

BALANÇO PATRIMONIAL E DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS: UMA ANÁLISE DE CONFORMIDADE NOS MUNICÍPIOS BRASILEIROS

SHEET BALANCE AND PATRIMONIAL VARIATIONS STATEMENTS: A ANALYSIS OF COMPLIANCE IN THE BRAZILIAN MUNICIPALITIES

Kleber Moraes de Sousa

Mestre em Administração Pública pela EBAPE/FGV
Professor Assistente da Universidade Federal Rural de Pernambuco
e-mail: kleberfinancas@gmail.com

Resumo:

O objetivo deste trabalho consiste em verificar o nível de conformidade do balanço patrimonial e da demonstração das variações patrimoniais e sua relação com o tamanho populacional e as despesas em administração per capita dos municípios brasileiros, no exercício de 2013. Esta pesquisa descritiva e exploratória utilizou dados obtidos na base de dados Finanças do Brasil (FINBRA) do Ministério da Fazenda. A pesquisa teve por população a totalidade dos municípios brasileiros, sendo a amostra formada por 2.484 municípios que apresentaram suas demonstrações contábeis seguindo o padrão definido pelo Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP). O tratamento dos dados foi realizado com o uso de estatísticas descritivas, análise de correlação de Spearman, análise espacial com a apuração do Índice Moran Global e elaboração de mapa temático. O estudo conclui que o tamanho populacional e as despesas em administração per capita dos municípios possuem fraca correlação com o nível de conformidade das demonstrações contábeis. Além disso, pôde-se observar a existência de quatro conglomerados de municípios que possuem maiores níveis de conformidade, sendo eles: a) a região do sul do estado do Rio Grande do Sul; b) os estados de São Paulo e Paraná até sul do Mato Grosso do Sul; c) O estado da Bahia com o grau um pouco reduzido ao leste, fortalecendo novamente no estado do Tocantins; e d) O sul do estado de Rondônia. Os municípios que atingiram a pontuação máxima (10 pontos) foram apenas Recife (PE) e Sumaré (SP).

Palavras-chave: Conformidade contábil. Contabilidade pública. Municípios.

Abstract:

This study aimed to check the compliance level of the sheet balance and patrimonial variations statements and its relation with population size and management expenditures per capita of the Brazilian municipalities in the year 2013. The study used descriptive and exploratory methodology. Data were collected from the FINBRA database of the National Treasury. All Brazilian municipalities were the population of this research, while 2.484 municipalities that showed their accounting according to the new chart of accounts applied public sector formed the sample. The data were treated with to use of descriptive statistic, correlation analyses of Spearman, space analyses, calculation of the Moran Global Index and thematic map. This study concludes that size population and management expenditures per

capita of the municipalities presented weak correlation with compliance level of the accounting statements. Moreover, it was possible conclude that there are four clusters municipalities that have bigger compliance level. These four areas are: a) the south region of Rio Grande do Sul state, b) São Paulo state and the south of Mato Grosso do Sul state, c) Bahia State and the south of Tocantins and d) the south region of Rondonia. Only two municipalities presented max level (10 points): Recife (PE) and Sumaré (SP).

Keywords: Accounting compliance. Public accounting. Municipalities.

1 Introdução

Nos últimos anos a contabilidade aplicada ao setor público tem passado por profundas modificações com o propósito de harmonizar e permitir a convergência da contabilidade dos órgãos públicos ao padrão internacional. Ocorre que essa modificação exige a superação da visão contábil do setor voltada estritamente ao processo orçamentário.

As Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público (NBCASP) emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) tiveram como premissa mudar essa concepção ao dar a contabilidade pública o enfoque patrimonial, sem prejuízo dos controles importantes do subsistema orçamentário. As alterações foram observadas nos mais diversos aspectos e técnicas contábeis aplicadas até aquele momento, tendo destaque o plano de contas que passou a ser unificado nos três entes federados (CHAN, 2010).

É importante atentar que a implementação de mudanças tão expressivas não ocorre rapidamente. Ela envolve modificações nas estruturas administrativas e nas rotinas dos setores contábeis dos entes governamentais. O processo inicial de implementação na União Federal com posterior difusão para os governos subnacionais foi dificultado pelas mudanças das plataformas tecnológicas, passando os municípios a serem órgãos mais flexíveis e ágeis na implementação das modificações, tendo em vista que utilizam softwares adaptados ao Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) comercializados no mercado (FEIJO, 2012).

Contudo, a implantação das NBCASP não se limita a utilização do PCASP, mas engloba também a implementação de processos administrativos que permitam o controle do patrimônio das organizações, como por exemplo, o controle dos bens móveis, imóveis e intangíveis. Nesse contexto, verificar quais municípios implementaram e estão apresentando os demonstrativos contábeis em conformidade com as novas regras pode indicar os pontos necessários ao aprimoramento das mudanças, bem como a identificação de boas práticas em determinadas regiões do país.

Além disso, não se deve perder de vista que os municípios pequenos, em especial aqueles localizados no interior dos estados distantes das capitais, muitas vezes carecem de pessoal qualificado necessário à implementação das novas rotinas, ou seja, se por um lado eles possuem maior flexibilidade por utilizar ferramentas tecnológicas comercializadas no mercado, por outro carecem muitas vezes de corpo técnico qualificado.

