

O CONTROLE SOCIAL E A MATRIZ DE SALDOS CONTÁBEIS: Análise da Qualidade dos Registros das Informações Contábeis dos Estados Brasileiros Sob a Luz da Transparência

Wagner Capelli Y.¹

Faci Wyden

Leila Márcia S. de L. Elias²

Faci Wyden

RESUMO

O objetivo deste estudo é analisar a qualidade técnica dos registros das informações contábeis constantes das Matrizes de Saldos Contábeis (MSC), emitidos pelos entes subnacionais, Estados e Distrito Federal, do Brasil no exercício de 2018, e o cumprimento do Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPCCP) no prazo vigente, definidos pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN), observando assim a transparência inédita dessas informações de forma detalhada, em cumprimento às Normas Internacionais e Nacionais de Contabilidade, instrumentalizando o controle social. Refere-se a um mecanismo inédito, pois pela primeira vez é possível analisar os registros contábeis patrimoniais dos entes e observar o detalhamento de sua conta contábil (como suas informações complementares), demonstrando assim, se o procedimento patrimonial estava sendo registrado na contabilidade. No plano metodológico, trata-se de um estudo documental e bibliográfico de cunho qualitativo e caráter exploratório. O método de avaliação é dedutivo, sendo realizado pela análise da Matriz de Saldos Contábeis (MSC), por meio da verificação detalhada dos registros, tabulado e analisado o grau de qualidade e a real aplicação das normas internacionais conforme os prazos definidos pelo governo central que serão consolidados no Balanço do Setor Público Nacional (BSPN), cujos dados serão extraídos do Sistema de Informação Contábil e Fiscal (SICONFI) da STN, sendo publicados de forma aberta para toda a sociedade. Como resultados, constatou-se que os entes subnacionais podem e precisam melhorar a publicação de suas informações disponíveis ao público, cumprindo os normativos e adequando-se as novas normas instituídas, mas sem perder o foco na transparência e qualidade, permitindo o controle social de suas ações e devolvendo a esta a integridade das informações registradas.

Palavras-chave: Transparência, Contabilidade Aplicada ao Setor Público, IPSAS, Sistema de Informações Contábeis, Matriz de Saldos Contábeis.

ABSTRACT

The objective of this study is to analyze the technical quality of the recorded accounting information contained in the Matrix of Accounting Balances (MSC), issued by the subnational entities, States and the Federal District, of Brazil in the year of 2018, and the fulfillment of the Plan for the Implementation of Equity Accounting Procedures (PIPCCP) within the current term, defined by the National Treasury Secretariat (STN), thus observing the unprecedented transparency of this information in detail, in compliance with International and National Accounting Standards, providing social control. It refers to an unprecedented mechanism, since for the first time it is possible to analyze the entities' equity accounting records and observe the details of their accounting account (such as their supplementary information), thus demonstrating whether the equity procedure was being recorded in the accounting. At the methodological level, it is a documentary and bibliographic study of a qualitative nature and exploratory character. The valuation method is deductive, being carried out by analyzing the Accounting Balance Matrix (MSC), through detailed verification of the

records, tabulated and analyzed the degree of quality and the actual application of international standards according to the deadlines defined by the central government that will be consolidated in the Balance Sheet of the National Public Sector (BSPN), whose data will be extracted from the Accounting and Tax Information System (SICONFI) of STN, being published openly for the whole society. As a result, it was found that subnational entities can and need to improve the publication of their information available to the public, complying with the regulations and adapting to the new rules, but without losing focus on transparency and quality, allowing for social control of its actions and returning to it the integrity of the recorded information.

Keywords: Transparency, Public Sector Accounting, IPSAS, Accounting Information System, Accounting Balance Matrix.

¹ Especialista em Gestão Pública na Wyden/Devry. Coordenador do Sistema Financeiro, Secretaria da Fazenda do Pará. wcapelli@gmail.com

² Doutora em Desenvolvimento Socioambiental pelo NAEA/UFPA. Mestre em Gestão e Desenvolvimento Regional, UNITAU/SP. Docente da Pós Graduação da Faculdade FAcI Wyden e do Programa de Mestrado Profissional de Gestão Pública PPGGP do NAEA/UFPA. leilamarcia@ufpa.br

1 INTRODUÇÃO

Com o advento de duas leis no Brasil, a Lei Complementar nº 101/2000 - Lei de Responsabilidade Fiscal, e a Lei Complementar nº 131/2009 - Lei da Transparência, que complementam a Constituição Federal e determinam exigências para as entidades governamentais implantar sistemas de informações que permitam a publicação de informações da execução orçamentária e financeira do setor público e para o cumprimento dos normativos legais e contábeis do governo no Brasil, tanto para a verificação das metas fiscais como para a transparência das informações, os entes subnacionais, necessitam enviar suas informações contábeis à Secretaria do Tesouro Nacional (STN), órgão do Ministério da Economia responsável pela gestão das normas contábeis da federação.

Assim, foi desenvolvido um sistema corporativo, responsável pela coleta das informações e sua agregação, para o preenchimento do chamado "Balanço do Setor Público Nacional" (BSPN), e o preenchimento dos relatórios e demonstrativos da "Lei de Responsabilidade Fiscal" (LRF), que normatiza todo o processo de análise e equilíbrio fiscal dos entes públicos brasileiros.

Para a harmonização da extração dos dados dos entes subnacionais que iniciou-se pelos 26 estados mais o DF, e mais as 26 capitais dos estados, a partir de 2018, foi necessário criar uma padronização da entrega dos dados, o que ocorreu com a criação da Matriz de Saldos Contábeis (MSC), definida pela STN para alimentação do Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro (SICONFI).

A MSC foi definida pela portaria STN nº 841/16, e reforçada pela Lei Complementar 156/16, que ao alterar a Lei Complementar 101/00 ou LRF, torna obrigatório o seu envio para alimentação do sistema SICONFI, permitindo assim a consolidação das contas nacionais pela primeira vez de uma forma estruturada e detalhada em um único sistema.

A grande mudança para a contabilidade pública nacional, advém do fato que a MSC é a primeira ferramenta, que por força da consolidação das contas, trouxe em seu arcabouço legal a padronização não apenas no plano de contas contábil em todos os seus níveis, mas também a padronização de diversas tabelas orçamentárias como: função e subfunção; e natureza da receita, que já estavam definidas, mas também na natureza da despesa (faltando apenas padronizar o menor nível); e a fonte de recurso (que está à padronizar).

Isto levou a necessidade de preenchimento de tabelas DE-PARA por todos os entes, pois na prática os códigos estão sendo processados e somente a união poderia defini-los para a

alimentação do sistema. Se o ente quiser, pode utilizar os códigos padronizados sem o uso das tabelas de conversão.

Por outro lado, a padronização dos dados para entrega das MSC's permitiu pela primeira vez no Brasil, através das consultas públicas no sistema SICONFI, o download dos dados contábeis de todos os entes e realizar a comparabilidade dos dados, pois os mesmos estão na mesma base e padrão.

Possibilitou-se com isso um ganho enorme na transparência das informações contábeis dos entes subnacionais. Embora exigindo um conhecimento técnico da área pública, estudantes, pesquisadores, jornalistas, entre outros, tem acesso aos registros contábeis padronizados, possibilitando estudos e análises tanto comparativas como temporais de forma qualitativa.

Essa questão da qualidade dos dados contábeis extraídos das MSC's é um ponto de preocupação para os gestores públicos, pois não servem apenas para cumprimento da norma legal, mas os dados devem ser fidedignos e tempestivos para que se possa atestar a sua qualidade.

Assim, o questionamento que se faz é: **A MSC permite a verificação dos registros contábeis dos entes subnacionais, de forma detalhada, a fim de qualificar os dados de forma a obter a informação sobre o cumprimento dos normativos contábeis como os Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCP), visando favorecer a transparência pública e o controle social?**

O estudo pretende analisar a qualidade técnica dos registros das informações contábeis constantes das Matrizes de Saldos Contábeis (MSC), emitidos pelos entes subnacionais (Estados e Distrito Federal) do Brasil no exercício de 2018, e o cumprimento do Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPSP) no prazo vigente, definidos pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN), do Ministério da Economia do Governo Federal brasileiro, observando assim a transparência inédita dessas informações de forma detalhada. Para tanto, fez-se necessário analisar os dados que estão dentro das MSC's dos Estados e DF, que foram coletados pelo SICONFI.

