

ESTUDOS SOBRE O REGIME DE COMPETÊNCIA NO SETOR PÚBLICO BRASILEIRO: OS DESENCONTROS DA DISCUSSÃO ACADÊMICA*

ACCRUAL BASIS IN BRAZILIAN PUBLIC SECTOR STUDIES: THE MISMATCHES OF ACADEMIC DISCUSSION

NEUTON ALCEDIR DE LIMA AMARAL

Mestre em Contabilidade pela Universidade Federal de Santa Catarina. Bolsista da FAPESC/SC-Brasil. **Endereço:** Campus Universitário, CSE/CCN | Trindade | 88040-510 Florianópolis/SC | Brasil.

E-mail: neuton.amaral@ufsc.br

CAMILA BOLFE

Mestre em Contabilidade pela Universidade Federal de Santa Catarina. **Endereço:** Campus Universitário, CSE/CCN | Trindade | 88040-510 Florianópolis/SC | Brasil.

E-mail: camilabolfe@bol.com.br

ERNESTO FERNANDO RODRIGUES VICENTE

Doutorado em Administração pela Universidade de São Paulo (USP). Professor Associado do Departamento de Ciências Contábeis e do Programa de Pós-Graduação em Contabilidade da Universidade Federal de Santa Catarina. **Endereço:** Campus Universitário, CSE/CCN | Trindade | 88040-510 Florianópolis/SC | Brasil.

E-mail: ernesto.vicente@ufsc.br

RESUMO

As pesquisas sobre a adoção do regime de competência pelo setor público no Brasil são poucas e incipientes, o que é de se esperar devido à escassez de casos reais para estudo, pois a maioria dos entes federativos ainda não adotou o regime de competência de forma integral. Apesar disso, representam o estado da arte do conhecimento científico no assunto e esta pesquisa buscou identificar as contribuições da academia para a compreensão do regime de competência aplicado ao setor público no Brasil, por meio de uma revisão crítica dos estudos nacionais que tratam do tema. Foram selecionados os artigos que abordam o tema regime de competência no setor público, publicados de 2005-2012 em eventos e periódicos pontuados pela Capes, e que estão relacionados com contabilidade e/ou contabilidade pública. Os resultados indicam que não existe uma tendência definida de linhas de pesquisa e os achados de um estudo não costumam ser comparados com outros. As pesquisas não são levadas adiante, nem por outros autores, nem pelos próprios, e os autores não exploram lacunas deixadas por pesquisas anteriores, sejam elas nacionais ou estrangeiras. As comparações entre os estudos também são prejudicadas, em alguns casos, devido a fragilidades metodológicas. Com isso, as contribuições da academia para a compreensão do regime de competência aplicado ao setor público são bastante fragmentadas, o que pode tornar lento o avanço do tema.

Palavras-chave: Regime de competência. Regime contábil. Contabilidade pública. NBC T SP.

Submissão em 06/09/2013. **Revisão em** 14/10/2013. **Aceito em** 29/11/2013.

*Trabalho apresentado no VII Congresso ANPCONT realizado em Fortaleza/CE, de 2 a 5 de junho de 2013.

ABSTRACT

The research on the adoption of accrual basis by the public sector in Brazil are few and fledgling, what is expected due to the scarcity of real study cases, because most federal entities have not adopted the accrual basis in it integral form yet. Despite of this, existing research represent the state-of-art of scientific knowledge on the subject and this research has sought to identify the Academy contributions to the understanding of accrual basis applied to the public sector in Brazil through a review of national studies that deal with the subject. There were selected articles that discuss accrual basis in the public sector from 2005 to 2012 published in periodicals and events punctuated by Capes related to accounting and/or public sector accounting. The results indicate that there is no stablished trend lines of research and the findings of one study does not tend to be compared with others. The searches have not been carried out forward, nor by other authors, or by themselves, and the authors have not exploited gaps left by previous searches, whether they are domestic or foreign. Comparisons between studies have also been affected, in some cases, due to methodological weaknesses. Thus, the Academy contributions to the understanding of the accrual basis applied to the public sector are rather fragmented, which can make it slow the progress in the subject.

Keywords: Accrual basis. Accounting basis. Public sector accounting. NBC T SP.

1 INTRODUÇÃO

A contabilidade está passando por diversas modificações e aperfeiçoamentos no decorrer dos últimos anos. Profundas alterações advindas, sobretudo, da tentativa de convergência aos padrões contábeis internacionais estão ocorrendo inclusive na área pública, que está sendo reestruturada por meio da elaboração e publicação de manuais, resoluções, pronunciamentos e leis. Esse processo de convergência tem como base experiências pioneiras de países como Nova Zelândia, Estados Unidos, Reino Unido, Canadá, entre outros (WYNNE, 2004), em que os governos tentam se beneficiar das vantagens da adoção do regime de competência para a contabilidade governamental. Segundo o *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB), a adoção do regime de competência favorece, entre outros, a comparabilidade das demonstrações contábeis no setor público, como se pode observar pelo enunciado da norma IPSAS 1:

The objective of this Standard is to prescribe the manner in which general purpose financial statements should be presented to ensure comparability both with the entity's financial statements of previous periods and with the financial statements of other entities. To achieve this objective, this Standard sets out overall considerations for the presentation of financial statements, guidance for their structure, and minimum requirements for the content of financial statements prepared under the accrual basis of accounting [grifo nosso] (IPSASB, 2012).

No Brasil, as discussões acerca do regime de competência para o setor público iniciaram-se em 2005, com diversos seminários e debates por todo o País. Como resultado, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) editou, em 2008, as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC T SP), com base nos pronunciamentos do IPSASB, órgão nomeado pelo *International Federation of Accountants* (IFAC) para emitir normas internacionais de contabilidade pública. Com isso, existe um grande número de normas, nacionais e internacionais, além de manuais, que constituem as principais fontes de referência para que os governos possam conduzir o processo de convergência da contabilidade pública brasileira, mas pouca produção teórica sobre o tema foi desenvolvida.

Assim como na Suíça, no Reino Unido e na Nova Zelândia, onde as dificuldades enfrentadas no processo de convergência estão sendo resolvidas sem um referencial teórico (HERBEST, 2010), no Brasil, a literatura sobre o tema é bastante escassa. A pesquisa acadêmica, nesse sentido, assume fundamental importância, tendo em vista que está havendo uma interação entre profissionais contábeis da área pública e pesquisadores, principalmente em fóruns e congressos, muitos desses apoiados por organismos normatizadores e governamentais, como o CFC e a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), dentre outros.

Desta forma, esta pesquisa tem como objetivo identificar quais contribuições a academia tem proporcionado à compreensão da aplicação do regime de competência na contabilidade pública no Brasil, no período de 2005 a 2012. Evidentemente, contribuições importantes para as discussões acerca do tema podem ter origem em outros ambientes, como congressos e

revistas técnicas, fóruns, reuniões de especialistas, etc., mas esses estão fora do escopo da presente pesquisa. Para se atingir o objetivo, foi realizada uma revisão crítica das inter-relações entre os estudos acadêmicos nacionais a respeito do princípio da competência no setor público, bem como a identificação das principais linhas de pesquisa, tendo em vista que estudos sobre um mesmo tema representam conhecimento cumulativo e devem servir de base para novas pesquisas e, até mesmo, para auxiliar na resolução de problemas reais.

O enfoque das pesquisas acadêmicas a respeito da contabilidade pública tem sido predominantemente o estudo do orçamento público, com 309 trabalhos publicados entre 1980 e 2005 (BROTTI; LAFFIN; BORGERT, 2007) e da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), com 22,2% dos artigos publicados no Congresso USP de Controladoria e Contabilidade na área pública entre os anos de 2004 e 2011 (BESEN; HUPPES, 2012). A proposta desta pesquisa possui relevância, portanto, por fornecer um panorama dos estudos e por evidenciar como os pesquisadores abordam o regime de competência no setor público, tendo em vista que é um assunto recente e ainda pouco explorado, mas que representa um ponto central na convergência da contabilidade pública aos padrões internacionais.

2 PRINCÍPIO DA COMPETÊNCIA NO SETOR PÚBLICO

Tradicionalmente, a contabilidade governamental tem orientado seus relatórios para a elaboração do orçamento, evidenciando os desembolsos previstos para o próximo exercício e as fontes de cobertura, ou seja, a entrada de receitas públicas. A maioria dos países adota o regime baseado em caixa, ou uma variação desse. Contudo, o regime de competência para o setor público tem sido apontado como uma forma de melhorar a qualidade da gestão governamental. Segundo o estudo de Herbest (2010), a migração para o regime de competência é um dos principais pontos da chamada *New Public Management* (NPM)¹ e alguns países já adotaram o regime de competência inclusive no governo central, como Espanha, Nova Zelândia, Suécia, Austrália, Estado Unidos, Canadá, Finlândia e França.