Assim, este estudo teve por objetivo verificar o nível de conformidade do balanço patrimonial e da demonstração das variações patrimoniais e sua relação com o tamanho populacional e as despesas em administração *per capita* dos municípios brasileiros, no exercício de 2013.

A pesquisa é descritiva e exploratória. Os dados da Secretaria do Tesouro Nacional (SISTN) informados pelos municípios foram obtidos na base de dados Finanças do Brasil (FINBRA) do Ministério da Fazenda. O tratamento dos dados foi realizado com o uso de

estatísticas descritivas, análise de correlação de Spearman, análise espacial com a apuração do Índice Moran Global e elaboração de mapa temático com o nível de conformidade.

A seção 2 apresenta o referencial teórico que enfoca a contabilidade do setor público aplicada aos municípios e os elementos essenciais das demonstrações contábeis. A seção 3 apresenta a metodologia e, em seguida, a seção 4 expõe os resultados da pesquisa. Por último, a seção 5 expõe as conclusões do estudo.

2 Referencial Teórico

Esta seção apresenta o referencial teórico utilizado na pesquisa, que está dividido em dois pontos: a contabilidade do setor público aplicada aos municípios e os aspectos patrimoniais da contabilidade pública.

2.1 Contabilidade do Setor Público Aplicada aos Municípios

Nos últimos anos a contabilidade brasileira tem sido alterada de modo a harmonizar e permitir a conversão para as normas internacionais de contabilidade tanto no setor público como no setor privado. No setor público, o CFC editou onze Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público (NCASP) com o objetivo de convergir ao *Internacional Public Sector Accounting Standards* (IPSAS) estabelecido pelo *Internacional Federation of Accountants* (IFAC), visando permitir a comparabilidade de resultados alcançados pelos governos e permitir a ampliação da qualidade da evidenciação contábil (CHAN, 2010; VICENTE; MORAIS; PLATT NETO, 2012)

As primeiras normas foram editadas em 2008 pelo CFC. Entretanto, a implementação não ocorreu de forma unilateral dentro de uma abordagem estritamente *top-down*, haja vista que o CFC e o governo federal preferiram sempre antes da implementação promover discussões com os órgãos de execução, controle e com os demais entes federados por meio do grupo técnico de discussão (GTCON) (GAMA; DUQUE; ALMEIDA, 2014).

Até então, a contabilidade pública brasileira deixava em segundo plano a preocupação com a mensuração e evidenciação do patrimônio, sendo seu principal objetivo a evidenciação e controle do processo orçamentário (CASTRO; GARCIA, 2008). Não se deve abominar os procedimentos contábeis orçamentários, visto que o orçamento tem como função principal a *accountability* (MENIFIELD, 2013). O que se deve entender é que o excesso de atenção dado aos aspectos orçamentários resultou em prejuízos da mensuração e controle patrimonial. A necessidade de romper com essa visão resultou em várias alterações, inclusive de interpretação de dispositivos da Lei Federal nº 4.320, como por exemplo, a adoção do regime misto previsto no art. 35 somente para fins orçamentários e o regime de competência para os registros patrimoniais (BEZERRA FILHO, 2013, 2014).

Os manuais de contabilidade aplicados ao setor público (MCASP) editados pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN) passaram a ser os instrumentos normativos balizadores da implementação das NBCASPs nos três entes federados. Como forma de efetivamente separar a concepção contábil patrimonial da orçamentária, a edição dos manuais seguiu a proposta de elaborar volumes separados para cada abordagem. As modificações apresentadas nos manuais não se limitaram a necessidade de adoção de novos controles e registros, mas provocaram também uma significativa mudança em procedimentos técnicos existentes, alcançando inclusive, alterações no plano de contas e nas demonstrações contábeis.

As principais alterações no plano de contas resultaram na unificação para os entes federados no controle dos quatro subsistemas contábeis vigentes a partir das NCASP, sendo eles:

- a) orçamentário;
- b) patrimonial;
- c) custos; e
- d) compensação.

No sistema patrimonial, ao invés da tradicional classificação do ativo e passivo em financeiro e não financeiro definida pela Lei Federal nº. 4.320, as normas e os MCASPs definiram a divisão em circulante e não circulante (AZEVEDO; SOUZA; VEIGA, 2010; MOTA, 2012).

As demonstrações contábeis também tiveram alterações significativas, consequência natural das alterações do plano de contas. Este estudo focaliza elementos do Balanço Patrimonial (BP) e da Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP). As principais alterações no BP foi a segregação do ativo e passivo em circulante e não circulante e no DVP foi a classificação dos elementos de variação em quantitativos e qualitativos (LIMA, SANTANA; GUEDES, 2009; ROSA, 2013).