Com a padronização do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP), a partir de 2009 para os Estados e DF (Portaria STN nº 467/09), primeiramente no chamado nível federação até o quinto nível de detalhamento (5 dígitos) do plano, foi possível estabelecer uma base única para a consolidação das contas contábeis públicas.

E estendendo a padronização ao sétimo nível (9 dígitos) do PCASP, proposto a partir da publicação da Instrução de Procedimentos Contábeis (IPC) número 00, pela STN em 2013, criou-se a base para a extração dos registros contábeis dos sistemas financeiros dos entes subnacionais para um sistema consolidador e centralizador da coleta de dados. Esse sistema gerado pela STN no governo federal veio a tornar-se o SICONFI.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Conforme exemplifica o Secretário do Tesouro Nacional do Brasil:

"La gestión de las finanzas públicas en el gobierno federal brasileño está organizada en un conjunto de sistemas, formalmente instituido con el objetivo de definir las atribuciones y competencias de los diferentes órganos y entidades involucrados en las actividades pertinentes para la aplicación de los recursos publicos. Los diferentes sistemas abarcan las áreas de planificación y presupuesto, de contabilidad y de gestión financeira, cada una de ellas apoyadas der el respectivo esquema legal y normativo, así como los respectivos sistemas informatizados que dan apoyo a las actividades operacionales." (MANSUETO, 2018)

A informação detalhada, advém também da aplicação pelos entes das normas internacionais, o que permite uma melhor qualidade no detalhamento da informação contábil:

"A contabilidade está cada vez mais integrada no mundo(...) no entanto, todos sabemos dos desafios para a sua plena implementação no ambiente empresarial, bem como para o setor público adotar as Normas Internacionais Aplicadas ao Setor Público (IPSAS), emitidos pela IFAC." (CARNEIRO, 2017)

Para a análise das informações contidas nas MSCs e verificar a qualidade da transparência da informação, deve-se considerar o referencial atual para a sua composição.

2.1. O Processo de Transparência sob uma Visão Legal no Brasil

A contabilidade pública no Brasil, tem seu grande marco legal com a lei das finanças públicas, também conhecida por Lei 4.320/1964. Esta lei, vem a mais de 55 anos norteando a execução orçamentária, financeira, contábil e patrimonial, embora, sua aplicação teve foco na parte orçamentária, pois seus procedimentos e informações eram mais organizados. Outro grande marco, foi a adoção da Conta Única de Tesouraria, pelos entes subnacionais na década de 90, apoiados no êxito obtido pela união desde 1987.

Depois, com a promulgação da Lei Complementar 101/2000, também conhecida por Lei de Responsabilidade Fiscal, completou-se o foco financeiro, e com grandes metas, regras, e limites para os resultados fiscais, decorrentes da execução orçamentária e financeira no Brasil. Também reforçou a contabilidade, porque mais demonstrativos contábeis/orçamentários/fiscais, passaram a ser exigidos, invocando a transparência pública também.

Já a Lei Complementar 131/2009, inclui nos dispositivos da LRF, a transparência da gestão fiscal, ao determinar a disponibilização em tempo real, várias informações sobre a execução orçamentária e financeira dos entes, através de um portal da transparência para todos os poderes. Também o Decreto nº 7.185, de 27 de maio de 2010 (Decreto padrão mínimo), regulamenta o padrão mínimo dos Sistemas Integrados de Administração Financeira e Controle, para que possam gerar as informações necessárias à essas publicações, que também é detalhada pela Portaria do Ministério da Fazenda (MF) nº 548, de 22 de novembro de 2010.

Mas até esse momento, as informações públicas transparentes, tinham o foco orçamentário, financeiro e fiscal. Pouca informação patrimonial era detalhada. Apenas os grandes números contidos no Balanço Patrimonial, e algumas informações da LRF. A convergência às "*International Public Sector Accounting Standards*" (IPSAS), ou os padrões internacionais de contabilidade do setor público, só iniciou-se no Brasil, a partir da Portaria MF nº 184, de 25 de agosto de 2008, que definiu o papel para sua aplicação pela STN, e também das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), editadas em conjunto com o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), órgão regulador/fiscalizador da atividade contábil no Brasil.

Assim, a partir de então, começou-se a ter um olhar mais voltado a contabilidade patrimonial no Brasil, como cita (MOTA, 2015):

"A contabilidade com foco no patrimônio, que é a essência da ciência contábil, durante o período em que a contabilidade orçamentária foi o "carro-chefe", ficou em segundo plano, não só em função das facilidades de execução da contabilidade orçamentária, mas especialmente pela ausência de métodos, procedimentos e técnicas próprias para a aplicação da contabilidade patrimonial no setor público." (MOTA, 2015)

Posteriormente, a Lei Complementar nº 156 de 28 de dezembro de 2016, veio definir a obrigatoriedade do envio de informações pormenorizadas sobre os dados contábeis,

orçamentários e fiscais, em meio eletrônico de amplo acesso ao público, conforme periodicidade, formato e sistema definidos pelo órgão central de contabilidade, a fim de liberar as informações ao pleno conhecimento e acompanhamento da sociedade.

Havia sido publicada uma semana antes, a Portaria STN nº 841, de 21 de dezembro de 2016, que trazia a definição da Matriz de Saldos Contábeis (MSC) a ser entregue no "Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro" (SICONFI), que foi corroborada pela publicação da LC 156/16, para que houvessem medidas de reforço da responsabilidade fiscal, bem como o estabelecimento de regras para o recebimento de dados contábeis e fiscais. Mais além, essas informações iriam compor o BNSP.

Obviamente, para que as informações sejam consolidadas, publicadas e permitam um grau de comparabilidade, a STN emitiu portarias que padronizaram o formato das informações recebidas. Através dessas portarias anualmente publicadas, aprovando-se o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP), padronizado até seu quinto nível, e sua versão estendida até o sétimo nível, base para publicação das contas na MSC, facilitando assim a migração dos dados dos entes para o sistema SICONFI, como cita MONTEIRO, 2017:

"Assim, ressalta-se que desde o marco inicial desse processo de convergência em 2008, até os dias atuais, muitos avanços foram alcançados. Em 2015, todos os entes da federação (união, estados e municípios) passaram a adotar o mesmo plano de contas, o que facilitou sobremaneira a consolidação das contas públicas e a elaboração do balanço do setor público nacional (BSPN)." (MONTEIRO, 2017)

2.2. Os Instrumentos de Evidenciação da Transparência

Para reforçar a transparência, foi editada a Lei Federal nº 12.527/2011, conhecida por Lei de Acesso a Informação (LAI), que dispõe sobre como os entes públicos devem proceder para responder as solicitações de informações, justificadas pelo cidadão que tiver interesse em fazê-lo. Assim, qualquer pessoa pode solicitar informações aos entes públicos, com prazo de resposta hábil, inclusive sobre informações contábeis. Inclusive informações patrimoniais podem ser solicitadas e posteriormente publicadas para toda a sociedade. Muitos observatórios sociais tem feito esses levantamentos com base nessa lei (embora mais das áreas sociais e fiscais), e realizando comparativos da área pública.

A STN, vem anualmente publicando portarias que instituem o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP), instrumento que serve de guia para os registros contábeis, bem como detalhando os procedimentos contábeis orçamentários, específicos e patrimoniais. Traz também as definições do plano de contas (PCASP) e demonstrativos (DCASP).

Essa padronização contábil normatizada, atua como ferramenta balizadora dos registros, atendendo a necessidade de padronização dos procedimentos. Por isso, consegue-se aglutinar os dados contábeis dos entes e dar o devido grau de transparência necessária dessas informações, como cita PIMENTA, 2017:

"Independentemente deste processo de modernização contábil, é importante reforçar o papel da contabilidade pública como guardiã das informações fiscais de base para manter a transparência e fornecer informações de qualidade (...) uma contabilidade moderna também deve contribuir para a melhoria da gestão pública, gerando informação oportuna e de qualidade para o processo decisório e a melhoria da qualidade do gasto." (PIMENTA, 2017)

O PCASP é obrigatório até o quinto nível, de seus 7 níveis, com a publicação da Instrução de Procedimentos Contábeis 00, por meio da Portaria STN nº 753/2012, documento que trouxe o chamado PCASP estendido, que padroniza todos os 7 níveis do plano de contas.

Assim, o sistema SICONFI, utilizou-se dessa padronização, para que a MSC possa fazer a entrada dos dados contábeis em uma mesma base de informações, permitindo a consolidação dos dados dos entes.