Em alguns casos, como o das ilhas Fiji, a adoção aconteceu mesmo antes de surgir uma regulamentação que a tornasse obrigatória, mas foi influenciada por firmas de auditoria neozelandesas, que sugeriram a adoção do regime de competência para as autoridades locais (SINGH, 2008), o que evidencia que a

convergência ao regime de competência de um país pode influenciar outros a fazerem o mesmo.

Com a NPM, surgem incentivos promovidos por organismos normatizadores, que desempenham papel fundamental no processo de migração do regime baseado em caixa para o regime de competência em diversos países. Os organismos internacionais mais influentes são o IFAC, a União Europeia, o *World Bank* e o Fundo Monetário Internacional (FMI) (HERBEST, 2010, COSTA *et al.*, 2011). A adoção do regime de competência na Romênia, por exemplo, foi uma condição imposta pela União Europeia para que aquele país pudesse entrar no bloco (DEACONU; NISTOR; FILIP, 2011). Esses organismos normatizadores são também os responsáveis por uma vasta literatura oficial sobre a adoção do regime de competência no setor público. Davis (2010) afirma que a literatura oficial supera em muito a literatura teórica sobre o tema e sugere que existe um viés nessas publicações, o que tem promovido muitas críticas por estudos que avaliam o mérito das reformas.

Apesar do entusiasmo dos organismos normatizadores, a transição de regime contábil está sendo criticada em diversos aspectos. Lapsley, Mussari e Paulsson (2009, apud BORGES *et al.*, 2010), consideram que o regime de competência ignora o contexto político, uma questão fundamental no setor público. Para Davis (2010), a convergência do regime contábil governamental não representa somente uma mudança de método, mas implica em mudanças nos modelos de gestão governamental. Guthrie (1998) afirma que reformas de contabilidade são mais que atividades neutras, técnicas e desinteressadas, e que a ênfase na Austrália tem sido a de mudar a administração do setor público, substituindo discursos e ideais antigos por métodos de gestão baseados no mercado. Deaconu, Nistor e Filip (2011) apresentam mais algumas controvérsias, como: problemas em comparar as características e objetivos do setor público com o setor privado, apesar de que essa comparação é considerada favorável para outros autores, e questões sobre a importância da contabilidade por competência para os usuários externos. Existem autores contra e a favor.

Muitas das críticas têm como base as experiências de países pioneiros no processo de convergência para o regime de competência. A Nova Zelândia adotou o regime de competência a partir de 1990, os Estados Unidos o fizeram em 1997, o Reino Unido adotou a contabilidade por competência entre 2001 e 2002 e, em meados de 2003, metade dos países da *Organisation for Economic Cooperation and*

¹movimento de reforma que surgiu na década de 1980 (SOUZA; SIQUEIRA, 2007).

Development (OECD) já havia implantado o regime de competência nos governos centrais (WYNNE, 2004). Mas, é também com base nessas experiências que os organismos normatizadores criaram um conjunto de normas.

No Brasil, a implementação do regime de competência no setor público também teve origem em órgãos normatizadores. A Portaria nº 184 do Ministério da Fazenda, publicada em 25 de agosto de 2008, dá início ao processo de convergência das práticas vigentes no setor público para as normas internacionais de contabilidade e estabelece que a STN deve promover a convergência e respeitar as normas emitidas pelo CFC e pelo IFAC (AMARAL; LIMA, 2012, COSTA *et al.*, 2011, CRUVINEL; LIMA, 2011, SÖTHE; SCARPIN, 2011). As NBC T SP surgiram com a publicação das Resoluções CFC nº 1.128 a 1.137, de 25 de novembro de 2008, e pela Resolução CFC 1.366, de 2 de dezembro de 2011 (CFC, 2012), que acrescentou normatização sobre os sistemas de custos nas NBC T SP. Tomaram-se as principais diretrizes para nortear o processo de convergência da contabilidade governamental no Brasil.

Em alguns países, a adoção do regime de competência acabou influenciando também o processo orçamentário (*accrual budgeting*), como a Nova Zelândia, mas muitos países ainda adotam o orçamento baseado em caixa (MARTÍ, 2006). Apesar de existir uma tendência da adoção conjunta de contabilidade e orçamento por competência, influenciada principalmente por organismos normatizadores, as experiências dos países que adotaram o regime de competência para a contabilidade, mas não para o orçamento, permitem inferir que o regime orçamentário com base em caixa não inviabiliza a adoção do regime contábil de competência no setor público. Pelo contrário, são dois controles complementares. O orçamento utilizado para a programação de entradas e desembolsos nos próximos exercícios é útil para os gestores programarem ações de curto prazo, enquanto que a contabilidade por competência fornece uma visão de longo prazo por meio da correta avaliação dos elementos patrimoniais.

Na contabilidade pública brasileira, no entanto, existe uma integração entre orçamento e patrimônio nas próprias contas dos sistemas de contabilidade e na legislação, o que dificulta a segregação de ambos (PIGATTO *et al.*, 2010). Com o surgimento das NBC T SP, seguiu-se um movimento de separação entre regime orçamentário e regime contábil, principalmente por meio da reinterpretção de um conceito amplamente utilizado na contabilidade pública, o chamado regime misto.

No regime misto, as despesas públicas seriam reconhecidas de acordo com o princípio da

competência, mas as receitas seriam reconhecidas pelo regime de caixa. Esse conceito permeou toda a literatura acerca da contabilidade pública no Brasil e os teóricos sobre o tema indicavam a Lei nº 4.320/64 como fonte para essa interpretação, apesar de a referida lei não mencionar em qualquer momento o regime de contabilidade governamental. O Tribunal de Contas da União (TCU) também sinalizou ter este entendimento, quando recomendou à STN que abandonasse a ideia de convergência de normas para a contabilidade governamental, considerando que a convergência seria uma afronta à Lei nº 4.320/64, a menos que essa lei fosse alterada ou substituída (CRUVINEL; LIMA, 2011).

Alguns teóricos apresentam uma nova interpretação do chamado regime misto de contabilidade do setor público nas novas edições de seus livros. Consideram que a Lei 4.320/64 determina o regime orçamentário como misto, enquanto que o regime contábil deve se basear nos princípios de contabilidade, ou seja, deve ser o regime de competência (LIMA; CASTRO, 2009, SILVA, 2009, KOHAMA, 2010). Fortes (2006) é um dos poucos autores de livros a fazer a distinção entre o regime orçamentário de despesas e receitas e o regime contábil antes mesmo da edição das NBC T SP.

Autores de artigos científicos também já consideram essa nova interpretação (MACHADO; HOLANDA, 2010, PIGATTO *et al.*, 2010, RAMOS, 2007, SÖTHE; SCARPIN, 2010b). Outros, porém, ainda consideram que o regime contábil no Brasil é o regime misto (BORGES *et al.*, 2010, COSTA *et al.*, 2011, SILVA; LIMA, 2009, SÖTHE; SCARPIN, 2010c, *Ibid*, 2011), o que indica que a nova interpretação do regime contábil brasileiro não é unânime e a produção científica, nesse aspecto, é divergente e até conflitante em alguns casos, como se verá nos resultados desta pesquisa.

Está em discussão o Projeto de Lei Complementar do Senado (PLS) nº 229/09, que substituirá a Lei nº 4.320/64 e esclarecerá pontos polêmicos acerca do regime contábil governamental brasileiro. Em destaque, o referido projeto de lei estabelece que

Os registros de atos e fatos contábeis observarão:

[...]

II – o regime de competência no reconhecimento dos fatos modificativos da situação patrimonial líquida;

III – a arrecadação como critério de reconhecimento da receita orçamentária;

IV – a despesa empenhada como critério de reconhecimento da despesa orçamentária (BRASIL, 2009).

Como se pode observar, o texto do PLS nº 229/09 faz uma evidente distinção entre o regime aplicável às receitas e despesas contábeis e os critérios para reconhecimento de despesas e receitas orçamentárias, o que representa uma evolução do pensamento contábil, no que se refere à contabilidade governamental brasileira.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A pesquisa caracteriza-se como descritiva. Utiliza-se da análise de conteúdo e de algumas técnicas bibliométricas. A base de dados foi composta de artigos publicados em anais dos eventos científicos e em periódicos nacionais relacionados com contabilidade, contabilidade pública, administração e administração pública. O período analisado foi de 2005-2012. Esse corte temporal abrange as pesquisas realizadas com base nas normas internacionais de contabilidade pública, pois os debates e discussões sobre a adoção de normas internacionais começaram em 2005 e alguns estudos foram realizados antes de surgirem as NBC T SP, em 2008. A análise dos dados é quantitativa, no que se refere à bibliometria, mas qualitativa na interpretação dos resultados.