Inicialmente, o cronograma de implementação seguia a lógica de iniciar pela União Federal para em seguida ser difundido nos estados e municípios. Contudo, no primeiro momento, a necessidade de adoção do PCASP resultou em dificuldades relacionadas à alteração das plataformas tecnológicas no âmbito dos governos estaduais e federal. Diante disso, passou-se a pensar que pequenos municípios teriam maior rapidez e redução dos problemas de ordem tecnológica, em razão de não possuírem softwares próprios sendo possível a contratação de escritórios de contabilidade com sistemas adaptados ao novo PCASP (FEIJÓ, 2012).

Esse fato parece supor que as mudanças propostas tiveram foco limitado, com atenção apenas na definição normativa dos processos contábeis, relegando a segundo plano as consequências e barreiras dessas modificações no arranjo institucional das entidades. É importante atentar, que as organizações são formadas por vários subsistemas interdependentes e não se pode modificar um sem afetar outros (ROBBINS, 2009).

2.2 Aspectos Patrimoniais da Contabilidade Pública: Elementos da Análise de Conformidade

A perspectiva de reforço do aspecto patrimonial no setor público resultou na obrigatoriedade de registros que até então, embora já obrigatórios, não tinham sido realizados. Os elementos foco deste estudo são:

- 1) créditos tributários a receber;
- 2) dívida ativa tributária;
- 3) ajuste de perda de créditos tributários;
- 4) estoques;
- 5) bens móveis;
- 6) bens imóveis;
- 7) depreciação;
- 8) bens intangíveis;
- 9) amortização;
- 10) transferências ao FUNDEB.

A escolha desses pontos foi motivada pela possibilidade de seus registros serem realizados em contas específicas no PCASP.

A focalização do aspecto patrimonial, não só compreende os aspectos de variações diminutivas, mas também as aumentativas, ou seja, os registros contábeis das receitas devem ocorrer obedecendo ao regime de competência, independente dos registros orçamentários.

Assim, as receitas correspondentes aos tributos municipais devem ser lançadas em contas de créditos tributários a receber no ativo, no momento da concretização do direito a receber (BEZERRA FILHO, 2013, 2014; BRASIL, 2012).

A dívida ativa tributária é formada pelos “créditos a favor da Fazenda Pública, cuja certeza e liquidez foram apuradas, por não terem sido efetivamente recebidos nas datas apuradas” (BRASIL, 2012, p. 112). Seu registro deve ocorrer imediatamente após a inscrição, sendo caracterizado como um fato permutativo, em razão dos créditos inscritos em dívida já terem sido registrados como créditos tributários no momento do lançamento dos tributos (BRASIL, 2012). Assim, é fundamental o estabelecimento de uma comunicação eficaz, possibilitando ao setor contábil ter as informações a respeito das inscrições realizadas pelo setor tributário para proceder os registros.

Os ajustes de perda de créditos tributários são constituídos em relação aos tributos cuja responsabilidade pelos cálculos, registro contábil e acompanhamento seja do ente federado em questão. Sua constituição se dá em razão dos créditos em dívida ativa apresentarem grandes probabilidades de conterem créditos que não serão realizados. Assim, os municípios devem fazer os ajustes de perda de créditos de dívida ativa em especial do Imposto Predial e Territorial Urbana (IPTU), do Imposto Sobre a Transmissão de Bens Imóveis (ITBI) e do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) (SLOMSKI, 2013; BRASIL, 2012).

Os estoques são registrados com base no valor de aquisição, produção e construção ou pelo valor realizado líquido. Os ativos registrados como estoque são:

- a) materiais ou suprimentos a serem usados ou distribuídos no processo de produção, na prestação de serviços;
- b) mantidos para venda ou distribuição no curso normal das operações; e
- c) usados no curso normal das operações. São exemplos de estoque na administração municipal: os materiais hospitalares, os medicamentos, os gêneros alimentícios da merenda escolar, os materiais de expediente, dentre outros (SLOMSKI, 2013; BRASIL, 2012).

Os bens móveis e imóveis fazem parte do grupo do ativo imobilizado e são reconhecidos inicialmente pelo valor de aquisição, produção e construção. Os bens imóveis são classificados em cinco grupos, sendo eles:

- a) os bens de uso especial;
- b) os bens dominicais;
- c) os bens de uso comum;
- d) Bens imóveis em andamento; e
- e) os demais bens imóveis. Os registros dos bens de uso comum revelam um grande desafio para os setores contábeis dos municípios em sua mensuração (BRASIL, 2012; SLOMSKI, 2013).

Todavia, a correta evidenciação dos bens pertencentes ao grupo do imobilizado não depende exclusivamente do registro inicial. A ele carece reconhecer os efeitos da depreciação, de modo a evidenciar a situação líquida dos bens. A depreciação é entendida pelo MCASP, como o “declínio do potencial de geração de serviços por ativos de longa duração, ocasionado pelos seguintes fatores: a) deterioração física, b) desgaste com uso; e c) obsolescência” (BRASIL, 2012, p. 79).

Já os bens intangíveis são os direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados à manutenção da atividade pública ou exercidos com essa finalidade. Os bens intangíveis devem ser reconhecidos em duas situações:

- a) quando seja provável os benefícios econômicos futuros esperados atribuíveis ao ativo em favor da entidade; e

b) o custo do ativo possa ser mensurado com segurança. Exemplos: softwares, marcas e patentes (ANDRADE, 2013; BRASIL, 2012).

