

A “TORRE DE BABEL” DOS ESTUDOS SOBRE O REGIME DE COMPETÊNCIA NO SETOR PÚBLICO BRASILEIRO: OS DESENCONTROS DA DISCUSSÃO ACADÊMICA

Neuton Alcedir de Lima Amaral

Especialista em Contabilidade Pública pela Universidade Gama Filho
Mestrando em Contabilidade na Universidade Federal de Santa Catarina
Bolsista da Fapesc/SC - Brasil
Campus Universitário, CSE/CCN, Trindade
Florianópolis – SC, 88040-510
Fone: (48) 3721-9383
E-mail: neuton.amaral@ufsc.br

Camila Bolfe

Bacharel em Ciências Econômicas pela Universidade do Estado de Santa Catarina
Mestranda em Contabilidade na Universidade Federal de Santa Catarina
Campus Universitário, CSE/CCN, Trindade
Florianópolis – SC, 88040-510
Fone: (48) 3721-9383
E-mail: camilabolfe@bol.com.br

Ernesto Fernando Rodrigues Vicente

Pós-doutor pela Faculdade de Economia do Porto
Professor Adjunto da Universidade Federal de Santa Catarina
Campus Universitário, CSE/CCN, Trindade
Florianópolis – SC, 88040-510
Fone: (48) 3721-9383
E-mail: e.fernando@cse.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 no tema.

Palavras-chave: Regime de competência; Regime contábil; Contabilidade pública; NBCASP.

Área Temática: Contabilidade para Usuários Externos

1 INTRODUÇÃO

A contabilidade está sofrendo 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 (NBCASP), com base nos pronunciamentos do IPSASB, órgão nomeado pelo *International Federation of Accountants* (IFAC) para emitir normas internacionais de contabilidade pública. Atualmente, 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 na 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 resolvidos 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 há atualmente uma interação entre profissionais contábeis da área pública e pesquisadores, principalmente em fóruns e congressos, muitos destes 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. Para se atingir o objetivo, foi realizada uma revisão crítica das interrelações entre os estudos acadêmicos nacionais a respeito do princípio da competência no setor público, bem como identificar as 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 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. Nesse contexto, a maioria dos países adota o regime baseado em caixa, ou uma variação deste. 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 Européia, o *World Bank* e o *Internacional Monetary Fund* (IMF) (HERBEST, 2010, COSTA et al, 2011). A adoção do regime de competência na Romênia, por exemplo, foi uma condição imposta pela União Européia para que esse 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, sendo que 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 Co-operation and Development* (OCDE) já haviam 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.

¹ movimento de reforma que surgiu na década de 1980.

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 NBCASP surgiram com a publicação das Resoluções CFC nº 1.128 à 1.137, de 25 de novembro de 2008, e pela Resolução CFC 1.366/11, que acrescentou normatização sobre os sistemas de custos nas NBCASP, e se tornassem 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, sendo o orçamento utilizado para a programação de entradas e desembolsos nos próximos exercícios e 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 NBCASP, seguiu-se um movimento de separação entre regime orçamentário e regime contábil, principalmente por meio da reinterpretação 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 esta interpretação, apesar de a referida lei não mencionar em nenhum momento o regime de contabilidade governamental. O Tribunal de Contas da União (TCU) também sinalizou ter este entendimento, quando recomendou à STN que abandone 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 atualmente uma nova interpretação do chamado regime misto de contabilidade do setor público nas novas edições de seus livros, no qual 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 NBCASP.

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, atualmente, 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 METODOLOGIA

A pesquisa caracteriza-se como descritiva, utilizando-se da análise de conteúdo e de algumas técnicas bibliométricas. A base de dados foi composta por 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 NBCASP, 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 em 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 eventos 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 tratava do regime de competência no setor público. Desta forma, 14 artigos foram selecionados.

Tabela 1: Artigos selecionados

Periódico ou evento	Ano	Qtde.
ANPCONT – Congresso ANPCONT	2010	2
	2011	1
Congresso USP de Controladoria e Contabilidade	2009	1
	2010	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 periódicos 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. Destes 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	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 et al.	2010
Alteração do Regime Contábil no Setor Público: impactos nos indicadores fiscais dos municípios	Söthe; Scarpin	2010a
Desmistificação do Regime Contábil de Competência	Borges et al.	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 et al.	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 et al.	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, estes estudos poderiam ter sido 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 de 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 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, sendo 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 atualmente. 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 et al, 2010	5	0	2	7	6	0
Söthe; Scarpin, 2010a	0	6	0	15	6	1
Borges et al, 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 et al, 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 et al, 2012	14	3	2	6	0	0

Fonte: dados da pesquisa.