Para a seleção da população, foi observado o nome do periódico e do evento em busca das palavras-chave: “contabilidade”, “administração pública”, “finanças públicas”, “setor governamental”, “setor público”. Os periódicos que não possuíam a palavra-

chave “contabilidade”, mas possuíam outras palavras-chave, ou mesmo um fragmento, como, por exemplo, “finanças”, “público” ou “administração”, foram selecionados desde que seu escopo indicasse interesse em contabilidade pública. Já os periódicos que possuíam o termo contabilidade foram todos selecionados, exceto aqueles em que a concentração de pesquisas se dava de forma estrita, como, por exemplo, somente em sistemas de informação, ou então em grupos de assuntos, mas que excluiria a contabilidade pública do foco de publicações. No caso dos eventos, foram selecionados todos os que tratavam de contabilidade e que não restringiam a publicação de trabalhos relacionados à contabilidade pública. Foram selecionados, assim, 27 periódicos e 7 congressos.

A seleção dos artigos se deu com base na análise minuciosa dos títulos de todos os artigos publicados nesses periódicos e congressos. O objetivo desse procedimento foi evitar excluir algum trabalho, em decorrência do uso por parte dos autores dos artigos de linguagem não literal, ou figurativa, como metáfora, comparação, ironia, etc., caso a seleção fosse automatizada. Um dos artigos, por exemplo, trazia o termo “nova contabilidade” para sinalizar o regime de competência como foco de análise. Quando um título gerava dúvida quanto ao objeto de estudo do artigo, fazia-se a leitura do resumo para verificar se se tratava do regime de competência no setor público. Dessa forma, 14 artigos foram selecionados.

Tabela 1 – Artigos selecionados

Periódico ou evento	Ano	Qtd.
ANPCONT – Congresso ANPCONT	2010	2
	2011	1
Congresso USP de Controladoria e Contabilidade	2009	1
	2010	1
	2012	1
	2012	1
EnAPG – Encontro da Divisão de Administração Pública/APB da ANPAD	2012	1
SemeAd – Seminários em Administração	2010	1
RAP – Revista de Administração Pública	2010	2
RBC – Revista Brasileira de Contabilidade	2007	1
REPeC – Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade	2011	1
Revista Catarinense da Ciência Contábil	2006	1
RIC – Revista de Informação Contábil	2011	1
Total		14

Fonte: dados da pesquisa

Como limitações da amostra, foram investigados somente os trabalhos publicados em congressos e periódicos avaliados pela Capes. Essa restrição foi motivada pelo fato de que esses meios de publicação e discussão possuem revisão por pares e um alinhamento científico exigido para os trabalhos serem

aceitos e publicados. Não foram considerados periódicos classificados como B5, apesar de serem pontuados pela Capes, devido à falta de padrão de alguns em suas plataformas de consulta, o que dificultou a busca por trabalhos.

4 RESULTADOS

Com base nos eventos e periódicos pesquisados, verifica-se que a maior parte dos trabalhos, oito artigos, ou 57,14%, foram publicados em congressos. Desses trabalhos, publicados em eventos, somente um deles (SÖTHE, SCARPIN, 2010c) foi

publicado, posteriormente em um periódico (SÖTHE, SCARPIN, 2011), o que indica que não há continuidade de pesquisa na maior parte dos artigos publicados em eventos analisados nesta amostra. O Quadro 1 evidencia os artigos por nome e ano de publicação.

Quadro 1 – Artigos por autor e ano de publicação

ARTIGO	AUTOR (ES)/ANO
Uma Análise Crítica sobre a Utilização do Princípio da Competência no Setor Público	Silva, 2006
Os Princípios Contábeis da Oportunidade e da Competência e o Artigo 35 da Lei nº 4.320/1964	Ramos, 2007
A Adoção do Princípio da Competência no Tratamento Contábil dos Restos a Pagar	Silva; Lima, 2009
A Importância da Contabilidade de Competência para a Informação de Custos Governamental	Pigatto <i>et al.</i> , 2010
Alteração do Regime Contábil no Setor Público: impactos nos indicadores fiscais dos municípios	Söthe; Scarpin, 2010a
Desmistificação do Regime Contábil de Competência	Borges <i>et al.</i> , 2010
Estudo nº 14 do IFAC: impactos na implementação do regime de competência no Governo Municipal de Iporã do Oeste - SC	Söthe; Scarpin, 2010b
Implementação do Regime de Competência no Setor Público: impactos na estrutura patrimonial dos governos municipais da microrregião de São Miguel do Oeste – SC	Söthe; Scarpin, 2010c
Regime de Competência no Setor Público: a experiência de implementação de diversos países	Herbest, 2010
Adoção do Regime de Competência no Setor Público Brasileiro sob a Perspectiva das Normas Brasileiras e Internacionais de Contabilidade	Cruvinel; Lima, 2011
Regime de Competência Aplicado ao Setor Público: análise no reconhecimento dos restos a pagar não processados e despesas de exercícios anteriores dos municípios brasileiros	Costa <i>et al.</i> , 2011
Transição para o Regime Contábil de Competência no Setor Público: impactos na estrutura patrimonial dos municípios	Söthe; Scarpin, 2011
A Contribuição da Nova Contabilidade Pública Sobre os Efeitos dos Ciclos Políticos no Brasil	Amaral; Lima, 2012
O Regime de Competência no Setor Público Brasileiro - uma pesquisa empírica sobre a utilidade da informação contábil	Vasconcelos <i>et al.</i> , 2012

Fonte: dados da pesquisa

Os autores que mais tiveram pesquisas publicadas, considerando os critérios de seleção de trabalhos propostos nesta pesquisa, foram Söthe, sempre em parceria com Scarpin, (2010a, 2010b, 2010c, 2011). No entanto, como será comentado mais adiante, esses estudos poderiam ter sido condensados em um só, pois tratam dos mesmos dados, tanto de amostra quanto de período. Na segunda posição, com três trabalhos publicados, temos Lima, em parceria com Silva (2009), em parceria com Cruvinel (2011) e em parceria com Amaral (2012). Todos os demais autores e

coautores publicaram somente um trabalho sobre o tema no período analisado.

Os trabalhos analisados se utilizaram de uma variada fonte de referência, mas algumas obras foram utilizadas por mais de um artigo para compor seu referencial teórico. Os autores que tiveram o maior número de obras citadas e os autores mais citados, considerando-se todos os artigos que fazem parte da amostra desta pesquisa, estão evidenciados na Tabela 2.

Tabela 2 – Referências utilizadas nos trabalhos da amostra

Autor (nº de obras citadas, por autor) ≥ 3	Qtd.	Autor (nº de citações, por autor) ≥ 5	Qtd.
Brasil	25	Brasil	57
CFC	13	CFC	27
IFAC	7	IFAC	13
Ouda, H. A. G.	4	Marconi, M. A.; Lakatos, E. M.	7
IASB	3	Kohama, H.	6
IPSASB	3	Pigatto, J. A. M.	6
Sá, A. L.	3	Carlin, T. M.	5
		Ouda, H. A. G.	5
		Piscitelli, R. B.; Timbó, M. Z. F.; Rosa, M. B.	5

Fonte: dados da pesquisa

A coluna da esquerda evidencia os autores que tiveram três ou mais obras citadas nos artigos selecionados nesta pesquisa. Observa-se que a maior quantidade de obras citadas foi do Brasil (25 obras), representadas por leis, normas e manuais de abrangência federal. Em segundo lugar, está o CFC, com 13 obras citadas, que se referem a normas e manuais de contabilidade. Em terceiro, quinto e sexto lugares estão, respectivamente, IFAC, IASB e IPSASB, também representados por normas ou manuais de contabilidade. O único autor de artigo com mais de duas citações foi Ouda, com 4, mas três de seus trabalhos (internacionais) são referenciados em apenas um artigo da amostra desta pesquisa (HERBEST, 2010).

Juntas, as obras dos cinco autores, Brasil, CFC, IFAC, IASB e IPSASB, representam 19,17% de todas as obras citadas (266 no total) nos quatorze trabalhos da amostra. Isso indica que os estudos, com exceção dos de Herbest (2010) e Vasconcelos *et al.* (2012), têm seu referencial teórico composto em grande parte por leis, normas e manuais, sinalizando que a convergência do chamado regime misto para o regime

de competência na contabilidade governamental no Brasil tem como ponto de partida iniciativas de órgãos normatizadores.

Observa-se que os autores com o maior número de citações, considerando os trabalhos da amostra, são Brasil (57), CFC (27) e IFAC (13), respectivamente, evidenciados na segunda coluna da Tabela 2. A obra mais citada, referenciada em oito trabalhos e citada indiretamente nos outros seis, foi a Lei nº 4.320/64, que representa o marco legal da contabilidade pública no Brasil e está sendo alvo de críticas, no que se refere ao regime contábil no setor público. Em segundo lugar, está a Portaria do Ministério da Fazenda nº 184/08, que trata do processo de convergência da contabilidade pública, citado de forma direta em sete trabalhos. Em terceiro lugar, estão empatados a Lei Complementar nº 101/00 (LRF) e o Estudo nº 14 do IFAC, de 2003, referenciados de forma direta em seis estudos. Uma análise da composição do referencial teórico de cada trabalho está evidenciada na Tabela 3.

