

TRANSIÇÃO PARA O REGIME CONTÁBIL DE COMPETÊNCIA NO SETOR PÚBLICO: IMPACTOS NA ESTRUTURA PATRIMONIAL DOS MUNICÍPIOS ¹

TRANSITION TO THE ACCRUAL BASIS ACCOUNTING IN THE PUBLIC SECTOR: IMPACTS ON MUNICIPALITIES ASSET STRUCTURE

*Ari Söthe*²

*Jorge Eduardo Scarpin*³

Resumo: O estudo objetiva analisar os impactos na estrutura patrimonial dos governos municipais, decorrentes da transição do regime misto para o regime contábil de competência, proposto pelo Estudo n° 14 do IFAC. Para atingir o objetivo foi realizada uma pesquisa descritiva, com abordagem quantitativa, por meio de estudos de casos múltiplos e aplicação empírica na estrutura patrimonial dos governos municipais integrantes da microrregião de São Miguel do Oeste – SC. Para isto foram coletados os dados, dos governos municipais investigados relativos aos exercícios de 2004 a 2008. Identificou-se no estudo uma variação significativa nos grupos que formam a estrutura patrimonial, com destaque para a diminuição média geral no saldo patrimonial de 27,63%. Foram estabelecidas quatro hipóteses para o estudo. Utilizando o teste *t* de diferença de média, todas as hipóteses do estudo foram aceitas. O estudo permite concluir que a mudança do regime contábil causa impacto na estrutura patrimonial dos governos municipais da microrregião de São Miguel do Oeste – SC.

Palavras-chave: Regime contábil de competência. Contabilidade Governamental. Municípios. Estrutura patrimonial.

Abstract: The study investigates the impacts of IFAC' study 14 (transition to the accrual basis of accounting) on municipalities' asset structure. A multi cases study was conducted, using financial and accounting data on the capital structure, relative to the years 2004 to 2008, of municipalities that comprise the São Miguel do Oeste Micro Region, in Santa Catarina State (Brazil). The study identified a significant change in the groups that make up the ownership structure, with emphasis on overall average decrease in the balance sheet of 27.63%. Four hypotheses were established for the study. Using the *t* test for differences of means, all hypotheses of the study were accepted. The study let to the conclusion that the changing in the accounting system causes impact the ownership structure of municipal governments that comprise the micro-region of São Miguel do Oeste (SC-Brazil).

Key-words: Accruals basis of accounting. Government accounting. Municipalities. Patrimonial structure.

¹Artigo apresentado no IV Congresso ANPCONT. Natal – RN. Junho. 2010.

² Mestre em ciências contábeis pela FURB, ari_sothe@yahoo.com.br

³Doutor em controladoria e contabilidade pela FEA-USP, jorgescarpin@furb.br

Editado por Luiz Carlos Miranda. Recebido em 28/08/2010. Avaliado em 12/09/2010. Reformulado em 20/11/2010. Recomendado para publicação em 25/05/2011. Publicado em 21/09/2011.

1 Introdução

A abertura e evolução dos mercados internacionais influenciaram fortemente a contabilidade brasileira, mais recentemente repercutindo no conjunto de mudanças na contabilidade do setor privado. Destaca-se, neste setor, a criação pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), órgão responsável pela convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade para os Padrões Internacionais de Contabilidade emitidas pelo *International Accounting Standard Board* (IASB), Colegiado de Padrões Contábeis Internacionais. Este processo de internacionalização da contabilidade brasileira teve um grande avanço com a publicação da Lei nº 11.638/2007, popularmente conhecida como Nova Lei das Sociedades por Ações.

De maneira semelhante, no setor público, o processo de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCAPS) as *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS), Padrões Internacionais de Contabilidade do Setor Público, iniciou-se com a publicação pelo Ministério da Fazenda da Portaria nº 184/2008 e publicação das dez primeiras NBCASP, visando a convergência aos padrões internacionais até 2012.

Dentro do cenário de mudanças previstas está a alteração do regime contábil a ser utilizado para a contabilidade patrimonial no setor público. Diante disto, o Estudo nº 14 do *International Federation of Accountants* (IFAC), Federação Internacional dos Contadores sugere um conjunto de diretrizes para a implantação do regime de competência, ampliando o nível informacional, transparência e responsabilização no setor público.

O Estudo nº 14 do IFAC foi elaborado com o objetivo de identificar e responder as principais questões abordadas na migração dos regimes contábeis de caixa para competência. Identifica ainda um conjunto de abordagens que podem ser adotadas na utilização do regime de competência no setor público e evidenciação da contabilidade patrimonial.

Martinez (2001) destaca que o regime de competência é assim definido pelo registro das operações quando da ocorrência das mesmas, confrontando-se as receitas e despesas. De outro modo, o regime de caixa registra somente as entradas e saídas de disponibilidades. Lopes e Martins (2007) corroboram que o regime de caixa representa a redistribuição ao longo dos exercícios dos fluxos de caixa, melhorando os níveis de informação.

Iudícibus, Martins e Gelbcke (2009) definem como regime de competência o princípio contábil da realização da receita e de confrontação das despesas. Percebe-se que a distribuição das despesas e receitas dentro do regime de competência aumenta os níveis de informações no tempo e apresentando resultados efetivos pela confrontação da receita com a sua despesa respectiva. Assim este regime é predominante nas empresas do setor privado, dentro do que estabelece a Lei nº 6.404/1976.

De outro modo, no setor público atualmente o registro dos eventos contábeis é feito pelo regime misto. A definição deste regime como aplicável à contabilidade orçamentária no setor público brasileiro, conforme estabelecido pela Lei nº 4.320/1964, e a falta de normatização para a contabilidade patrimonial, estendeu a aplicação do regime misto para todos os eventos da contabilidade governamental.

