

## ANÁLISE DO NÍVEL DE CONFORMIDADE DA DIVULGAÇÃO OBRIGATÓRIA DOS CUSTOS DE EMPRÉSTIMOS NO ESTADO DE MATO GROSSO

### ANALYSIS OF THE COMPLIANCE LEVEL OF THE MANDATORY DISCLOSURE OF LOAN COSTS IN THE STATE OF MATO GROSSO

*Silvio da Costa Magalhães Filho<sup>1</sup>*

#### RESUMO

Após a adoção pelo Brasil das normas internacionais de contabilidade do setor público, as entidades passaram por um processo de adaptação e adoção gradual das referidas normas, ensejando assim, a análise do cumprimento das recomendações das normas e o impacto dessa adoção na qualidade das informações contábeis. Em 2018 foi editada a NBC TSP 14 em conformidade com a IPSAS 5 que trata dos custos de empréstimos, assim, esta pesquisa tem por objetivo analisar se qualidade da informação contábil e conformidade com os padrões IPSAS podem influenciar no nível de divulgação dos custos de empréstimos segundo a IPSAS 5 e NBC TSP 14 no estado de Mato Grosso. A pesquisa é classificada como descritiva e inicialmente apurou-se junto ao portal da SEFAZ-MT as demonstrações contábeis e notas explicativas referente aos anos de 2017,2018 e 2019. Para examinar o nível de conformidade foi realizado um checklist composto por 12 questões observando as exigências da IPSAS 5 e NBC TSP 14. Os resultados obtidos constataram que o estado apresenta um nível de conformidade de 17% em relação às normas pesquisadas, sendo este considerado relativamente baixo.

**Palavras-chave:** Custos de empréstimos. Conformidade. IPSAS 5. NBC TSP 14.

#### ABSTRACT

After the adoption by Brazil of international public sector accounting standards, the entities went through a process of adaptation and gradual adoption of these standards, thus giving rise to the analysis of compliance with the recommendations of the standards and the impact of this adoption on the quality of accounting information . In 2018, NBC TSP 14 was published in accordance with IPSAS 5, which deals with borrowing costs, therefore, this research aims to analyze whether the quality of accounting information and compliance with IPSAS standards

<sup>1</sup> Mestre em Ciências Contábeis pela Fucape Business School - ES; Especialista em Controladoria, Auditoria e Perícia pelo Instituto Cuiabano de Educação (ICE); Especialista em Contabilidade Pública pela Universidade Cândido Mendes (UCAM); MBA em Planejamento Tributário pela Universidade de Cuiabá (UNIC); Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade de Cuiabá (UNIC); Professor Assistente (Contratado) no Curso de Ciências Contábeis da Universidade do Estado de Mato Grosso - UNEMAT; Analista Regulador - Contador da Agência Estadual de Regulação dos Serviços Públicos Delegados - AGER-MT. Avaliador de trabalhos no Congresso Internacional de Contabilidade e Governança da UnB e Congresso de Iniciação Científica da UnB; Congresso UFSC de Controladoria e Finanças. E-mail: silvio.filho@unemat.br

can influence the level of disclosure of borrowing costs. according to IPSAS 5 and NBC TSP 14 in the state of Mato Grosso. The survey is classified as descriptive and initially, the financial statements and explanatory notes for the years 2017,2018 and 2019 were found on the SEFAZ-MT portal. To check the level of compliance, a checklist was made up of 12 questions observing the requirements of IPSAS 5 and NBC TSP 14. The results obtained found that the state has a level of compliance of 17% in relation to the researched standards, which is considered relatively low.

**Keywords:** Borrowing costs. Conformity. IPSAS 5. NBC TSP 14.

## 1 INTRODUÇÃO

Os custos de empréstimos, ou a taxa de juros e outros custos que a entidade incorre relacionados com o empréstimo de recursos, são fatores essenciais para determinar a capacidade de manutenção das políticas públicas, investimentos e gastos com melhorias de capital (LEVINE, 2011). Considerando que o volume de empréstimos contraídos pelos Estados, representam altos valores financeiros com incidência de juros por um longo período, a adequada mensuração e evidenciação contábil dos custos de empréstimos pode significar uma economia substancial e informações de melhor qualidade.