Essas informações dentro do SICONFI, vem complementar a grande ferramenta que a sociedade brasileira já se acostumou a utilizar para verificar os dados públicos, que são os portais de transparência conforme definidos pela LC 131/2009, que permite através das informações disponíveis a sociedade, uma observação da situação do ente e um melhor controle social, como exemplificado:

"A gestão da transparência, tem o propósito precípua de estudar e promover, de modo permanente, todas as alterações possíveis no sentido de tornar o portal da transparência cada vez mais acessível a uma parcela cada vez maior da sociedade, com informações cada vez mais claras, inteligíveis e completas, no sentido de contribuir decisivamente com a promoção e qualificação do controle social." (CAGE-SEFAZ-RS, 2018)

A transparência das informações também é reforçada por outras medidas definidas pela STN, como o Manual de Demonstrativos Fiscais (MDF), para os seus dados e relatórios fiscais, bem como o Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPCP), conforme Portaria STN 548/2015. Alguns desses procedimentos, que já estão com seu prazo de aplicação vencidos a partir de 2018, são objeto desse estudo, pois as informações de seus registros estão agora disponíveis através da ferramenta da MSC.

Veja, portanto, que no Brasil os procedimentos da transparência pública têm tido uma evolução constante, tanto no aparato legal e normativo como na parte técnica, definindo os formatos e padrões para publicação das informações, contribuindo-se assim para que a sociedade tenha acesso a mais e melhores informações, embora de cunho técnico, podem ser pesquisadas e analisadas, para posterior publicação.

2.3. Transparência das informações contábeis

A transparência dos dados contábeis dos entes subnacionais foi reforçada com a Portaria STN 896/17, que pela primeira vez fez a exigência que esses dados detalhados estejam disponíveis ao público em geral, através do uso do seu próprio sistema de informações o SICONFI. Esse passo tornou-se um grande marco no acesso público às informações contábeis públicas no Brasil, detalhadas conforme já demonstrado anteriormente.

Até esse momento, as informações contábeis eram pontualmente publicadas, através das exigências da Lei 4.320/64 com a publicação dos Balanços Gerais, Balancetes e Demonstrações Contábeis; e da Lei Complementar 101/00 (LRF) quanto a informações fiscais e orçamentárias.

A própria Lei Complementar nº 131, de 27 de maio de 2009, chamada de "Lei da Transparência Pública", alterando a LC 101/00 (LRF), traz a determinação da publicação de informações pormenorizadas da execução orçamentária e financeira, que foi realmente um avanço na divulgação dessas informações, porém não trouxe a exigência de publicação de dados dos registros contábeis pormenorizados, o que vem ocorrer em 2016 com a LC 156/16.

"Na dimensão de transparência, com o estímulo da LRF e da Lei de Acesso a Informação (LAI), foram os SIAFs que possibilitaram que praticamente todos os estados desenvolvessem portais de transparência avançados na web, disponibilizando informações fiscais e financeiras relevantes." (PIMENTA, 2017)

Logo, os sistemas SIAF's dos entes subnacionais, são os responsáveis pelo registro da informação contábil, também são os mesmos sistemas que devem gerar as Matrizes de Saldos Contábeis para alimentação no SICONFI do governo federal. Uma parte dessas informações eram migradas para os portais de transparência, mas agora, um quantitativo muito maior de

informações contábeis detalhadas, são enviadas para o SICONFI como já mencionadas nesse documento.

Assim, existe um fortalecimento na disponibilização das informações contábeis, de forma cada vez mais transparente e de acesso amplo à sociedade. Para facilitar a compreensão da totalidade dos dados disponíveis, bem como permitir comparações e estudos, a STN criou um sítio na Internet, que na verdade é uma ferramenta de análise desses dados, para todos poderem ver. Esse sítio é o chamado Tesouro Transparente, disponível em: "<http://www.tesourotransparente.gov.br/>"

Importante ressaltar, que todo esse trabalho técnico da convergência contábil, da consolidação das contas e da transparência pública, feito pela Secretaria do Tesouro Nacional, em conjunto com os entes subnacionais, sejam eles os órgãos gestores, como os órgãos controladores, tem um imenso impacto na disponibilização de informações da gestão pública para a sociedade, cada vez mais com amplo detalhamento técnico permitindo um maior aprofundamento das análises e estudos, mas também promovendo o controle social, pois a sociedade com posse de informações tempestivas e de qualidade, pode fazer a mesma coisa que os gestores públicos com as mesmas informações, realizar a tomada de decisões que afetam seu futuro.

"A soberania popular, elemento essencial do estado moderno, somente se efetiva com a participação de uma sociedade ativa. Essa participação é indispensável para o aprofundamento da democracia, especialmente no que tange à gestão dos recursos públicos, por isso, é necessário que o cidadão e a sociedade civil organizada sejam protagonistas desse processo decisório." (CAGE-SEFAZ-RS, 2018)

2.4. As Normas Internacionais e Nacionais de contabilidade em vigor

As Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, do inglês (IPSAS) no Brasil são recepcionadas pelo CFC, e através do seu Grupo Assessor e o apoio da STN e da academia, são ajustadas aos normativos legais nacionais e promulgadas por meio das Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas do Setor Público (NBC TSP).

"O CFC não só supervisiona, gerencia e regulamenta o controle do exercício profissional da contabilidade, como também edita princípios e normas de contabilidade técnicas e profissionais (...) cabendo ao conselho, entre outras atribuições, editar as Normas Brasileiras de Contabilidade." (CARNEIRO 2017)

Atualmente estão em vigor 21 NBC TSP e a estrutura conceitual, todas aderentes às IPSAS, e também duas normas mais antigas. Cabe ressaltar que as novas normas internacionais, trouxeram uma ampliação do foco da contabilidade pública com relação as informações patrimoniais, demonstrando a necessidade de realizar o reconhecimento, a mensuração e a evidenciação da informação contábil patrimonial, cujos fenômenos não eram totalmente transparentes nos normativos anteriores:

"Todos esses fenômenos (reconhecimento, mensuração, e evidenciação), entre muitos outros, precisam ser considerados tempestiva e adequadamente nos procedimentos contábeis. Para aperfeiçoar o processo de tomada de decisão é necessário que a contabilidade forneça informações de maior qualidade." (MOTA, 2015)

Assim, para o pleno registro contábil dos fenômenos, a informação deve ser clara, fidedigna e tempestiva. Muitas dessas informações só poderão ser geradas, através do reconhecimento do ponto de contabilização, que representa o ato/fato que deve ser registrado. Isso só se torna possível muitas vezes, com a integração dos diversos Sistemas Corporativos

de Gestão existentes na administração pública, com os Sistemas Integrados de Administração Financeira (SIAF), que registram a contabilidade pública dos entes. A transparência desses

dados detalhados ocorre quando essas informações são migradas de forma padronizada ao SICONFI do governo federal e disponibilizadas à toda a sociedade.

3 METODOLOGIA

A pesquisa realizada tem caráter exploratório, com abordagem qualitativa das informações, com coleta de dados realizada de forma documental e bibliográfica.

Foram coletadas as Matrizes de Saldos Contábeis dos Estados e Distrito Federal no exercício de 2018, e com a posse desses dados públicos, foram possíveis realizar as análises quantitativas, qualitativas dos seus registros contábeis, e verificar o cumprimento dos registros patrimoniais em conformidade com a legislação pertinente (PIPCP). Se as informações estiverem seguindo a padronização técnica, permite-se assim, uma melhoria na transparência das informações contábeis públicas.

3.1 A MSC como ferramenta de extração de dados

A Matriz de Saldos Contábeis, definida primeiramente, pela Portaria STN nº 841, de 21 de dezembro de 2016 (definindo os parâmetros para o exercício de 2017), e reforçada pela Lei Complementar nº 156/2016, vem justamente a ser a ferramenta que permite a extração de todos os dados contábeis detalhados, num formato de um grande balancete, com as contas contábeis, e com campos de detalhamento, chamados de Informações Complementares (IC).