No entanto, as mudanças recentes já instituídas na contabilidade governamental, são direcionadas para evidenciar o impacto no patrimônio, registrando as receitas pelo fato gerador, observando-se os princípios da competência e da oportunidade, independente da dificuldade de determinação do momento de ocorrência do fato gerador (STN, 2008a).

Diante da apresentação deste novo cenário para contabilidade pública brasileira e da necessidade de adaptação das normas contábeis brasileiras aos padrões internacionais, mais especificamente a forma de registro das operações, o presente estudo busca solucionar a seguinte questão de pesquisa: *Quais os impactos no reconhecimento e mensuração decorrentes da alteração do regime misto para o regime de competência na estrutura patrimonial dos governos municipais?* O estudo tem como objetivo analisar os impactos no reconhecimento e mensuração decorrentes da alteração do regime misto para o regime de competência proposto pelo Estudo n° 14 do IFAC, na estrutura patrimonial dos governos municipais.

Para responder à questão de pesquisa e atingir o objetivo proposto, foram formuladas quatro hipóteses:

H₀₁: A mudança do regime contábil de misto para competência causa impacto no ativo permanente dos governos municipais da microrregião de São Miguel do Oeste – SC.

H₀₂: A mudança do regime contábil de misto para competência causa impacto no passivo financeiro dos governos municipais da microrregião de São Miguel do Oeste – SC.

H₀₃: A mudança do regime contábil de misto para competência causa impacto no passivo permanente dos governos municipais da microrregião de São Miguel do Oeste – SC.

H₀₄: A mudança do regime contábil de misto para competência causa impacto no saldo patrimonial dos governos municipais da microrregião de São Miguel do Oeste – SC.

Neste sentido foi realizado um estudo de casos múltiplos, com utilização de fontes primárias e de abordagem quantitativa. O modelo do estudo foi de corte transversal, com coleta de dados dos exercícios de 2004 a 2008 dos governos municipais analisados. Na interpretação dos dados coletados realizou-se inicialmente a análise descritiva dos resultados e posteriormente foram testadas as quatro hipóteses do estudo com a utilização do teste *t* de média.

O estudo se justifica pela necessidade de avaliação dos impactos que a alteração do regime contábil provocará na estrutura patrimonial dos órgãos públicos, mais especificamente nos governos municipais. A importância no entendimento dos impactos por parte dos profissionais responsáveis pela elaboração da contabilidade no setor público, os gestores e demais usuários, fica ressaltada principalmente pelo início do processo de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor público (NBASP) para a conversão aos padrões internacionais.

A evolução patrimonial evidenciada pela aplicação do regime de competência permitirá que a sociedade avalie o gestor público, pela capacidade de reduzir gastos de manutenção de suas atividades, endividamento público, ampliação dos investimentos em bens permanentes, obras, conservação do patrimônio público e evolução efetiva do patrimônio do órgão público.

A escolha dos municípios integrantes da microrregião de São Miguel do Oeste – SC se justifica, pois buscou identificar os impactos nos governos municipais, caracterizando-se a amostra selecionada do tipo intencional e por acessibilidade. O estudo é constituído de cinco capítulos, iniciando com essa introdução. Posteriormente apresenta a fundamentação teórica que sustenta a pesquisa. Em seguida apresenta os procedimentos metodológicos utilizados para realizar a

pesquisa. Na seqüência é feita a descrição, análise e interpretação dos dados coletados. Finalizando o estudo, são apresentadas as conclusões do estudo e recomendações dentro do que abrange o tema investigado.

2 Fundamentação Teórica

O balanço patrimonial evidencia um conjunto de informações contábeis indispensáveis para a gestão e prestação de contas nas empresas privadas e do setor público. Diversos estudos destacam a importância da correta evidenciação das informações, ampliando a confiabilidade e atribuindo maior importância a contabilidade, conforme destacado na última seção deste capítulo. Destacam-se ainda neste capítulo a contabilidade e os regimes contábeis nos órgãos públicos e alguns aspectos fundamentais da proposta do Estudo nº 14 do IFAC para implantação do regime de competência no setor público.

2.1. A Contabilidade e os Regimes Contábeis nos Órgãos Públicos

Apesar das distinções existentes entre a contabilidade aplicada em entidades privadas e públicas, o conceito de Iudicibus, Martins e Gelbcke (2009, p. 29) é aplicável a qualquer entidade, pois define a contabilidade como “um sistema de informação e avaliação destinado a prover seus usuários com demonstrações e análises de natureza econômica, financeira, física e de produtividade, com relação à entidade objeto de contabilização”.

Da mesma forma como nas empresas do setor privado, a contabilidade pública tem como objetivo o registro das operações que afetam o patrimônio. O art. 89 da Lei nº 4.320/64 estabelece que “a contabilidade evidenciará os fatos ligados a administração orçamentária, financeira, patrimonial e industrial”. A contabilidade pública preocupa-se em registrar todos os eventos que atingem as situações orçamentárias, financeiras e patrimoniais das entidades de direito público (KOHAMA, 2003).

A contabilidade pública deve cumprir a sua função social, refletindo o ciclo da administração pública, evidenciando as informações necessárias à tomada de decisões, à prestação de contas e à instrumentalização do controle social (RESOLUÇÃO CFC nº 1.128/2008).