Isso tem implicações importantes para a sociedade, pois, a correta mensuração e evidenciação da dívida transmitem sinais para as classificações de crédito, captação de investimentos e a confiança dos contribuintes de que o governo deve cumprir suas obrigações, resultando em custos mais baixos da dívida. Nesta perspectiva, construiu-se questões que nortearam este trabalho:

- O estado de Mato Grosso está evidenciando os custos de empréstimos conforme determina a IPSAS 5 e NBC TSP 14?
- Qual o nível de conformidade das demonstrações contábeis do estado de Mato Grosso com a IPSAS 5 e NBC TSP 14?

A adequada evidenciação dos custos de empréstimos pode apresentar benefícios para as organizações governamentais que a partir do uso de práticas contábeis em maior conformidade com as IPSAS, podem gerar informações mais transparentes para os estados, sendo que na percepção dos investidores números contábeis de maior qualidade (BENSON et al., 1991).

No entanto, Chen et al. (2010) destacam que a qualidade contábil é um conceito ilusório, principalmente em vista dos múltiplos usos dos relatórios financeiros, porém, na percepção dos autores a “Qualidade contábil” pode ser definida como até que ponto as informações das demonstrações contábeis refletem a situação econômica subjacente. Neste contexto, considerando que um dos objetivos das IPSAS é proporcionar informações contábeis que retratem a realidade das entidades do setor público, é possível sugerir que a conformidade das demonstrações com as referidas normas contribui para o aumento da qualidade da informação.

Para Bukenya (2014), as informações financeiras e contábeis são frequentemente enfatizadas na determinação da prestação de contas, tendo em vista que a contabilidade desempenha um papel significativo na promoção da prestação de contas, eficiência e eficácia dos serviços do setor público. Desta forma, a ausência de critérios confiáveis para representação das informações contábeis, contribuem para informações financeiras de baixa qualidade que não são confiáveis, oportunas e limitadas em seus dados sobre ativos e passivos.

A dívida pública brasileira vem crescendo significativamente nos últimos anos, diante da necessidade de recursos vultosos para manutenção do sistema público, sendo imprescindível que a contabilidade pública evidencie aos seus usuários, informações de qualidade e que representem a realidade da administração pública. Assim, justifica-se esta pesquisa, pois a mensuração e evidenciação de custos de empréstimos são relevantes para a transparência e representação adequada do endividamento do setor público.

Para Fontenele et al. (2015) o endividamento público brasileiro é insustentável, ou seja, as unidades de federação não conseguirão honrar seus compromissos financeiros sem recorrer a mudanças bruscas na atual política econômica. Diante do crescimento do endividamento dos estados, surge a preocupação sobre a importância da representação contábil adequada da dívida pública e os custos desta dívida, contribuindo para a transparência e qualidade da informação contábil.

Rodrigues (2019) destaca que uma informação contábil de qualidade será alcançada através da adoção de um controle interno eficiente sobre o sistema contábil, e atendimento às normas que regem a contabilidade pública, que por sua vez por meio do seu sucesso, permite a produção de informações contábeis que apresentem as características qualitativas de relevância, confiabilidade, comparabilidade, compreensibilidade, entre outras.

No Brasil, a Lei de Responsabilidade Fiscal (LC 101/00) em vigor desde maio de 2000, estabelece normas para orientar as finanças públicas do país, contribuindo para garantir a transparência da gestão, a responsabilidade na gestão fiscal, controlar dos gastos, dentre outras ações de controle fiscal. Neste contexto, o objetivo deste estudo é, analisar se qualidade da informação contábil e conformidade com os padrões IPSAS podem influenciar no nível de divulgação dos custos de empréstimos segundo a IPSAS 5 e NBC TSP 14 no estado de Mato Grosso.

O universo desta pesquisa compreende o estado de Mato Grosso, realizando uma análise documental das demonstrações contábeis e notas explicativas dos períodos de 2017 a 2019. Em relação à abordagem do problema, o estudo caracteriza-se tanto como pesquisa qualitativa quanto como pesquisa quantitativa, devido ao fato de analisar o nível de conformidade da divulgação obrigatória dos custos de empréstimos junto às normas brasileiras de contabilidade técnica aplicadas ao setor público. Para examinar o nível de conformidade foi realizado um checklist composto por 12 questões observando as exigências da IPSAS 5 e NBC TSP 14.

Este artigo está estruturado em cinco seções incluindo esta introdução. A seção seguinte trata do referencial teórico baseado na literatura existente sobre o assunto. A terceira seção trata da metodologia de pesquisa apresentando os procedimentos adotados. A quarta seção aborda a análise e interpretação dos resultados, seguida da seção cinco que apresenta as considerações e conclusões da pesquisa e, por fim, a lista de referências consultadas no estudo.

