

# REGIME DE COMPETÊNCIA APLICADO AO SETOR PÚBLICO: ANÁLISE NO RECONHECIMENTO DOS RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS E DESPESAS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES DOS MUNICÍPIOS BRASILEIROS<sup>1</sup>

*ACCRUAL BASIS APPLIED TO THE PUBLIC SECTOR: ANALYSIS IN THE RECOGNITION OF UNPROCESSED  
REMAINS TO BE PAID AND PREVIOUS FISCAL YEARS EXPENSES OF BRAZILIAN MUNICIPALITIES*

**JOSÉ ISIDIO  
DE FREITAS COSTA**  
jisidiofc@hotmail.com

**SILVANA KARINA  
DE MELO TRAVASSOS**  
silvanakmt@yahoo.com.br

**JERONYMO JOSÉ LIBONATI**  
jeronymolibonati@yahoo.com.br

**JOSÉ FRANCISCO  
RIBEIRO FILHO**  
In Memoriam

**VALTER SANTOS SOARES**  
valterssoares@yahoo.com.br

## RESUMO

O processo de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCAPS) às *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS) pôs em foco as discussões acerca da utilização do regime misto pelo setor público. O objetivo do artigo é analisar o regime de competência na contabilidade aplicada ao setor público quanto ao reconhecimento dos restos a pagar não processados e das despesas de exercícios anteriores nos municípios brasileiros. As hipóteses levantadas testaram o reflexo da aplicação parcial do regime de competência no resultado financeiro dos municípios brasileiros. Foram evidenciadas, à luz da teoria contábil, distorções provocadas no Passivo Financeiro e Superávit Financeiro de 4.246 municípios brasileiros, mediante ajustes realizados em razão do reconhecimento dos restos a pagar não processados e despesas de exercícios anteriores, o qual representou 97,59% da amostra total formada por 4.351 municípios analisados. Para a realização das análises foram utilizados os valores do ativo financeiro, passivo financeiro, restos a pagar não processados e despesas de exercícios anteriores, coletados da base Finanças Brasil (FINBRA) no período de 2002 a 2009. Conclui-se da análise que os municípios menores são menos regulares no envio dos seus dados contábeis à Secretaria do Tesouro Nacional (STN); em 57,51% da amostra analisada houve uma variação igual ou superior a 5% no saldo do resultado financeiro após a realização dos ajustes; foi constatada a ocorrência de inversões na situação financeira superavitária de 1.310 municípios/ano analisados, bem como inversões na situação financeira deficitária para 1.143 municípios/ano analisados devido à aplicação parcial do regime de competência.

**Palavras-chave:** regime de competência, setor público, restos a pagar não processados; despesas de exercícios anteriores.

<sup>1</sup> Artigo apresentado e publicado nos anais do V Congresso AnpCont em Vitória – ES 2011.

## ABSTRACT

The convergence process of Brazilian Accounting Standards Applied to the Public Sector (NBCAPS) to the International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) brought into focus the discussions on the use of a mixed method in the public sector. The aim of this paper is to analyze the accrual accounting method applied in the public sector and the recognition of outstanding remains that were not processed and expenses from previous fiscal years in Brazilian municipalities. The hypotheses tested the reflection of the partial implementation of accrual financial results of the Brazilian municipalities. Distortions caused in the financial liabilities and in the financial surplus of 4,246 Brazilian municipalities were observed in the light of the accounting theory, by reason of the adjustments made in recognition of outstanding remains that were not processed and expenses from previous fiscal years, which represented 97.59% of the total sample comprised by 4,351 municipalities analyzed. To perform the analysis we used the asset values, financial liability, due unprocessed remains and expenses from previous fiscal years, collected from the Brazil Finance (FINBRA) base in the period 2002 to 2009. It is concluded that the smaller cities are less regular in sending their accounting data to the National Treasury Secretariat (STN). In 57.51% of the sample there was a variation of less than 5% in the balance after making adjustments. The occurrence of reversals in the financial surplus of 1,310 municipalities/ year analyzed as well as investments in financial losses to 1,143 municipalities / year analyzed due to partial implementation of the accrual basis were found.

**Key words:** accrual basis, public sector, due unprocessed remains, expenses from previous years.

## INTRODUÇÃO

A contabilidade pública brasileira está centrada na dimensão jurídica via legislação com forte influência *code-law*. São diversas as normas legais que regem a contabilidade pública no Brasil, mas convém destacar duas em especial no contexto da presente investigação científica: a Lei nº 4.320/1964 e a Lei Complementar nº 101/2000. A primeira, que data da década de 60, trata de normas gerais do direito financeiro para a elaboração e o controle dos orçamentos e balanços dos entes públicos, tendo, por conseguinte, um enfoque mais financeiro e patrimonial do que contábil. A Lei Federal nº 4.320/1964 discorre em seu título IV sobre os restos a pagar e as despesas de exercícios encerrados, sendo vista hodiernamente como defasada por apresentar conceitos que não são mais usados, seja na contabilidade geral ou pública (Niyama e Silva, 2008). A segunda é a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), lei complementar brasileira que instituiu um verdadeiro código de boas condutas fiscais, a qual foi inspirada no *Budget Enforcement Act* (BEA) dos Estados Unidos em 1990, no Tratado de Maastricht da União Européia em 1992 e no *Fiscal Responsibility Act* da Nova Zelândia em 1994 (Nunes e Nunes, 2002). Nascimento e Debus (2002) destacam a seguir os modelos que foram tomados como referencial para a elaboração da LRF: a) O Fundo Monetário Internacional (FMI), organismo do qual o Brasil é Estado membro e que tem editado e difundido normas de gestão pública em diversos países. A principal influência recebida do FMI diz respeito ao princípio da transparência nas contas públicas por meio de uma abertura das contas governamentais à população de forma simplificada e inteligível; b)

Nova Zelândia, através do *Fiscal Responsibility Act*, de 1994, de onde se buscou a ideia da imposição de limites e restrições aos gastos públicos na busca do ajuste fiscal, juntamente da transparência das contas públicas, de acordo com metodologia do FMI; c) Comunidade Econômica Europeia, a partir do Tratado de Maastricht, que estabeleceu condições e regras para os países membros, destacando-se o estabelecimento de metas de uma relação estável entre dívida e Produto Interno Bruto (dívida/PIB), além do compromisso da manutenção do equilíbrio fiscal visando à auto-sustentabilidade e d) Estados Unidos, cujas normas de disciplina e controle de gastos do governo central levaram à edição do *Budget Enforcement Act*, aliado ao princípio de "*accountability*". Nesse caso, as influências referem-se às experiências daquele país na administração financeira orçamentária, em especial por meio de dois mecanismos básicos: o *sequestration* e o *pay as you go*, que dão fundamento ao artigo 9º da LRF na forma de limites para empenhos de despesas e medidas de compensação.

Destaca-se, dentre os propósitos da LRF, o seu esforço em evitar que os governos gastem acima da sua capacidade de arrecadação, mediante a imposição de limites à assunção de dívidas, condicionando inclusive a inscrição dos restos a pagar, nos dois últimos quadrimestres do mandato, à existência de disponibilidade em caixa para honrá-los.

O Conselho Federal de Contabilidade (CFC) criou o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), órgão responsável pela convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade às Normas Internacionais de Contabilidade emitidas pelo *International Accounting Standard Board* (IASB), Colegiado de Padrões

Contábeis Internacionais. Esse processo de convergência da contabilidade brasileira para a contabilidade internacional foi desencadeado quando entrou em vigor a Lei nº 11.638/2007, que alterou e revogou dispositivos da Lei nº 6.404/1976 e? a Lei das Sociedades por Ações.

De maneira similar, o processo de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCAPS) às *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS), Padrões Internacionais de Contabilidade do Setor Público, foi desencadeado com a publicação da Portaria nº 184/08 do Ministério da Fazenda e a publicação das dez primeiras Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), visando à convergência aos padrões internacionais até o ano de 2012.

Os autores Martinez (2001), Lopes e Martins (2005), Iudícibus *et al.* (2009) destacam que o regime de competência é definido pelo registro das operações quando da ocorrência das mesmas, confrontando-se receitas e despesas. De outro modo, o regime de caixa registra somente entradas e saídas de disponibilidades. Assim, o regime de caixa representa a redistribuição ao longo dos exercícios dos fluxos de caixa, melhorando os níveis de informação. Perceba-se que a distribuição de despesas e receitas dentro do regime de competência aumenta o nível de informação no tempo e apresenta resultados efetivos pela confrontação da receita com a sua despesa respectiva. Esse regime é predominante nas empresas do setor privado, dentro do que estabelece a Lei nº 6.404/1976.