Para o registro dos eventos contábeis, a contabilidade no setor público é estruturada em cinco sistemas contábeis definidos pela Lei nº 4.320/64, que interagem entre si, objetivando o acompanhamento orçamentário, financeiro, patrimonial, custos e compensação (RESOLUÇÃO CFC nº 1.129/2008, ÍTEM 12, d). O sistema orçamentário tem a função de demonstrar o registro dos valores das receitas previstas e realizadas, das despesas fixadas, empenhadas e realizadas, bem como, a diferença entre o valor estabelecido na lei do orçamento e a execução efetiva (SLOMSKI, 2001). O sistema financeiro, definido pelo art. 93 da Lei nº 4.320/64, evidenciará: “Art. 93. Todas as operações de que resultem débitos e créditos de natureza financeira, não compreendidas na execução orçamentária, serão também objeto de registro individualização e controle contábil”. O sistema patrimonial, conforme Slomski (2001, p. 36), “registra analiticamente todos os bens de caráter permanente com indicação dos elementos necessários para a perfeita caracterização de cada um deles e dos agentes responsáveis por sua guarda e administração”. O sistema de custos registra, “processa e evidencia os custos dos bens e serviços, produzidos e ofertados à sociedade pela entidade pública” (NBCT 16.2, 2008, p.5). O sistema de compensação é representado pelas contas de direitos e obrigações que podem vir a afetar o patrimônio, correspondem a valores em poder ou recebidos de terceiros e que são contabilizados nestas contas apenas para efeito de registro e controle (SLOMSKI, 2001).

O registro contábil, com a utilização dos cinco sistemas de contas, permite a evidenciação da situação financeira, patrimonial, a execução orçamentária e gestão fiscal dos órgãos públicos. Para a elaboração das demonstrações contábeis no setor público utiliza-se atualmente o regime misto, compreendido como um regime intermediário entre o regime de competência e de caixa. A esse respeito, Martinez (2001), destaca que o regime de competência (*Accrual Basis*) estabelece que o registro dos eventos de uma empresa devem ser efetuados nos períodos em que são realizáveis. Portanto, de acordo com o princípio da competência as receitas devem ser registradas no período de sua

realização e confrontadas com as despesas que lhe deram origem. Assim, esta forma de registro é distinta do registro baseado no regime de caixa (*Cash Basis*), onde são registradas exclusivamente as entradas e saídas de disponibilidades.

A diferença entre os dois regimes está no momento do reconhecimento das receitas e despesas. No regime de competência isso ocorre no momento da realização da receita e sua confrontação com a despesa. Já no regime de caixa, o reconhecimento da despesa e receita é feito pelo efetivo pagamento ou recebimento. Lopes e Martins (2007, p. 121) complementam que “todas as receitas devem ser reconhecidas de acordo com as suas despesas correspondentes, para que se apure o resultado líquido do evento econômico em questão”.

No setor público, a Lei nº 4.320/1964 institui os seguintes procedimentos no registro das receitas e despesas, de acordo com o art. 35, “pertencem ao exercício financeiro: I – as receitas nele arrecadas; e II – as despesas nele legalmente empenhadas”. Desse modo, as despesas empenhadas são classificadas pelo regime de competência e as receitas pelo regime de caixa, adotando-se o regime misto para o setor público.

Angélico (1995) destaca que o regime misto distorce o resultado financeiro dos órgãos públicos, no entanto, apresenta o resultado econômico da mesma forma como se fosse utilizado o regime de competência. Isto se justifica pelo registro no resultado econômico das receitas não arrecadadas e despesas empenhadas e não pagas.

2.2 Estudo nº 14 do IFAC para a Implantação do Regime de Competência no Setor Público

O IFAC é uma entidade constituída por organizações internacionais que representam os contadores do setor público, privado e da academia. O *Public Sector Committee* (PSC), Comitê do Setor Público, integra o IFAC e orienta os procedimentos de auditoria, relatórios, administra programas de pesquisa educacional e facilita a troca de informações entre os contadores que trabalham no setor público (IFAC, 2003).

Em dezembro de 2003 o IFAC apresentou o *Study* nº 14, sugerindo a implantação do regime de competência (*accrual basis*) no setor público. O IFAC entende que a utilização do regime de competência no setor público amplia a qualidade das informações contábeis, aumenta a segurança na tomada de decisão pelo gestor público, melhora a gestão financeira e amplia o nível de transparência e responsabilização.

Entre o conjunto de orientações apresentadas pelo Estudo nº 14 do IFAC estão: a) avaliação ampla do contexto onde a contabilidade por competência pode acontecer; b) avaliação dos caminhos que poderão ser escolhidos pelas entidades para a sua implementação; e c) identificação dos procedimentos para o reconhecimento e mensuração dos ativos, passivos, receitas e despesas.

Para facilitar o processo de implantação da contabilidade por competência, é importante que órgãos públicos apresentem um conjunto de características facilitadoras, merecendo destaque: a) um mandato claro que estabelece limites e procedimentos que permitem aos funcionários iniciar e vigiar o processo de implantação; b) o compromisso político dos representantes, superando os obstáculos e eliminando possibilidades de fracasso no processo com a perda dos recursos investidos; c) o compromisso de entidades centrais e funcionários-chave com a delegação de responsabilidades para servirem como corretores em caso de erros e vigiar os riscos de falhas; d) os recursos adequados com funcionários que possuam experiência contábil, de sistemas e saibam se inter-relacionar; e) um projeto de implantação é necessário, com a documentação de todas as fases e mensuração de seus custos; f) a avaliação dos sistemas de informação existentes e realização de eventuais trocas ou adaptações necessárias; e g) o uso da legislação reforça o compromisso do governo e educa os grupos políticos no processo de implantação.

2.3 Pesquisas Desenvolvidas sobre Regimes Contábeis

Dos estudos já realizados sobre o regime de competência em nível nacional, merece destaque o trabalho de Pigatto (2004), que entre outros, analisou se as reformas na contabilidade pública brasileira estão no caminho da harmonização quanto ao regime de competência e que qualidades metodológicas podem ser percebidas nas práticas para esta harmonização. O autor realizou uma pesquisa *ex post facto*, descritiva e com coleta de dados secundários como bibliografias e documentos. Concluiu que as reformas até então instituídas não trazem grandes novidades para a contabilidade pública brasileira, pois, não retratam corretamente os ativos e passivos. A ênfase tem sido nos resultados financeiros e cumprimento de limites fiscais.