## **2 REFERENCIAL TEÓRICO**

### **2.1 ADOÇÃO DAS NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE PÚBLICA NO BRASIL**

O processo de adoção das normas internacionais de contabilidade no Brasil teve início no setor privado apresentando como marco legal inicial a lei nº 11.638 de 28 de dezembro de 2007 que dentre as alterações promovidas na legislação societária, instituiu a obrigatoriedade das normas referente demonstrações financeiras das companhias abertas, serem elaboradas em

consonância com os padrões internacionais de contabilidade adotados nos principais mercados de valores mobiliários.

No setor público, a harmonização da contabilidade pública ao padrão internacional, se tornou objeto de discussão decorrente da necessidade de comparar os resultados alcançados pelos diferentes governos, o reforço da qualidade da informação contábil seguindo critérios e princípios internacionais, e principalmente devido a uma preocupação com a necessidade de informações contábeis e financeiras transparentes e compreensível pelos diversos usuários da informação (SANTOS; ALVES, 2016).

Devido à complexidade da matéria e a necessidade de promover um processo de harmonização que atendesse as diversas instituições que adotam a contabilidade pública no Brasil, o processo de adoção das normas internacionais de contabilidade ora denominadas de International Public Sector Accounting Standards (IPSAS), emitidas pelo *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB), foi um processo lento e burocrático.

A adoção das IPSAS no Brasil, passou por um longo estágio de maturação, sendo iniciada a discussão em 2004, e parcialmente colocado em prática no ano de 2008 com a criação de um grupo de trabalho composto por representantes da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), Ministério da Fazenda, Tribunal de Contas da União e universidades, o qual passou a fazer a tradução, avaliando as IPSAS quanto à sua aplicação à contabilidade pública no Brasil, tomando como base as especificidades internas, geradas pelas leis e cultura do País (LIMA; GUEDES; SANTANA, 2009).

Ainda em 2018, o Conselho Federal de Contabilidade editou as Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC T) 16 que levava em consideração as diretrizes a serem observadas no setor público quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, afim de torná-las convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público definidas pela Portaria nº 184/08 do Ministério da Fazenda.

Apesar da dificuldade no processo de adoção das IPSAS, é possível observar a melhoria em relação à transparência e compreensibilidade das demonstrações contábeis. Para Castro et al. (2019) simplificaram a consolidação das demonstrações contábeis, passando a ser adotadas por diversos países, inclusive o Brasil, onde são denominadas Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público (NBC TSP).

Para Castro et al. (2019) no início do processo de adoção das IPSAS não havia um entendimento da complexidade do processo, sendo que a necessidade de apoio e envolvimento de outros atores na reforma da contabilidade pública, foi considerado fraco. Os autores argumentam ainda que, os contadores brasileiros reconhecem a necessidade e a importância de mudar os padrões de contabilidade governamental, entretanto, parece que essa opinião não é compartilhada pelos gestores, uma vez que se identifica a ausência de reconhecimento e apoio desses atores na implementação das normas.

O objetivo da adoção da IPSAS 5 por meio da edição da NBC TSP 14 é reduzir as diferenças entre as Normas Internacionais de Relatórios Financeiros e os princípios contábeis geralmente aceitos no Brasil (BR GAAP), que podem ser resolvidos em um tempo relativamente curto possibilitando ao país apresentar informações contábeis de melhor qualidade.

## 2.2 RECONHECIMENTO DOS CUSTOS DE EMPRÉSTIMOS

As demonstrações financeiras do governo fornecem aos usuários, informações sobre as atividades governamentais que são sustentadas principalmente por receitas como impostos e

subsídios, e outras fontes geradas por atividades governamentais. Eles também fornecem informações sobre atividades de tipo comercial, apoiadas principalmente por taxas de usuário e os custos relacionados ao serviço público (RECK; WILSON, 2014).

A importância da qualidade da informação contábil tem sido estudada nos mercados financeiros e nas entidades governamentais, pois, enquanto nos mercados de ações existe uma preocupação com os retornos residuais para os acionistas; no setor público a preocupação está relacionada com a capacidade das entidades conseguirem gerar caixa suficiente para cumprir suas obrigações sociais e o pagamento das suas dívidas. Desta forma a informação contábil de qualidade possibilita uma melhor avaliação da entidade impactando diretamente nas condições de contratação de crédito.