De forma semelhante aos bens imobilizados, os bens intangíveis devem sofrer redução, sendo que nesse caso em decorrência da amortização. A amortização é compreendida como “a redução do valor aplicado na aquisição de direitos de propriedade e quaisquer outros, inclusive ativos intangíveis, com existência ou exercício de duração limitada, ou cujo objeto sejam bens de utilização por prazo legal ou contratualmente limitado” (BRASIL, 2012, p. 51). É importante atentar que os registros das depreciações e amortizações devem obedecer ao regime de competência, ou seja, devem ser reconhecidas mensalmente em contas redutoras do ativo e em contrapartida com contas de variação patrimonial diminutiva.

O registro das transferências de recursos dos municípios ao FUNDEB foi um dos pontos de menor complexidade para implementação, visto que não requer novos controles administrativos, mas simplesmente a mudança dos lançamentos contábeis. Antes das alterações promovidas pelo MCASP, os recursos transferidos pelos municípios eram registrados em contas redutoras das receitas. Com as alterações do MCASP, os registros das transferências ao FUNDEB realizadas pelos municípios passaram a ser registrados como variação patrimonial diminutiva (BRASIL, 2012).

3 Metodologia

Esta pesquisa descritiva e exploratória focaliza na verificação do nível de conformidade do balanço patrimonial e da demonstração das variações patrimoniais dos municípios que apresentaram ao Sistema de Coleta de Dados Contábeis dos Entes da Federação (SISTN) com a utilização da padronização estabelecida pelo PCASP, correspondente ao exercício de 2013. E de maneira complementar, busca verificar a relação entre o nível de conformidade com a tamanho populacional e o volume dos gastos *per capita* na função administração dos municípios. Os municípios que não constavam na base com a padronização das contas do PCASP foram considerados como municípios que não implementaram o novo plano de contas e por isso não fizeram parte da análise.

Os dados do SISTN informados pelos municípios foram obtidos na base FINBRA do Ministério da Fazenda. A pesquisa teve por população a totalidade dos municípios brasileiros, sendo a amostra formada por 2.524 municípios que apresentaram suas demonstrações contábeis seguindo o padrão definido pelo PCASP. Contudo, por apresentarem informações incompletas, 40 municípios foram excluídos finalizando a amostra com o total de 2.484 municípios, ou seja, 44,63% dos municípios brasileiros. Os demais 3.041 municípios (54,64%) não adotaram a padronização do PCASP.

O tratamento dos dados foi realizado com o uso de estatísticas descritivas, análise de correlação de Spearman, análise espacial com a apuração do Índice Moran Global e elaboração de mapa temático. Para tanto, foram utilizados o Microsoft Excel®, Stata® versão 12 e o Terraview® versão 4.2.2.

O nível de conformidade foi apurado por meio do levantamento dos itens descritos na Tabela 1. Para a existência de valores maiores que zero nas contas descritas, o município ganhava um ponto para cada item, de modo que o menor nível possível seja de 0 pontos para os que não continham nenhum valor nos itens observados e o maior com 10 pontos para aqueles apresentaram valores positivos para todas as contas dos itens.

Tabela 1 – Itens de Verificação nas Demonstrações

Item	Descrição	Conta PCASP
1	Créditos Tributários a Receber	1.1.2.1.0.00.00/ 1.2.1.1.1.00.00
2	Dívida Ativa Tributária	1.1.2.5.0.00.00/1.2.1.1.1.04.00
3	Ajuste Perda de Créditos Trib.	3.6.1.7.0.00.00
4	Estoques	1.1.5.0.0.00.00
5	Bens Móveis	1.2.3.1.0.00.00
6	Bens Imóveis	1.2.3.2.0.00.00
7	Depreciação	3.3.3.1.0.00.00
8	Bens Intangíveis	1.2.4.0.0.00.00
9	Amortização	3.3.3.2.0.00.00
10	Transferências ao FUNDEB	3.5.2.2.0.00.00

Fonte: elaborado pelo autor com base nos dados da pesquisa.

Com a aplicação dessa metodologia, a pesquisa buscou verificar as seguintes hipóteses:

- H₁: A quantidade de habitantes influencia no nível de conformidade das demonstrações contábeis dos municípios brasileiros.
- H₂: As despesas na função administração influenciam no nível de conformidade das demonstrações contábeis dos municípios brasileiros.
- H₃: Existe uma correlação espacial do nível de conformidade das demonstrações contábeis dos municípios brasileiros.

4 Resultados

Os resultados da pesquisa são apresentados nessa seção em duas partes. A primeira evidencia as características descritivas da amostra populacional e a segunda demonstra os resultados dos testes estatísticos.

4.1 Resultados Descritivos

Os 2.484 municípios brasileiros pesquisados e distribuídos nas 5 regiões possuem uma disparidade grande em termos populacionais e de despesas na função administração. A Tabela 2 apresenta a média e o desvio-padrão da população e das despesas na função administração por estado e por região. A região com maior média populacional foi o Sudeste com 51.631 habitantes, seguido pelo Nordeste com 33.596 habitantes. Já em relação as despesas em administração *per capita*, a região sul apresenta maior gasto médio com R\$ 460,37 *per capita* e o centro-oeste em seguida com o valor médio *per capita* de R\$ 428,90.