O estudo de Martins (1999) objetivou a comparação dos regimes de caixa e competência, ressaltando a ligação entre a demonstração do resultado e o fluxo de caixa. Por meio de um estudo descritivo, concluiu que o nível de informação das demonstrações contábeis apresentado pelo regime de competência é superior ao regime de caixa de fluxos financeiros. Alerta que isto não significa que o fluxo de caixa seja dispensável, mas que as demonstrações contábeis elaboradas pelo regime de competência são interligadas ao fluxo de caixa.

Uma das primeiras pesquisas internacionais sobre a aplicação do regime de competência no setor público foi de Copley et al. (1997), que destacaram a proposta do *Governmental Accounting Standards Board* (GASB), Colegiado de Padrões e Contabilidade Governamental, para a apresentação das demonstrações contábeis dos governos estaduais e locais dentro do regime de competência. O comitê americano destaca que as alterações propostas resultariam na ampliação do nível de entendimento dos relatórios por parte dos cidadãos e conseqüente maior utilização.

Ensmann Jr. (1999) apresenta em seu estudo um conjunto de diferenças nas técnicas de contabilização na contabilidade pelo regime de caixa e de competência e como estas diferenças devem ser compreendidas para decidir na troca de um regime para outro.

A pesquisa de Mark (2002) teve como objetivo principal a identificação dos agentes de mudança que facilitaram uma rápida aprovação da contabilidade patrimonial do setor público, com base no governo estadual de *New South Wales* na Austrália. Por meio de entrevistas coletou informações sobre o processo de implantação naquele governo e concluiu que a influência do alto nível governamental e utilização de consultores foram alguns dos elementos que agilizaram o processo. Destaca também, por ser um dos primeiros governos a implantar este regime, serve como auxílio no processo de mudança.

Sutcliffe (2003) apresentou as perspectivas do PSC e os seus resultados alcançados, com o objetivo da implantação da contabilidade patrimonial no setor governamental e a criação de padrões por este órgão. Destaca que a má qualidade da informação contábil está associada às dificuldades na tomada de decisão, má gestão, corrupção e falta de responsabilização. Reforça que a utilização das IPSAS permite a avaliação dos governos em nível mundial, eliminando fronteiras e permitindo maior facilidade no acesso de recursos.

Pina e Torres (2003) estudaram a contabilidade governamental e as transformações realizadas em 16 países membros da Organização para a Coordenação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) e da Comunidade Européia, tendo as Normas Internacionais de Contabilidade do Sector Público (NICSP) como referência. O estudo revelou que a contabilidade patrimonial ou de competência parece estar mais relacionada à nova gestão pública.

Caccia e Steccolini (2006), em um estudo longitudinal, analisaram a trajetória das reformas nos governos locais da Itália em função da mudança nos sistemas de contabilidade. Concluem que os processos de mudança, de forma revolucionária ou gradativa, muitas vezes, provocam resistências destacando que, na contabilidade, se aceita mais tranquilamente quando as alterações propostas são coerentes com os valores tradicionais, difundindo-se gradativamente os ideais de racionalidade e eficiência na utilização dos recursos.

Gallera e Bolívar (2007) analisam a capacidade de medição da contabilidade elaborada pelo regime de competência proposto pelo IFAC, na satisfação das necessidades de informações dentro dos postulados do *New Public Management* (NPM). Analisaram as diferenças existentes entre a NPM em países desenvolvidos e em desenvolvimento. Para isto, questionaram dirigentes responsáveis pela normatização em 47 países, principalmente nos aspectos da eficiência, aumento da transparência e análises comparativas. Entre as conclusões obtidas está que o novo modelo proposto pelo IFAC favorece a eficiência, avaliação e transparência nos países desenvolvidos e em desenvolvimento.

3 Metodologia

A pesquisa é classificada como um estudo de casos múltiplos, pois, buscou-se por meio desta identificar as possíveis mudanças na contabilidade dos cinco municípios investigados com a implementação do regime de competência proposto pelo IFAC.

Para alcançar o objetivo da pesquisa, os dados primários foram coletados junto aos departamentos de contabilidade, tributos, recursos humanos e patrimônio. Buscaram-se os balanços patrimoniais, demonstrações das mutações patrimoniais, demonstrativos da dívida fundada, para os cálculos da correção da dívida passiva e elaboração da estrutura patrimonial pelo regime misto.

Os dados necessários para o cálculo da correção dos créditos de dívida ativa correspondentes aos saldos acumulados da dívida ativa inscrita até o final de cada exercício foram obtidos por meio de relatórios do departamento de tributos.

O cálculo da provisão para ajuste a valor recuperável foi possível com a utilização dos relatórios dos saldos acumulados da dívida ativa inscrita, balanços patrimoniais e relatórios de execução orçamentária, que demonstraram os valores inscritos e recebidos da dívida ativa.

Para o cálculo das provisões de férias e seus encargos sociais buscaram-se junto ao departamento de recursos humanos os relatórios da folha de pagamento. Para que fosse possível o cálculo das depreciações dos bens do ativo imobilizado, foram obtidos os valores dos bens móveis e imóveis adquiridos anualmente por cada um dos governos municipais.

O modelo utilizado no estudo foi de corte transversal, coletando os dados dos exercícios de 2004 a 2008 dos governos municipais integrantes da amostra da pesquisa. Richardson (1989) define como estudo de corte transversal é aquele em que os dados são coletados em um ponto do tempo, com base na amostra e permitem a descrição da população naquele momento.