No setor público brasileiro, o registro dos eventos contábeis é feito atualmente pelo regime misto, aplicável à contabilidade orçamentária por força da Lei Federal nº 4.320/1964. Segundo Niyama e Silva (2008), a falta de normatização para a contabilidade patrimonial estendeu a aplicação do regime misto para todos os eventos da contabilidade governamental.

A Secretaria do Tesouro Nacional (STN, 2008), mediante publicação do manual de receita nacional, passou a fazer clara distinção entre o reconhecimento da receita sob a ótica do regime de competência (enfoque patrimonial) e do regime de caixa (registro orçamentário). No primeiro, em atenção aos Princípios Fundamentais de Contabilidade da Competência, Prudência e Oportunidade, registra-se o reconhecimento da variação ativa no patrimônio em razão da ocorrência do fato gerador da receita. No segundo, atendendo ao disposto na Lei nº 4.320/1964, que objetiva evitar a realização de despesas além da arrecadação efetiva, efetua-se o registro da receita orçamentária no momento da sua arrecadação pelos agentes arrecadadores ou bancos autorizados.

Para Ribeiro Filho (2009), não há necessidade de alteração da Lei 4.320/1964 para a convergência, pois seus dispositivos demandam a correta evidência da composição patrimonial e o resultado deve ser apurado adotando o regime contábil da competência.

No contexto desse novo cenário para contabilidade governamental, decorrente do processo de convergência das

NBCAPS para as IPSAS, a necessidade de adaptação do regime misto para o regime de competência é um fator preponderante, razão pela qual o presente artigo busca responder a seguinte questão de pesquisa: *A utilização parcial do regime de competência na contabilidade aplicada ao setor público no que se refere ao reconhecimento dos restos a pagar não processados e das despesas de exercícios anteriores ocasionaria variações significativas ao resultado financeiro dos municípios brasileiros?*

O estudo tem como objetivo analisar o regime de competência na contabilidade aplicada ao setor público quanto ao reconhecimento dos restos a pagar não processados e das despesas de exercícios anteriores nos municípios brasileiros.

A justificativa para o estudo reside na possibilidade e na necessidade de se abrir discussões acerca do processo de alteração do regime misto para o de competência contábil, o qual provocará impactos não só na estrutura patrimonial dos órgãos públicos como também em sua gestão fiscal.

O artigo é constituído de cinco seções, iniciando com essa introdução. Na próxima seção, é apresentada a fundamentação teórica sobre o tema, enquanto que a terceira seção discorre sobre metodologia utilizada nesta pesquisa, a quarta seção traz a análise e a interpretação dos dados e, na quinta seção, são apresentadas as considerações finais deste trabalho.

## FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Os Princípios Fundamentais da Contabilidade – aplicáveis a suas diversas ramificações, incluindo a área pública – representam a essência da doutrina contábil e constituem a plataforma de sustentação das normas específicas.

A posição crítica argumenta que tanto as demonstrações contábeis oriundas do setor privado como as do setor público têm o mesmo objetivo e, por consequência, devem subordinar sua elaboração aos princípios contábeis estabelecidos em cada país. No Brasil, esses princípios são aqueles determinados pela Resolução n. 750/1993, do Conselho Federal de Contabilidade (CFC).

No entanto, o instituto legal que regula a Contabilidade Pública no país (Lei nº 4.320/1964) não ofereceu estrutura conceitual e nem tratou de forma explícita dos princípios contábeis a serem adotados na Contabilidade Pública. As normas contábeis emanadas dessa lei são generalistas e abrangem União, Estados, Municípios e Distrito Federal, aos quais ainda compete normatizar subsidiariamente sobre o orçamento e o direito financeiro.

Como se pode notar, a Contabilidade Governamental brasileira está inserida num complexo campo jurídico, no qual vários agentes portadores de distintos interesses e diversificada formação acadêmico-profissional elaboram o arcabouço legal que estrutura a contabilidade brasileira sem ter, necessariamente, assegurada a participação de contadores.

A contabilidade aplicada ao setor público no Brasil tem retrocedido quando comparada ao ritmo evolutivo da Teoria da Contabilidade, o que, em parte, vem explicar certo distanciamento entre elas e as críticas originadas da omissão das

entidades públicas, no que diz respeito à adoção dos princípios contábeis, em especial o da Competência (Moura, 2003).

A diretriz emanada do Princípio da Competência estabelece que as receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem e sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente do pagamento ou do recebimento. Para as entidades governamentais brasileiras, a Lei nº. 4.320/1964 estabelece que as despesas sejam registradas pelo regime de Competência e as receitas pelo regime de Caixa, obedecendo estritamente aos aspectos orçamentários.

A adoção do Princípio da Competência na Contabilidade Governamental, portanto, é parcial, visto que não abrange as receitas e verificam-se notadamente exceções a sua aplicação na despesa, tal como o reconhecimento dos "restos a pagar não processados" e de determinados fenômenos que geram fatos modificativos, tal como as despesas de exercícios anteriores.

Existe uma movimentação internacional de diversos organismos para apoiar a implantação do regime de competência. O *International Federation of Accountants* (IFAC), o *Internacional Monetary Fund* (IMF) e a União Europeia apoiam a utilização do regime de competência na contabilidade do setor público. No Brasil, já foi iniciado o processo para a convergência das normas brasileiras às normas internacionais recomendadas pelo IFAC.

Segundo Fragoso *et al.* (2010), a elaboração das NBCTSP resultou na publicação da Resolução CFC nº 1.111/2007, que se assemelha à aplicação dos Princípios Fundamentais de Contabilidade para o setor público, e na publicação das Resoluções nºs. 1.128/2008 até 1.137/2008, no total de dez normas técnicas até o momento. Com o apoio do CFC, da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), entre outros representantes, foi criado um grupo de trabalho, o qual divulgou, em agosto de 2009, as NBC-T 16 NBCASP que entraram em vigor em janeiro de 2010. O CFC, com o Grupo de Trabalho da Convergência no Setor Público (GTCP), pleiteia o cumprimento da agenda da convergência até 2012 em direção às IPSAS.

Os autores Näsi e Steccolini (2008) defendem que um dos principais pontos dessa convergência é a migração do regime contábil a ser utilizado pelos setores públicos. Para os autores Hoek (2005), Hepworth (2003), Diamond (2002) e Carlin (2006), a administração pública em sua grande parte utiliza o regime de caixa, porém, há uma tendência mundial no sentido de utilizar o regime de competência.

Ribeiro Filho (2009) traz à tona a evidência do Princípio da Competência aplicado ao Setor Público tratado de acordo com a Visão do *Study* nº 14 do IFAC (*Transition to the Accrual Basis of Accounting: Guidance for Governments and Government Entities* – 2003). O autor ainda chama a atenção para os relatórios financeiros preparados pelo regime de competência que permitem aos usuários: avaliar o alcance e a responsabilização de todos os recursos da entidade bem como o controle sobre a aplicação de tais recursos; avaliar o desempenho, a

posição financeira e os fluxos de caixa da entidade; e tomar decisões sobre o fornecimento de recursos, ou fazer negócios e transações com a entidade, com o objetivo de identificar e responder as principais questões abordadas na mudança dos regimes contábeis de caixa para competência.

Foi identificada por Lapsley *et al.* (2009) uma série de países que adotaram o regime de competência para o governo, dentre estes, o Reino Unido, os EUA, a Nova Zelândia e a Austrália para a administração central e a França, a Itália e a Alemanha para o governo local. Wynne (2007) ressalta que mesmo nos países que adotaram o regime de competência a sua adoção não foi feita para todos os níveis de governo.

Para os autores Ouda (2005), Parry (2005) e Bergmann (2006), apesar da mobilização nacional e internacional em prol da utilização do regime de competência na contabilidade aplicada ao setor público, a literatura sobre o assunto mostra que não há consenso sobre os resultados alcançados com a implantação e a operação deste regime. A utilização do regime de competência é complexa e requer recursos financeiros e humanos para funcionar. Além disso, muitas das habilidades necessárias para seu sucesso dependem de ser desenvolvidas em outros departamentos das entidades além do departamento de contabilidade (O'Farrell, 2003, p. 30). Assim, os benefícios só podem ser alcançados se houver capacidade e vontade dos usuários de utilizarem as informações disponíveis para melhorar a qualidade do processo de gestão.