O reconhecimento e evidência dos custos de empréstimos no setor público foi abordado inicialmente pela Lei 4.320/1964 que em no parágrafo único do artigo 98 estabeleceu que a “dívida fundada será escriturada com individualização e especificações que permitam verificar, a qualquer momento, a posição dos empréstimos, bem como os respectivos serviços de amortização e juros”. A evidência referenciada acima está fundamentada na ideia de divulgação das despesas de juros e encargos da dívida em atendimento a necessidade de cumprimento dos tetos de gastos estabelecidas no orçamento.

Em 2015 a Secretaria do Tesouro Nacional aprovou o plano de implantação dos procedimentos contábeis patrimoniais por meio da Portaria STN nº 548, de 24 de setembro de 2015 com o objetivo de regulamentar o art. 13 da Portaria STN nº 634, de 19 de novembro de 2013 e estabelecer os prazos-limite obrigatórios relativos à implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais na União, nos estados, no Distrito Federal e nos municípios brasileiros em continuidade ao processo de convergência da contabilidade aplicada ao setor público aos padrões internacionais, conforme disposto na Portaria MF nº 184, de 25 de agosto de 2008.

Em relação aos procedimentos contábeis relativos ao reconhecimento, mensuração e evidência das obrigações por competência decorrentes de empréstimos, financiamentos e dívidas contratuais e mobiliárias, a Portaria STN nº 548/2015 estabelece sua obrigatoriedade para o Distrito Federal e os Estados, a data inicial de 01/01/2019 para início da obrigatoriedade dos registros contábeis. Entretanto, apesar da referida portaria estabelecer o prazo para início da obrigatoriedade dos registros contábeis, não ficou estabelecido os critérios a serem observados pelas instituições, sendo tais critérios definidos posteriormente pela NBC TSP 14.

O reconhecimento dos empréstimos e seus custos nas instituições do setor público foi normatizado pela Norma Brasileira de Contabilidade (NBC TSP) 14 – Custos de Empréstimos, observando a legislação brasileira, e principalmente a necessidade do reconhecimento dos custos dos empréstimos no resultado do período considerando o regime de competência para tal reconhecimento. A NBC TSP 14 define que os “Custos de empréstimos são os juros e outros custos que a entidade incorre relacionados com o empréstimo de recursos”, tais como:

- (a) juros de empréstimos obtidos de curto e longo prazos e de saldo bancário negativo;
- (b) amortização de descontos ou prêmios relacionados com empréstimos obtidos;
- (c) amortização de custos adicionais relacionados com empréstimos obtidos;
- (d) encargos financeiros relativos a arrendamentos mercantis financeiros e contratos de concessão de serviços públicos; e
- (e) variações cambiais decorrentes de empréstimos em moeda estrangeira, na extensão em que elas sejam consideradas como ajuste do custo dos juros. (NBC TSP 14, 2018, p.2).

Ao realizar uma abordagem ampla em sua conceituação, a norma destaca que podem ser incluídos nos custos de empréstimos, todos os gastos necessários para disponibilizar os recursos e decorrentes de variações futuras. A abordagem destacada pela norma é importante

para a adequada evidenciação de todos os custos relacionados com os empréstimos, evidenciando a dívida pelo seu custo real e contribuindo para que os usuários das informações possam tomar melhores decisões.

O detalhamento dos custos relacionados aos empréstimos contribui para a transparência das informações contábeis e uma melhoria das avaliações por parte dos credores das instituições públicas. As teorias sugerem que as organizações usam informações contábeis de melhor qualidade para reduzir os custos de empréstimos, por outro lado, a assimetria informacional em relação a informações relacionadas ao endividamento contribui para o aumento das taxas de juros nos contratos de empréstimos (DZIGBEDE, 2019).

A NBC TSP 14 destaca que, os custos de empréstimos devem ser reconhecidos como despesa no período em que são incorridos, exceto aqueles que são capitalizados no processo de aquisição ou formação de um ativo. Desta forma, é importante evidenciar que “os custos de empréstimos diretamente atribuíveis à aquisição, à construção ou à produção de ativo qualificável devem ser capitalizados como parte do custo desse ativo.”

Os custos de empréstimos a ser capitalizados ao valor do ativo estão associados aos gastos necessários para colocar o ativo à disposição da entidade para uso ou venda, sendo que o reconhecimento destes custos depende de sua clara e correta identificação. Para ampliar o nível de transparência e qualidade das informações contábeis no setor público, a NBC TSP 14 indica elementos mínimos que as entidades devem divulgar em suas demonstrações financeiras:

- (a) a política contábil adotada para os custos de empréstimos;
- (b) o total dos custos de empréstimos capitalizados durante o período; e
- (c) a taxa de capitalização utilizada na determinação do montante dos custos de empréstimos elegíveis à capitalização (quando for necessário utilizar taxa de capitalização para montantes obtidos em conjunto). (NBC TSP 14, 2018, p.6).