A população objeto do estudo abrange os vinte e um municípios integrantes da microrregião de São Miguel do Oeste – SC. A amostra é classificada como não probabilística, intencional e por acessibilidade. Marconi e Lakatos (2002, p. 51-52) afirmam que “a característica principal das técnicas de amostragem não probabilística é a de que, não fazendo uso de formas aleatórias de seleção, torna-se impossível a aplicação de fórmulas estatísticas para o cálculo, por exemplo, entre outros, de erros de amostra”. Portanto foram definidos na amostra os municípios de Iporã do Oeste, Itapiranga, Santa Helena, São João do Oeste e Tunápolis.

A amostra selecionada não apresenta características conflitantes em relação ao restante da população, pois é formada por municípios com características semelhantes aos demais integrantes da população, a exemplo, o tempo de emancipação político-administrativa, número de habitantes, Produto Interno Bruto (PIB), área geográfica, entre outros.

Como limitações da pesquisa estão à falta dos dados dos exercícios de 2002 e 2003 para o cálculo da provisão para ajuste a valor recuperável dos exercícios de 2004 e 2005. A deficiência dos dados da folha de pagamento do governo municipal de Itapiranga no exercício de 2004, o que não permitiu o cálculo das provisões de férias e seus encargos sociais para o município neste exercício.

O teste de hipóteses foi utilizado para verificar se as hipóteses serão aceitas ou rejeitadas. “Os processos que habilitam a decidir se aceitam ou rejeitam as hipóteses, ou a determinar se as amostras observadas diferem de modo significativo, dos resultados esperados, são denominados testes de hipóteses ou de significância, ou regras de decisão” (SPIEGEL, 1993, p. 253).

A seguir são apresentadas as variáveis das hipóteses correspondentes a H_{01} até H_{04} .

A hipótese H_{01} foi testada com a utilização de três conjuntos de variáveis, assim definidos: Ativo permanente no regime de competência (APRC) e ativo permanente no regime misto (APRM), bens móveis e imóveis no regime de competência (BMIRC) e bens móveis e imóveis no regime misto (BMIRM), créditos no regime de competência (CRC) e créditos no regime misto (CRM).

Para o teste de H_{02} , foram utilizadas as variáveis: Passivo financeiro no regime de competência (PFRC) e passivo financeiro no regime misto (PFRM). A hipótese H_{03} foi testada com a utilização das seguintes variáveis: Passivo permanente no regime de competência (PPRC) e passivo permanente no regime misto (PPRM). No teste da última hipótese correspondente a H_{04} , foram utilizadas as variáveis: Saldo patrimonial no regime de competência (SPRC) e saldo patrimonial no regime misto (SPRM).

As variáveis utilizadas para testar todas as hipóteses foram elaboradas com base na estrutura do balanço patrimonial dos governos municipais pesquisados e foram testadas utilizando-se do programa de análises estatísticas *Statistical Package for the Social Sciences (SPSS) for Windows*. Para isso os dados anteriormente coletados dos exercícios investigados foram submetidos ao teste t de média para os cinco exercícios.

4 Análise e Interpretação dos Dados

Neste capítulo apresenta-se inicialmente a análise descritiva dos impactos na estrutura patrimonial com a alteração do regime misto e competência. Posteriormente são apresentados os testes de hipóteses dos impactos na estrutura patrimonial com a alteração do regime contábil.

4.1 Análise Descritiva dos Impactos da Alteração do Regime Misto para Competência

Nessa seção são apresentados os impactos nos balanços patrimoniais, destacando-se as alterações no ativo permanente, passivo financeiro, passivo permanente e saldo patrimonial.

4.1.1 Ativo Permanente dos Governos Municipais

Na Tabela 1 são evidenciados os impactos no ativo permanente dos governos municipais investigados, decorrentes de mudança no regime de contabilização (misto x competência).

**Tabela 1 – Ativo Permanente por Regime Contábil
Média do Período 2004-2008**

Município	Ativo Permanente (em milhares de Reais)		Variação %
	Regime Misto	Regime de Competência	
	Iporã do Oeste	4.917	
Itapiranga	13.219	10.855	(17,88)
Santa Helena	5.462	4.147	(24,08)
São João do Oeste	7.345	6.108	(16,84)
Tunápolis	3.770	2.266	(39,90)
Média Geral	6.943	5.300	(23,66)

Verifica-se na Tabela 1 o significativo impacto no ativo permanente dos governos municipais pesquisados, com uma redução média de 23,66% do regime misto para o regime de competência. O valor do ativo permanente sofreu uma redução pela depreciação de bens permanentes e provisão para ajuste a valor recuperável sobre a dívida ativa. No entanto esta redução foi parcialmente controlada pela correção de créditos da dívida ativa.

Os impactos identificados entre os dois regimes contábeis continuarão ocorrendo nos próximos exercícios em proporções diferentes de acordo com o aumento ou diminuição dos valores investidos em bens móveis e imóveis, percentual de dívidas ativas inscritas, inadimplência da dívida ativa e percentual de correção desses créditos.

4.1.2 Passivo Financeiro dos Governos Municipais

Na Tabela 2 são demonstrados os impactos no passivo financeiro, dos municípios pesquisados, decorrentes de diferença no regime de contabilização (misto e competência).

**Tabela 2 - Passivo Financeiro por Regime Contábil
Média do Período 2004-2008**

Município	Passivo Financeiro (em milhares de Reais)		Variação %
	Regime Misto	Regime de Competência	
	Iporã do Oeste	481	
Itapiranga	291	444	52,79
Santa Helena	337	399	18,39
São João do Oeste	375	444	18,33
Tunápolis	307	360	17,40
Média Geral	358	451	26,08

A Tabela 2 evidencia que, nos cinco municípios pesquisados, os impactos no passivo financeiro com a alteração do regime contábil foram significativos, representando um aumento médio de 26,08%, decorrente das provisões de férias e seus encargos sociais. Esta variação considerável originada pelo registro dos eventos pelo regime de competência atingiu estes percentuais, pois, os cinco governos municipais mantiveram nos cinco exercícios valores moderados em seus passivos financeiros, originando um impacto significativo com a utilização do regime de competência.