Diante disso, dentre as razões para a não utilização do regime de competência no setor público, destaca-se a falta de qualificação dos usuários da informação e o seu custo de implantação. Alguns estudiosos (Guthrie, 1998; Ouda, 2005) acreditam que a utilização do regime de caixa tem sido mais viável pelo setor público, pois as informações produzidas são objetivas e de fácil interpretação.

Outra influência para a não utilização são os interesses políticos pessoais (Hillier, 1997 *in* Ouda, 2005). O regime de competência proporciona um maior *disclosure* das contas, pois seu foco é na contabilidade voltada à evidenciação patrimonial. Por outro lado, os gestores políticos não teriam interesse em evidenciar o patrimônio público, uma vez que, conforme a teoria dos ciclos políticos e orçamentários, os tomadores de decisão estariam mais interessados em mostrar seu desempenho a curto prazo devido ao processo eleitoral (Cukierman e Meltzer, 1986; Rogoff e Sibert, 1988; Persson e Tabellini, 2003; Rogoff, 1990).

Rogoff (1990) afirma que a assimetria informacional proporciona ao político o incentivo para distorcer a política fiscal no período que antecede as eleições e assim aumentar a probabilidade de reeleição. Lapsley *et al.* (2009) complementam ao evidenciar que o regime de competência, com suas técnicas e seus argumentos gerenciais, ignora uma das questões fundamentais no setor público: o contexto político. Neste caso, a não adoção é o exercício de influência política, em vez de argumentos técnicos e profissionais.

Assim, são vários os motivos sustentados para apoiar ambos os regimes, porém, a maioria dos estudiosos concorda que a implantação do regime de competência traria uma série de benefícios aos gestores que o regime de caixa é incapaz de fornecer. Sua utilização é recente e o resultado de sua aplicação no setor público ainda é objeto de debates. Entretanto, apesar das evidências limitadas e dos protestos de alguns pesquisadores acadêmicos, como Guthrie *et al.* (2005), para o mundo das boas práticas da contabilidade no setor público, a aprovação do regime de competência foi considerado um progresso. Assim, o regime de competência para o setor público pode ser uma reforma indiscutível, dada a primazia da essência sobre a forma que evoca a consideração do regime que melhor atende ao aspecto qualitativo da informação, mas é também problemática.

### **A CONTABILIDADE E OS REGIMES CONTÁBEIS NOS ÓRGÃOS PÚBLICOS**

A Contabilidade Aplicada ao Setor Público deve cumprir a sua função social, refletindo o ciclo da administração pública, evidenciando 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 quatro subsistemas de informações definidos na Lei nº 4.320/1964 e na Resolução CFC nº 1.129/2008, item 12, que interagem entre si, objetivando o acompanhamento orçamentário, financeiro, patrimonial, de custos e compensação, sendo estruturado nos subsistemas de informações: *Orçamentário* – registra, processa e evidencia os atos e os fatos relacionados ao planejamento e à execução orçamentária; *Patrimonial* – registra, processa e evidencia os fatos não financeiros relacionados com as variações qualitativas e quantitativas do patrimônio público; *Custos* – registra, processa e evidencia os custos dos bens e serviços, produzidos e ofertados à sociedade pela entidade pública e; *Compensação* – registra, processa e evidencia os atos de gestão cujos efeitos possam produzir modificações no patrimônio da entidade do setor público, bem como aqueles com funções específicas de controle.

Para Pigatto (2007), a utilização do regime de contabilização misto (regime de caixa para receitas e competência para as despesas públicas) não é o único possível, visto que esse regime financeiro não vale como parâmetro para todo o patrimônio. Reis (2007) esclarece que o regime de competência é aquele em que as receitas, as despesas e outras operações do setor público são reconhecidas e apropriadas ao exercício pela ocorrência do respectivo fato gerador e que o fato gerador da despesa é o consumo efetivo, imediato ou de longo prazo, de bens e/ou serviços nas atividades da organização.

Enquanto no regime de competência receitas e despesas de um período são confrontadas em razão de sua realização, no regime de caixa, o confronto é feito respectivamente entre o efetivo recebimento e o pagamento.

No Quadro 1 a seguir são apresentadas algumas pesquisas desenvolvidas sobre regimes contábeis:

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. Hughes (2007) e Ouda (2005) também defendem a utilização do regime de competência no setor público, pois o regime de competência permite gerar uma melhor informação aos tomadores de decisão, contribuindo assim para o aumento da eficiência da alocação dos recursos por parte do governo.

Para os autores Söthe e Scarpin (2010), 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, com endividamento público, de ampliar? os investimentos em bens permanentes, obras, conservação do patrimônio público e realizar? evolução efetiva do patrimônio do órgão público.

Sendo assim, Vasconcelos *et al.* (2012) ratificam que a necessidade de aumentar a transparência e a responsabilização dos gestores no âmbito público têm levado ao entendimento de que as informações geradas pelo regime de caixa não atendem a esses objetivos e que a adoção integral do regime de competência é considerada uma alternativa para geração de melhores informações para tomada de decisões, bem como para avaliação de desempenho dos gestores. Embora essas melhorias sejam alegadas por órgãos que buscam a convergência às normas internacionais do setor público, o tema é bastante controverso em virtude do custo e das mudanças estruturais requeridas pela alteração para um regime integral de competência, como, por exemplo, treinamento apropriado e a aceitação por parte dos gestores públicos.

### **RESTOS A PAGAR PROCESSADOS, RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS E DESPESAS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES**

Para Moura (2003), a aplicação do Princípio da Competência no setor público é parcial, na medida em que abrange somente as despesas, as exceções ficam por conta da rubrica restos a pagar não processados e de determinados fenômenos que geram fatos modificativos, alterando a situação líquida patrimonial, tais como correção monetária, depreciação, amortização, juros incorridos, provisões para férias, décimos terceiros salários, perdas, contingências. A inscrição de restos a pagar é dividida em dois grupos: os processados e os não processados, conforme o Manual de Despesa Nacional do Ministério da Fazenda:

a) *Despesas liquidadas, consideradas aquelas em que houve a entrega do material ou serviço, nos termos do artigo 63 da Lei nº 4.320/1964;*

b) *Despesas empenhadas, mas não liquidadas, inscritas em restos a pagar não processados, consideradas liquidadas*

**Quadro 1. Quadro síntese de pesquisas desenvolvidas sobre regime de competência.****Chart 1. Summary chart of research carried out on an accrual basis chart**

PESQUISA	SÍNTESE DA PESQUISA
Pigatto (2004), <i>Dissertação USP</i>	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. Conclui que as reformas até então instituídas não trazem grandes novidades para a contabilidade pública brasileira, pois não retratam corretamente os ativos e os passivos, a ênfase tem sido nos resultados financeiros e no cumprimento de limites fiscais.
Gallera e Bolívar (2007), <i>Public Administration and Development</i>	Analisa a capacidade de medição da contabilidade elaborada pelo regime de competência proposto pelo IFAC na satisfação das necessidades de informações dentro dos postulados do <i>New Public Management</i> (NPM). Analisa as diferenças existentes entre a NPM em países desenvolvidos e em desenvolvimento, com questionamentos aos dirigentes responsáveis pela normatização em 47 países nos aspectos de eficiência, aumento da transparência e análises comparativas. Concluiu que o novo modelo proposto pelo IFAC favorece a eficiência, a avaliação e a transparência nos países desenvolvidos e em desenvolvimento.
Copley e Yahr (1997), <i>Accounting Horizons</i>	Os autores destacaram a proposta do <i>Governmental Accounting Standards Board</i> (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 em consequente maior utilização.
Mark (2002), <i>Accounting History</i>	O objetivo principal foi identificar os agentes de mudança que facilitaram uma rápida aprovação da contabilidade patrimonial do setor público, com base no governo estadual de <i>New South Wales</i> na Austrália. Concluiu que a influência do alto nível governamental e utilização de consultores foram alguns dos elementos que agilizaram o processo. Por ser um dos primeiros governos a implantar este regime, serve como subsídio no processo de mudança.
Pina e Torres (2003), <i>Canadian Journal of Administrative Sciences</i>	Os autores estudaram a contabilidade governamental e as transformações realizadas em 16 países membros da Organização para a Coordenação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) e da Comunidade Europeia, NICSP como referência. O estudo revelou que a contabilidade patrimonial ou de competência parece estar mais relacionada à nova gestão pública.

