. Para efetuar essa organização a contabilidade aplicada ao setor público, como sistema de informação específico, passou por uma série de mudanças buscando novas metodologias e procedimentos técnicos mais apropriados para o registro, a mensuração e a evidenciação dos atos e fatos das entidades governamentais de modo a representar a situação patrimonial, orçamentária e financeira de forma mais fidedigna e tempestivamente.

Nesse sentido, o presente estudo analisou a adoção das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público pelos estados brasileiros e DF. Como várias normas foram editadas nos últimos anos, convergidas aos padrões internacionais, a pesquisa se delimitou a verificar a aplicação do tratamento contábil para os estoques estabelecido na NBC TSP 04 – Estoques, norma em vigor desde 1º de janeiro de 2017. Além disso, buscou-se verificar se os estados brasileiros promovem a transparência de suas demonstrações contábeis, identificar se as informações e os demonstrativos estão sendo divulgados conforme deliberado nas normas, avaliar o nível de adoção destas e comparar sua utilização entre os estados brasileiros.

Em relação à transparência dos estados na divulgação das suas demonstrações contábeis reparou-se que muitos deles ainda se encontram atrasados nesse quesito. Quatro estados não foram avaliados no objetivo principal desta pesquisa por não terem divulgado seus demonstrativos e outros 15% não atenderam ao critério da transparência ativa. Mesmo sendo obrigatória a publicação de suas

ações, atos, gastos, receitas e prestações de contas, alguns Estados ainda descumprem a legislação pela falta da divulgação dessas informações interferindo na fiscalização e controle social.

Prosseguindo a pesquisa com os demonstrativos divulgados, verificou-se ainda que os estados não estão completamente adaptados quanto a sua elaboração. Mesmo com os manuais, notas técnicas e outros instrumentos de auxílio disponibilizados para contribuir na didática da elaboração das demonstrações contábeis o que se verificou é que ainda há uma parcela dos estados apresentando suas demonstrações fora dos padrões estabelecidos nas normas, para as notas explicativas, por exemplo, mais da metade dos estados não conseguiram apresentar em plenitude conforme a norma.

No que se refere à adoção das normas aplicadas aos estoques apurou-se que a base de mensuração e o critério de valoração mais utilizados consistem no custo de aquisição/produção e na média ponderada. As políticas contábeis e os valores classificados nas contas específicas de estoques da entidade são os itens mais evidenciados pelos Estados em suas demonstrações contábeis, mesmo assim aproximadamente 40% deles não evidenciam esses elementos. A evidenciação dos valores de estoques reconhecidos como despesa e dos ajustes de perdas efetuados no período foram os pontos menos evidenciados.

Verificou-se ainda que apesar de evidenciadas nas demonstrações as políticas contábeis utilizadas, não significa que esses Estados estão cumprindo as normas sobre estoques definidas na NBC TSP 04 e no MCASP, pois as bases de mensuração e critérios de valoração especificados para determinados itens integrantes dos estoques não foram relatados.

Comparando os estados entre si, verifica-se que enquanto poucos estão com os procedimentos contábeis relativos aos estoques implantados, conforme a norma e os padrões internacionais, outros encontram-se em total atraso e sem controle ou plano estratégico divulgados para mudar essa realidade e iniciar a adoção das ações necessárias para pôr em prática os procedimentos estabelecidos na norma. A maioria situa-se no em processo de transição, aderindo as normativas aos poucos.

No geral o que se nota é que os Estados ainda possuem um longo percurso a evoluir para que finalmente atinjam os padrões estabelecidos nas normas e sejam capazes de gerar informações mais adequadas para tornarem-se fonte de apoio ao

processo de tomada de decisão e suporte necessário à instrumentalização do controle social.

O estudo realizado apresentou limitações quanto à observação das normas aplicadas em casos excepcionais, como a avaliação de estoques pelo valor justo. Isso ocorreu devido aos procedimentos aplicados para a produção da pesquisa, uma vez que a coleta de dados por meio das demonstrações contábeis não permitiu identificar se a norma não está sendo cumprida ou se apenas não houve casos aplicáveis a esta regra a evidenciar.

Para estudos futuros, pode-se verificar as causas das dificuldades enfrentadas pelos entes governamentais em acompanhar e aplicar as normas e executar os procedimentos contábeis estabelecidos.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Contabilidade avançada**. São Paulo: Atlas, 1997.

ALVES, Magda. **Como escrever teses e monografias**: um roteiro passo a passo. 4ª reimpressão. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007.

BEUREN, Ilse Maria (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**: teoria e prática. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

BEZERRA FILHO, João Eudes. **Contabilidade aplicada ao setor público**: abordagem simples e objetiva. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

_____. FEIJÓ, Paulo Henrique. A nova contabilidade aplicada ao setor público: o futuro chegou. **Revista do TCE-PE**, Recife, v. 19, n. 19, p. 28-61, dez. 2012. Disponível em: <https://periodicos.tce.pe.gov.br/seer/ojs-2.3.6/index.php/Revista_TCE-PE/article/viewFile/708/651>. Acesso em: 26 abr. 2017.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado, 1988. Brasília, DF, 05 out. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm> Acesso em: 20 maio 2018.