A seleção de políticas contábeis a serem aplicadas pela entidade deve ser consistente para garantir a compreensibilidade e comparabilidade das demonstrações contábeis. Para Gordon (2019) a divulgação de políticas contábeis, constitui uma fonte a ser examinada para melhor compreender as escolhas significativas da gestão de políticas contábeis e áreas de julgamento significativo, afinal, elas refletem as escolhas realizadas pelas entidades com o objetivo de fornecer informações relevantes aos usuários das demonstrações contábeis.

Entretanto, o processo de adoção das Normas Internacionais de Contabilidade aplicadas ao Setor Público apresenta inúmeras mudanças na cultura organizacional, ensejando um período de aprendizagem, visto que as novas normas apresentam pouca familiaridade com a rotina tradicional da contabilidade pública. Ademais, os níveis de divulgação apresentam melhoras em relação a conformidade a partir do monitoramento e acompanhamento do processo de implementação (SAMAHÁ; KHLIF, 2016).

### 3 MÉTODO

Para cumprir o objetivo proposto, esta pesquisa classifica-se como de caráter exploratória por analisar a qualidade e conformidade da informação contábil em relação aos padrões IPSAS e sua influência no nível de divulgação dos custos de empréstimos segundo a IPSAS 5 e NBC TSP 14 no estado de Mato Grosso, através de levantamento de dados, cujos resultados serão analisados qualitativamente. Para Beuren (2006) a pesquisa exploratória tem por objetivo proporcionar maiores informações sobre o assunto que será investigado trazendo novas contribuições para a literatura.

Do ponto de vista dos procedimentos técnicos, foram utilizadas pesquisas bibliográficas por meio de análises de artigos e livros disponíveis nas bases científicas, além do estudo de caso realizado por meio da análise do conjunto de demonstrações contábeis consolidadas e notas explicativas do governo do estado de Mato Grosso nos exercícios findos de 2017, 2018 e 2019, buscando assim avaliar as informações divulgadas no período que antecede a publicação da norma, no ano de sua publicação e em seu primeiro ano de vigência, desta forma, quanto aos procedimentos se enquadra como pesquisa documental.

A coleta de dados ocorreu com base nas demonstrações financeiras e notas explicativas consolidadas anuais, disponíveis no site da Secretaria de Estado de Fazenda, sendo assim, é importante ressaltar que todas as informações declarativas neste artigo são públicas. Para examinar o nível de conformidade, foi necessário realizar uma análise qualitativa nas notas explicativas, observando as exigências da IPSAS 5 e NBC TSP 14, listadas em um *checklist* composto por 12 questões. Cada item do *checklist* atendido recebeu valor 1 (um), vista a presença do atributo conformidade, já para os itens em desacordo com a norma, o valor concedido foi 0 (zero) (GUJARATI; PORTER, 2011).

Diante dos resultados, calculou-se o índice de conformidade (y) através da divisão dos itens atendidos pela entidade, pela soma dos itens exigidos pela norma (n). Ressalta-se que a metodologia está limitada ao cálculo do índice de conformidade considerando apenas duas alternativas para atribuição do indicador, ou seja, as demonstrações contábeis foram classificadas com relação ao índice de divulgação, sendo: índice de conformidade integral (1) ou índice de conformidade ausente (0) do item.

#### 4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Esta seção é dedicada a apresentar e discutir os resultados da pesquisa. Inicialmente descreve os resultados encontrados na análise qualitativa das demonstrações contábeis consolidadas e notas explicativas objetivando identificar o nível de conformidade. Em seguida apresenta a análise com base na pesquisa realizada.

**Tabela 1:** Nível de conformidade apresentado por itens exigidos na IPSAS 5 e NBC TSP 14

Descrição	Item NBC	Exercício (1=Sim 0=Não)		
		2017	2018	2019
Divulgação das políticas contábeis	16	1	1	1
Reconhece os custos dos empréstimos como despesa do período independente do pagamento	17	0	0	0
Divulgou custos dos empréstimos diretamente atribuíveis à aquisição de ativo	18	0	0	0
Divulgou custos dos empréstimos diretamente atribuíveis à construção de ativo	18	0	0	0
Divulgou custos dos empréstimos diretamente atribuíveis à produção de ativo	18	0	0	0
Divulgou o início da capitalização dos custos dos empréstimos como parte do custo do ativo	31	0	0	0
Divulgou a suspensão da capitalização dos custos dos empréstimos como parte do custo do ativo	34	0	0	0
Divulgou o término da capitalização dos custos dos empréstimos como parte do custo do ativo	36	0	0	0
Divulgou a política contábil adotada para os custos de empréstimos	40	1	1	1
Divulgou o total dos custos de empréstimos capitalizados durante o período	40	0	0	0