Fonte: Söthe e Scarpin (2010), adaptado pelos autores.

*no encerramento do exercício, por força do artigo 35, inciso II da Lei nº 4.320/1964 (BRASIL, 2008, p.82).*

Vê-se, quanto aos processados, o cumprimento regular do estágio de liquidação, enquanto os não processados ainda não o cumpriram. Assim, pode-se compreender que os restos a pagar não processados, em geral, não se caracterizam como despesas do período de sua inscrição, uma vez que seriam apenas um ato administrativo de empenhamento sujeito a implemento de condição, não sendo por isso considerados como despesa do período, uma vez que seu fato gerador ainda não ocorreu, qual seja, a liquidação do empenho.

Segundo Silva (2007), os restos a pagar não processados, originários das despesas ainda não realizadas, são resultantes de atos administrativos acordados pelos gestores públicos, sendo, dessa forma, passíveis de evidenciação na escrituração pública do órgão. Em geral, atos administrativos são atos que não envolvem bens, direitos ou obrigações e, conforme o artigo 87 da Lei nº 4.320/1964, serão alvo de controle: "haverá controle contábil dos direitos e obrigações

oriundos de ajustes ou contratos em que a administração pública for parte."

Os restos a pagar não processados são resultantes de atos administrativos pactuados pelos gestores públicos ainda sujeitos a implemento de condição. Por essa razão, os restos a pagar não processados correspondem a um empenho pendente de alguma condição, quer seja a entrega do bem ou serviço ou a documentação comprobatória do ocorrido. Em ambos os casos têm-se que a despesa ainda não foi realizada, constituindo, assim, ato potencial para o patrimônio público. Muito embora não se tenha já caracterizado a ocorrência do seu fato gerador, o que os inabilita para a sua classificação como despesa, não se pode ignorar a potencialidade do impacto desses atos para o patrimônio público.

Por essa razão, corroborando com Souza (2010), opina-se neste trabalho pelo registro dos restos a pagar não processados apenas em contas de compensação, evitando-se, desta forma, o seu indesejado impacto nas contas do balanço financeiro e patrimonial (Silva, 2007). Dessa forma, tais registros serviriam para o controle pela entidade ao tempo em que seria preservada

a prudência pelo reconhecimento de atos que podem se tornar obrigações para a administração pública.

Em razão desta característica dos restos a pagar não processados, de pendência quanto à sua realização, suas condições não o sustentam como Passivo, pois não representam apenas um ato não pago, mas também uma despesa não realizada e que, por isso, não poderia figurar no Passivo. Nesse caso, além do pagamento ser deslocado para o exercício subsequente, a realização da despesa também se deslocou. Os restos a pagar não processados, cujas despesas ainda não se realizaram, não geram compromissos para com o órgão, não cabendo, portanto, sua inclusão como Passivo. Assim ratifica Iudícibus, afirmando que "é preciso não confundir compromisso com passivo. Todo passivo representa um compromisso, mas nem todo compromisso é passivo, pelo menos no mesmo momento" (Iudícibus, 2009, p. 144).

Em relação aos restos a pagar processados, visto serem despesas liquidadas, já produziram os efeitos capazes de alterar a posição patrimonial da entidade, quer seja por sua alteração de qualificação ou por mudança quantitativa, devendo, dessa forma, ser contabilizado em contas patrimoniais, mais precisamente no Passivo das entidades.

O art. 37 da Lei Federal nº 4.320/1964 define a Despesa de Exercícios Anteriores (DEA) como sendo:

*As despesas de exercícios encerrados, para as quais o orçamento respectivo consignava crédito próprio, com saldo suficiente para atendê-las, que não se tenham processado na época própria, bem como os Restos a Pagar com prescrição interrompida e os compromissos reconhecidos após o encerramento do exercício correspondente (BRASIL, 1964).*

A competência da DEA ocorre em exercício anterior, sendo que o seu empenhamento, sua liquidação e seu pagamento dá-se em exercício posterior por ocasião do seu reconhecimento (Silva e Lima, 2009).

Enquanto a inscrição dos restos a pagar não processados promove o reconhecimento indevido de uma obrigação, à luz do regime de competência, o reconhecimento da DEA evidencia a existência de obrigações incorridas em exercícios passados para as quais não se realizou o seu competente e tempestivo reconhecimento da despesa.

Piscitelli *et al.* (2002) ratificam que a DEA tem relação com o que os autores da Contabilidade Empresarial consideram como ajustes de exercícios anteriores.

Para Lino (2001), a DEA é peça útil na gestão financeira, tanto para corrigir naturais equívocos humanos, como, ainda, para resolver casos de atraso de faturamento de despesas, por exemplo, de água, luz, telefone. Ressalta ainda que a Lei nº 4.320/1964 exige para seu reconhecimento legal a existência de prévia dotação orçamentária.

## DÉFICIT E SUPERÁVIT PÚBLICO

O déficit público ocorre quando os responsáveis pela administração dos recursos públicos, federais, estaduais ou municipais gastam mais do que arrecadam. A geração de déficits tem sido vista, via de regra, como um ato de gestão irresponsável.

Alesina e Perotti (1996), Mendes e Rocha (2004) e Loureiro e Abrucio (2003) afirmam que o endividamento só ocorre em virtude da ausência de instituições orçamentárias apropriadas para a manutenção da performance fiscal dos entes subnacionais (estados e municípios).

Para coibir esse comportamento, a Lei nº 101/2000 (LRF), em seu artigo 42, veda ao gestor público, nos oito últimos meses do seu mandato, a assunção de obrigação de despesa que não possa vir a ser quitada dentro dele, ou que tenha parcelas a serem pagas no exercício seguinte sem que haja disponibilidade de caixa para a sua quitação. Depreende-se do artigo o entendimento de que o administrador público não está obrigando a promover o equilíbrio entre os recursos de caixa e os restos a pagar. Isso se demonstra nas seguintes situações:

- Se o saldo financeiro em 30 de abril (final do período pré-eleitoral, para fins do art. 42) for de superávit, o administrador poderá assumir despesas até o limite deste superávit somado ao total da receita realizada nos dois últimos quadrimestres do mandato. Nesse caso, o saldo financeiro, ao término de seu mandato, não poderá ser deficitário.
- Se o saldo financeiro em 30 de abril for zerado ou deficitário, o valor total das despesas assumidas nos últimos oito meses de mandato não poderá superar o valor das receitas realizadas neste período. Dessa forma, o saldo financeiro em 31 de dezembro deverá, no mínimo, ser o mesmo do período pré-eleitoral, não se exigindo que o administrador crie superávit nem zere a dívida flutuante desde que, obviamente, não deixe restos a pagar ao próximo exercício. (Brasil, 2000)

Alesina e Perotti (1995, 1996) e Alesina *et al.* (1996), propõem modelos de déficit público, dentre os quais destaca-se, no estudo aqui desenvolvido, a ilusão fiscal. Neste modelo, os governantes apresentam comportamento oportunista e usam o déficit para aumentar suas chances de reeleição, tendo em vista que os eleitores são levados a superestimar os efeitos das despesas e subestimarem os futuros aumentos de impostos. Então, o objetivo da reeleição ou a coincidência de ciclos de política econômica e eleições se apresentam como fatores explicativos do comportamento político em vários modelos, como propõem Fiorina e Noll (1978) e Rogoff (1990).

Enquanto o déficit público tem a conotação de gestão irresponsável, o superávit representa o inverso e demonstra gestão consonante com a sensatez e com a legislação vigente. Silva (2003) destaca que o superávit só ocorre quando a receita prevista é superior à despesa fixada.

Como o regime de contabilização dos atos e fatos administrativos, que afetam o patrimônio público, segue um modelo misto, ou seja, para as receitas a contabilidade obedece ao regime de caixa e para as despesas, o regime de competência, então o real conceito de déficit ou superávit fica comprometido, causando, portanto, uma ilusão fiscal como propõem Alesina e Perotti (1995, 1996) e Alesina *et al.* (1996).

## PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A metodologia utilizada neste trabalho foi, quanto aos objetivos, uma pesquisa descritiva; quanto aos procedimentos, uma pesquisa documental; quanto ao método do estudo, dedutivo. A pesquisa tem característica marcadamente quantitativa. Raupp e Beuren (2006) explicam que a pesquisa quantitativa utiliza-se de instrumentos estatísticos para coletar e analisar dados. Para tanto, são apresentados os resultados da pesquisa pela exposição de Tabelas, bem como aplicados testes de hipóteses baseados em ocorrências percentuais.

Os dados utilizados foram coletados da base de dados Finanças Brasil (FINBRA) no período de 2002 a 2009, disponibilizados pela Secretaria do Tesouro Nacional. Os testes estatísticos foram elaborados mediante a utilização dos aplicativos da Microsoft Office Access 2007 e Excel 2007.

A análise dos reflexos no resultado financeiro resultantes da aplicação parcial do regime de competência foi elaborada mediante a comparação do Resultado Financeiro Observado ( $RFinOb_{x_0}$ ) com o Resultado Financeiro Ajustado ( $RFinAj_{x_0}$ ) para os municípios integrantes da amostra. Para obter o resultado ajustado foi elaborado, em primeiro lugar, um ajuste desconsiderando o efeito do reconhecimento dos Restos a Pagar Não Processados ( $RPNP_{x_0}$ ) no Passivo Financeiro ( $PasFin_{x_0}$ ) de cada município, uma vez que não poderiam ser considerados como obrigações à luz do regime de competência. Concluindo os ajustes, foi incluído, no Passivo Financeiro de cada município, o montante das Despesas de Exercícios Anteriores ( $DEA_{x_1}$ ) reconhecidas no ano seguinte, uma vez que estas sim são obrigações incorridas no exercício atual e só reconhecidas contabilmente no exercício seguinte à ocorrência de seu fato gerador, onde:

$$RFinOb_{x_0} = AtFin_{x_0} - PasFin_{x_0};$$

$RFinAj_{x_0} = RFinOb_{x_0} + RPNP_{x_0} - DEA_{x_1}$ , conforme dados constantes na base de dados Finanças Brasil, com  $X_0$  igual ao ano da análise e  $X_1$  o ano seguinte ao da análise.

Com base nas equações propostas e considerando o objetivo desta pesquisa foram formuladas as seguintes hipóteses:

### 1ª HIPÓTESE:

A aplicação parcial do regime de competência no setor público, no que se refere ao reflexo contábil decorrente do reconhecimento indevido dos restos a pagar não processados como uma obrigação e do não reconhecimento das despesas de exercícios anteriores no ano da sua realização, não interfere no resultado financeiro dos municípios brasileiros.

Hipótese nula  $H_{0A}$ :  $RFinOb_{x_0} = RFinAj_{x_0}$  (não existe alteração no valor da situação financeira acima de 5% após o ajuste).

Hipótese alternativa  $H_{1A}$ :  $RFinOb_{x_0} \neq RFinAj_{x_0}$  (existe alteração no valor da situação financeira acima de 5% após o ajuste).

### 2ª HIPÓTESE:

A aplicação parcial do regime de competência no setor público, no que se refere ao reflexo contábil decorrente do reconhecimento indevido dos restos a pagar não processados como uma obrigação e do não reconhecimento das despesas de exercícios anteriores no ano da sua realização, não interferem significativamente no resultado financeiro dos municípios brasileiros de forma a converter uma situação financeira deficitária em superavitária.

Hipótese nula  $H_{0B}$ :  $RFinOb_{x_0} / RFinAj_{x_0} \geq 0$  (não existe inversão na situação financeira dos municípios após os ajustes).

Hipótese alternativa  $H_{1B}$ :  $RFinOb_{x_0} / RFinAj_{x_0} < 0$  (existe inversão na situação financeira dos municípios após os ajustes).

## ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS RESULTADOS

A análise foi realizada utilizando-se os dados constantes na Base FINBRA referente aos exercícios de 2002 a 2009. O *cross-section* (corte transversal) foi realizado a partir do exercício de 2002, ano em que a Base FINBRA passou a evidenciar de forma completa as informações necessárias à realização da análise proposta, até a base mais atual disponibilizada na data de realização desta pesquisa.

Foi selecionada uma amostra de 4.351 unidades federativas de uma população de 5.565 municípios relacionados na base de dados mais recente (2009). Como critério de seleção, optou-se por incluir todos os municípios que informaram dados em todos os exercícios analisados, ou seja, constavam na Base FINBRA de 2002 a 2009. A Tabela 1 apresenta de forma segregada por faixa populacional o quantitativo e a representatividade da amostra selecionada. A amostra é significativa e representa 78,19% do total da população.

Pela análise da Tabela acima, resta caracterizada uma tendência decrescente de inadimplência dos municípios no envio das informações contábeis que integram a Base FINBRA em relação ao tamanho de sua população. Ou seja, os menores municípios são menos regulares no envio dos dados que os maiores municípios, uma vez que 96,67% dos municípios acima de 500.000 hab. possuem informações alimentadas em todos os anos analisados, contra apenas 78,19% dos municípios abaixo de 10.000 hab.

Numa primeira análise, foram identificados 4.246 municípios que sofreram, em algum exercício, alteração em sua situação financeira pós-ajustes, representando este número 97,59% da amostra selecionada.

A Tabela 2 evidencia, por faixa populacional, o quantitativo dos municípios que obtiveram uma variação acima

**Tabela 1.** Distribuição da amostra dos municípios por faixa populacional  
**Table 1.** Sample distribution of municipalities by population group

FAIXA	POPULAÇÃO	AMOSTRA	% AMOSTRA
Até 10.000 Hab.	2.550	2.165	84,90%
10.001 a 50.000 Hab.	2.425	1.740	71,75%
50.001 a 100.000 Hab.	316	245	77,53%
100.001 a 500.000 Hab.	233	172	73,82%
Acima de 500.000 Hab.	39	29	74,36%
Total	5.563	4.351	78,21%

Fonte: Elaboração própria, 2010. Com base nos dados da STN (FINBRA 2002 a 2009).

**Tabela 2.** Municípios com variação acima de 5% em sua situação financeira por faixa populacional  
**Table 2.** Municipalities with more than 5% change in their financial situation by population range

FAIXA	Núm. de Munic. testados no período analisado*	Quantidade de Munic. com variação acima de 5%	% Munic. com variação
Até 10.000 Hab.	15.155	7.223	47,66%
10.001 a 50.000 Hab.	12.180	7.612	62,52%
50.001 a 100.000 Hab.	1.715	1.252	73,00%
100.001 a 500.000 Hab.	1.204	976	81,06%
Acima de 500.000 Hab.	203	174	85,71%
Total	30.457	17.237 17.237	56,59%

Fonte: Elaboração própria, 2010. Com base nos dados da STN (FINBRA 2000 a 2009).

\*Foram testados 4.351 municípios em cada ano entre 2002 e 2008, totalizando 30.457 análises.

de 5% em sua situação financeira após os ajustes. Os dados demonstram a expressividade do número de municípios com oscilações em sua situação financeira, 56,59% do total. A análise estratificada demonstra outra tendência: os municípios mais populosos apresentaram percentualmente uma maior ocorrência de distorções pós-ajustes quando comparados aos menos populosos, 85,71% dos municípios acima de 500.000 hab. apresentaram variações acima de 5% no resultado financeiro, contra 47,66% dos municípios até 10.000 hab.

Na Tabela 3 também é apresentado o resultado dos municípios com variação acima de 5% em sua situação financeira, sendo demonstrados ano a ano, entre 2002 e 2008, o resultado dos 30.457 testes realizados nos municípios integrantes da amostra. A distribuição anual das 17.237 ocorrências dos municípios brasileiros que tiveram oscilações acima de 5% em seu resultado financeiro pressupõe uma tendência crescente na quantidade de municípios com alteração significativa acima de 5% para os exercícios de 2004 a 2007, com um leve declínio em 2008.

A Tabela 4 apresenta o resultado dos municípios que tiveram alterada a sua situação financeira de superávit para

déficit após a realização dos ajustes. Os dados, relativos à análise nos exercícios de 2002 a 2008, apresentam-se distribuídos por faixa populacional. A alteração no resultado financeiro de superávit para déficit pós-ajuste vem evidenciar que a aplicação parcial do regime de competência pela administração pública tem provocado distorções significativas a ponto de reverter uma favorável situação financeira em 1.310 municípios brasileiros.