_____. Presidência da República. **Lei nº 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/L4320compilado.htm>. Acesso em: 28 fev. 2018.

_____. Presidência da República. **Lei Complementar nº 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: 28 fev. 2018.

_____. Presidência da República. **Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011**. Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal; altera a Lei no 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei no 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei no 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá outras providências.

Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12527.htm>. Acesso em: 20 maio 2018.

_____. Tribunal de Contas da União. **Acórdão nº 1078/2004**. Segunda Câmara. Relator: Ministro-Substituto Lincoln Magalhães da Rocha. Sessão de 24/6/2004.

Disponível em:

<http://www.tcu.gov.br/Consultas/Juris/Docs/judoc%5CRELAC%5C20051206%5CGERADO_TC-43154.pdf>. Acesso em: 26 abr. 2018.

_____. Portaria nº 157, de 9 de março de 2011. Dispõe sobre a criação do Sistema de Custos do Governo Federal. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 10 mar. 2011. p. 40. Disponível em:

<<http://pesquisa.in.gov.br/imprensa/jsp/visualiza/index.jsp?jornal=1&pagina=40&data=10/03/2011>>. Acesso em: 02 maio 2018.

_____. Portaria nº 634, de 19 de novembro de 2013. Dispõe sobre regras gerais acerca das diretrizes, normas e procedimentos contábeis aplicáveis aos entes da Federação, com vistas à consolidação das contas públicas da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, sob a mesma base conceitual. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 21 nov. 2013. p. 20-21. Disponível em:

<<http://pesquisa.in.gov.br/imprensa/jsp/visualiza/index.jsp?data=21/11/2013&jornal=1&pagina=20&totalArquivos=104>>. Acesso em: 01 maio 2017.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Nota Técnica nº 5 de 21 de novembro de 2013**. Apresenta orientações acerca da Portaria STN nº 634, de 19 de novembro de 2013. Disponível em:

<https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/arquivo/conteudo/Nota_Tecnica_N_5_2013_CCONF_SUCON_STN_MF0DF.pdf>. Acesso em: 25 abr. 2018.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual técnico de contabilidade aplicada ao setor público**: aplicado à União e aos Estados, Distrito Federal e Municípios. 1. ed. Brasília: STN, 2008. 2 v.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de contabilidade aplicada ao setor público**: aplicado à União e aos Estados, Distrito Federal e Municípios. 2. ed. Brasília: STN, 2009. 5 v.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de contabilidade aplicada ao setor público**: aplicado à União e aos Estados, Distrito Federal e Municípios. 4. ed. Brasília: STN, 2011.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de contabilidade aplicada ao setor público**: aplicado à União e aos Estados, Distrito Federal e Municípios. 7. ed. Brasília: STN, 2016. Disponível em: <<https://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/563508/MCASP+7ª%20edição+Versão+Replicação+2017+06+02.pdf/3f79f96f-113e-40cf-bbf3-541b033b92f6>>. Acesso em: 16 abr. 2017.

_____. Senado. **Projeto de Lei Complementar PLC 229/2009**. Estabelece normas gerais sobre plano, orçamento, controle e contabilidade pública, voltadas para a responsabilidade no processo orçamentário e na gestão financeira e patrimonial, altera dispositivos da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, a fim de fortalecer a gestão fiscal responsável e dá outras providências. Disponível em: <<https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=2965275&disposition=inline>>. Acesso em: 04 abr. 2018.

COCHRANE, T. M. C. **A importância do controle interno na administração pública brasileira e a contribuição da Contabilidade como principal instrumento na busca da eficiência da Gestão Pública**. Fortaleza, 2003. Trabalho de Conclusão de Curso (Especialização em Gestão e Finanças Públicas). Universidade Federal do Ceará, Disponível em: <http://www.gestaofinancaspublicas.ufc.br/artigo_cont_publica_Teresinha_Maria_Cavalcanti_Cochrane_Integra.doc> Acesso em: 15 mar. 2018.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). Comitê de convergência. Disponível em: <<http://cfc.org.br/tecnica/grupos-de-trabalho/comite-de-convergencia/>>. Acesso em: 20 fev. 2018.

_____. **Normas brasileiras de contabilidade**: contabilidade aplicada ao setor público: NBCs T 16.1 a 16.11. Brasília, 2012. 51 p. Disponível em: <http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Setor_P%C3%BAblico.pdf>. Acesso em: 15 nov. 2017.

_____. **NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL – Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público**. Brasília, 2016. 61 p. Disponível em: <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2016/NBCTSPEC&arquivo=NBCTSPEC.doc>. Acesso em: 06 abr. 2018.

_____. **NBC TSP 04 – Estoques**. Brasília, 2016. 10 p. Disponível em: <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2016/NBCTSP04&arquivo=NBCTSP04.doc>. Acesso em: 06 abr. 2018.

_____. **Revogação da Resolução nº 750/1993**: contexto e considerações. Notícia de 4 novembro de 2016. Disponível em: <<http://cfc.org.br/noticias/revogacao-da-resolucao-no-7501993-contexto-e-consideracoes/>>. Acesso em: 02 maio 2018.