Divulgou a taxa de capitalização utilizada na determinação do montante dos custos de empréstimos elegíveis à capitalização	40	0	0	0
Divulgou ajustes no momento de transição	IAS	0	0	0
	<b>Média</b>	<b>0,17</b>	<b>0,17</b>	<b>0,17</b>

Fonte: dados da pesquisa

Como resultado geral, o nível de conformidade com as exigências do IAS 5 e NBC TSP 14 ficou em 17% em todos os períodos, não apresentando evolução após a edição da NBC TSP 14. Diante disso, é notório que a evolução que deveria acontecer paulatinamente após a adoção aos padrões internacionais de contabilidade, se apresenta em um ritmo muito lento, o que é, para muitos pesquisadores, um ponto de preocupação, já que inexistem alterações nas práticas e no nível de conformidade, ou seja, ocorre a velha prática de apenas alterar os valores nos relatórios financeiros (SAMAHÁ; KHLIF, 2016).

No período analisado, é possível observar por meio dos Relatórios do Contador e do Balanço Geral do Estado de Mato Grosso que o estado indica em um pouco mais de uma página, suas políticas contábeis significativas e critérios utilizados na elaboração das Demonstrações Contábeis, onde afirma o reconhecimento da despesa pelo regime de competência, sendo este acompanhado com a política contábil adotada para os custos de empréstimos os únicos itens do IAS 5 e NBC TSP 14 a ser 100% observado.

Destaca-se que em 2017 no relatório do contador o estado já declarou estar implantado as preparações dos sistemas e outras providencias de implantação do reconhecimento, mensuração e evidenciação das obrigações por competência decorrentes de empréstimos, financiamentos e dívidas contratuais e mobiliárias, conforme previsto na Portaria STN n ° 548, de 24/09/2016.

É possível observar que em todo o período analisado existe a declaração de reconhecimento das despesas em sua maioria por regime de competência, no entanto, não é especificado quais são os critérios de mensuração e reconhecimento dos custos dos empréstimos. Analisando os valores informados nas demonstrações contábeis, fica evidente que Juros e Encargos de Empréstimos e Financiamentos Obtidos são reconhecidos conforme o pagamento, ou seja, regime de caixa.

Tais evidências podem ser confirmadas nos valores evidenciados na Demonstração das Variações Patrimoniais que devem ser reconhecidas pelo regime de competência, comparado com os valores pagos informados no Balanço Orçamentário. Apesar dos valores evidenciados na conta Juros e Encargos de Empréstimos e Financiamentos Obtidos refletir os valores efetivamente pagos no período, é importante destacar que o estado evidenciou em todo o período analisado as Variações Monetárias e Cambiais decorrentes de empréstimos e financiamentos contratados no exterior por regime de competência.

É possível observar que em todo o período analisado as demonstrações contábeis já evidenciavam nas contas do passivo os encargos financeiros a apropriar, no entanto, apesar da divulgação do estoque da dívida bem como os contratos que a compõe, os aspectos relacionados ao processo de mensuração e reconhecimento dos eventos contábeis ainda não apresentam um detalhamento que possibilite maior transparência. Ademais, nota-se que as informações contábeis ainda apresentam uma forte vinculação com os aspectos orçamentários.

No que tange a divulgação da finalidade dos empréstimos, o estado realiza a divulgação anual das dívidas com investimentos que estão relacionadas com a realização de obras públicas e aquisições de imobilizados pela administração pública. Todavia, não é



realizada a evidenciação dos custos dos empréstimos diretamente atribuíveis aos ativos e a taxa de capitalização utilizada na determinação do montante dos custos de empréstimos elegíveis à capitalização.

Neste contexto, analisando substancialmente as notas explicativas e os relatórios contábeis do estado de Mato Grosso, observa-se que a divulgação dos itens obrigatórios do IAS 5 e NBC TSP 14 referente aos custos dos empréstimos ainda não é uma realidade, o que pode ser justificado pela burocracia no processo de alteração dos procedimentos contábeis no setor público e outros fatores relacionados com a cultura organizacional.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A pesquisa propôs analisar se qualidade da informação contábil e conformidade com os padrões IPSAS podem influenciar no nível de divulgação dos custos de empréstimos segundo a IPSAS 5 e NBC TSP 14 no estado de Mato Grosso, por meio de uma análise do cumprimento dos itens recomendados nas referidas normas.