4.1.3 Passivo Permanente dos Governos Municipais

Na Tabela 3 são demonstrados os impactos no passivo permanente, resultantes do confronto dos regimes misto e competência, nos municípios pesquisados.

Tabela 3 - Passivo Permanente por Regime Contábil

Média do Período 2004-2008

Município	Passivo Permanente (em milhares de Reais)		Variação %
	Regime Misto	Regime de Competência	
Iporã do Oeste	215	285	32,47
Itapiranga	802	1.135	41,52
Santa Helena	310	408	31,72
São João do Oeste	121	163	34,98
Tunápolis	986	1.422	44,16
Média Geral	487	682	40,22

Identifica-se na Tabela 3, que os impactos da alteração do regime contábil no passivo financeiro dos cinco governos pesquisados foram muito expressivos, com um aumento médio geral correspondente a 40,22% e originado da correção e juros da dívida fundada. Isto representa que o registro destes *accruals* impacta diretamente o patrimônio dos governos municipais, sendo imprescindível o seu reconhecido nos exercícios pelo regime de competência. Nos exercícios posteriores o impacto sofrerá variações de acordo com os níveis de dívidas fundadas mantidas e os percentuais de encargos incidentes.

4.1.4 Saldo Patrimonial dos Governos Municipais

Na Tabela 4 são demonstrados os impactos no saldo patrimonial, resultantes do confronto dos regimes misto e competência nos governos municipais pesquisados.

**Tabela 4 – Saldo Patrimonial por Regime Contábil
Média do Período 2004-2008**

Município	Saldo Patrimonial (em milhares de Reais)		Variação %
	Regime Misto	Regime de Competência	
Iporã do Oeste	5.357	3.364	(37,20)
Itapiranga	13.115	10.264	(21,73)
Santa Helena	5.563	4.087	(26,53)
São João do Oeste	7.959	6.611	(16,94)
Tunápolis	2.967	974	(67,16)
Média Geral	6.992	5.060	(27,63)

A Tabela 4 permite identificar os impactos no saldo patrimonial dos governos municipais, destacando-se a redução média geral de 27,63% nos cinco exercícios. Em síntese, os impactos no saldo patrimonial representam o resultado dos aumentos e diminuições provocadas pela alteração do regime contábil em toda a estrutura patrimonial, ou seja, as diminuições do ativo permanente, aumentos no passivo financeiro e passivo permanente são refletidos nas alterações do saldo patrimonial.

A variação percentual do saldo patrimonial, por regime contábil, mede o impacto que a alteração do regime contábil, de misto para competência, causa na mensuração dos elementos que constituem o balanço patrimonial. Depende-se que, o saldo patrimonial dos próximos exercícios continuará a ser impactado em proporções distintas de acordo com as novas aquisições de bens ou diretos permanentes e incorporação de dívidas passivas.

4.2 Testes de Hipóteses dos Impactos da Alteração do Regime Misto para Competência

Para responder o problema da pesquisa, são analisados nessa seção os impactos no reconhecimento e mensuração da alteração do regime misto para regime de competência na estrutura patrimonial dos governos municipais investigados. Para isso, foram testadas as quatro hipóteses propostas no estudo.

Na Tabela 5 apresentam-se os resultados das hipóteses do estudo com a aplicação do teste *t* de média.

Tabela 5 – Resultados das hipóteses do estudo

Hipótese	Variáveis	t	Sig.	Status da hipótese
H ₀₁ - Ativo Permanente	APRC/APRM	8,168	,000	Aceita
	BMIRC/BMIRM	9,256	,000	Aceita
	CRC/CRM	2,033	,053	Rejeitada
H ₀₂ – Passivo Financeiro	PFRC/PFRM	-6,705	,000	Aceita
H ₀₃ – Passivo Permanente	PPRC/PPRM	-4,490	,000	Aceita
H ₀₄ – Saldo Patrimonial	SPRC/SPRM	8,089	,000	Aceita

A hipótese H₀₁ testada analisou o ativo permanente e que corresponde:

H₀₁: A mudança do regime contábil de misto para competência causa impacto no ativo permanente dos governos municipais da microrregião de São Miguel do Oeste – SC.

H₀₁ foi testada utilizando-se três conjuntos de variáveis. Dois apresentam significância nula, correspondendo aos impactos entre o ativo permanente no regime de competência e misto (APRC e APRM), bens móveis e imóveis no regime de competência e bens móveis e imóveis no regime misto (BMIRC e BMIRM). Entretanto o terceiro conjunto correspondente aos créditos no regime de competência e regime misto (CRC e CRM) apresentou um nível de significância de 0,053.

Apesar da rejeição de um conjunto de variáveis, utilizando-se o nível de significância de 0,05, os resultados indicam a aceitação da hipótese específica H₀₁, permitindo afirmar que a mudança do regime misto para competência causa impacto na estrutura do ativo permanente dos governos municipais da microrregião de São Miguel do Oeste - SC.

Acredita-se que o impacto causado pela mudança do regime contábil no ativo permanente tenha ocorrido pelo registro da depreciação dos bens permanentes, correção dos créditos e provisão para ajuste a valor recuperável, ou seja, o ativo permanente foi diminuído pela depreciação e provisão para ajuste a valor recuperável e aumentado pela correção de créditos.

A hipótese H₀₂ permitiu a análise do passivo financeiro e foi assim definida:

H₀₂: A mudança do regime contábil de misto para competência causa impacto no passivo financeiro dos governos municipais da microrregião de São Miguel do Oeste – SC.