3.2 Padronização nacional das tabelas básicas

Portanto, para que a MSC possa receber as informações detalhadas das contas contábeis previstas no PCASP estendido, esses dados devem vir no formato de Informações Complementares (IC), que são os padrões das informações. Para tanto foi necessário realizar a:

- Padronização das Fontes de Recurso (4 dígitos);
- Padronização das Naturezas de Receita (8 dígitos de acordo com novo ementário em vigor a partir de janeiro de 2018);
- Padronização das Naturezas de Despesa (8 dígitos);
- Padronização das Funções e Subfunções (2 e 3 dígitos respectivamente);
- Padronização dos Códigos de Poder e Órgão (2 e 3 dígitos respectivamente).

Além dessas tabelas foram inclusas nas extrações, dois campos marcadores para contas contábeis que fazem parte do cálculo da dívida consolidada (para algumas contas do passivo) e o indicador do atributo do superávit financeiro (para algumas contas do ativo/passivo).

Observa-se que conforme a definição técnica dos dados da MSC pela Portaria STN 896/17, destaca-se que esta é a primeira vez que o governo federal define a padronização para todos esses códigos conjuntamente, alguns de forma inédita. Alguns não são de uso obrigatório em sua totalidade, o que leva a necessidade da realização de preenchimento de tabelas DE-PARA pelos entes para realizar a conversão dos dados, e o envio das informações nos códigos corretos para o SICONFI pelas MSC's.

Para que seja possível a consolidação das contas nacionais, foi necessária primeiramente a padronização das tabelas no sistema SICONFI, para fazer o relacionamento entre os dados de todos os entes.

Assim permite-se um grau estável de qualidade dos dados para a sua comparabilidade e consolidação. Porém algumas observações são necessárias, conforme cita (MOTA, 2012):

"Consolidação das contas: No que tange às duplicidades decorrentes de transações recíprocas (variações patrimoniais intra e intergovernamentais) e os saldos específicos (créditos e débitos intra e intergovernamentais), o PCASP está dotado de estrutura de forma a identificar as contas segregando os valores gerados a partir de transações e saldos que serão incluídos na consolidação e as que serão excluídas." (MOTA, 2012)

O plano de contas do setor público brasileiro, foi desenhado para que permitisse a exclusão da dupla contagem, durante os processos de consolidação das contas, nas operações entre os entes públicos e dentro de um mesmo ente público. Isso é uma vantagem, pois os registros contábeis podem ser direcionados para essas contas nestas atividades já especificadas, e que no momento da consolidação são desconsideradas.

4 RESULTADOS E DISCUSSÃO DA PESQUISA

A seguir serão demonstrados os resultados da pesquisa por meio da análise dos dados obtidos no SICONFI.

4.1 Qualidade das informações publicadas nas MSC's

Para um melhor entendimento, a análise da qualidade da informação foi realizada por meio das etapas que compõe o processo de envio e de averiguação das informações encaminhadas.

4.1.1. Análise 1 – Cumprimento do prazo da entrega e retificações:

Observa-se na tabela 1 que durante a implantação da MSC, no início do exercício de 2018, quase todos os estados tiveram problemas na entrega da declaração, como entrega atrasada ou retificação dos dados após o prazo.

Tabela 1: Cumprimento do prazo de entrega ou retificação

Entrega/Retificação de arquivos da MSC depois do prazo - Conforme data dos arquivos entregues ao SICONFI, disponíveis ao público																												
2018	Norte							Nordeste							Centro Oeste				Sudeste				Sul			União		
Mês	AC	AM	AP	PA	RO	RR	TO	AL	BA	CE	MA	PB	PE	PI	RN	SE	DF	GO	MS	MT	ES	MG	RJ	SP	PR		RS	SC
Janeiro	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde
Fevereiro	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde
Março	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde
Abril	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde
Mai	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde
Junho	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde
Julho	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde
Agosto	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde
Setembro	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde
Outubro	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde
Novembro	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde
Dezembro	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde

OBS: Verde = Entrega no prazo, Vermelho=Arquivo entregue/retificado depois do prazo de entrega, Preto=Não enviou MSC.

Fonte: SICONFI, consulta em 01/02/2019.

Posteriormente, a qualidade nesse procedimento melhora, mas ainda assim existem casos pontuais de problemas ocorridos. De forma comparativa analisou-se a entrega dos dados da união, mantenedora do próprio sistema de coleta, e mesmo assim observa-se problemas

pontuais. Do total de estados, em dezembro de 2018, quatro ainda não haviam atendido ao prazo, até o término desta análise.

4.1.2. Análise 2 – Quantitativo dos Registros Contábeis:

Depois da padronização dos dados do ente com os DE-PARA para os padrões do sistema, os registros contábeis podem ser verificados. Assim, alguns entes fazem o detalhamento dos registros em várias contas contábeis e outras sumarizam em contas superiores. O que nos leva a uma perda da qualidade da informação detalhada publicada.

Tabela 2: Quantidade de Registros nos arquivos

Quantidade de Registros nos Arquivos - Conforme dados dos arquivos entregues ao SICONFI, disponíveis ao público																													
2018	Norte						Nordeste						Centro Oeste					Sudeste				Sul			Média /	União			
Mês	AC	AM	AP	PA	RO	RR	TO	AL	BA	CE	MA	PB	PE	PI	RN	SE	DF	GO	MS	MT	ES	MG	RJ	SP	PR		RS	SC	Mês
Janeiro	48594	45158	22464	3046	25076	2292	33452	23696	94068	3848	5332	19093	43360	24444	28769	62268	452597	51378	98168	2622	221380	28215	31960	688	58436	3301	83657	40.953	419301
Fevereiro	55518	55328	25444	26	37261	3105	20144	31432	120028	4078	7087	26671	52478	30984	51729	82300	114999	75092	98168	3355	217354	16112	41263	711	46530	3907	158305	51.089	500487
Março	67523	65320	28704	27	49526	230	56344	36360	133672	4188	6972	32455	100138	49004	78977	95320	119539	90270	103320	3475	237135	22393	47707	747	54858	4097	206059	62.687	557139
Abril	70936	69478	35368	56930	53171	3563	59324	41612	140460	4188	8930	35133	111623	53524	99398	101816	138770	93935	107416	3526	249390	23535	52082	753	53522	4158	261925	71.647	593619
Mai	75906	75196	37544	59741	57096	3599	62856	44148	147312	4360	9292	37663	116999	58948	113171	107308	95964	102843	111404	3603	263580	25495	49016	756	53534	4206	282778	74.301	629712
Junho	77761	81180	40668	61245	60024	3609	74552	46904	148974	4420	9110	39292	120507	62240	121495	111204	101330	108339	114348	3547	276439	18787	58799	759	56394	4198	294123	77.787	669207
Julho	78010	49639	41772	62586	34025	3672	76076	50480	152408	4348	9139	41322	73833	64668	129400	109008	109711	110882	116056	3632	288269	27556	61128	759	57417	3695	308626	76.597	695286
Agosto	80494	51447	42796	27082	43371	3725	79140	52888	157700	4640	9860	43238	76818	67716	136278	112478	114389	112514	118112	3640	298466	19890	63061	762	58966	4333	318750	77.872	720102
Setembro	81171	50172	44188	66299	47391	3650	82332	54516	158208	4732	10300	43817	78527	69780	140506	115356	183918	112083	120244	3604	245807	20042	64580	762	58072	4439	330731	81.305	742380
Outubro	83538	52354	45616	69645	46032	3687	85456	56864	162288	4752	10574	46910	81111	72024	146107	118734	135318	105881	122128	3644	258879	29399	66522	765	59965	55318	338307	83.771	767451
Novembro	85199	53506	47524	73647	47596		88756	59188	165208	4748	10754	51319	82545	75688	154128	121820	120229	99807	124612	3592	273288	29495	68606	11601	60479	56502	353954	86.066	800538
Dezembro	93647	61975	53160	4	49301		100216	64084	192808	4824	12521	54634	86559	80492	163889	128160	132131	105233	119004	3916	303696	30518	90492	13818		59606	369869	87.947	974073
Média	74838	59079	38771	40023	45823	2594	68221	46848	147761	4427	9156	39296	85375	59126	113654	105481	151575	97355	112748	3513	261140	24286	57935	2740	51666	17313	275590	73.939	672441

OBS: Em amarelo os Estados com valores muito abaixo da média mês. Em preto, dados não entregues.

Fonte: SICONFI, consulta em 01/02/2019.

Porém, pode-se perceber que alguns entes tiveram problemas de adaptação e estavam entregando as MSC's abaixo de 10% da média de dados, fatos esses que tendem a ser corrigidos. Conforme a tabela 2, 7 dos entes, estão com quantitativos de registros contábeis informados muito abaixo da média, podendo-se observar que existe um esforço de corrigir tais informações.