Tabela 3 – Composição do referencial teórico

Trabalho	Artigos internac.	Artigos nacionais	Teses, dissert. e monografias	Livros	Leis, normas e manuais	outros
Silva, 2006	0	0	2	10	3	3
Ramos, 2007	0	0	0	4	4	0
Silva; Lima, 2009	0	0	1	4	11	1
Pigatto <i>et al.</i> , 2010	5	0	2	7	6	0
Söthe; Scarpin, 2010a	0	6	0	15	6	1
Borges <i>et al.</i> , 2010	17	3	6	7	10	0
Söthe; Scarpin, 2010b	1	1	0	12	9	0
Söthe; Scarpin, 2010c	6	1	2	14	10	1
Herbest, 2010	49	2	0	4	0	0
Cruvinel; Lima, 2011	0	1	1	4	13	0
Costa <i>et al.</i> , 2011	18	7	3	9	13	2
Söthe; Scarpin, 2011	6	1	2	10	10	1
Amaral; Lima, 2012	1	6	5	1	8	1
Vasconcelos <i>et al.</i> , 2012	14	3	2	6	0	0

Fonte: dados da pesquisa

Verifica-se que a maior parte dos trabalhos da amostra se limitou a citar leis, normas e manuais, ao invés de artigos científicos. Ressalta-se que em artigos é que se encontra a vanguarda do pensamento científico, nos quais é possível encontrar estudos de caso e outros testes empíricos. Apesar de existirem poucos artigos nacionais que tratam do tema, a literatura internacional já é bastante vasta, mas constatou-se que 83,76% dos artigos internacionais citados nos trabalhos da amostra estão concentrados em apenas quatro trabalhos (BORGES *et al.*, 2010, HERBEST, 2010, COSTA *et al.*, 2011, VASCONCELOS *et al.*, 2012). Além disso, a

maioria não considerou a literatura nacional existente sobre o tema, exceto Costa *et al.* (2011) e Vasconcelos *et al.* (2012), que citaram dois artigos dessa amostra cada um.

Os autores também fizeram uso intenso de livros, que representam literatura consolidada. Os livros mais citados foram Contabilidade Pública: teoria e prática – Heilio Kohama, (2001 e 2003) – e Contabilidade Pública: uma abordagem da administração financeira pública – Roberto Bocaccio Piscitelli, Maria Zulene Farias Timbó e Maria Berenice Rosa, (2002 e 2004), com cinco citações cada. Apesar

da importância de tais obras, verifica-se que são edições de anos bem anteriores às discussões sobre a reinterpretção do chamado regime contábil misto para a contabilidade governamental. Os demais livros sobre contabilidade pública utilizados são igualmente antigos. Isso favoreceu algumas divergências nas revisões de literatura, principalmente.

4.1 Regime Contábil Misto ou Regime Orçamentário Misto?

A maior divergência entre os trabalhos da amostra diz respeito à caracterização do regime contábil adotado no Brasil. Para alguns autores, o legislador não determinou, ao editar a Lei nº 4.320/64, o regime de contabilidade pública, mas somente o regime orçamentário (RAMOS, 2007, PIGATTO *et al.*, 2010, SÖTHE; SCARPIN, 2010b), o que significa que concordam com a reinterpretção do chamado regime misto. Outros autores, porém, sugerem que a Lei nº 4.320/64 precisa ser reformulada (CRUVINEL; LIMA, 2011, VASCONCELOS *et al.*, 2012), o que indica que não compartilham da nova interpretação.

Por outro lado, alguns autores consideraram a interpretação antiga da norma na revisão de literatura (BORGES *et al.*, 2010, COSTA *et al.*, 2011, SILVA; LIMA, 2009, SÖTHE; SCARPIN, 2010c, *Ibid*, 2011), mas não fica claro que posicionamento adotaram em relação à reinterpretção da Lei nº 4.320/64 no que se refere ao regime misto, pois não fazem menção a esse respeito. Além disso, esses autores fizeram referências a livros antigos. Muitos desses livros foram reeditados nas versões mais atuais e aderiram à nova interpretação do regime misto, o que indica que muitos dos autores de artigos dessa amostra se basearam em conceitos ultrapassados para construir seu referencial teórico.

Em um dos trabalhos, em que foi considerada a nova interpretação do regime contábil governamental no Brasil (SÖTHE; SCARPIN, 2010b), os autores enfatizam a separação entre o conceito de contabilidade orçamentária e patrimonial. Entretanto, os mesmos autores, em outro trabalho (publicado em um congresso e em um periódico), citam que o regime misto considera as despesas pelo regime de competência, sem ter o cuidado de se referir à contabilidade orçamentária, e ainda consideram a despesa empenhada e não a liquidada: “as despesas empenhadas são classificadas pelo regime de competência e as receitas pelo regime de caixa” (SÖTHE, SCARPIN, 2010c, p. 5, *Ibid*, 2011, p. 68).

Outros trabalhos seguiram nessa linha e também consideraram que a despesa pública, como preceituado na Lei nº 4.320/64, é registrada pelo

princípio da competência (BORGES *et al.* 2010, COSTA *et al.*, 2011, SILVA, 2006, SILVA; LIMA, 2009). Alguns trabalhos exploraram a defasagem entre o reconhecimento das despesas pelo regime misto em relação ao regime por competência, como a inscrição de restos a pagar não processados e provisões trabalhistas (COSTA *et al.*, 2011, SILVA; LIMA, 2009, SÖTHE; SCARPIN, 2010c, *Ibid*, 2011), e não comentaram a respeito dessa incoerência, ou seja, os estudos de caso propostos contradizem o que os próprios autores assumiram na revisão de literatura, pois, se no regime misto a despesa é registrada pelo princípio de competência, não há correções a fazer.

Silva (2006) chega a questionar a interpretação do regime misto para a contabilidade governamental. No entanto, não fica claro o posicionamento do autor. Considera, em determinado momento, que a despesa pública respeita o princípio da competência e, apesar de fazer menção ao regime de competência modificado, não cogita ser este o mais adequado para retratar o que se pratica no Brasil. Ao final do artigo, o autor cita o entendimento de Sérgio de Ludicibus, no livro *Teoria da Contabilidade*, 2004, para afirmar que a despesa pública não atende ao conceito de despesa por não se referir sempre à utilização ou ao consumo de bens e serviços. Porém não utiliza essa afirmação para tomar posicionamento, confrontando com outras citações utilizadas pelo autor, mas sim para concluir que o regime de competência não tem utilidade para o setor público.

Silva e Lima (2009) e Costa *et al.* (2011) tratam o estágio da liquidação da despesa² como sinônimo de reconhecimento de despesa, por competência. No entanto, mesmo na liquidação da despesa ainda não se verifica, necessariamente, a execução de uma despesa, pois a autoridade administrativa apenas reconhece que o serviço ou o produto foi entregue nas condições estabelecidas no empenho. Como esclarece Reis (2006, p. 15), “o fato gerador da despesa é o consumo efetivo, imediato ou de longo prazo, de bens e/ou serviços nas atividades da organização”. Diversos produtos entregues pelos credores são materiais de consumo estocados e ainda não são despesa contábil justamente porque não foram consumidos, ou bens que serão tombados no patrimônio da instituição no grupo “imobilizado”, representando despesa orçamentária de capital que, do ponto de vista contábil, não é despesa ainda, mas somente o será no momento da depreciação.

Nesse sentido, Pigatto *et al.* (2010) não consideram que a contabilidade governamental brasileira tenha respeitado o princípio da competência no registro das despesas públicas, ao contrário do que

²momento em que a autoridade administrativa reconhece o direito adquirido pelo credor.

interpretavam os livros sobre o tema antes das NBC T SP. Ademais, consideram que o regime de contabilidade pública praticado historicamente no Brasil foi o regime financeiro, e não o misto, ou mesmo o de caixa, tanto para receitas como para despesas. No regime financeiro, receitas são reconhecidas pela arrecadação, e não pelo efetivo recebimento. Despesas são reconhecidas pela emissão do empenho, ou seja, “não se considera se esses gastos são despesas, custos ou investimentos e sim se são compromissos que demandam alocação orçamentária” (PIGATTO *et al.*, 2010, p. 826). Portanto, o regime financeiro seria ainda mais conservador que o regime de caixa puro.

Os demais trabalhos não trataram da interpretação do chamado regime misto praticado no Brasil, apesar de mencionarem a transição do regime misto para o regime por competência.