A hipótese univariada H₀₂ foi testada utilizando-se o conjunto de variáveis correspondendo ao passivo financeiro no regime de competência e passivo financeiro no regime misto (PFRC e PFRM).

Recomenda-se a aceitação da hipótese específica H₀₂, pois, a mesma permite afirmar que a mudança do regime misto para competência causa impactos na estrutura do passivo financeiro dos governos municipais objetos de investigação. Presume-se que o impacto da mudança do regime contábil no passivo financeiro foi significativo pela representatividade das provisões de férias e encargos a pagar em relação aos demais elementos que constituem este grupo.

H₀₃ analisou os impactos no passivo permanente e corresponde:

H₀₃: A mudança do regime contábil de misto para competência causa impacto no passivo permanente dos governos municipais da microrregião de São Miguel do Oeste – SC.

H₀₃ foi testada utilizando-se o conjunto de variáveis correspondendo ao passivo permanente no regime de competência e passivo permanente no regime misto (PPRC e PPRM). Encontrou-se um nível de significância nula entre as duas variáveis. Assim, é possível afirmar que a mudança do regime misto para competência causa impacto na estrutura do passivo permanente dos governos municipais da microrregião de São Miguel do Oeste - SC. O passivo permanente constituído somente pela dívida fundada interna obteve um impacto significativo pela correção das dívidas nos períodos analisados.

Na análise dos impactos no saldo patrimonial dos governos municipais, utilizou-se H₀₄ que compreende:

H₀₄: A mudança do regime contábil de misto para competência causa impacto no saldo patrimonial dos governos municipais da microrregião de São Miguel do Oeste – SC.

Essa hipótese foi testada utilizando-se o conjunto de variáveis correspondendo ao saldo patrimonial no regime de competência e saldo patrimonial no regime misto (SPRC e SPRM). O nível de significância encontrado foi nulo na análise. Recomenda-se a aceitação de H₀₄, pois, o resultado indica que é possível afirmar que a mudança do regime misto para competência causa impacto no saldo patrimonial dos governos municipais da microrregião de São Miguel do Oeste - SC.

Possivelmente, o saldo patrimonial representado pela variação entre ativo real e passivo real sofreu impactos significativos em função das variações significativas ocorridas no ativo permanente, passivo financeiro e passivo permanente.

5 CONCLUSÕES

O estudo teve como objetivo geral analisar os impactos no reconhecimento e mensuração decorrentes da alteração do regime misto para o regime de competência proposto pelo Estudo nº 14 do IFAC, na estrutura patrimonial dos governos municipais da microrregião de São Miguel do Oeste – SC.

Para atingir o objetivo geral proposto no estudo foi aplicada a metodologia descritiva, com coleta de dados documentais, de abordagem quantitativa e de corte transversal. Os dados foram analisados inicialmente de forma descritiva e posteriormente aplicado o teste *t* de média dos cinco governos municipais durante o período de 2004 a 2008, para testar as quatro hipóteses do estudo, utilizando-se para isso do *software* SPSS *for Windows*.

Diante da análise realizada, foi possível identificar impactos significativos que merecem ser destacados:

O primeiro grupo analisado do balanço patrimonial corresponde ao ativo permanente, onde os impactos foram muito significativos correspondendo a uma diminuição média dos cinco municípios no período analisado de 23,66%. Os impactos neste grupo originaram-se da depreciação dos bens permanentes, provisão para ajuste a valor recuperável da dívida ativa e correção de créditos da dívida ativa.

Os grupos do passivo igualmente apresentaram impactos significativos na alteração do regime contábil, correspondendo a um aumento médio geral de 26,08% no passivo financeiro, originado das provisões de férias e seus encargos sociais. Da mesma forma o passivo permanente sofreu um aumento de 40,22% na média geral e causado pela correção e juros da dívida fundada. De outro modo, o saldo patrimonial apresentou um impacto negativo de 27,63%, demonstrando uma significativa diminuição do patrimônio com a alteração para o regime de competência e provocado pelas diminuições do ativo permanente, aumento do passivo financeiro e passivo permanente.

Os impactos identificados na estrutura patrimonial sofrerão aumentos ou diminuições nos exercícios posteriores de acordo com níveis de ativos permanentes, passivos financeiros e passivos permanentes dos governos municipais.

Percebe-se que o tratamento de ativos e passivos pelo regime misto, compromete totalmente a evidenciação na estrutura patrimonial. Portanto, para a demonstração correta dos elementos patrimoniais pelo regime de competência é necessário o registro dos *accruals* dentro do enfoque patrimonial, independente do tratamento orçamentário.

Para responder à questão da pesquisa, utilizou-se o teste de hipóteses com o objetivo de identificar o resultado das hipóteses do estudo. O resultado encontrado recomenda a aceitação das quatro hipóteses estabelecidas. As variações estatisticamente relevantes indicam que a utilização do regime de competência poderá impactar significativamente a estrutura patrimonial dos governos municipais objeto do estudo.

Diante das limitações do presente estudo, recomenda-se para futuras pesquisas a ampliação do número de municípios pesquisados, envolvendo diferentes regiões do Estado de Santa Catarina ou municípios em nível nacional, selecionando municípios que possuam controles e informações completas durante os períodos analisados.

Referências

ANGÉLICO, João. *Contabilidade Pública*. 8. ed. São Paulo: Atlas, 1994.

BRASIL. *Lei nº 4.320/1964*, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e contrôles dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/Leis/L4320.htm>. Acesso em: 05 jul. 2008.

_____. *Lei nº 6.404/1976*, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as sociedades por Ações. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L6404compilada.htm. Acesso em: 02 jun. 2008.

CACCIA, Laura; STECCOLINI, Ileana. Accounting change in Italian local governments: What's beyond managerial fashion? In: *Critical Perspectives on Accounting*. 2006. v. 17, p. 154-174, 2006.