Destaca-se da análise a situação observada em dois Municípios que obtiveram uma das maiores variações em seu resultado financeiro. O Município de Cacoal/RO obteve, no exercício de 2006, um superávit financeiro de R\$ 542,28 (Ativo Financeiro de R\$ 10.942.979,10 – Passivo Financeiro de R\$ 10.942.436,82), o qual foi convertido em um superávit financeiro de R\$ 10.027.792,27 em razão do ajuste pela exclusão de R\$ 10.030.026,63 referente a restos a pagar não processados e inclusão de R\$ 2.776,64 relativo à DEA observada em 2007. O Município de Viana/ES obteve, no exercício de 2004, um déficit financeiro de R\$ 142,00 (Ativo Financeiro de R\$ 3.421,00 – Passivo Financeiro de R\$ 3.563,00), o qual foi convertido em um déficit financeiro de R\$ 347.189,00 em

**Tabela 3. Municípios com variação acima de 5% em sua situação financeira de 2002 a 2008**  
**Table 3. Municipalities with more than 5% variation in their financial position from 2002 to 2008**

ANO	Núm. de municípios testados no período analisado	Quantidade de municípios com variação acima de 5%	% Município com variação
2002	4.351	2.431	55,87%
2003	4.351	2.407	55,32%
2004	4.351	2.360	54,24%
2005	4.351	2.381	54,72%
2006	4.351	2.545	58,49%
2007	4.351	2.593	59,60%
2008	4.351	2.520	57,92%
Total	30.457	17.237	56,59%

Fonte: Elaboração própria, 2010. Com base nos dados da STN (FINBRA 2000 a 2009).

**Tabela 4. Municípios que tiveram alteração de superávit para déficit financeiro por faixa populacional**  
**Table 4. Municipalities that had a change from surplus to deficit finance by population range**

FAIXA	Número de municípios testados no período analisado	Quantidade de municípios com superávit revertidos	% Superávit Indevido
Até 10.000 Hab.	15.155	601	3,97%
10.001 a 50.000 Hab.	12.180	587	4,82%
50.001 a 100.000 Hab.	1.715	84	4,90%
100.001 a 500.000 Hab.	1.204	30	2,49%
Acima de 500.000 Hab.	203	8	3,94%
Total	30.457	1.310	4,30%

Fonte: Elaboração própria, 2010. Com base nos dados da STN (FINBRA 2000 a 2009).

razão do ajuste pela inclusão de R\$ 347.047,00 relativa à DEA observada em 2005.

Convém ressaltar que, conforme evidenciado neste trabalho, a indesejável situação deficitária é considerada um ato de gestão fiscal irresponsável por parte do Administrador dos recursos públicos. Em ano eleitoral, o que ocorreu em 2002 e 2006 da nossa análise, a ocorrência de uma situação deficitária pode configurar inclusive o descumprimento do art. 42 da LRF, para o qual a Lei Federal nº 10.028/00 (Lei de Crimes Fiscais), em seu art. 2º, prevê pena de reclusão de um a quatro anos.

Outra implicação legal observada é a possibilidade de utilização do saldo do superávit financeiro como fonte de recurso hábil para a abertura de créditos adicionais no exercício seguinte, conforme prescreve o art. 43 da Lei Federal nº 4.320/64. Para os 1.310 municípios que tiveram sua situação revertida de superávit financeiro para déficit, à luz do regime de competência, a abertura de créditos adicionais, utilizando-se o valor do superávit financeiro apurado no Balanço Patrimonial do exercício anterior, não seria uma alternativa real.

Destaca-se da análise a situação observada no Município de Brejinho/RN para o exercício de 2003, uma vez que o seu superávit financeiro de R\$ 296,44 (Ativo Financeiro de R\$ 126.870,66 – Passivo Financeiro de R\$ 126.574,22) foi convertido em um déficit financeiro de R\$ 603.457,16 em razão do ajuste pela inclusão de R\$ 603.753,60 relativo a DEA observada em 2004.

A Tabela 5 apresenta o resultado dos municípios que tiveram alterada a sua situação financeira de déficit para superávit, distribuídos por faixa populacional. A alteração abaixo verificada, na qual um município deficitário torna-se superavitário pós ajuste, ratifica o malefício da aplicação parcial do regime de competência no setor público, um vez que tem penalizado alguns administradores municipais com o estigma de maus gestores, mediante a prática de uma gestão fiscal irresponsável, ou seja, deficitária.

Destaca-se da análise a situação observada no Município de Milagres/CE para o exercício de 2004, uma vez que o seu déficit financeiro de R\$ 4.196,15 (Ativo Financeiro de R\$ 1.563.578,92 – Passivo Financeiro de R\$ 1.567.775,07) foi

Tabela 5. *Municípios que tiveram alteração de déficit para superávit financeiro por faixa populacional*  
 Table 5. *County that had a change of financial surplus to deficit by population range*

FAIXA	Número de municípios testados no período analisado	Quantidade de municípios com déficit revertidos	% Déficit Indevido
Até 10.000 Hab.	15.155	413	2,73%
10.001 a 50.000 Hab.	12.180	518	4,25%
50.001 a 100.000 Hab.	1.715	87	5,07%
100.001 a 500.000 Hab.	1.204	109	9,05%
Acima de 500.000 Hab.	203	16	7,88%
Total	30.457	1.143	3,75%

Fonte: Elaboração própria, 2010. Com base nos dados da STN (FINBRA 2000 a 2009).

convertido em um superávit financeiro de R\$ 1.141.685,62 em razão do ajuste pela exclusão de R\$ 1.148.761,77 referente a restos a pagar não processados e inclusão de R\$ 2.880,00 relativo à DEA observada em 2005.

Conclui-se pela rejeição da 1ª hipótese nula levantada  $H_{0A}$  e pela aceitação da hipótese alternativa  $H_{1A}$ , haja vista a ocorrência de variações significativas, acima de 5%, no resultado financeiro dos municípios brasileiros após os ajustes (vide Tabelas 2 e 3). De igual forma, rejeita-se também a 2ª hipótese nula levantada  $H_{0B}$  e aceita-se a hipótese alternativa  $H_{1B}$  por serem encontradas interferências significativas no resultado financeiro de forma a inverter a situação financeira dos municípios brasileiros após os ajustes (vide Tabelas 4 e 5).

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

O artigo analisou o regime de competência na contabilidade aplicada ao setor público quanto ao reconhecimento dos restos a pagar não processados e das despesas de exercícios anteriores nos municípios brasileiros entre 2002 e 2009, evidenciando que as duas hipóteses alternativas do estudo formam aceitas.

Os dados, obtidos na Base FINBRA, revelam uma tendência na inadimplência dos municípios em relação ao seu tamanho populacional, ou seja: os menores municípios são menos regulares no envio dos dados que os maiores municípios.

Verificou-se um significativo percentual de 56,59% casos nos quais o valor da situação financeira municipal apresentou uma oscilação igual ou superior a 5% após a realização dos ajustes, os quais consistiram na desconsideração dos restos a pagar não processados como obrigação e na inclusão das despesas de exercícios anteriores. Foi verificada uma tendência crescente na quantidade de municípios com alteração significativa acima de 5% entre os exercícios de 2004 a 2007, a qual foi descontinuada com um leve declínio de 2,81% em 2008 com a redução de 73 municípios em relação ao ano de 2007.

Foi evidenciado que, em função da aplicação parcial do regime de competência pela administração pública, foram provocadas distorções significativas a ponto de reverter uma

favorável situação financeira em 1.310 municípios brasileiros. Outrossim, no caminho inverso, foram evidenciadas inversões na situação financeira deficitária em 1.143 municípios, quando efetuados os ajustes.

A aplicação parcial do regime de competência pela administração pública tem provocado distorções significativas a ponto de reverter a situação financeira nos municípios brasileiros. Dessa forma, o estigma imposto de bom ou mau, responsável ou irresponsável para os gestores públicos demonstra-se relativo à luz da adoção do regime de competência. A verificação do cumprimento ou não do art. 42 da LRF, inclusive com implicações penais tal qual prevê a Lei Federal nº 10.028/00 – Lei de Crimes Fiscais, encontra-se comprometida em razão das distorções verificadas na situação financeira dos municípios, quando devidamente ajustado o valor dos seus Passivos Financeiros.