4.2 Pontos Fortes e Fracos dos Artigos Analisados

A maior parte dos artigos analisados nesta pesquisa são ainda incipientes, em decorrência inclusive do fato de ser um assunto novo e de não haver casos reais de adoção integral do regime de competência no Brasil. Entretanto, o conhecimento científico cresce em decorrência de erros e acertos e esta seção tem como objetivo analisar os pontos fortes e fracos de cada trabalho, na percepção dos autores da presente pesquisa, sem ter a pretensão de esgotar a análise, mas com o intuito de auxiliar novos pesquisadores com um panorama geral das pesquisas já realizadas.

Silva (2006) tem como ponto positivo em seu trabalho o fato de questionar o respeito do princípio da competência para a despesa pública em sua argumentação, apesar de não tomar esse posicionamento de forma explícita. Um trabalho publicado em 2006, antes da edição das NBC T SP, que ocorreu em 2008, pode ser considerado pioneiro, até porque a maior parte dos teóricos sobre contabilidade pública não havia ainda apresentado essa interpretação, que agora é a dominante.

Como ponto fraco, destaca-se que o trabalho de Silva (2006) apresenta metodologia contraditória. O autor se vale de um estudo de caso para responder a seguinte pergunta: a evidenciação pelo regime de competência para uma receita prevista no Orçamento Municipal em que o devedor foi devidamente autuado, notificado, registrado na dívida ativa e não recolheu os tributos ao município trará algum benefício para a entidade? Nota-se que o autor tenta responder uma pergunta diferente da proposta na introdução, qual seja: que benefício trará o regime de competência para contabilizar as receitas públicas no Brasil?

Além disso, no exemplo utilizado, um tributo teria sido inscrito em dívida ativa e Silva (2006) considera que não há utilidade nesse registro, que seria por competência. Esse entendimento carece de validade legal e conceitual. Os tributos declarados, embora não recolhidos, deverão ser registrados em dívida ativa, já que é vedado ao gestor público abdicar da receita, pois “a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional” (BRASIL, 1966). O autor deixou de aproveitar esse exemplo para sinalizar que parte da receita pública é reconhecida por competência. Também não percebeu a oportunidade de sugerir a constituição de provisão para devedores incobráveis. Conclui que o regime de competência não tem utilidade para o setor público, mas se vale mais de opiniões próprias do que de testes científicos.

O trabalho de Ramos (2007) tem como mérito o fato de antecipar entendimentos sobre a aplicabilidade dos princípios contábeis à contabilidade governamental um ano antes de serem publicadas as NBC T SP. O autor esclarece que as receitas patrimoniais (aluguel, por exemplo) podem ser reconhecidas pelo princípio da competência sem maiores dificuldades, ao contrário da receita tributária, em que a administração pública não sabe que a receita está se formando até o momento em que o contribuinte a declara.

No entanto, o autor conclui que o setor público respeita os princípios da competência e da prudência, o que não era verdade na época, pelo menos não para todas as situações. Caso contrário, não se veria essa revolução da contabilidade pública a partir do ano de 2008, com o surgimento das NBC T SP. Apesar disso, considera-se que essa pesquisa estava na vanguarda da interpretação do regime contábil governamental brasileiro, pois para algumas despesas e para algumas receitas o princípio da competência era atendido mesmo antes das NBC T SP.

Silva e Lima (2009) apresentam uma discussão sobre o tratamento de restos a pagar não processados em face do princípio da competência na contabilidade pública. Uma das contribuições do trabalho em análise é evidenciar que os princípios contábeis estão dissociados, em parte, dos princípios orçamentários, mas não são excludentes. A contabilidade pública deve, por conseguinte, conciliar os princípios contábeis e orçamentários, fornecendo informações diferentes e complementares.

Como ponto fraco, os autores consideram que os restos a pagar não processados representam ato potencial e, assim, “suas condições não o sustentam como Passivo, pois não representa apenas um ato não pago, mas também uma despesa não realizada e que,

por isso, não poderia configurar um Passivo” (SILVA; LIMA, 2009, p. 8). Mesmo levando em conta que os autores estavam considerando a redação antiga da Resolução CFC nº 750/93, que mencionava a aplicação do princípio da competência somente para receitas e despesas, o inciso III do parágrafo 4º da referida Resolução (agora revogado) atribuía, como uma das condições para o reconhecimento de despesa, o “surgimento de um passivo, sem o correspondente ativo” (CFC, 2011). As dívidas com fornecedores e outros credores são, em grande parte, contrapartida de formação de ativos, como estoques e imobilizado, e não de despesas. Sendo assim, ao afirmarem que é necessário a realização da despesa para a constituição de uma obrigação, os autores cometem um equívoco conceitual.

O trabalho de Pigatto *et al.* (2010) tem como ponto forte a argumentação sobre a importância da contabilidade por regime de competência no setor público, que parece ser a mais bem elaborada entre os artigos da amostra. Segundo os autores, é preciso dissociar a contabilidade patrimonial da orçamentária, mas, no Brasil, diferentemente de outros países, existe uma integração entre orçamento e patrimônio nas próprias contas dos sistemas de contabilidade, bem como na legislação, o que dificulta essa tarefa.

Talvez o único fator negativo do trabalho de Pigatto *et al.* (2010) seja um certo distanciamento entre a expectativa criada pelo título do artigo e o conteúdo. Embora o título dê a entender que o artigo trata do princípio da competência e sua importância para a contabilidade de custos no setor governamental, os autores indicam, na introdução, que o objetivo do artigo é explorar os conceitos e possibilidades informacionais dos custos na evidenciação mais realista de sustentabilidade na capacidade de prestação de serviços públicos. Ou seja, o foco parece ser a importância dos custos em relação à demanda por evidenciação das práticas de gestão, e não a importância do regime de competência para a informação de custos.

Os estudos de Söthe e Scarpin (2010a, 2010b, 2010c, 2011) têm como ponto forte o direcionamento dos estudos de caso para os municípios, pois a maioria dos estudos abordam as dificuldades no âmbito nacional ou internacional. Os municípios, em especial os pequenos, são as entidades governamentais que possuem menor estrutura e terão, provavelmente, maiores dificuldades para se adequarem às normas internacionais de contabilidade pública. Também é fator positivo os autores evidenciarem impactos nos indicadores e na estrutura patrimonial dos entes governamentais, o que indica que a convergência da

contabilidade pública às normas internacionais poderá impactar os indicadores de gestão.

Como ponto fraco, considera-se que os três estudos (um deles se refere ao mesmo trabalho, porém publicado em um congresso e em um periódico) poderiam constituir um só, uma vez que os dados são os mesmos, tanto para a amostra como para o período analisado. Em alguns casos, as lacunas de um artigo podem ser preenchidas com informações constantes em outro. Como exemplo, em um dos trabalhos (SÖTHE, SCARPIN, 2010c) os autores apresentam as variações na estrutura patrimonial de cinco municípios com base nas médias de cinco anos, desconsiderando oscilações anuais que poderiam ser expressivas. Isso ficou evidente em outro estudo (SÖTHE, SCARPIN, 2010b), no qual apresentam as variações em cada ano para somente um dos cinco municípios analisados nos demais trabalhos dos autores. Houve variação de 407,94% no ano de 2004 e 354,1% no ano de 2005 para o passivo financeiro e, no entanto, a média dos cinco anos para este grupo terminou em 26,92%.

Também não ficou claro como os autores calcularam a diferença entre o regime misto e o regime por competência. Como exemplo disso, “os cálculos das provisões de férias e seus encargos sociais foram realizados com base nas folhas de pagamento anuais. Posteriormente confrontaram-se as provisões anuais calculadas com os valores respectivamente pagos” (SÖTHE, SCARPIN, 2010b). Se no valor da provisão de férias foi considerada a soma das provisões de cada ano, existe uma dupla contagem, pois o valor das férias está incluído no total da folha de pagamento de determinado ano. Como os autores consideraram os impactos para a média de cinco anos, somente haveria necessidade de adicionar o valor de provisão no último ano, 2008, uma vez que nesse ano somente haveria uma parcela de despesa com pessoal ainda não registrada (provisão de férias) por não ter sido paga. Além disso, seria necessário excluir do cálculo do primeiro ano, 2004, o valor das férias referentes ao ano anterior.

As tabelas utilizadas pelos autores também têm pontos fracos. Os autores não evidenciaram o período analisado e a forma como os cálculos se manifestam nas tabelas em três artigos, obrigando o leitor a fazer algumas contas para saber o que originou determinado valor. Essa inconsistência foi corrigida quando um dos artigos (SÖTHE, SCARPIN, 2010c) foi publicado em um periódico (SÖTHE, SCARPIN, 2011) e as tabelas foram apresentadas com a informação de que o período analisado é de 2004-2008 e que a média se refere à variação dos cinco anos. Essa correção provavelmente foi exigida pelos avaliadores do

periódico que, diferentemente dos congressos, permite revisões do artigo antes da publicação.