Dentre os estados, o Pará apresentou maior média populacional na amostra com 116.710 habitantes, seguido pelo Rio de Janeiro com 88.345 habitantes. As despesas com administração *per capita* foram mais expressivas em média no estado da Paraíba com R\$ 1.832,00, sendo o segundo maior o estado do Rio de Janeiro com R\$ 651,67, seguido pelo Rio Grande do Sul com R\$ 570,74. O maior município observado na amostra em termos populacionais foi Salvador (BA) com 2.883.682 habitantes e o menor foi Nova Castilho (SP) com 1.195 habitantes.

Itaibaiana (PB) foi o município com maior despesa em administração *per capita* com R\$ 11.037,80, o segundo maior Carapebus (RJ) com 2.636,75 e o menor São Luís de Montes Belos (GO) com R\$ 36,95. A comparação entre Itaibaiana (1º) e Carapebus (2º) leva a supor a existência de inconsistências contábeis, visto que os gastos no primeiro são superiores ao segundo em mais de 400%, no entanto, não foi possível sua confirmação. Outro ponto

importante é que nenhum dos municípios do estado de Alagoas adotou o PCASP, e por esse motivo não fez parte da base de dados de análise.

Tabela 2 - Distribuição do Nível de Conformidade por Regiões e Estados

Local	População		Desp. Admin. Per capita		Local	População		Desp. Admin. Per capita	
	Média	d.p.	Média	d.p.		Média	d.p.	Média	d.p.
N	20.506	49.086	383,13	259,04	NE	33.596	134.295	301,24	470,28
AC	28.784	22.509	325,06	77,26	BA	37.872	157.805	267,30	226,52
AP	12.632	6.107	771,82	432,14	CE	28.457	17.535	535,98	173,78
PA	116.710	96.397	195,70	121,27	MA	26.126	25.863	239,00	123,46
RO	35.879	72.140	389,24	245,99	PB	17.117	5.850	1.832,	3.759,
RR	12.050	2.749	269,14	166,40	PE	61.320	205.678	233,70	119,89
TO	10.867	28.010	389,52	265,28	PI	8.558	7.237	392,90	282,85
S	23.291	81.708	460,37	294,77	RN	8.093	6.468	417,56	226,76
PR	27.626	106.792	356,10	189,99	SE	21.363	23.398	386,16	282,30
RS	18.674	41.571	570,74	341,43	AL	0.000	0.000	0.000	0,00
SC	38.334	16.373	212,69	28,88	SE	51.631	118.745	407,93	278,85
CO	20.027	27.855	428,90	245,44	ES	50.435	93.427	370,97	178,25
GO	13.871	18.856	428,12	276,83	MG	32.617	63.709	280,50	178,17
MS	30.857	36.563	432,63	179,66	RJ	88.345	189.141	651,67	506,87
MT	11.150	5.539	378,77	250,53	SP	50.508	117.384	404,14	259,40

Legenda: N – Norte, S – Sul, CO – Centro-Oeste, NE – Nordeste, SE – Sudeste.

Fonte: elaborado pelo autor com base nos dados da pesquisa.

A Tabela 3 adiante apresenta a quantidade de municípios que formaram a amostra, a média, o desvio-padrão, os valores mínimos e máximos da pontuação obtida pelos municípios agrupados por estados e regiões.

Tabela 3 - Distribuição do Nível de Conformidade por Regiões e Estados

Local	Qtd	Média	d.p.	Mín	Máx	Local	Qtd	Média	d.p.	Mín	Máx
N	190	4.110	1.584	0	8	NE	671	3.416	1.119	0	10
AC	8	3,125	1,166	1	5	BA	358	3,818	0,886	0	7
AP	2	2,000	0,000	2	2	CE	10	3,400	0,490	3	4
PA	5	1,800	1,166	0	3	MA	112	2,330	0,958	0	5
RO	46	5,043	1,232	3	8	PB	7	2,857	1,456	0	5
RR	4	2,000	0,707	1	3	PE	70	3,857	1,175	2	10
TO	125	4,024	1,510	0	7	PI	61	2,557	0,800	0	5
S	726	4.882	1.318	1	9	RN	22	2,773	0,849	1	4
PR	370	4,200	1,036	1	7	SE	31	3,967	0,695	3	5
RS	354	5,605	1,186	2	9	AL	0	0,000	0,000	0	0
SC	2	3,000	1,000	2	4	SE	782	4.867	1.171	0	10
CO	115	3.443	1.105	0	6	ES	75	5,506	0,943	3	7
GO	71	3,183	1,039	0	6	MG	50	3,980	1,435	0	6
MS	42	3,952	0,925	2	6	RJ	47	5,085	0,963	3	7
MT	2	2,000	2,000	0	4	SP	610	4,844	1,135	0	10

Legenda: N – Norte, S – Sul, CO – Centro-Oeste, NE – Nordeste, SE – Sudeste.

Fonte: elaborado pelo autor com base nos dados da pesquisa.