_____. **CFC publica a norma Estrutura Conceitual da contabilidade pública**. Notícia de 4 outubro de 2016. Disponível em: <<http://cfc.org.br/noticias/cfc-publica-a-norma-estrutura-conceitual-da-contabilidade-publica/>>. Acesso em: 02 jun. 2018.

_____. **GA NBC TSP**. Site CFC, 2017. Disponível em: <<http://cfc.org.br/tecnica/areas-de-interesse/area-publica/o-ga-nbctsp/>>. Acesso em: 04 maio 2018.

_____. SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL (STN). **Curso de Contabilidade Aplicada ao Setor Público**: Teoria da Contabilidade. Uberlândia, 2009. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br/conteudo.aspx?codMenu=67&codConteudo=4297>>. Acesso em: 15 mar. 2018.

DARÓS, Leandro Luís; PEREIRA, Adriano de Souza. Análise das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público - NBCASP: mudanças e desafios para a Contabilidade pública. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 10., 2009, São Paulo. **Anais...** São Paulo: USP, 2009. p. 1-12. Disponível em: <<http://www.congressousp.fipecafi.org/anais/artigos92009/467.pdf>>. Acesso em: 04 abr. 2018.

DENCKER, Ada de Freitas Maneti. **Métodos e Técnicas de Pesquisa em Turismo**. 2. ed. São Paulo: Futura, 1998.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

LELIS, João Caldeira. **Gestão de materiais**: estoque não é o meu negócio. Rio de Janeiro: Brasport, 2007.

LIGABUE, Sirlei Fatima. **A evolução da contabilidade pública no Brasil, a partir das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público – NBR T 16**. Porto Alegre, 2010. Monografia (Graduação em Ciências Contábeis). Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Disponível em: <<http://www.lume.ufrgs.br/handle/10183/27204>>. Acesso em 12 fev. 2017.

LOPES, Tailine Kovalski. **Alterações trazidas pelas normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público (NBCASP) para a contabilidade pública**. Porto Alegre, 2010. Monografia (Graduação em Ciências Contábeis e

Atuariais). Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Disponível em: <<http://www.lume.ufrgs.br/handle/10183/27210>>. Acesso em 12 fev. 2017.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos da metodologia científica**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

NASCIMENTO, José Orcélio do. A Nova Contabilidade aplicada ao Setor Público: uma mudança de Paradigma, a contabilidade não mais vista exclusivamente pelo enfoque orçamentário e financeiro. In: CONGRESSO DE CONTABILIDADE. 2015, Santa Catarina. Disponível em: <http://dvl.ccn.ufsc.br/congresso_internacional/anais/6CCF/80_16.pdf>. Acesso em: 01 abr. 2018.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL. **Nova contabilidade e gestão fiscal: modernização da gestão pública**. Brasília, 2013. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/205525/CARTILHA_ENCONTRO_PREFEITOS.pdf>. Acesso em: 27 mar. 2018.

_____. **15 anos da LRF: Instrumentos de Transparência da Gestão Fiscal e Controle Social**. Brasília, 2015. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/318974/CPU_Instrumentos_d_e_Transparencia_da_Gestao_Fiscal_e_Controle_Social_STN_verseofinal/21bb9867-a722-4e26-ae90-279c0652d962>. Acesso em: 27 mar. 2018.

_____. **Plano de implantação dos procedimentos contábeis patrimoniais: Anexo à Portaria STN nº 548, de 24 de setembro de 2015**. Brasília, 2015. Disponível em: <<https://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/390684/Portaria-STN-548-2015-anexo-pipcp/331a2764-dc97-473a-82b0-deb3cdd2380f>>. Acesso em: 02 abr. 2018.

_____. **Consolidação das contas públicas: exercício de 2015**. Brasília, 2016. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/390400/CCP+2015.pdf/b4635ba8-dfff-41a8-91ee-2b0ffc4e961f>>. Acesso em: 02 maio 2018.

_____. Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público – DCASP. In: SEMANA DE ADMINISTRAÇÃO ORÇAMENTÁRIA, FINANCEIRA E DE CONTRATAÇÕES PÚBLICAS, 10., 2013, Brasília. Oficina. 83 slides. Apresentação em PowerPoint. Disponível em: <<http://www.esaf.fazenda.gov.br/backup/presencial/orcamentaria/arquivo-2015/etapa-salvador-1/arquivo.2013-06-27.8892557960>>. Acesso em: 25 abr. 2018.

_____. **Custos - SIC**. Brasília, [entre 2015 e 2017]. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/custos>>. Acesso em: 30 abr. 2018.

SILVA, Valmir Leôncio da. **A nova contabilidade aplicada ao setor público**: uma abordagem prática. São Paulo: Atlas, 2012.

VIEIRA, Ricardo Marcelino. **Convergência da contabilidade do setor público às normas internacionais**. Porto Alegre, 2012. Monografia (Graduação em Ciências Contábeis). Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Disponível em: <<http://www.lume.ufrgs.br/handle/10183/79368>>. Acesso em 12 fev. 2017.