O estudo de Borges *et al.* (2010) tem como ponto forte a argumentação com base na qual sugere que o avanço tecnológico permite que a contabilidade pública possa reconhecer as receitas tributárias pelo regime de competência. Um tributo como o IPTU, por exemplo, pode ser reconhecido no início do exercício, no momento do lançamento. Já impostos como o ICMS podem ser reconhecidos no momento em que o contribuinte realiza uma transação tributável, graças aos atuais sistemas de nota fiscal eletrônica. Esse avanço tecnológico reduz, segundo os autores, a assimetria informacional entre contribuinte e fazenda. Essa constatação é um avanço em relação ao que sugeriu o trabalho de Ramos (2007), que acreditava ser possível reconhecer somente as receitas patrimoniais (como aluguel) pelo regime de competência. No entanto, o autor não cita o trabalho de Ramos em seu referencial teórico.

Assim como no trabalho de Pigatto *et al.* (2010), um fator negativo do trabalho de Borges *et al.* (2010), mas que talvez não afete substancialmente os resultados, é uma certa defasagem entre a expectativa criada pelo título do artigo e o conteúdo. Apesar de o título sinalizar que o estudo busca desmistificar o regime de competência, a maior parte do artigo trata do modelo de gestão do Estado de Minas Gerais e como o regime de competência poderia ser útil para tal modelo, com base na opinião da Secretária de Fazenda.

O estudo de Herbest (2010) teve como ponto positivo evidenciar as experiências de diversos países na implantação e operacionalização do regime de competência na contabilidade governamental. Os resultados evidenciam que alguns problemas são primários e surgiram somente com a implantação do regime de competência, como a ausência de indicadores de desempenho, ausência de dados históricos e complexidade das informações. Outros são secundários e tiveram origem em problemas anteriores não solucionados, como falta de credibilidade e falta de utilidade das informações para o setor público. Outra dificuldade é o fato de não haver, nesses países, uma legislação consolidada sobre o tema e a maioria das dificuldades enfrentadas, segundo o autor, são de natureza prática e não teórica.

Um ponto fraco no estudo de Herbest (2010), mas que não reduz a importância dos achados é a seleção da amostra. Apesar da grande quantidade de artigos internacionais analisados, não ficou claro como o autor selecionou esses artigos, pois existem diversos outros estudos internacionais que trataram do tema em foco publicados anteriormente a 2010, tanto teóricos como práticos. Muitos deles foram utilizados como

referência em outros trabalhos da amostra selecionada na presente pesquisa.

Cruvinel e Lima (2011), por sua vez, tentam demonstrar que a adoção integral do regime de competência na contabilidade pública no caso brasileiro será dificultada. Para isso, apresentam documentos emanados do TCU, os quais recomendam que a STN abandone a ideia de convergência de normas para a contabilidade governamental, a menos que se faça alteração na Lei nº 4.320/64, sob risco de ilegalidade. Essa parece ser a maior contribuição do trabalho para os debates, pois apresenta indícios de uma resistência formal a ser enfrentada no processo de convergência da contabilidade pública no Brasil.

O estudo de Costa *et al.* (2011), assim como os trabalhos de Söthe e Scarpin (2010a, 2010b, 2010c, 2011), tem como ponto forte a atenção para o caso dos municípios. Os autores avaliaram o impacto do regime de competência para os restos a pagar não processados e despesas de exercícios anteriores e constataram que em 1.310 municípios (de um total de 4.351) a situação financeira se reverteria de favorável para desfavorável. Por outro lado, 1.143 municípios passariam de uma situação financeira desfavorável para favorável. Esses resultados, segundo os autores, provocam distorções na avaliação de gestores responsáveis perante a LRF.

Contudo, Costa *et al.* (2011) consideraram como diferença entre o regime misto e o regime de competência, para os casos analisados, somente os ajustes decorrentes de restos a pagar não processados e das despesas de exercícios anteriores, o que é considerado um fator negativo do trabalho. Isso significa que os resultados poderiam ser bem diferentes com o registro de outros *accruals*, como provisões e depreciação. Não é possível afirmar que os resultados encontrados pelos autores representam o lapso entre um regime contábil e outro, mesmo para o estudo de caso (multicaso) proposto.

A proposta de Amaral e Lima (2012) teve como ponto forte evidenciar as contribuições dos princípios contábeis para mitigar os efeitos dos chamados ciclos políticos. O princípio da competência, especificamente, poderia mitigar o viés eleitoral sobre inscrições de devedores em dívida ativa, a renúncia de receitas tributárias – antes reconhecidas pela entrada de caixa – e o aumento de inscrições de restos a pagar. Esses resultados poderiam ter sido comparados com os achados de Söthe e Scarpin (2010c), Silva e Lima (2009) e de os Costa *et al.* (2011), que trataram dos efeitos nos restos a pagar ocasionados pela adoção do regime de competência, mas não foram.

Um ponto fraco diz respeito à revisão de literatura sobre as novas regras de contabilidade. Os autores apresentam as melhores trazidas pelas IPSAS,

em alguns casos, somente pelas características gerais, quando a evolução está em se especificar determinados procedimentos a serem seguidos pela contabilidade governamental. Por exemplo, os autores alertam para a necessidade de as demonstrações contábeis representarem apropriadamente a posição financeira e patrimonial da entidade, de acordo com o item 27 da IPSAS 1. A própria Lei nº 4.320/64, contudo, já determinava, em seu art. 85, que

os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitirem o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros (BRASIL, 1964).

Verifica-se, assim, que não é uma novidade trazida pelas IPSAS a exigência de as demonstrações contábeis representarem “apropriadamente” a posição financeira e patrimonial. Portanto, são os procedimentos específicos trazidos pelas normas internacionais de contabilidade pública que provocam alterações na contabilidade governamental no Brasil.

Vasconcelos *et al.* (2012) evidenciaram em seu trabalho, como ponto forte, a percepção de usuários e preparadores da informação contábil no setor público brasileiro a respeito da utilidade da informação contábil pelo regime de competência e o compararam com resultados tanto de estudos internacionais como nacionais. Os achados evidenciam que preparadores de informações contábeis atribuem maior capacidade informativa para o regime de competência e menor para o regime de caixa, ao contrário dos usuários dessas informações. Os autores acreditam que isso está ligado ao fato de que os primeiros têm maior conhecimento a respeito do princípio da competência que usuários internos e externos. Esses últimos possuem maior familiaridade com o regime de caixa, o que corrobora estudos internacionais, sugerindo que certas experiências de outros países na implantação do regime de competência no setor público podem servir de base para o caso brasileiro.

Outro mérito do trabalho de Vasconcelos *et al.* (2012) foi o de considerar, além de estudos estrangeiros, alguns dos estudos nacionais anteriores e, por isso, a revisão de literatura apresenta robustez de conteúdo. Esse fato, aliado ao rigor metodológico apresentado, faz com que não sejam detectados pontos fracos que mereçam ser elencados para este estudo.

4.3 Classificação das Pesquisas Quanto à Abordagem

De forma geral, pode-se segregar os estudos realizados no Brasil sobre o regime de competência no setor público, de acordo com os critérios de seleção da amostra desta pesquisa, em três grupos: os que estudam a receita; os que estudam a despesa e os que estudam o processo de implantação do regime de forma geral. Alguns trabalhos poderão ser incluídos em mais de um grupo, mas considera-se que a classificação auxilia na comparação.

Três foram os estudos que abordaram a receita pública pelo princípio da competência. Ramos (2007) buscou evidenciar que, para algumas receitas, é perfeitamente possível respeitar o princípio da competência, como receita de aluguel. Já Borges *et al.* (2010) consideram que até mesmo as receitas tributárias são passíveis de reconhecimento com base no princípio da competência, devido ao avanço na tecnologia. Silva (2006), contudo, considera que não há vantagem em reconhecer receitas públicas pelo princípio da competência, pois o gestor não pode contar com um recurso que ainda não está no caixa.

Quanto à despesa pública, sete trabalhos trataram do assunto. Três estudos aplicaram o princípio da competência no registro de restos a pagar não processados. Silva e Lima (2009) e Ramos (2007) consideram que não atendem ao referido princípio. Costa *et al.* (2011) estudaram o impacto da aplicação do regime de competência no reconhecimento dos restos a pagar não processados, além das despesas de exercícios anteriores, na situação financeira de vários municípios. Outros quatro trabalhos consideraram o município como objeto de estudo, evidenciando o impacto nos indicadores fiscais (SÓTHE, SCARPIN, 2010a, 2010b) e na estrutura patrimonial (Ibid, 2010c, 2011).