Entre as limitações da pesquisa é importante destacar o pouco tempo de vigência da norma, fato este que dificulta uma análise da evolução do processo de adoção da norma. Outro aspecto a ser considerado é há carência de estudos aprofundados sobre o assunto, impossibilitando assim a comparabilidade de resultados.

Os resultados sugerem que o estado de Mato Grosso apesar da divulgação do demonstrativo da dívida interna e externa relatando os contratos de empréstimos e financiamentos, serviços da dívida, sua composição dentre outras informações, ainda não implementou todos os itens listados como obrigatórios segundo a IPSAS 5 e NBC TSP 14, apresentando um nível de conformidade de apenas 17%.

No entanto, é importante destacar que o estado declara em suas demonstrações contábeis que está em processo de implementação do plano de implantação dos procedimentos contábeis patrimoniais definidos pela Portaria STN n ° 548, de 24/09/2016, que devem contribuir para a conformidade das informações.

Melhorar a qualidade da informação contábil é fundamental para garantir a transparência das informações e melhoria na eficiência dos gastos públicos. A adoção das normas internacionais de contabilidade no setor público busca contribuir para que isso ocorra de maneira uniforme. Entretanto, é possível observar que este processo apresenta uma evolução tímida e lenta, sendo de grande relevância pesquisas com o objetivo de identificar os fatores que dificultam o processo de adoção das IPSAS.

Para pesquisas futuras, recomenda-se aumentar a amostra comparando as demais unidades de federação preferencialmente em um período maior de tempo. Outro ponto importante a ser observado é a identificação junto aos profissionais de contabilidade do setor público, dos fatores que estão dificultando a implantação das Normas Internacionais de Contabilidade Pública no Brasil.

## REFERÊNCIAS

BENSON, E. D.; MARKS, B. R.; RAMAN, K. K. The effect of voluntary GAAP compliance and financial disclosure on governmental borrowing costs. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, v. 6, n. 3, p. 303-319, 1991.

BEUREN, I. M. Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2006.

BUKENYA, M. Quality of accounting information and financial performance of Uganda's public sector. *American Journal of Research Communication*, v. 2, n. 5, p. 183-203, 2014.

BRASIL. 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. Brasília, 1964. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/14320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/14320.htm)>. Acesso em: 7 set. 2020.

BRASIL. 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. Brasília, 2000. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm)>. Acesso em: 15 set. 2020.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Plano de Implementação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais. Anexo à Portaria STN nº 548, de 24 de setembro de 2015. Diário Oficial da União: Brasília, DF. 29 set. 2015a. Disponível em: <<https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/plano-de-implantacao-dos-procedimentos-contabeis-patrimoniais/2015/26>>. Acesso em: 29 nov. 2020.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Portaria nº 548, de 24 de setembro de 2015. Dispõe sobre prazos-limite de adoção dos procedimentos contábeis patrimoniais aplicáveis aos entes da Federação [...]. Diário Oficial da União: Brasília, DF, 29 set. 2015b. Disponível em: <<http://ramec.mec.gov.br/spo/orientacoes-tecnicas-da-setorial-contabil/procedimentos-contabeis-patrimoniais/5265-portaria-stn-548-2015/file#:~:text=%E2%9E%A2%20Portaria%20STN%20n%C2%BA%20548,sob%20a%20mesma%20base%20conceitual.>>. Acesso em: 29 nov. 2020.

CASTRO, M. C. C. S. et al. Índice de Disclosure dos Estados Brasileiros e do Distrito Federal com base nas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público: uma análise da similaridade dos entes públicos. *Revista Contabilidade e Controladoria*, v. 10, n. 2, 2019.

CHEN, H.; TANG, Q.; JIANG, Y.; LIN, Z. The role of international financial reporting standards in accounting quality: Evidence from the European Union. *Journal of international financial management & accounting*, v. 21, n. 3, p. 220-278, 2010.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. NBC TSP – 14 Custos de Empréstimos. (2018). Disponível em: <[https://cfc.org.br/wp-content/uploads/2018/03/NBC\\_TSP\\_14\\_v\\_05\\_13\\_00.docx](https://cfc.org.br/wp-content/uploads/2018/03/NBC_TSP_14_v_05_13_00.docx)> Acesso em: 10 set. 2020.