Foi verificado, em razão da constatação de inversões na situação financeira pós-ajustes, que municípios brasileiros deficitários financeiramente, à luz da teoria contábil, podem ter se utilizado de um superávit financeiro inexistente como fonte de recurso hábil para a abertura de créditos adicionais em exercícios seguintes, conforme prescreve o art. 43 da Lei Federal nº 4.320/64.

Haja vista a consideração das distorções na situação financeira dos municípios neste trabalho evidenciadas, inclusive com impactos penais na aplicabilidade da Lei de Crimes Fiscais, ressalta-se a necessidade de continuidade dos esforços pela harmonização dos princípios contábeis, em especial no que se refere à correta aplicação do princípio da competência à despesa do setor público.

## REFERÊNCIAS

- ALESINA, A.; PEROTTI, R. 1995. The political economy of budget deficit. IMF Staff Papers, 42:1-31 <http://dx.doi.org/10.2307/3867338>
- ALESINA, A.; PEROTTI, R. 1996. Income distribution, political instability and investment. European Economic Review, 40(6):1203-1228.
- ALESINA, A.; OZLER, S.; ROUBINI, N.; SWAGEL, P. 1996. Political instability and economic growth. Journal of Economic Growth, 1(2):189-211. <http://dx.doi.org/10.1007/BF00138862>

- BERGMANN, A. 2006. Do Accounting Standards Matter If The Reporting Entity Already Applies Accrual Accounting? Lessons from the city of Klotten case.
- BRASIL. 1964. Lei nº 4.320/1964, 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. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*. Brasília, DF, 23 mar. 1964. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/Leis/L4320.htm>. Acesso em: 14/08/2010.
- BRASIL. 2000. 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. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 5 de maio de 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: 14/08/2010.
- BRASIL. 2009. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. *Manual Técnico de Contabilidade Aplicada ao Setor Público: Aplicado à União, Estados, Distrito Federal e Municípios a partir da elaboração e execução da lei orçamentária de 2009. Volume II Manual de Despesa Nacional / Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional, Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, Secretaria de Orçamento Federal – Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação-Geral de Contabilidade, 2008.*
- BRASIL. 1976. Lei nº 6.404/1976, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as sociedades por Ações. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*. Brasil, DF, 17 dez. 1976. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L6404compilada.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L6404compilada.htm). Acesso em: 14/08/2010.
- BRASIL. 2007. Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007. Altera e revoga dispositivos da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*. Brasília, DF, 28 dez. 2007. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2007/lei/l11638.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/l11638.htm). Acesso em: 14/08/2010.
- BRASIL. 2000. Lei nº 10.028/2000, de 15 de dezembro de 1976. Altera o Decreto-Lei no 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal, a Lei no 1.079, de 10 de abril de 1950, e o Decreto-Lei no 201, de 27 de fevereiro de 1967. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*. Brasília, DF, 20 de out. 2000. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L10028.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L10028.htm). Acesso em: 05/08/2010.
- BRASIL. 2008. Portaria nº 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. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*. Brasília, DF, 25 ago. 2008. Disponível em: [http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/PortMF\\_184\\_2008.pdf](http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/PortMF_184_2008.pdf). Acesso em: 14/08/2010.
- CARLIN, T.M. 2006. Victoria's accrual output based budgeting system – delivering as promised? Some empirical evidence. *Financial Accountability and Management*, 22(1):1-19. <http://dx.doi.org/10.1111/j.0267-4424.2006.00390.x>
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). 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](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001128). Acesso em: 05/06/2010.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). 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](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001129). Acesso em: 05/08/2010.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). Resolução CFC nº 1.111, de 29 de novembro de 2007. Aprova o Apêndice II da Resolução CFC nº. 750/93 sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade. Disponível em: [http://www.normaslegais.com.br/legislacao/resolucao/cfc/1111\\_2007.htm](http://www.normaslegais.com.br/legislacao/resolucao/cfc/1111_2007.htm). Acesso em: 14/08/2010.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). 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](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001137). Acesso em: 05/08/2010.
- COPLEY, P.; YAHN, R. 1997. The New Governmental Reporting Model: Is it a "Field of Dreams"? *Accounting Horizons*. 11:91-101.
- CUKIERMAN, A.; MELTZER, A.H. 1986. A Theory of Ambiguity, Credibility, and Inflation under Discretion and Asymmetric Information. *Econometrica, Econometric Society*. 54(5):1099-1128. <http://dx.doi.org/10.2307/1912324>
- DIAMOND, J. 2002. Performance Budgeting—Is Accrual Accounting Required? *IMF Working Paper*, International Monetary Fund, Washington DC WP/02/240
- FIORINA, M.P.; NOLL, R.G. 1978. Voters, Legislators and Bureaucracy: Institutional Design in the Public Sector. *American Economic Review*, 68(2):256-260.
- FRAGOSO, A.R.; RIBEIRO FILHO, J.F.; LOPES, J.E.G.; PEDERNEIRAS, M.M.M. 2010 Normas Brasileiras e Internacionais de Contabilidade aplicadas ao Setor Público e o desafio da convergência: Uma análise comparativa IPSAS e NBCTSP. In: CONGRESSO USP CONTABILIDADE E CONTROLADORIA, 10., 2010. São Paulo. *Anais...* São Paulo: USP. Disponível em: [www.congressousp.fipecafi.org/artigos102010/92.pdf](http://www.congressousp.fipecafi.org/artigos102010/92.pdf). Acesso em: 13/08/2010.
- GALERA, A.N.; BOLÍVAR, M.P.R. 2007. Manuel Pedro Rodríguez. The contribution of international accounting standards to implementing NPM in developing and developed countries. *Public Administration and Development*, 27:413-425.
- GUTHRIE, J. 1998. Application of Accrual Accounting in the Australian Public Sector – Rhetoric or Reality? *Financial Accountability & Management*. 14(1):1-19. <http://dx.doi.org/10.1111/1468-0408.00047>
- GUTHRIE, J.; HUMPHREY, C.; JONES, L.R.; OLSON, O. 2005. *International Public Financial Management Reform: Progress, Contradictions and Challenges*. Greenwich, CT, Information Age, 359 p.