No que se refere ao processo de convergência, foram cinco os trabalhos realizados. Borges *et al.* (2010) consideram que a despesa, assim como a receita, reconhecida pelo regime de competência, favorece o alcance dos objetivos do modelo de gestão adotado em Minas Gerais desde 2002. Vasconcelos *et al.* (2012) evidenciam que preparadores de informação contábil tendem a dar maior importância ao regime de competência que os usuários dessa informação. Cruvinel e Lima (2011), por sua vez, evidenciam a relutância por parte do TCU em relação ao processo de convergência devido a uma possível ilegalidade do regime de competência em face da Lei nº 4.320/64. Amaral e Lima (2012) acreditam que a adoção do regime de competência pode reduzir o impacto dos efeitos do chamado ciclo político. Já

Herbest (2010) evidencia os problemas e dificuldades de outros países em implantar e executar o regime de competência e conclui que a mudança de regime contábil teve pouco ou nenhum sucesso em diversos países, sendo a falta de vontade política a principal causa.

Apesar da classificação proposta, contudo, existe pouca interação entre as pesquisas em cada classe, com raras exceções.

5 CONCLUSÕES

O objetivo desta pesquisa foi identificar as contribuições da academia para a compreensão da aplicação do regime de competência na contabilidade pública no Brasil. Estão fora do escopo, portanto, pesquisas não divulgadas em veículos acadêmicos, como congressos e revistas científicas. Algumas contribuições relevantes poderiam surgir em outros ambientes, como congressos técnicos, reuniões de especialistas, fóruns, entre outros, e algumas discussões acadêmicas provavelmente tiveram como ponto de partida justamente inquietações reveladas nesses ambientes. Outra limitação dos resultados diz respeito ao período observado, 2005-2012, pois seria possível haver contribuições antes disso. Uma mudança de paradigma não surge do nada e os estudos anteriores, mesmo que não tenham abordado diretamente o tema, possivelmente influenciaram os estudos abordados no período considerado na presente pesquisa. Sendo assim, o foco da pesquisa foi identificar as propostas dos estudos já realizados sobre o tema no meio acadêmico, apontando pontos convergentes e divergentes.

Como principal ponto de concordância, os estudos sobre o regime de competência são quase todos favoráveis ao processo de convergência, com exceção do de Silva (2006), que difere de estudos internacionais, nos quais se observa grupos contra e a favor mais bem definidos. Os autores da presente pesquisa acreditam que, pelo menos do ponto de vista teórico, o regime de competência é adequado para a contabilidade do setor público. A contabilidade por competência possui limitações, é claro, pois nem todos entendem o significado de um resultado contábil que ainda não se realizou financeiramente, mas essa mesma dificuldade está presente no setor privado. No entanto, a contabilidade por competência não deve ser vista como substituta da contabilidade orçamentária, mas como complementar, fornecendo informações relevantes a partir do respeito aos princípios de contabilidade, enquanto que a movimentação financeira é evidenciada por meio da execução orçamentária.

Algumas experiências internacionais têm sugerido que o regime de competência é vantajoso para o setor público, mas a aplicabilidade é dificultada, não por razões técnicas ou teóricas, mas por resistência política. O orçamento público é, antes de mais nada, uma peça política, que busca alocar recursos de acordo com o que é considerado prioritário pelo gestor e pelas casas legislativas, e parece haver receio de que a contabilidade por competência possa restringir o poder discricionário. Apesar disso, o regime de competência parece um caminho sem volta e está se disseminando por diversos países. Isso reforça o papel das pesquisas sobre o tema, científicos ou não, auxiliando na solução de problemas reais. É possível que no futuro, a partir das experiências oferecidas por casos reais de adoção integral do regime de competência, surjam novos estudos que questionem a validade desse regime para o setor público, como vem ocorrendo em outros países.

Outro ponto de concordância entre os artigos analisados, pelo menos parcialmente, é que boa parte dos autores consideram que o modelo de contabilidade praticado no Brasil é o regime misto. Apesar de existir uma tendência de reinterpretação do que preceitua a Lei nº 4.320/64, que considera que a Lei se refere ao regime orçamentário e não ao regime contábil, esse entendimento não é unânime ainda, o que não representa um problema por si só. No entanto, muitos autores partiram do pressuposto de que a despesa pública no Brasil é reconhecida pelo princípio de competência. É contraditório para alguns casos, já que fazem adaptações na despesa pelo regime misto para adequá-la ao princípio da competência. Desta forma, alguns autores estudaram o impacto da mudança do regime contábil público, mas tiveram dificuldades em caracterizar o regime contábil praticado no Brasil até então. Esse mesmo ponto foi também considerado parcialmente divergente nesta pesquisa, pois nem todos os autores consideram que a despesa pública respeita o princípio da competência. Um autor chega a questionar inclusive o regime misto para o caso brasileiro, afirmando que o que se pratica é o regime financeiro (PIGATTO *et al.*, 2010).

Os autores da presente pesquisa, porém, entendem que a Lei nº 4.320/64 não se refere ao regime de contabilidade, e nem faria sentido essa pretensão, pois a referida lei trata de orçamento público, enquanto que o regime de competência da contabilidade é definido pelos princípios contábeis, que são refletidos nas normas de contabilidade, emitidas pelos organismos normatizadores. Apesar de a Lei nº 4.320/64 fazer menção ao regime de competência para as despesas, a referência é sempre o orçamento, ou seja, se trata da despesa orçamentária e de como ela vai ser

reconhecida, não para fins contábeis, mas para o controle da execução orçamentária.

Isso fica evidente a partir da literatura consolidada, pois, se os livros antigos faziam certa confusão em relação ao regime de contabilidade pública, essa confusão não existe mais, já que esses livros foram revistos e o entendimento é de que, a partir do art. 83, que trata da contabilidade, combinado com o art. 93, que trata da universidade dos registros, o regime de contabilidade patrimonial pública no Brasil é o de competência. Não quer dizer que o regime de competência seja ponto pacífico nas discussões, pois existe ainda o problema de confrontar receitas e despesas pelo regime de competência na prática. Isso pode ser complexo, já que as receitas públicas, tributos em sua maioria, não se relacionam com as despesas de forma direta.

Ainda quanto às divergências entre os estudos analisados, não há um consenso entre os autores sobre que ajustes são necessários para que a contabilidade pública observe o princípio da competência. Alguns autores consideram que parte das despesas já respeitava o princípio da competência, e acrescentam somente provisões e depreciações, por exemplo, enquanto outros deduzem algumas despesas orçamentárias, como restos a pagar não processados. Alguns autores também não levaram em consideração que muitas despesas orçamentárias não representam, necessariamente, uma despesa contábil, como a aquisição de materiais de consumo para estoque, compra de um veículo, construção de um edifício, etc. Dessa forma, restam prejudicadas as análises e a comparação entre os resultados das pesquisas. Em alguns casos, essas divergências poderiam ser menores se os autores considerassem os estudos já realizados. Com exceção de Costa *et al.* (2011) e

Vasconcelos *et al.* (2012), os demais autores não citaram outros trabalhos presentes nessa amostra. No que se refere à literatura internacional, quatro artigos da amostra concentram 83,76% das referências utilizadas, mas a maioria dos autores concentrou sua revisão de literatura em leis e normas.

Conclui-se, portanto, que os estudos nacionais sobre a adoção do regime de competência no setor público não evidenciam tendências bem definidas. Os trabalhos publicados em congressos não são levados adiante – com exceção das de Söthe e Scarpin (2010c) – com a publicação também em periódicos. Também não há uma sequência nos estudos nem por outros autores, nem pelos próprios. Mesmo os autores que consideraram as pesquisas nacionais já realizadas, o fizeram em sua revisão de literatura, e não para explorar algum aspecto não abordado anteriormente. Os resultados encontrados também não permitem comparação, em alguns casos, pois não resultam de testes empíricos, mas decorrem de uma metodologia por vezes questionável. Dessa forma, as contribuições da academia para o desenvolvimento de uma compreensão acerca do regime de competência aplicado ao setor público se mostram bastante fragmentadas, o que não favorece um aprimorar crescente e pode tornar lento o avanço da ciência em relação ao tema.

Apesar disso, representam o estado da arte em pesquisas sobre o assunto e, como em todo processo de crescimento, o início tende a apresentar mais falhas do que acertos. Contudo, alerta-se para que pesquisas futuras atentem para os estudos existentes, tanto nacionais como estrangeiros, de forma a melhor direcionar suas linhas de pesquisa, evitando cometer os mesmos equívocos, contribuindo para preencher as lacunas existentes sobre o tema em foco.

REFERÊNCIAS

AMARAL, G. F.; LIMA, D. V. A Contribuição da Nova Contabilidade Pública sobre os efeitos dos Ciclos Políticos no Brasil. In: ENCONTRO DA DIVISÃO DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA/APB DA ANPAD, 5., Salvador. **Anais...** Salvador: ANPAD, 2012. CD-ROM.