A análise média das regiões evidencia que o Sudeste (4,867) do país apresenta maior nível de conformidade, seguido pelo Sul (4,822) e a Região Norte (4,110). A menor média foi observada no Nordeste (3,416). Dentre os estados, o Rio Grande do Sul foi o que apresentou

maior média do nível de conformidade de seus municípios (5,605), seguido por Espírito Santo (5,506). Apenas dois municípios apresentaram pontuação máxima sendo eles: Recife (PE) e Sumaré (SP). Por outro lado, 24 municípios pesquisados não apresentaram pontuação, estando 7 deles localizados na região norte, 12 na região nordeste, 3 na região sudeste e 2 na região Centro-Oeste.

Tabela 4 - Pontuação dos Municípios por Itens

Municípios/Item Quant. Municípios	N		NE		SE		S		CO		Total	
	Qtd	%	Qtd	%	Qtd	%	Qtd	%	Qtd	%	Qtd	%
	190	100	671	100	782	100	726	100	115	100	2484	100
1. Créditos Tributários	74	38.9	427	63.6	722	92.3	557	76.7	57	49.6	1837	74.0
2. Dívida Ativa	80	42.1	354	52.8	576	73.7	613	84.4	76	66.1	1699	68.4
3. Ajuste Perda de Créditos Trib.	10	5.3	9	1.3	71	9.1	95	13.1	6	5.2	191	7.7
4. Estoque	126	66.3	181	27.0	519	66.4	502	69.1	13	11.3	1341	54.0
5. Bens Móveis	180	94.7	647	96.4	776	99.2	723	99.6	113	98.3	2439	98.2
6. Bens Imóveis	180	94.7	633	94.3	769	98.3	720	99.2	111	96.5	2413	97.1
7. Depreciação	97	51.1	17	2.5	210	26.9	135	18.6	7	6.1	466	18.8
8. Intangível	9	4.7	11	1.6	57	7.3	68	9.4	2	1.7	147	5.9
9. Amortização	5	2.6	10	1.5	29	3.7	34	4.7	11	9.6	89	3.6
10. Transf. Fundeb	20	10.5	3	0.4	77	9.8	97	13.4	0	0.0	197	7.9

Fonte: elaborado pelo autor com base nos dados da pesquisa.

Os itens que tiveram maior pontuação foram bens móveis com 98,2% e bens imóveis com 97,1%, conforme pode ser visto na Tabela 4. A primeira vista esses resultados são positivos, contudo, é interessante notar que embora os bens móveis e imóveis tenham sido registrados em grande quantidade dos municípios que utilizam o PCASP, nota-se que provavelmente os procedimentos de controle do patrimônio não estejam sendo feitos de forma adequada, visto que apenas 18,8% dos municípios registraram depreciação do imobilizado. Assim, esses resultados levam a supor que os registros dos bens são realizados no momento da aquisição e o acompanhamento de forma cotidiana, como por exemplo, o reconhecimento da depreciação e a realização dos testes de paridade e demais procedimentos, não estão sendo realizados.

A Figura 1 demonstra o mapa temático do nível de conformidade elaborado com o propósito de melhorar visualização em todo território brasileiro.

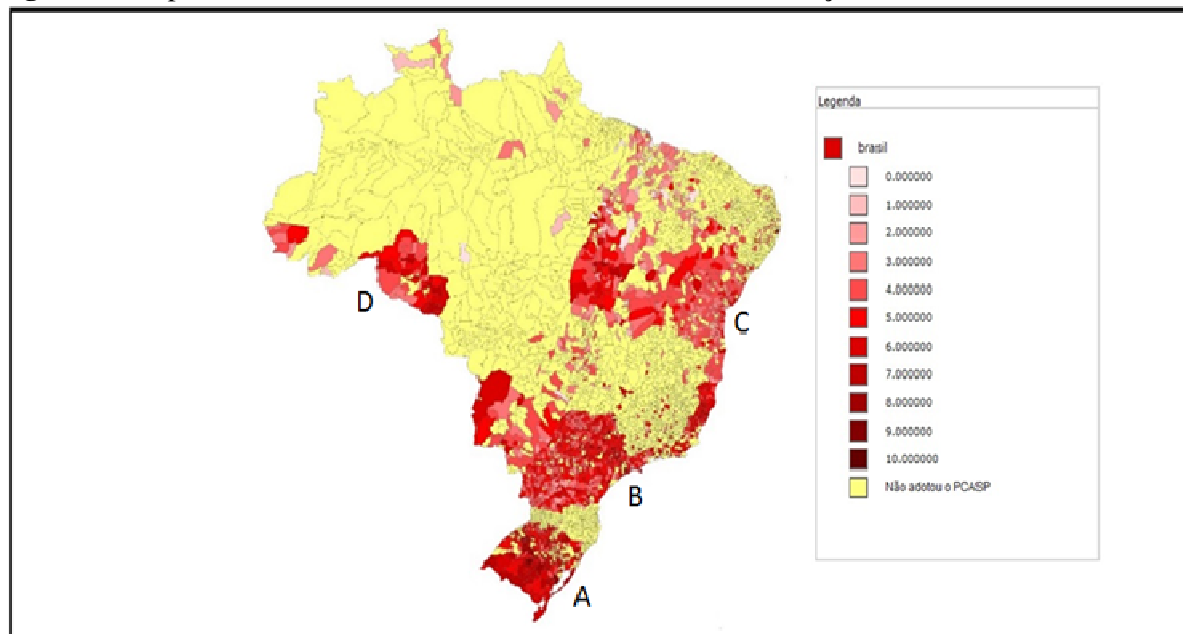
O sul do Rio Grande do Sul apresenta de forma homogênea os maiores níveis de conformidade das demonstrações contábeis, já os estados de Paraná e São Paulo apresentam uma maior heterogeneidade, mas em sua grande maioria adotaram o PCASP. Na região nordeste, em especial nos estados de Alagoas, Pernambuco, Paraíba e Rio Grande do Norte prevalece uma grande quantidade de municípios que não aderiram ao PCASP. O estado da Bahia possui uma forte heterogeneidade do nível de conformidade. Nas regiões norte e centro-oeste prevalecem os municípios que também não adotaram o PCASP, sendo destaque o estado de Tocantins que apresentou heterogeneidade de conformidade com níveis superiores aos demais estados da região.