DZIGBEDE, K. D. STATE GOVERNMENT USE OF THE SAME UNDERWRITING FIRM AND THE IMPACT ON BORROWING COSTS. *Public Finance & Management*, v. 19, n. 1, 2019.

FONTENELE, A. L.; TABOSA, F. J. S.; OLIVEIRA JÚNIOR, J. N.; GUIMARÃES, D. B. Sustentabilidade da dívida pública dos estados brasileiros. *Revista Ciências Administrativas – RCA*. v. 21, n. 2, p. 621-638, jul./dez, 2015.

GORDON, E. A. Avanços e oportunidades na pesquisa contábil internacional. *Revista Contabilidade & Finanças*, v. 30, n. 79, p. 9-13, 2019.

Gujarati, D. N., & Porter, D. C. (2011). *Econometria Básica*. (5a. ed.). Porto Alegre: Amgh Editora.

LEVINE, H. The impact of debt management policies on borrowing costs incurred by US state governments. *Public Finance and Management*, v. 11, n. 1, p. 1-27, 2011.

LIMA, D. V.; GUEDES, M. A.; SANTANA, C. M. As Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao setor público e a legislação contábil pública brasileira: uma análise comparativa à luz da teoria contábil. *Revista Contabilidade, Gestão e Governança*, v. 12, n. 2, 2009.

RECK, J. L.; WILSON, E. R. The relative influence of fund-based and government-wide financial information on municipal bond borrowing costs. *Journal of Governmental & Nonprofit Accounting*, v. 3, n. 1, p. 35-57, 2014.

RODRIGUES, S.V. M. Análise da qualidade da informação contábil das prefeituras brasileiras e dos fatores que a influenciam. 2019. Dissertação de Mestrado. Universidade Federal de Pernambuco. Disponível em:  
<"[https://repositorio.ufpe.br/bitstream/123456789/33894/1/DISSERTA%  
c3%87%c3%82O%20Sabrina%20Vasconcelos%20Mota%20Rodrigues.pdf](https://repositorio.ufpe.br/bitstream/123456789/33894/1/DISSERTA%c3%87%c3%82O%20Sabrina%20Vasconcelos%20Mota%20Rodrigues.pdf)">. Acesso em 14 de ago. de 2020.

SAMAHA, K.; KHLIF, H. Adoption of and compliance with IFRS in developing countries. *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 2016.

SANTOS, S. M. C.; ALVES, M. T. V. D. Impacto da Adoção das IPSAS em Demonstrações Financeiras Preparadas em Conformidade com o POCP: o Caso da CFP. *Revista Universo Contábil*, v. 11, n. 4, p. 184-205, 2016.

Secretaria de Estado de Fazenda. SEFAZ-MT. (2020). Disponível em

<<http://www5.sefaz.mt.gov.br/contabilidade-publica>>. Acesso em 16 de out. de 2020.

Secretaria de Estado de Fazenda. SEFAZ-MT. (2020). Balanço Geral do Estado de Mato Grosso 2017. Volume VII - Relatório do Contador. Disponível em

<<http://www5.sefaz.mt.gov.br/documents/6071037/9615934/Volume+7+%E2%80%93+Relat%C3%B3rio+do+Contador.pdf/862347d1-bd2d-4e87-977b-20179df6f8ad>>. Acesso em 16 de out. de 2020.

Secretaria de Estado de Fazenda. SEFAZ-MT. (2020). Balanço Geral do Estado de Mato Grosso 2018. Volume VII - Relatório do Contador. Disponível em

<[http://www5.sefaz.mt.gov.br/documents/6071037/11555501/Volume+7\\_+Relat%C3%B3rio+do+Contador+2018.pdf/7ede5b5a-c1e2-075e-70c1-55d58f2f0c89](http://www5.sefaz.mt.gov.br/documents/6071037/11555501/Volume+7_+Relat%C3%B3rio+do+Contador+2018.pdf/7ede5b5a-c1e2-075e-70c1-55d58f2f0c89)>. Acesso em 16 de out. de 2020.

Secretaria de Estado de Fazenda. SEFAZ-MT. (2020). Balanço Geral do Estado de Mato Grosso 2019. Volume VII - Relatório do Contador. Disponível em

<<http://www.mt.gov.br/documents/6071037/14571976/Volume+VII+-+Relat%C3%B3rio+do+Contador+2019+-+VF+-+USC+%281%29.pdf/561cc4af-d378-c459-5133-8ab366215f54>>. Acesso em 16 de out. de 2020.