4.1.3. Análise 3 – Quantitativo de Contas Contábeis:

Um dos principais dados para a qualidade contábil é o uso de várias contas contábeis, permitindo um detalhamento do registro. Importante observar que temos entes que entregam muitos mais registros que os outros, notadamente ES e SC, pois detalham suas contas de controle, o que não é obrigatório no normativo da MSC.

Tabela 3: Quantidade de Contas Contábeis

2018	Norte							Nordeste							Centro Oeste				Sudeste				Sul				Média / Mês	União	
Mês	AC	AM	AP	PA	RO	RR	TO	AL	BA	CE	MA	PB	PE	PI	RN	SE	DF	GO	MS	MT	ES	MG	RJ	SP	PR	RS	SC		
Janeiro	393	423	244	528	616	337	485	479	417	366	381	293	584	388	341	400	716	371	673	397	948	221	786	172	745	435	1225	495	1031
Fevereiro	425	463	287	8	681	380	585	559	450	381	420	320	623	496	434	450	759	380	673	409	1015	221	820	142	764	445	1313	515	1052
Março	493	479	311	8	712	86	602	601	461	393	426	325	633	542	529	467	764	423	690	419	1057	224	838	153	789	455	1351	527	1075
Abril	499	494	376	698	737	410	619	641	472	396	428	330	644	556	585	474	775	435	699	418	1078	228	853	155	796	460	1371	579	1091
Mai	492	502	381	703	749	418	628	654	477	399	441	339	652	574	611	481	767	443	713	427	1107	233	847	155	814	462	1396	588	1104
Junho	515	506	384	711	761	424	639	663	479	402	440	344	661	591	626	484	777	582	720	433	1122	240	875	156	829	461	1398	601	1112
Julho	493	500	391	714	769	427	646	666	480	402	443	346	668	598	646	493	787	604	729	434	1138	244	892	156	842	463	1415	607	1125
Agosto	517	501	396	714	781	432	646	677	485	462	419	347	666	607	672	506	794	608	749	435	1152	244	850	157	853	466	1436	614	1128
Setembro	500	501	402	724	786	435	652	680	488	463	421	353	668	610	673	515	797	627	752	436	1086	249	855	157	852	502	1437	616	1132
Outubro	506	507	404	742	794	436	656	699	487	463	416	354	672	613	684	522	810	626	754	435	921	248	862	158	860	507	1455	614	1136
Novembro	514	509	404	736	807		665	697	489	464	414	358	675	618	790	525	810	632	764	435	813	250	866	77	862	515	1293	615	1146
Dezembro	524	521	408	1	826		684	718	523	467	440	383	700	641	810	546	838	519	745	449	834	258	895	73		544	1350	588	1169
Média	489	492	366	524	752	379	626	645	476	422	424	341	654	570	617	489	783	521	722	427	1023	238	853	143	819	476	1370	579	1108

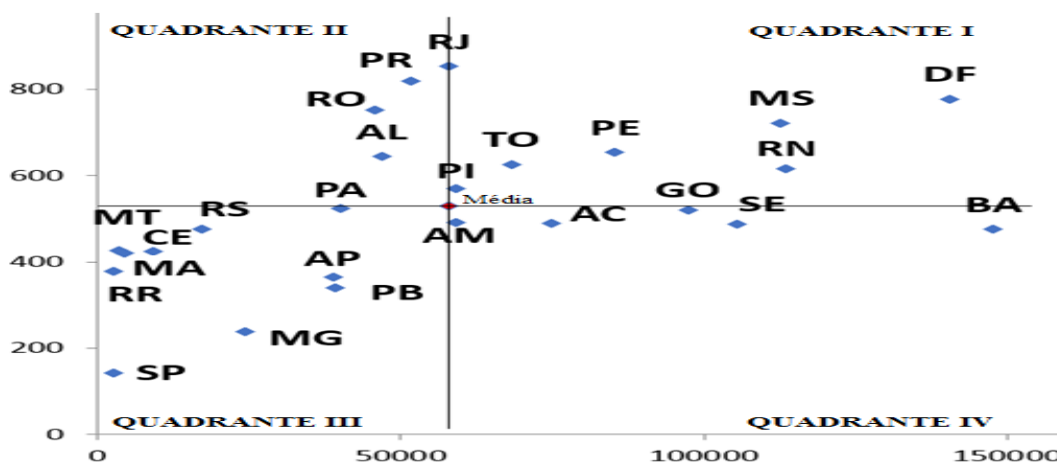
Fonte: SICONFI, consulta em 02/09/2018.

Para esta informação é necessário entender que o PCASP estendido está dividido em 8 partes, e as duas últimas, não são obrigatórias em sua totalidade, sendo facultada a sua

declaração (que são as informações de controle do ente). Porém observa-se que 4 entes, possuem declarações com quantitativos abaixo de 50% da média dos entes.

Para o estudo do gráfico de cruzamento das informações, foram normalizadas as médias, retirando os valores muito acima de ES e SC que são os “outliers” (fora da escala) com resultado de 57945 registros contábeis e 530 contas contábeis na média, assim podendo dividir os entes nos quatro quadrantes situacionais.

Figura 1: Quadrantes entre Registros (tabela 2) e Contas Contábeis (tabela 3)



Eixo X: Quantidade de registros, Eixo Y: Quantidade de Contas Contábeis
OBS: Estados de ES e SC estão fora de escala (outliers)

Ao analisar os dados no gráfico cartesiano, como sendo o quadrante I os entes que possuem mais informações em suas MSC's, tanto para registros como para contas contábeis, além de somar-se a estes os estados de ES e SC que estão muito acima da tabela. Depois verifica-se uma tendência no quadrante II, dos entes estarem um pouco abaixo no número de registros, mas acima da média no quantitativo de contas contábeis, o que é interessante também.

No quadrante IV, percebe-se a tendência dos entes possuírem bastantes registros, e estarem muito próximos da média de contas contábeis publicadas, demonstrando o seu esforço ou consolidação das contas. E por fim, no quadrante III, aparecem alguns estados com menos informações declaradas que a média, e uma aglomeração de entes com poucos

registros declarados. Isso notadamente, deve-se a poucos registros existentes nas MSC's entregues, decorrentes ou de sumarização dos dados, ou do processo evolutivo de extração dos dados para o envio da declaração da MSC ao sistema SICONFI.

A tendência que a Figura 1 mostra é uma crescente no quantitativo, tanto de registros contábeis, como de contas contábeis, indo para o quadrante I, o que deverá acontecer por parte dos entes subnacionais, ou seja, melhorando o detalhamento e quantitativo das informações contábeis em suas MSC's.

4.1.4. Análise 4 – Campos de Informações Complementares na MSC:

Verifica-se que dos dados das informações complementares (IC), exigidos pela MSC, para o detalhamento dos registros das contas contábeis, permitem uma melhor qualidade da informação contábil declarada, através dos campos descritos na tabela 4 a seguir:

Tabela 4: Códigos das Informações Complementares dos registros

Código	Informações Complementares (IC)
PO	Poder ou Órgão
FP	Atributo do Superávit Financeiro (Financeiro/Permanente)
DC	Dívida Consolidada
FR	Fonte ou Destinação de Recursos
NR	Natureza da Receita
ND	Natureza da Despesa
FS	Classificação Funcional (Função e Subfunção)

Fonte: SICONFI (2018)

Assim, determinadas contas contábeis na MSC possuem atributos complementares para a sua informação, qualificando-a. Isso é comumente chamado de conta corrente, conforme explica (FEIJÓ, 2018):

"Sistematicamente, pode-se classificar, identificar e numerar os tipos de conta corrente e associá-los as contas contábeis como sendo atributos das mesmas (...) ou seja, como regra uma conta contábil ter um tipo de detalhamento. No entanto, duas contas diferentes podem ter o mesmo conta corrente (...) com isso, conclui-se que o conta corrente contribui para um maior detalhamento da conta contábil." (FEIJÓ, 2018)

Na análise feita na tabela 5, pode-se observar nas matrizes entregues, quais são os entes que possuem o preenchimento de todas as 7 informações complementares exigidas, conforme explicitado na tabela 4. Assim, 10 entes tiveram alguma informação faltante com relação as IC's em suas declarações. Em comparação, a união publicou todas as informações em todos os meses.