BESEN, G.; HUPPES, C. M. Contabilidade Pública: levantamento das publicações no congresso USP de Controladoria e Contabilidade nos anos de 2004 a 2011. In: CONGR. INTERN. DE ADMINISTRAÇÃO, Ponta Grossa, 2012. **Anais...** Ponta Grossa: ADM, 2012. Disponível em: <<http://www.admpg.com.br/2012/selecionados.php>>. Acesso: 13 nov. 2012.

BORGES, T. B. *et al.* Desmistificação do Regime Contábil de Competência. **Rev. Adm. Pública**, Rio de Janeiro, v. 44, n. 4, 877-901, jul./ago. 2010.

BRASIL. Congresso Nacional. **Projeto de Lei Complementar nº 229/09**. Disponível em: <<http://www6.senado.gov.br/mate-pdf/80209.pdf>>. Acesso em: 4 dez. 2012.

_____. **Lei nº 4.320**, de 17 de março de 1964. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm>. Acesso: 13 jul. 2012.

_____. **Lei nº 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso: 4 dez. 2012.

_____. Ministério da Fazenda. **Portaria nº 184**, de 25 de agosto de 2008. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/portugues/legislacao/portarias/2008/portaria184.asp>>. Acesso: 4 dez. 2012.

BROTTI, V.; LAFFIN, M.; BORGERT, A. Orçamento Público: levantamento dos artigos, dissertações e teses no Brasil entre 1980 e 2005 em algumas das principais fontes de publicações disponíveis em meio eletrônico. In: CONGR. USP DE CONTROL. E CONTABILIDADE, 7., 2007. São Paulo. **Anais...** São Paulo: USP, 2007. Disponível em: <http://www.congressusp.fipecafi.org/artigos72007/an_resumo.asp?con=1&cod_trabalho=353>. Acesso: 8 nov. 2012.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público**. Disponível em: <<http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/Default.aspx>>. Acesso: 4 dez. 2012.

_____. **Resolução nº 750**, 29 de dezembro de 1993. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_750.doc>. Acesso: 5 nov. 2012.

COSTA, J. I. F. *et al.* Regime de Competência Aplicado ao Setor Público: uma análise no reconhecimento dos restos a pagar não processados e despesas de exercícios anteriores dos municípios brasileiros. In: CONGR. ANPCONT, 5., Vitória. **Anais...** Vitória: ANPCONT, 2011. Disponível em: <<http://www.anpcont.com.br/site/materia.php?id=70>>. Acesso: 7 nov. 2012.

CRUVINEL, D. P.; LIMA, D. V. Adoção do Regime de Competência no Setor Público Brasileiro sob a Perspectiva das Normas Brasileiras e Internacionais de Contabilidade. **Rev. Educ. Pesq. Contabilidade**, v. 5, n. 3, art. 4, p. 69-85, set/dez. 2011.

DAVIS, N. Accrual Accounting and the Australian Public Sector: a legitimization explanation. **Australasian Accounting Business and Finance Journal**, v. 4, n. 2, p. 59-78, 2010.

DEACONU, A.; NISTOR, C. S.; FILIP, C. The Impact of Accrual Accounting on Public Sector Management: an exploratory study for Romania. **Transylvanian Review of Administrative Sciences**, n. 32, p. 74-97, 2011.

FORTES, J. **Contabilidade Pública**: orçamento público, Lei de Responsabilidade Fiscal, teoria e prática. 9. ed. Brasília: Franco & Fortes, 2006.

GUTHRIE, J. Application of Accrual Accounting in the Australian Public Sector: rhetoric or reality? **Financial Accountability & Management**, v. 14, n. 1, p. 1-19, fev. 1998.

HERBEST, F. G. Regime de Competência no Setor Público: a experiência de implementação de diversos países. In: CONGR. ANPCONT, 4., Natal. **Anais...** Natal: ANPCONT, 2010. Disponível em: <<http://www.anpcont.com.br/site/materia.php?id=47>>. Acesso: 8 jul. 2012.

INTERNATIONAL PUBLIC SECTOR ACCOUNTING STANDARDS BOARD (IPSASB). **Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements**. 2012 ed. v.1. New York: IFAC, 2012. Disponível em: <<http://www.ifac.org>>. Acesso: 5 dez. 2012.

KOHAMA, H. **Contabilidade Pública**: teoria e prática. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

LIMA, D. V.; CASTRO, R. G. **Contabilidade Pública**: integrando União, Estados e Municípios (Siafi e Siafem). 3. ed. 2. reimpr. São Paulo: Atlas, 2009.

MACHADO, N.; HOLANDA, V. B. Diretrizes e Modelo Conceitual de Custos para o Setor Público a partir da Experiência no Governo Federal do Brasil. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 44, n. 4, p. 791-820, jul/ago. 2010.

MARTÍ, C. Accrual Budgeting: accounting treatment of key public sector items and implications for fiscal policy. **Public Budgeting & Finance**. Verão, p. 45-65, 2006.

PIGATTO, J. A. M. *et al.* A Importância da Contabilidade de Competência para a Informação de Custos Governamental. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 44, n. 4, p. 821-837, jul/ago. 2010.

RAMOS, P. R. A. Os Princípios Contábeis da Oportunidade e da Competência e o Artigo 35 da Lei nº 4.320/1964. **Rev. Bras. Contabilidade**, Brasília, n. 164, mar/abr. 2007.

REIS, H. C. Regime de Caixa ou de Competência: eis a questão. **Revista de Administração Municipal**. Rio de Janeiro, v. 52, n. 260, p. 37-48, out./dez. 2006.

SILVA, L. M. **Contabilidade Governamental**: um enfoque administrativo da nova contabilidade pública. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

SILVA, M. C. Uma Análise Crítica sobre a Utilização do Princípio da Competência no Setor Público. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, Florianópolis, v. 5, n. 15, p. 35-44, ago/nov. 2006.

SILVA, T. C. C.; LIMA, D. V. A adoção do princípio da competência no tratamento contábil dos restos a pagar. In: CONGR. USP DE CONTROL. E CONTABILIDADE, 9., 2009. São Paulo. **Anais...** São Paulo: USP, 2009. Disponível em: <www.congress USP.fipecafi.org/artigos92009/168.pdf> Acesso: 8 nov. 2012.

SINGH, R. D. Regime de competência no setor público: estudo de caso dos relatórios financeiros de conselhos governamentais locais em Fiji. **Rev. Contr. e Administração**, v. 4, n. 1, jan./jun. 2008.

SÖTHE A.; SCARPIN, J. E. Alteração do Regime Contábil no Setor Público: impactos nos indicadores fiscais dos municipais. In: SEMEAD, 13., São Paulo. **Anais...** São Paulo: FEA/USP, 2010a. Disponível em: <http://www.ead.fea.usp.br/Semead/13semead/resultado/an_resumo.asp?cod_trabalho=28>. Acesso: 11 nov. 2012.

_____. Estudo nº 14 do IFAC: impactos na implementação do regime de competência no governo municipal de Iporã do Oeste - SC. In: CONGR. USP DE CONTROL. E CONTABILIDADE, 10., São Paulo. **Anais...** São Paulo: USP, 2010b. Disponível em: <http://www.congress USP.fipecafi.org/artigos102010/an_indicearea.asp?letra=b&pagina=2&con=1>. Acesso: 8 nov. 2012.

_____. Implementação do Regime de Competência no Setor Público: impactos na estrutura patrimonial dos governos municipais da microrregião de São Miguel do Oeste - SC. In: CONGR. ANPCONT, 4., Natal. **Anais...** Natal: ANPCONT, 2010c. Disponível em <<http://www.anpcont.com.br/site/materia.php?id=47>>. Acesso: 7 nov. 2012.

_____. Transição para o Regime Contábil de Competência no Setor Público: impactos na estrutura patrimonial dos municípios. **Rev. Inform. Contábil**, v. 5, n. 2, p. 64-81, abr/jun. 2011.

SOUZA, F. C.; SIQUEIRA, J. F. A Convergência da Nova Administração Pública para Governança Pública: uma análise dos artigos internacionais e nacionais publicados entre 2000 e 2006. In: CONGR. USP DE CONTROL. E CONTABILIDADE, 7, São Paulo. **Anais...** São Paulo: USP, 2007. Disponível em: <http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos72007/an_resumo.asp?con=1&cod_trabalho=563>. Acesso: 13 nov. 2012.

VASCONCELOS, A. F. *et al.* O Regime de Competência no Setor Público Brasileiro: uma pesquisa empírica sobre a utilidade da informação contábil. In: CONGR. USP DE CONTROL. E CONTABILIDADE, 12, São Paulo. **Anais...** São Paulo: USP, 2012. Disponível em: <http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos122012/an_indicearea.asp?letra=f&con=1>. Acesso: 8 nov. 2012.

WYNNE, A. Is the Move to Accrual Based Accounting a Real Priority for Public Sector Accounting? **Association of Chartered Certified Accountants**, 31 p., jan. 2004.