- HEPWORTH, N. 2003. Preconditions for Successful Implementation of Accrual Accounting in Central Government. *Public Money and management*. 23(1):37-45
- HOEK, M. P.V.D. 2005. From Cash to Accrual Budgeting and Accounting in the Public Sector: The Dutch Experience. *Public Budgeting & Finance*. 25(1):32-45
- HUGHES, J. 2007. A Stepwise Approach to Transition from a Cash, Modified Cash, Or Modified Accrual Basis of Accounting to a Full Accrual Basis For Developing Countries. *Fund Public Digest. The International consortium on Governmental Financial Management*. 7(1):53-58.
- IFAC – INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. 2003. *Transition to the accrual basis of accounting: guidance for governments and government entities*. 2nd.ed. New York, IFAC, (IFAC Public Sector Committee – Study 14). Disponível em: <http://www.ifacnet.com/?q=ipsas+study+14+paragraph&refinement>. Acesso em: 20/06/ 2010.
- IUDÍCIBUS, S.de. 2009. *Teoria da contabilidade*. 9. ed. São Paulo, Atlas, 344 p.
- LAPSLEY, I.; MUSSARI, R.; PAULSSON, G. 2009. On the Adoption of Accrual Accounting in the Public Sector: A Self-Evident and Problematic Reform. *European Accounting Review*. 18(4):719-723. <http://dx.doi.org/10.1080/09638180903334960>
- LINO, P. 2001. *Comentários à lei de responsabilidade fiscal: lei complementar nº 101/2000*. São Paulo, Atlas, 354 p.
- LOPES, A.B.; MARTINS, E. 2005. *Teoria da contabilidade: uma nova abordagem*. São Paulo, Atlas, 195 p.
- LOUREIRO, M.R.; ABRUCIO, F.L. 2003. Políticas fiscais e accountability: o caso brasileiro. In: ENCONTRO DA ANPAD. *Anais...* Rio de Janeiro. Disponível em: <http://anpad.org.br/enanpad/2003/dwn/enanpad2003-gpg-1116.pdf>. Acesso em: 02/09/2010.
- MARK, C. 2002. Accrual accounting in the public sector: The case of the New South Wales government. *Accounting History*, 7(2):93-124.
- MARTINEZ, A.L. 2001. *Gerenciamento dos resultados contábeis: estudo empírico das companhias abertas brasileiras*. São Paulo SP. Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo, 124 p.
- MENDES, M.J.; ROCHA, F.F. 2004. Transferências intergovernamentais e captura de recursos públicos nos municípios brasileiros. In: *Finanças Públicas: VIII Prêmio Tesouro Nacional – 2003. Coletânea de Monografias/Secretaria do Tesouro Nacional*. Brasília, UNB, 41 p.
- MOURA, R.deA. 2003. *Princípios Contábeis Aplicados à Contabilidade Governamental: uma abordagem comparativa Brasil-Estados Unidos*. Brasília, BA. Dissertação de Mestrado. Universidade de Brasília, 112 p.
- NASCIMENTO, E.R.; DEBUS, I. 2002. *Entendendo a Lei de Responsabilidade Fiscal*. Ministério da Fazenda, Brasília, 171 p.
- NASI, G.; STECOLLINI, I. 2008. Implementation of accounting reforms: An empirical investigation into Italian local governments. *Public Management Review*. 10(1):175-196.
- NUNES, S.P.P.; NUNES, R.C. 2002. O processo orçamentário na Lei de Responsabilidade Fiscal: instrumento de planejamento. In: C.M. FIGUEIREDO; M. NÓBREGA (Org). *Administração pública, direito administrativo, financeiro e gestão pública: práticas, inovações e polêmicas*. Recife, Revista dos Tribunais. 365 p.
- NIYAMA, J.K. SILVA, C.A.T. 2008. *Teoria da Contabilidade*. São Paulo, Atlas, 309 p.
- O'FARRELL, H.; ALLEN, M.; TURNER, Ed. 2003. *Managing resources to deliver better public services*, London, National Audit Office Press, 53 p.
- OUDA, H.A.G. 2005. Practical and Conceptual Transition Problems of Accrual Accounting in the Public Sector. *Fund Public Digest. The International consortium on Governmental Financial Management*. 5(2):40-59.
- PARRY, M. 2005. *Accrual Accounting For National Governments*. Washington, The United Nations, 5(2):61-67.
- PERSSON, T.; TABELLINI, G. 2003. *Do electoral cycles differ across political systems?* Disponível em: [http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=392643#PaperDownload](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=392643#PaperDownload). Acesso em: 19/10/2012
- PIGATTO, J.A.M. 2004. *Estudo comparativo dos regimes contábeis governamentais*. . Dissertação de Mestrado. São Paulo, SP. Universidade de São Paulo, 200 p.
- PIGATTO, J.A.M. 2007. Assimetrias na informação contábil governamental. 2007. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 7, 2007, São Paulo. *Anais...* São Paulo, EAC/FEA/USP. Disponível em: <http://www.congressousp.fipecafi.org/artigos72007/683.pdf>. Acesso em: 10/08/2010
- PINA, V.; TORRES, L. 2003. Reshaping public sector accounting: an international comparative view. *Canadian Journal of Administrative Sciences*, 20(4):334-350
- PISCITELLI, R.B.; TIMBÓ, M.Z.F.; ROSA, M.B. 2002. *Contabilidade pública: uma abordagem da administração pública*. 7. ed. São Paulo, Atlas. 364 p.
- RAUPP, F.M.; BEUREN, I.M. 2006. Metodologia da Pesquisa Aplicável às Ciências Sociais. In: I.M. BEUREN. Org. *Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade: teoria e prática*. 3 ed. São Paulo, Atlas, p. 76-97
- REIS, H.C. 2007. Regime de caixa ou de competência: eis a questão. *Governat. Revista do Administrador Público*. 3(1).
- RIBEIRO FILHO, J.F. 2009. Normas Internacionais de Contabilidade e Princípio de Competência no Setor Público. CONVENÇÃO DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL, 12., Bento Gonçalves. *Slides*. Disponível em: [www.crcrs.org.br/.../xii\\_convencao/jose\\_francisco\\_ribeiro.pdf](http://www.crcrs.org.br/.../xii_convencao/jose_francisco_ribeiro.pdf). Acesso em: 15/08/2010.
- ROGOFF, K. 1990. Equilibrium political Budget Cycles. 1990. *The American Economic Review*, 80(1):21-31
- ROGOFF, K.; SIBERT, A. 1988. Elections and macroeconomic policy cycles. *Review of Economic Studies*. 55:1-16
- SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL (STN). 2008. Ministério da Fazenda. Secretaria de Orçamento Federal do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. *Portaria Conjunta nº 3*, de 15 e outubro de 2008. Aprova os manuais de receita nacional e de despesa nacional e dá outras providências. Disponível em: [www.tesouro.fazenda.gov.br](http://www.tesouro.fazenda.gov.br). Acesso em: 08/08/2010.
- SILVA, L.M. 2003. *Reflexões sobre as práticas contábeis em tempo de lei de responsabilidade fiscal*. BNDES – Banco Federativo. Disponível em: [http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/export/sites/default/bndes\\_pt/Galerias/Arquivos/bf\\_bancos/e0001715.pdf](http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/export/sites/default/bndes_pt/Galerias/Arquivos/bf_bancos/e0001715.pdf). Acesso em: 20/10/2012.

- SILVA, M.C. da. 2007. Uma abordagem dos reflexos contábeis decorrentes do cancelamento das Despesas Públicas dos Restos a pagar da União (1999 – 2003). *Revista Contabilidade e Finanças USP*. 43:73-83.
- SILVA, T.C.C.; LIMA, D.V.de. 2009. A adoção do princípio da competência no tratamento contábil dos restos a pagar. *In: CONGRESSO USP CONTABILIDADE E CONTROLADORIA*, 9, 2009. São Paulo. *Anais...* São Paulo, USP. Disponível em: [www.congressousp.fipecafi.org/artigos92009/168.pdf](http://www.congressousp.fipecafi.org/artigos92009/168.pdf), Acesso em: 10/08/2010.
- SÖTHE A.; SCARPIN, J.E. 2010. Implementação do Regime de Competência no Setor Público: Impactos na estrutura patrimonial dos governos municipais da microrregião de São Miguel do Oeste – SC. *In: CONGRESSO ANPCONT*, 4, Natal, *Anais...* Natal, ANPCONT, Disponível em: [www.furb.br/congressocont/2010/trabalhos/cue\\_74.pdf](http://www.furb.br/congressocont/2010/trabalhos/cue_74.pdf). Acesso em: 10/08/2010.
- SOUZA, A.C. 2010. Restos a Pagar: a última fronteira da transparência. *Revista TCE-RJ*, 5(1-2):68-83.
- VASCONCELOS, A.F; SOUSA, R.G; CANECA, R.L; NIYAMA, J.K. 2012. O Regime de Competência no Setor Público Brasileiro – Uma Pesquisa Empírica Sobre a Utilidade da Informação Contábil. *In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE*, 12, São Paulo, *Anais...* São Paulo, USP, Disponível em: <http://www.congressousp.fipecafi.org/artigos122012/151.pdf> Acesso em: 18/09/2013.
- WYNNE, A. 2007. Is The Move To Accrual Based Accounting A Real Priority For Public Sector Accounting? *Fund Public Digest. The International consortium on Governmental Financial Management*. 7(1):25-38.

Submetido: 26/10/2011

Aceito: 25/11/2012

#### **JOSÉ ISIDIO DE FREITAS COSTA**

Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco  
Rua da Aurora, 885, Boa Vista, Recife, PE, Brasil.

#### **SILVANA KARINA DE MELO TRAVASSOS**

Universidade Federal de Pernambuco  
Av. dos Economista s/n, CCSA, Cidade  
Universitária, Recife, PE, Brasil.

#### **JERONYMO JOSÉ LIBONATI**

Universidade Federal de Pernambuco  
Av. dos Economista s/n, CCSA, Cidade  
Universitária, Recife, PE, Brasil.

#### **JOSÉ FRANCISCO RIBEIRO FILHO**

*In Memoriam*  
Universidade Federal de Pernambuco  
Av. dos Economista s/n, CCSA, Cidade  
Universitária, Recife, PE, Brasil.

#### **VALTER SANTOS SOARES**

FAFICA  
Av. Conselheiro Aguiar, 2664, Apt 102,  
Boa Viagem, Recife, PE, Brasil.