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 reinterpretação do chamado regime contábil misto para a contabilidade governamental, sendo que 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 reinterpretação 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 a reinterpretação da Lei nº 4.320/64 no que se refere ao regime misto, pois não fazem menção a esse respeito. Além disso, estes autores fizeram referências a livros antigos, sendo que muitos desses livros foram reeditados nas versões mais atuais e aderiram a nova interpretação do regime misto, o que indica que muitos dos autores de artigos desta 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 referir-se 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 pela Lei nº 4.320/64, é registrada pelo princípio da competência (BORGES et al. 2010, COSTA et al, 2011, SILVA, 2006, SILVA; LIMA, 2009), mas alguns 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 desta 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 Iudícibus – 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, mas 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 que são 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 interpretavam os livros sobre o tema antes das NBCASP. Ademais, consideram que o regime de contabilidade pública praticado historicamente no Brasil foi o regime financeiro, e não misto, ou mesmo de caixa, tanto para receitas, quanto para despesas. No regime financeiro, receitas são reconhecidas pela arrecadação, e não pelo efetivo recebimento, e as 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

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

decorrência de erros e acertos e esta seção tem como objetivo analisar os pontos fortes e fracos de cada trabalho, 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. Para um trabalho publicado em 2006, antes da edição das NBCASP, que ocorreu em 2008, pode-se considerar que foi uma atitude louvável, até porque a maior parte dos teóricos sobre contabilidade pública não havia ainda apresentado essa interpretação, que atualmente 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 e também não percebeu a oportunidade de sugerir a constituição de provisão para devedores incobráveis. O autor 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 próprio estudo de caso não apresenta nenhuma solução. Somente é mostrada uma situação fictícia inicial e o restante do raciocínio é composto de opiniões do autor.

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 NBCASP. 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 veríamos essa revolução da contabilidade pública a partir do ano de 2008, com o surgimento das NBCASP. Apesar disso, considera-se que esta 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 NBCASP.

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 (atualmente 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 afirmar 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 evidência 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 evidência 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, pois os dados são os mesmos, tanto para a amostra quanto 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 (SÖTHER, 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 (SÖTHER, SCARPIN, 2010b), no qual apresentam as variações em cada ano para somente um dos cinco municípios analisados nos demais trabalhos dos autores, sendo que 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” (SÖTHER, SCARPIN, 2010b). Se o 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, pois somente neste 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 (SÔTHE, SCARPIN, 2010c) foi publicado em um periódico (SÔTHE, 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. Esta 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 quanto práticos, sendo que 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 pelo TCU, nos 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.

Como fator negativo, o trabalho possui um parágrafo de seis linhas em duplicidade e

outros três parágrafos – dois com quatro linhas e um com cinco – também duplicados. Essas inconsistências não foram percebidas pelos autores do trabalho, pelos avaliadores e pelos editores da revista na qual o artigo foi publicado, o que pode ser um indício de que a revisão pelos pares não foi rigorosa.

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 sendo possível afirmar que os resultados encontrados pelos autores representem 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 Costa et al. (2011) que trataram dos efeitos nos restos a pagar ocasionado 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 melhorias 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 compararam com resultados tanto de estudos internacionais quanto 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, sendo que estes últimos possuem maior familiaridade com o regime de caixa, o que corrobora com 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, sendo que 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 estudos consideraram o município como objeto de estudo, evidenciando o impacto nos indicadores fiscais (SÖTHE, SCARPIN, 2010a, 2010b) e na estrutura patrimonial (Ibid, 2010c, 2011).

No que se refere ao processo de convergência, foram cinco 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 que a falta de vontade política é a principal causa.

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

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS E CONCLUSÃO

O objetivo desta pesquisa foi identificar as contribuições da academia para a compreensão da aplicação do regime de competência na contabilidade pública no Brasil. Como principal ponto de concordância, os estudos sobre o regime de competência são quase todos favoráveis ao processo de convergência, com exceção de Silva (2006), o que difere de

estudos internacionais, nos quais se observa grupos contra e a favor mais bem definidos. É possível que no futuro, a partir das experiências oferecidas por casos reais de adoção integral do regime de competência, surjam outros estudos que questionem a validade desse regime para o setor público, como vem ocorrendo em outros países.

Outro ponto de concordância, pelo menos parcial, 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 nº4.320/64, 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 que a despesa pública no Brasil é reconhecida pelo princípio de competência, o que significa uma incoerência para alguns casos, já que faziam 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 como parcialmente divergente nesta pesquisa, pois nem todos os autores consideram que a despesa pública respeita o princípio da competência, e 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).

Ainda quanto às divergências, 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. Desta 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 nesta 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, com isso, 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 de Söthe e Scarpin (2010c) – com a publicação também em periódicos e 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. Desta 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 quanto 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.

BESSEN, 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/civil_03/leis/14320.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. 12.

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.congressosp.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://www.cfc.org.br/sisweb/sre/confirmacao.aspx>>. Acesso: 4 dez. 12.

_____. *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 legitimation 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. *Rev. Adm. 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. *Rev. Adm. 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*, n. 164, mar/abr. 2007.

REIS, H. C. Regime de Caixa ou de Competência: eis a questão. *Rev. Adm. 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. *Rev. Catar. Ciência Cont.*, 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.congressusp.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*, vol. 4, nº 1, jan./jun. 2008.

SÖTHER 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.congressosp.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.

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.