Tabela 5: Quantitativo de campos de Informações Complementares (IC)

2018	Norte							Nordeste							Centro Oeste				Sudeste				Sul			Média / Mês	União		
	Mês	AC	AM	AP	PA	RO	RR	TO	AL	BA	CE	MA	PB	PE	PI	RN	SE	DF	GO	MS	MT	ES	MG	RJ	SP			PR	RS
Janeiro	7	7	7	2	7	5	6	7	7	3	7	6	7	7	7	7	7	7	7	2	7	5	7	2	7	3	7	6	7
Fevereiro	7	7	7	1	7	5	6	7	7	2	7	7	7	7	7	7	7	7	7	2	7	5	7	4	7	2	7	6	7
Março	7	7	7	1	7	2	7	7	7	2	7	7	7	7	7	7	7	7	7	2	7	5	7	4	7	2	7	6	7
Abril	7	7	7	6	7	2	7	7	7	2	7	7	7	7	7	7	7	7	7	2	7	5	7	4	7	2	7	6	7
Maió	7	7	7	6	7	2	7	7	7	3	7	7	7	7	7	7	7	7	7	2	7	4	7	4	7	2	7	6	7
Junho	7	7	7	6	7	3	7	7	7	3	7	7	7	7	7	7	7	7	7	2	7	4	7	4	7	2	7	6	7
Julho	7	7	7	6	7	2	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	3	7	4	7	2	7	3	7	6	7
Agosto	7	7	7	6	7	3	7	7	7	3	7	7	7	7	7	7	7	7	7	3	7	4	7	2	7	2	7	6	7
Setembro	7	7	7	6	7	3	7	7	7	2	7	7	7	7	7	7	7	7	7	2	7	4	7	2	7	2	7	6	7
Outubro	7	7	7	6	7	3	7	7	7	2	7	7	7	7	7	7	7	6	7	2	7	4	7	2	7	7	7	6	7
Novembro	7	7	7	6	7	2	7	7	7	2	7	7	7	7	7	7	7	6	7	2	7	4	7	4	7	7	7	6	7
Dezembro	7	7	7	2	7	7	7	7	7	2	7	7	7	7	7	7	7	6	7	2	7	4	7	4	7	7	7	6	7
Média	7	7	7	5	7	3	7	7	7	2	7	7	7	7	7	7	7	7	7	2	7	4	7	3	7	3	7	6	7

OBS: Em amarelo os Estados com valores abaixo da média e em vermelho muito abaixo da média mês. Em preto, dados não entregues.

Fonte: SICONFI, consulta em 01/02/2019.

4.1.5. Análise 5 – Poderes na MSC:

Ao verificar a tabela 6 a variação da entrega dos dados dos poderes constitucionais dos entes subnacionais, é importante observar aqui a relevância que a Lei Complementar 156/16 trouxe para a MSC, pois todos os órgãos dos poderes legislativo, judiciário, ministério público e defensoria pública necessitam ter os seus dados consolidados na MSC do ente.

Também sabe-se pela análise da publicação do Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO) da LRF dos entes (pois esse relatório exige a publicação do nome do sistema SIAF que a informação foi extraída, conforme o MDF/STN), que nos estados do RN, AC, RR e AP, os órgãos dos poderes constitucionais (legislativo, judiciário ou ministério público) não utilizam o mesmo sistema SIAF do poder executivo, dificultando sobremaneira a consolidação dos dados na MSC nesses entes, mesmo assim, as informações constam em suas declarações, exceto casos pontuais.

Tabela 6: Análise dos dados separados por poderes, conforme quantitativo Declaração por Poderes - Conforme dados dos arquivos entregues ao SICONFI, disponíveis ao público

2018	Norte							Nordeste							Centro Oeste				Sudeste				Sul			União			
	Mês	AC	AM	AP	PA	RO	RR	TO	AL	BA	CE	MA	PB	PE	PI	RN	SE	DF	GO	MS	MT	ES	MG	RJ	SP		PR	RS	SC
Janeiro				-8	-6		-1						-1				-2		-2	-1					-7				
Fevereiro	-3			-8	-5		-1						-1				-1		-2	-1					-3				
Março	-1			-8	-3	-7	-2						-1				-2		-2	-1					-3				
Abril					-3		-1						-1						-1	-1					-3				
Maió					-4		-1						-1						-1	-1					-3				
Junho					-5		-1						-1						-3	-1					-3				
Julho	-1						-2						-1						-2	-1					-3				
Agosto	-1						-2						-1							-1					-3				
Setembro							-2																		-3				
Outubro							-2																		-3				
Novembro							-1																		-1				
Dezembro				-8			-1																		-1				
ÓRGÃOS	7	7	7	10	7	8	7	7	7	9	7	7	7	7	7	7	7	5	8	7	7	7	8	7	8	7	8	8	8

OBS: Situação das declarações mensais com menos Órgãos que o total declarado. Em preto, dados não entregues.

Fonte: SICONFI, consulta em 01/02/2019.

É muito interessante observar essa separação dos dados contábeis por poderes constitucionais e legais, pois também a MSC traz essa inovação de uma publicação conjunta com todos os Órgãos agrupados e detalhados.

4.1.6. Análise 6 – Fontes de recurso detalhadas:

Na padronização das fontes para envio das MSC's, a STN separou os códigos específicos para previdência, saúde e educação. Assim a análise permite verificar se na publicação das MSC's os entes estão separando os recursos por essas fontes específicas, e até apurar os recursos utilizados.

Tabela 7: Código das principais fontes de recurso analisadas

FNT	NOME DA FONTE DE RECURSO
1001	Recursos Ordinários - Recursos do Exercício Corrente
1111	Receitas de Impostos e de Transferência de Impostos - Educação - Exercício Corrente
1112	Transferências do FUNDEB 60% - Recursos do Exercício Corrente
1113	Transferências do FUNDEB 40% - Recursos do Exercício Corrente
1211	Receitas de Impostos e de Transferência de Impostos - Saúde - Exercício Corrente
1212	Transferências Fundo a Fundo de Recursos do SUS provenientes do Gov.Fed-Ex.Corr.
1410	Recursos destinados ao RPPS - Plano Previdenciário - Recursos do Ex.Corrente
2001	Recursos Ordinários - Recursos de Exercícios Anteriores

Fonte: SICONFI (2018)

Assim, foram escolhidas as 8 principais fontes de recursos que o detalhamento da MSC trouxe para os entes. Interessante notar na tabela 8, que 7 entes não enviaram detalhamento por fonte de recurso, em algum momento. Para efeitos comparativos, a união e diversos outros entes enviaram em todas as suas declarações essas fontes principais.

Tabela 8: Quantitativo de fontes de recurso verificadas com sucesso nas declarações

Fontes de Recurso - Conforme dados dos arquivos entregues ao SICONFI, disponíveis ao público

2018	Norte								Nordeste							Centro Oeste				Sudeste				Sul			União					
	AC	AM	AP	PA	RO	RR	TO	AL	BA	CE	MA	PB	PE	PI	RN	SE	DF	GO	MS	MT	ES	MG	RJ	SP	PR	RS		SC				
Janeiro	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8
Fevereiro	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8
Março	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8
Abril	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8
Maió	8	8	8	8	8	8	8	7	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8
Junho	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8
Julho	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8
Agosto	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8
Setembro	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8
Outubro	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8
Novembro	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8
Dezembro	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8
Média	8	8	8	5	8	0	8	8	8	0	8	8	8	8	8	8	8	8	8	0	8	0	8	0	8	8	2	8	8	8	8	

OBS: Em amarelo os Estados com classificação abaixo do total medido, e em vermelho com classificação zerada. Em preto, dados não entregues.

Fonte: SICONFI, consulta em 01/02/2019.

4.1.7. Análise 7-Análise dos registros dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais:

Os PCP's foram definidos pela Portaria STN nº 548, de 24 de setembro de 2015, que prevê prazos escalonados para os Estados e DF cumprirem os registros. Com o cronograma abaixo estabelecido e a coleta de dados nas MSC's publicadas pelos entes, pode-se aferir e a MSC traz a informação desejada relativo ao cumprimento dos PCP's. Toda essa análise será feita no tópico seguinte.

4.2 Cumprimento dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCP) pela MSC.

Por causa da característica única da MSC de permitir observar os lançamentos contábeis do ente, padronizados conforme o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP), padronizado até o sétimo nível, também chamado de PCASP estendido, é possível agora dentre várias opções possíveis, analisar os registros contábeis patrimoniais e o cumprimento do "Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais" (PIPCP), definidos pela STN, através da portaria 548/15.