CFC – CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. *Resolução CFC nº 1.128*, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.1 – Conceituação, objeto e campo de aplicação. Disponível em: http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001128. Acesso em: 05 mai. 2009.

_____. *Resolução CFC nº 1.129*, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.2 – Patrimônio e sistemas contábeis. Disponível em: http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001129. Acesso em: 05 mai. 2009.

_____. *Resolução CFC nº 1.137*, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.10 – Avaliação e mensuração de ativos e passivos em entidades do setor público. Disponível em: http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001137. Acesso em: 05 mai. 2009.

COPLEY, Paul A. Chair et al. The New Governmental Reporting Model: Is it a "Field of Dreams"? In: *Accounting Horizons*. v. 11, p. 91-101, 1997.

COSTA, Alessandra Cristina de Oliveira; TEIXEIRA, Aridélmo José Campanharo; NOSSA, Valcemiro. Conservadorismo, *accruals* e qualidade dos lucros contábeis. In: ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO, 09., 2002, Salvador. *Anais...* Rio de Janeiro: ANPAD, 2002. 1 CD-ROM.

GALERA, Andrés Navaro; BOLÍVAR, Manuel Pedro Rodríguez. The contribution of international accounting standards to implementing NPM in developing and developed countries. In: *Public Administration and Development*. Inglaterra. v. 27, p. 413-425, Nov. 2007.

IFAC – INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. *Transition to the accrual basis of accounting: guidance for governments and government entities*. 2nd.ed. New York: IFAC, Dez. 2003. (IFAC Public Sector Committee – Study 14). Disponível em: <http://www.ifacnet.com/?q=ipsas+study+14+paragraph&refinement>. Acesso em: 20 out. 2008.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. *Manual de contabilidade das sociedades por ações: aplicável às demais sociedades*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

KOHAMA, Heilio. *Contabilidade pública: teoria e prática*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

LOPES, Alexsandro Broedel; MARTINS, Eliseu. *Teoria da contabilidade: uma nova abordagem*. 2. reimpr. São Paulo: Atlas, 2007.

MARCONI, Maria de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. *Técnicas de pesquisa*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

MARK, Christensen. Accrual accounting in the public sector: The case of the New South Wales government. In: *Accounting History*, v. 7, n. 2, p. 93-124, Nov., 2002.

MARTINEZ, Antonio Lopo. *Gerenciamento dos resultados contábeis: estudo empírico das companhias abertas brasileiras*. 2001. 124 f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, 2001.

MARTINS, Eliseu. Contabilidade versus fluxo de caixa. *Caderno de Estudos*. São Paulo, v. 02, n. 20, p. 1-12, jan./abril 1999.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. *Portaria n° 184*, de 25 de agosto 2008. Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Disponível em: http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/PortMF_184_2008.pdf. Acesso em: 06 nov. 2008.

PIGATTO, José Alexandre Magrini. *Estudo comparativo dos regimes contábeis governamentais*. 2004. 200 f. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) – Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade da Universidade de São Paulo, 2004.

PINA, Vicente; TORRES, Loudes. Reshaping public sector accounting: an international comparative view. In: *Canadian Journal of Administrative Sciences*. Canadá. Dez. 2003.

PISCITELLI, Roberto Bocaccio; TIMBÓ, Maria Zulene Farias; ROSA, Maria Berenice. *Contabilidade Pública: uma abordagem da administração financeira pública*. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

RICHARDSON, Roberto Jarry. *Pesquisa social: métodos e técnicas*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1989.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL (STN); MINISTÉRIO DA FAZENDA; e SECRETARIA DE ORÇAMENTO FEDERAL DO MINISTÉRIO DO PLANEJAMENTO, ORÇAMENTO E GESTÃO. *Portaria Conjunta n° 3*, de 15 e outubro de 2008. Aprova os manuais de receita nacional e de despesa nacional e dá outras providências. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/PortariaConjunta3.pdf>. Acesso em: 08 jul. 2009.

_____. *Manual técnico de contabilidade aplicada ao setor público: aplicado à União e aos Estados, Distrito Federal e Municípios: manual de receita nacional*. 1. ed. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação-Geral de Contabilidade, 2008a. 330 p. v.I

_____. *Manual técnico de contabilidade aplicada ao setor público: aplicado à União e aos Estados, Distrito Federal e Municípios: manual de despesa nacional*. 1. ed. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação-Geral de Contabilidade, 2008b. 120 p. v.II

SLOMSKI, Valmor. *Manual de contabilidade pública: um enfoque na contabilidade municipal*, de acordo com a Lei de Responsabilidade Fiscal. São Paulo: Atlas, 2001.

SPIEGEL, Murray R. *Estatística*. Tradução e revisão técnica de Pedro Consentino. 3. ed. São Paulo: Makron Books, 1993.

STICKNEY, Clyde P.; WEIL, Roman L. *Contabilidade financeira: uma introdução aos conceitos, métodos e usos*. Tradução: José Evaristo dos Santos. São Paulo: Atlas, 2001.

SUTCLIFFE, Paul. The Standards Programme of IFAC's Public Sector Committee. *Public Money & Management*, Janeiro, 2003. p. 29-36.

<p>Ari Söthe é Mestre em Ciências Contábeis pela Universidade Regional de Blumenau, ari_sothe@yahoo.com.br Rua 1 de Maio, 477 – Centro, 89899-000 - Iporã do Oeste – Santa Catarina – Brasil.</p>	<p>Jorge Eduardo Scarpin é Doutor e Professor do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Regional de Blumenau, jorgescarpin@furb.br Rua Antônio da Veiga, 140 – Bairro Victor Konder, 89012-900 - Blumenau – Santa Catarina – Brasil.</p>
--	--