Em resumo, ainda segundo as informações contidas na Figura 1, a análise qualitativa do mapa temático permite observar que existem principalmente quatro conglomerados de municípios que possuem maiores níveis de conformidade, sendo eles:

- a) a região do sul do estado do Rio Grande do Sul;
- b) os estados de São Paulo e Paraná até sul do Mato Grosso do Sul;

- c) O estado da Bahia com o grau um pouco reduzido ao leste, fortalecendo novamente no estado do Tocantins; e
- d) O sul do estado de Rondônia.

Figura 1 - Mapa Brasileiro do Nível de Conformidade das Demonstrações Contábeis.



Fonte: elaborado pelo autor com base nos dados da pesquisa.

É possível notar também que os municípios que não adotaram o PCASP segundo o critério adotado na pesquisa, 3.041 municípios (54,64%), estão localizados principalmente no Norte, na região Nordeste especificamente do centro ao norte, no centro-oeste e nos estados de Minas Gerais e Santa Catarina.

4.2 Testes Estatísticos

O caráter exploratório da pesquisa consiste em buscar a relação entre o nível de conformidade das demonstrações contábeis dos municípios às NBC TSP com o tamanho populacional e as despesas em administração *per capita*. O teste estatístico da hipótese 1 foi realizado com a apuração do coeficiente de correlação de Spearman entre a conformidade das demonstrações contábeis e a população dos municípios, visto que municípios com menor população podem possuir maior facilidade de implementação dos controles e registros necessários. Em seguida, foi apurada a correlação entre o nível de conformidade e as despesas de administração *per capita* com o propósito de testar a hipótese 2 do estudo.

Tabela 5 - Matriz de Correlação de Spearman

	Nível	População	Desp. Admin. <i>Per capita</i>
Nível	1.0000		
População	0.1597*	1.000	
Desp. Admin. <i>per capita</i>	0.1044*	-0.5964*	1.000

Nota: Significativo ao nível de 5%

Fonte: elaborado pelo autor com base nos dados da pesquisa.

Os resultados dos coeficientes demonstram que são significantes ao nível de 5%, entretanto, a relação entre as variáveis é fraca (0,1597 e 0.1044), ou seja, fatores desconhecidos são mais importantes na determinação da conformidade das demonstrações dos municípios brasileiros. Assim, acredita-se que fatores relacionados a estrutura administrativa e a capacidade quantitativa e qualitativa do corpo técnico sejam mais importantes para o aumento do nível de conformidade.

Embora os resultados apontem fraca correlação das despesas da função administração *per capita* com o nível de conformidade, faz-se necessário, portanto, aprimorar o teste com a utilização de dados mais específicos relacionados exclusivamente as despesas do setor de contabilidade em futuras pesquisas.

Além disso, foi realizada uma análise espacial a fim de verificar a existência de correlação espacial entre os municípios quanto ao nível de conformidade dos demonstrativos contábeis, foco do estudo (hipótese 3). Para tanto, foi elaborada uma matriz de proximidade com a utilização da estratégia de continuidade e em seguida, foi apurado o Índice de Moran Global. O resultado do teste evidenciou existência de correlação espacial entre os municípios, tendo o índice alcançado o coeficiente de 0,612492 e significância estatística ao nível de 1%. A atuação de empresas de assessoria e consultoria contábil em determinadas regiões, a existência de grupos de pesquisa e a existência propriamente dita de Universidades em regiões específicas que promovem a difusão do conhecimento são prováveis motivos que implicam na correlação espacial dentre os municípios.

Em resumo, os resultados estatísticos confirmam as hipóteses, conforme apresentado na Tabela 6 a seguir:

Tabela 6 - Resumo dos Resultados das Hipóteses da Pesquisa

Item	Descrição	Resultado
Hipótese 1	A quantidade de habitantes influencia no nível de conformidade das demonstrações contábeis dos municípios brasileiros.	Confirmada com fraco nível de correlação.
Hipótese 2	As despesas na função administração influencia no nível de conformidade das demonstrações contábeis dos municípios brasileiros.	Confirmada com fraco nível de correlação.
Hipótese 3	Existe uma correlação espacial do nível de conformidade das demonstrações contábeis dos municípios brasileiros.	Confirmada

Fonte: elaborado pelo autor com base nos dados da pesquisa.