Importante destacar a possibilidade de verificar a transparência dessas informações, pois doravante, não estavam disponíveis à sociedade, ou nem tinham relevância em seus registros, conforme comenta (FEIJÓ, 2018):

"Todavia, a grande mudança de paradigma no processo de convergência da contabilidade aplicada ao setor público (CASP) no Brasil aos padrões internacionais preconizados nas Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, reside na adoção global de **procedimentos contábeis patrimoniais** sob uma mesma base conceitual. Muitos destes procedimentos historicamente não eram efetuados no país, haja vista a cultura orçamentária dominante." (FEIJÓ, 2018)

O PIPCP da STN intercala em prazos diversos, o cumprimento de determinadas obrigações para o reconhecimento, registro e evidenciação de procedimentos patrimoniais. Para os Estados e DF, os prazos estão definidos como pode-se observar na tabela 9 abaixo:

Tabela 9: Ordem cronológica do PIPCP da STN para o Distrito Federal e Estados

PCP (de acordo com as regras das NBC TSP e do MCASP vigentes)	Preparação de sistemas e outras providências de implantação (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)
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)

Fonte: PIPCP STN

Esses prazos serão incorporados no sistema SICONFI, quando o mesmo começar a realizar suas análises para cumprimento dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais, através da verificação dos registros efetuados em contas contábeis determinadas no PCASP. Assim, de posse desses conceitos, realiza-se a análise individual, sem o suporte da ferramenta da STN.

Demonstra-se a seguir na tabela com os resultados das análises qualitativas das MSC's dos Estados e DF, com relação ao registro contábil para declaração dos PCP's vigentes:

Tabela 10: Análise dos registros contábeis do Procedimentos Contábeis Patrimoniais

2018	Norte							Nordeste							Centro Oeste				Sudeste			Sul					
Mês	AC	AM	AP	PA	RO	RR	TO	AL	BA	CE	MA	PB	PE	PI	RN	SE	DF	GO	MS	MT	ES	MG	RJ	SP	PR	RS	SC
4-Dívida Ativa Tributária e Não Tributária	Amarelo	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde
12-Provisão atuarial do RPPS	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde
13-Obrigações com Fornecedores por Competência	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde
3-Demais Créditos à Receber (exceto tribut, previd, etc)	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde
11-Obrigações por Competência de Benefícios à Empregados	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde	Verde

OBS: Verde: registros OK; Amarelo: registro em apenas uma conta; Vermelho: sem registros verificáveis.

Fonte: SICONFI, consulta em 01/02/2019.

Assim, descreve-se a seguir, os resultados dessas análises:

a) Análise item 4 – Dívida ativa, tributária e não tributária:

A dívida ativa é um dos itens do PCP que tinham prazo de aplicação imediata pelos entes, quando de sua publicação em 2015. Foram verificadas 64 contas contábeis, cujos registros demonstram que suas informações estão disponíveis. Somente dois entes apresentaram registros em apenas uma conta contábil, que foram o Acre e o Piauí.

b) Análise item 12 – Provisão atuarial do RPPS:

A provisão atuarial do Regime Próprio de Previdência Social dos entes, foi o outro item com aplicação imediata quando da publicação do PCP. Para esta análise, foram verificadas 18 contas contábeis e todos os entes possuem registros contábeis referentes a esse item, exceto por Minas Gerais, que não possuía registros nas contas detalhadas, nem em contas superiores em suas MSC's.

c) Análise item 13 – Obrigações com fornecedores por competência:

Ao contrário dos anteriores, esse item do PCP teve sua vigência a partir de 2016. Embora todos os entes utilizem os registros de obrigações com fornecedores, poucos realizam os lançamentos patrimoniais nas contas contábeis mistas, ou seja, as contas que possuem atributo de superávit financeiro "F" - Financeiro, ou "P" - Patrimonial. Os registros patrimoniais, obviamente usam o atributo "P". Para essa análise, foram verificadas 18 contas contábeis e seus atributos.

Constata-se que os estados do Acre, Amazonas, Pará, Rondônia, Ceará, Maranhão, Sergipe, Mato Grosso e Espírito Santo, registraram as obrigações em apenas uma conta contábil com atributo "P". E os estados do Amapá, Roraima, Paraíba, Minas Gerais e São Paulo, não possuem registros nessas contas contábeis em suas MSCs. Assim, apenas 12 estados possuem registros patrimoniais mais adequados em 2018 com relação ao item 13 do PCP.

d) Análise item 3 – Demais créditos a receber:

O item 3, demais créditos à receber, entrou em vigência à partir de 2017. Para a sua análise, foram verificadas 31 contas contábeis. Dois estados (Acre e Piauí), possuem apenas uma conta com registro, e o estado de São Paulo não apresentou registros contábeis para esse item.

e) Análise item 11 – Obrigações por competência, de benefícios a empregados:

E por fim, as obrigações de benefícios a empregados, notadamente férias e décimo - terceiro salário. Os registros devem ser efetuados em 2 contas contábeis conforme o PCASP. Assim, dessa análise verificou-se que os estados do Amazonas, Amapá, Paraíba e Minas Gerais não trouxeram registros nessas duas contas patrimoniais no exercício de 2018.

As análises dos itens do PIPCP acima, não determinam se o ente subnacional está ou não realizando e registrando os Procedimentos Contábeis Patrimoniais, apenas demonstra se

nas Matrizes de Saldos Contábeis (MSC's) de 2018, os mesmos puderam ou não ser verificados.

Mas esse mecanismo é novidade, pois pela primeira vez foi possível, analisar os registros contábeis patrimoniais dos entes, e observar o detalhamento de sua conta contábil (como suas informações complementares), demonstrando assim, se o procedimento patrimonial estava sendo registrado na contabilidade. Embora a informação tenha passado por tabelas de adequação nos entes (tabelas DE-PARA), para a alimentação do sistema SICONFI pelas MSC's, sabemos que é possível declarar a informação na conta e no formato correto.

Assim, destaca-se a importância desses novos procedimentos, como cita Mota (2012):

"Da contabilidade patrimonial: O reconhecimento contábil de fenômenos econômicos, tais como depreciação, amortização, exaustão, além de despesas pagas antecipadamente, de ajustes para perdas e de apropriação de compromissos por competência (por exemplo: reconhecimento mensal de encargos de férias e 13º salários), é **procedimento inovador**." (MOTA, 2012)

Porém para a correta aplicação dos procedimentos pelos entes, e também para determinar que os prazos colocados sejam cumpridos, a Secretaria do Tesouro Nacional colocou penalidades aos entes que não cumprirem esses procedimentos em seus normativos, mas por enquanto, estão sobrestados no sistema SICONFI, até posterior deliberação da STN, segundo menciona Feijó (2018):

"Vale salientar que, caso os entes não cumpram os prazos dispostos no plano, não receberão quitação de um dos itens que integram o "serviço auxiliar de informações para transferências financeiras", ficando impedidos de receber transferências voluntárias (convênios, contratos de repasse, etc) e de contratar operações de crédito, até que a situação seja regularizada. A verificação da implementação dos procedimentos patrimoniais será feita pela STN por meio de equações de validação que serão paulatinamente inscritas no SICONFI." (FEIJÓ, 2018)

Essas obrigações foram incluídas pela Portaria STN nº 55, de 18 de janeiro de 2018, que define as regras de atualização do sistema CAUC, através dos dados registrados no SICONFI, reiterado por Lourenço (2018):

"Com isso, no momento da celebração do convênio ou do contrato de repasse, muitos analistas e gestores da administração pública brasileira, ao realizarem *upload* do extrato do CAUC, vão verificar que o SICONFI está cada vez mais presente na coluna dos sistemas consultados pelo Sistema de Transferências Intergovernamentais – STI do Tesouro Nacional (<https://sti.tesouro.gov.br/cauc/index.jsf>)." (LOURENÇO, 2018)

O sistema CAUC é o sistema que verifica a "adimplência" fiscal, financeira, contábil e previdenciária do ente subnacional, quanto ao cumprimento de obrigações legais e acessórias, e que em muitas operações financeiras com o ente federal são obrigatórias. Em caso de descumprimento das obrigações, o ente fica em situação de "impedimento" junto aos órgãos e entidades do governo central. A MSC veio a tornar-se mais uma ferramenta para esse controle efetivo. E com a quantidade de informações que a mesma comporta, qualquer registro indevido, ou descumprimento de metas atestado pelo SICONFI poderá levar o ente a sofrer sanções e penalidades pelo sistema CAUC.