5 Considerações Finais

A verificação do nível de conformidade dos demonstrativos contábeis dos municípios aliado a utilização de análises estatísticas e espacial resultou na obtenção informações que permitem concluir que existem principalmente quatro conglomerados de municípios que possuem maiores níveis de conformidade, sendo eles: a) a região do sul do estado do Rio Grande do Sul; b) os estados de São Paulo e Paraná até sul do Mato Grosso do Sul; c) O estado da Bahia com o grau um pouco reduzido ao leste, fortalecendo novamente no estado do Tocantins; e d) O sul do estado de Rondônia.

Além disso, considerando o critério da pesquisa de que os municípios que não informaram os demonstrativos contábeis nos padrões do PCASP sejam aqueles que efetivamente não o implementaram, pôde-se observar que eles são bastante representativos com 3.041 municípios, ou seja, 54.64% do total. O mapa temático permitiu observar que eles estão localizados principalmente no Norte, na região Nordeste especificamente do centro ao norte, no centro-oeste e nos estados de Minas Gerais e Santa Catarina.

Os municípios que atingiram a pontuação máxima foram apenas Recife (PE) e Sumaré (SP). Além disso, dentre a amostra de 2.484 municípios que adotaram o PCASP, apenas 24 deles não obtiveram pontuação, ou seja, no processo de mudanças eles apenas implementaram o PCASP, mas não alcançaram melhores resultados na adoção dos demais registros contábeis observados.

Os testes estatísticos concluíram que o tamanho populacional e as despesas em administração *per capita* dos municípios possuem fraca correlação com o nível de conformidade das demonstrações contábeis. A análise espacial com a apuração do Índice de Moran Global revelou a existência de correlação espacial do nível de conformidade das demonstrações contábeis, isso implica dizer que, os municípios que possuem melhores níveis de conformidade estão próximos de outros que possuem resultados equivalentes.

O conjunto dos resultados obtidos nos testes estatísticos e da análise espacial parece supor que os melhores resultados estejam ligados a fatores externos a organização, relacionados a atuação de empresas de assessoria e consultoria contábil em determinadas regiões, a existência de grupos de pesquisa e da existência propriamente dita de Universidades em regiões específicas que promovem a difusão do conhecimento.

Referências

AZEVEDO, R. R.; SOUZA, J. A.; VEIGA, C. M. F. **NBCASP: Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público**. 2. ed. Curitiba: Tecnodata Educacional, 2010.

BEZERRA FILHO, J. E. **Orçamento aplicado ao setor público**. 2 ed. São Paulo: Editora Altas, 2013.

BEZERRA FILHO, J. E. **Contabilidade aplicada ao setor público**. 1 ed. São Paulo: Editora Altas, 2014.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público: aplicado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios**. 5. ed. – Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação-Geral de Contabilidade, 2012.

CASTRO, D. P.; GARCIA, L. M. **Contabilidade pública no governo federal**. 2 ed. São Paulo: Editora Atlas, 2008.

CHAN, J. L. As NICSPS e a contabilidade governamental de países em desenvolvimento. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, Brasília, v. 4, n. 1, p. 1-17, jan/abr, 2010.

FEIJO, P. H. Entrevista. **Revista de Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais**. Belo Horizonte, v. 85, n. 4, 2012.

GAMA, J. R.; DUQUE, C. G.; ALMEIDA, J. E. F. Convergência Brasileira aos padrões internacionais de contabilidade pública vis-à-vis as estratégias top-down e bottom-up. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 48, n. 1, p. 183-206, jan-fev, 2014.

LIMA, D. V.; SANTANA, C. M.; GUEDES, M. A. As normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público e a legislação contábil pública brasileira: uma análise comparativa à

luz da teoria contábil. **Contabilidade, Gestão e Governança**, Brasília, v. 12, n. 2, p.15-23, 2009.

MINIFIELD, C. **The basic of public budgeting and financial management**. 2 ed. Lanham: University Press of America, 2013.

MOTA, F. G. L. **Contabilidade aplicada ao setor público**: suplemento. 1 ed. Brasília, 2012.

ROBBINS, S. P. **Fundamentos do comportamento organizacional**. 8 ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2009.

ROSA, M. B. **Contabilidade do setor público**. 2 ed. São Paulo: Editora Atlas, 2013.

SLOMSKI, V. **Manual de contabilidade pública**: de acordo com as normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público (IPSASB/IFAC/CFC). 3 ed. São Paulo: Atlas, 2013.

VICENTE, E.F.R.; MORAIS, L. M.; PLATT NETO, O. A. A reforma na contabilidade pública brasileira e o processo de convergência: implicações e perspectivas. **Revista de Informação Contábil**, Recife, v. 6, n. 2, p. 1-20, Abr.-Jun., 2012.