Para tanto, a transparência das informações, e a análise dos registros contábeis patrimoniais, através da visualização em relatórios do próprio tesouro nacional, ou através de

portais de transparência ou sites com ferramentas como o "tesouro transparente", podem auxiliar o gestor público e aos órgãos de controle, a observar as suas ações para cumprimentos das NBCASP e adequações as IPSAS pelo ente. Nesse ponto, o sistema SICONFI com a coleta de suas matrizes contábeis é a principal ferramenta pública.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Como a cultura operacional da gestão das finanças públicas no Brasil, caminha desde 1964 pela Lei 4.320, e como os novos conceitos patrimoniais só tiveram reforço depois do processo de convergência através da adoção das NBCASP a partir de 2008, os entes estão se adaptando aos conceitos patrimoniais, bem como, a melhoria da transparência da gestão pública.

Com os marcos legais publicados e reforçados nos últimos 10 anos, e com o avanço dos sistemas informatizados, tem-se cada vez mais, uma gama imensa de dados do setor público no Brasil, que podem ser acessados e analisados por métodos técnicos, permitindo assim a extração de informações da situação dos entes públicos.

E mais do que isso, com o processo de adaptação as normas internacionais de contabilidade (IPSAS), com o esforço conjunto do CFC, da STN e dos entes subnacionais, tem se conseguido alcançar um detalhamento dessas informações de forma inédita no país.

Assim, primeiramente os portais de transparência, agora o sistema SICONFI, e outros portais com ferramentas de análise, estão suprimindo a necessidade de colocar disponível para toda a sociedade essa base de dados institucional, e com qualidade sendo melhorada a cada momento.

Conforme análise realizada, os entes subnacionais podem, e precisam melhorar a publicação de suas informações disponíveis ao público, cumprindo os normativos e adequando-se as novas normas que ainda serão instituídas, mas sem perder o foco na transparência e qualidade, permitindo o controle social de suas ações e devolvendo a esta a integridade das informações registradas.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Mansueto. Secretario de Tesoreria Nacional, **La Gestión de Tesoreria en America Latina**. Foro de Tesorerías Gubernamentales de América Latina. FOTEGAL, 2018;

BRASIL. **Lei Complementar nº 101**, de 04 de maio de 2000, Governo Federal, 2000, disponível em "http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm", acesso em 01/06/2019;

BRASIL. **Lei Complementar nº 131, de 27 de maio de 2009 (Lei da Transparência Pública)**, Governo Federal, 2009, disponível em "http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp131.htm", acesso em 01/06/2019;

BRASIL. **Decreto 7.185, de 27 de maio de 2010**, Governo Federal, 2010, disponível em "http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/decreto/d7185.htm", acesso em 08/07/2019;

BRASIL. **Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011 (Lei de Acesso à Informação)**, Governo Federal, 2011, disponível em "http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/12527.htm", acesso em 01/07/2019;

BRASIL. **Lei Complementar 156, de 28 de dezembro de 2016**, Governo Federal, 2016, disponível em " http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp156.htm", acesso em 08/06/2019;

CARNEIRO, Juarez Domingues, coordenador [et. al], **Matriz curricular para cursos de ciências contábeis**, Fundação brasileira de contabilidade, 1ª Edição, 2017;

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **NBC TSP Estrutura Conceitual, Conselho Federal de Contabilidade, 2019**, disponível em " <https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/nbc-tsp-do-setor-publico/>", acesso em 01/06/2019.

FEIJÓ, Paulo Henrique, RIBEIRO, Carlos Eduardo, CARVALHO JÚNIOR, Jorge Pinto, **Entendendo o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público**, 2ª edição, Brasília, Ed. Gestão Pública;

LOURENÇO, Gabrielle Beatriz Beiró, **SICONFI ganha cada vez mais protagonismo nas transferências voluntárias**, em <https://www.orzil.org/noticias/siconfi-ganha-cada-vez-mais-protagonismo-nas-transferencias-voluntarias/>, acesso em 30/08/2019.

MONTEIRO, Augusto[et. al]. "A reforma na gestão financeira e a qualidade dos gastos públicos: o dilema dos estados brasileiros. In: **Desafios e tendências da Gestão Fiscal dos Estados Brasileiros - uma visão estratégica**, Brasília, 2017, Conselho Nacional de Secretários da Fazenda - CONSEFAZ;

MOTA, Francisco Glauber Lima, **Contabilidade Aplicada ao Setor Público - Aspectos Patrimoniais**, 1ª edição, 2015;

MOTA, Francisco Glauber Lima, **Contabilidade Aplicada ao Setor Público - Suplemento**, 1ª Edição, Brasília, 2012, Ed. Gestão Pública;

PIMENTA, Carlos. "**Gestão financeira pública nos estados brasileiros**". In: **Desafios e tendências da Gestão Fiscal dos Estados Brasileiros - uma visão estratégica**, Brasília, 2017, Conselho Nacional de Secretários da Fazenda - CONSEFAZ;

PORTO ALEGRE. **Manual de Orientação do Gestor Público do Rio Grande do Sul**, Secretaria da Fazenda, Contadoria e Auditoria Geral do Estado. 4ª edição, Porto Alegre, 2018, CORAG;

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) – 7ª Edição (Válido a partir de 2017)**, Secretaria do Tesouro Nacional, 2016, disponível em "<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/mcasp>", acesso em 01/06/2019;

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL. **Manual de Demonstrativos Fiscais (MDF) - 7ª Edição (válido a partir de 2017)**, Secretaria do Tesouro Nacional, 2016, disponível em "<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/mdf>", acesso em 01/06/2019;

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL. **Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) - edição para 2018**. Secretaria do Tesouro Nacional, 2017, disponível em "http://www.tesouro.fazenda.gov.br/pt_PT/pcasp", acesso em 01/06/2019;

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL. **Portaria MF nº 184, de 25 de agosto de 2008 (Lei de Responsabilidade Fiscal)**. Ministério da Fazenda, 2008, disponível em "<http://www.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/legislacao/portarias-ministerial/2008/portaria184>", acesso em 01/06/2019;

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL. **Portaria STN nº 467, de 06 de agosto de 2009**, Secretaria do Tesouro Nacional, 2009, disponível em "http://www.normaslegais.com.br/legislacao/portariastn467_2009.htm", acesso em 08/07/2019;

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL. **Portaria STN n.º 753, de 21 de dezembro de 2012**, Secretaria do Tesouro Nacional, 2012, disponível em "http://www.atibaia.sp.gov.br/transparencia/novacontabilidade/Port_STN_753_2012.pdf", acesso em 01/06/2019;

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL. **Portaria STN nº 548, de 24 de setembro de 2015**, Secretaria do Tesouro Nacional, 2015, disponível em "<https://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/0/Portaria+STN+548+2015+PIP/73e5e615-ccbe-4050-bfc3-a9356d35daf1>", acesso em 01/06/2019;

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL. **Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais PIPCP, definidos pela Portaria nº 548/15**, Secretaria do Tesouro Nacional, 2015, disponível em "<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/-/publicado-o-plano-de-implantacao-dos-procedimentos-contabeis-patrimoniais>", acesso em 01/06/2019;

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL. **Portaria STN nº 841, de 21 de dezembro de 2016**, Secretaria do Tesouro Nacional, 2016, disponível em "http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/391196/PORTARIA_N_841_DE_21_DE_DEZEMBRO_DE_2016.pdf/ff83aee8-d774-4f2d-a900-e378b35c050a", acesso em 08/06/2019;

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL. **Portaria STN nº 896, de 31 de outubro de 2017**, Secretaria do Tesouro Nacional, 2017, disponível em "<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/626501/Portaria+++n%C2%BA%20896+out+2017/ec935213-e67e-47b0-94a7-8ba029b020b5>", acesso em 01/06/2019;

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL. **Instruções de Procedimentos Contábeis (IPCs)**, 2014, disponível em "http://www.tesouro.fazenda.gov.br/pt_PT/publicacoes-e-orientacoes#instrucoesdeprocedimentoscontabeis", acesso em 01/06/2019;

International Federation of Accountants IFAC. **International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB)**, disponível em "<https://www.ipsasb.org/about-ipsasb>", acesso em 08/07/2019;