



Este trabalho está licenciado sob uma [Licença Creative Commons Attribution 3.0](https://creativecommons.org/licenses/by/3.0/).

Fonte: <http://www.repec.org.br/index.php/repec/article/view/185>. Acesso em: 16 out. 2013.



## **ADOÇÃO DO REGIME DE COMPETÊNCIA NO SETOR PÚBLICO BRASILEIRO SOB A PERSPECTIVA DAS NORMAS BRASILEIRAS E INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE**

### **THE ADOPTION OF THE ACCRUAL REGIME IN BRAZIL'S PUBLIC SECTOR FROM THE PERSPECTIVE OF BRAZILIAN AND INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS**

### **ADOPCIÓN DE LAS NORMAS DE SISTEMA DE COMPETENCIA EN EL SECTOR PÚBLICO BRASILEÑO EN LA PERSPECTIVA DE LAS NORMAS BRASILEÑAS E INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD**

**DANIEL PEREIRA CRUVINEL**

*Graduado em Ciências Contábeis - UnB - Especialista em Contabilidade Pública - UnB - Analista Pericial em Contabilidade - Ministério Público do Distrito Federal e Territórios. E-mail: danielcruvinel@hotmail.com*

**DIANA VAZ DE LIMA**

*Doutoranda em Ciências Contábeis pelo Programa Multiinstitucional e Inter-regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis UnB/UFPB/UFRN. Professora Assistente do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Universidade de Brasília. Endereço: Campus Universitário Darcy Ribeiro. Endereço: Prédio da FACE - Salas B1-02 - Asa Norte, 70910-900 - Brasília, DF - Brasil. E-mail: diana\_lima@unb.br*

#### **RESUMO**

Este trabalho tem por objetivo analisar a adoção do regime contábil de competência pelo setor público brasileiro sob a perspectiva das Normas Brasileiras e das Normas Internacionais de Contabilidade. Trata-se de um ensaio baseado em pesquisa bibliográfica e

documental que analisa o disposto nas normas brasileiras e internacionais sobre o tema, confrontando também os aspectos legais sob a perspectiva da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), do Tribunal de Contas da União (TCU) e da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN). A justificativa para o estudo está na percepção de que a Contabilidade deve ser base para o planejamento da ação governamental, devendo refletir a essência das transações e não meramente a sua forma legal. A inovação consiste em considerar que o orçamento e a Contabilidade devem possuir a mesma base para efeito de comparabilidade e em trazer a adoção do regime contábil de competência integral sob a perspectiva do *Study 14* da IFAC. Conclui-se que entre os resultados esperados com a adoção do regime de competência integral na Contabilidade Pública Brasileira está o registro contábil das transações quando da ocorrência do fato gerador e não no momento do seu pagamento ou recebimento, fazendo com que informações que antes não integravam as contas públicas possam ser registradas e reconhecidas contabilmente nas demonstrações do período em que se relacionarem.

**Palavras-chave:** Regime de Competência; Setor Público Brasileiro; Normas Brasileiras de Contabilidade; Normas Internacionais de Contabilidade.

## ABSTRACT

This paper aims to analyze the adoption of the accrual accounting regime within the Brazilian government, from the perspective of Brazilian and international accounting standards. This essay is based on bibliographical and documentary research, which analyzed the provisions made by Brazilian and international standards on the subject, also confronting the legal aspects as viewed by the National Treasury (STN), Court of Auditors (TCU) and Attorney General of the National Treasury (PGFN). The justification for this study lies in the perception that accounting must be the basis for the planning of government action, that it should reflect the substance of transactions and not merely their legal form. The novelty consists in considering that budget and accounting should share the same basis for a comparative effect and in pushing for the adoption of a full accrual accounting regime from the perspective of IFAC's *study 14*. It is concluded that among the expected results from the adoption of a full accrual regime by Brazil's public accounting, is the accounting register of transactions upon the occurrence of a triggering event and not at the time of payment or receipt, so that information which was not once integrated with the public accounts may be registered and recognized through the accounting statements gathered from the period in which they were related.

**Keywords:** Accrual Regime; Brazilian Public Sector; Brazilian Accounting Standards; International Accounting Standards.

## RESUMEN

Este trabajo tiene como objetivo analizar la adopción del régimen contable de competencia en el sector público brasileño desde la perspectiva de las normas brasileñas y las normas internacionales de contabilidad. Este es un ensayo basado en la literatura de investigación y documentos que analizan las disposiciones de las normas nacionales e internacionales sobre el tema, comparando también los aspectos legales desde la perspectiva de la Secretaría del Tesoro Nacional (STN), Tribunal de Cuentas (TCU) y el Procuraduría General de la Hacienda Nacional (PGFN). La justificación para el estudio es la percepción de que las cuentas deben ser la base para la planificación de la acción gubernamental y debe reflejar la substancia de las transacciones y no meramente su forma legal. La innovación consiste en considerar que el presupuesto y las cuentas deben tener las mismas bases para efectos de comparación y para incluir la adopción de la base completa de valores devengados desde la perspectiva del *study 14* de la IFAC. Llega a la conclusión de que entre los resultados esperados con la adopción del régimen de competencia integral en la contabilidad pública brasileña están las operaciones contables sobre la ocurrencia de un evento de generador y no en el momento del pago o la recepción, por lo que informaciones que antes no formaban parte de las cuentas públicas puedan ser registradas y reconocidas de manera contable en las demostraciones del periodo en que son relacionadas.

**Palabras clave:** Régimen de Competencia; Sector Público Brasileño; Normas Brasileñas de Contabilidad; Normas Internacionales de Contabilidad.

## 1. INTRODUÇÃO

Segundo Nascimento (2007, p. 44), a harmonização contábil está relacionada à adequação da Contabilidade de vários países aos fundamentos e regras de uma mesma norma ou conjunto de normas ou às práticas contábeis mundialmente existentes sob consenso, e não sob imposição. Com a Contabilidade Pública não é diferente, havendo cada vez mais a necessidade de confrontação entre as finanças públicas de diversas nações para que existam parâmetros que permitam verificar o desempenho de cada uma delas.

No setor privado, o processo de harmonização foi iniciado, em 1973, com a criação do *International Accounting Standards Committee* – IASC cujo objetivo era formular e publicar, de forma totalmente independente, um novo padrão de normas contábeis internacionais que fosse mundialmente aplicado. O *International Accounting Standards Board* – IASB foi criado em 2001 e assumiu as responsabilidades técnicas do IASC.

No setor público, esse papel coube à *International Federation of Accountants* – IFAC, com a criação, em 2000, do Comitê do Setor Público, quando começaram a ser emitidas

as primeiras Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público (IPSAS, em inglês) voltadas para a Contabilidade governamental.

No Brasil, a revolução na Contabilidade Governamental inicia-se em 2008 com a publicação, pelo Ministério da Fazenda, da Portaria nº. 18 iniciando oficialmente o processo de convergência das práticas contábeis vigentes no Setor Público Brasileiro com as Normas Internacionais de Contabilidade, sendo publicadas, no mesmo ano, as primeiras Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC).

Segundo Chan (2010, p. 3), a reforma da Contabilidade Governamental é considerada parte da melhoria da gestão financeira pública e, como tal, presume-se que contribua para o desempenho do governo e, pelo menos indiretamente, para o desenvolvimento de uma nação.

Diante da perspectiva das transformações trazidas pelo processo de convergência aos padrões internacionais de Contabilidade e do esforço das autoridades brasileiras em promover a visão patrimonial no âmbito do setor público, notadamente com relação à adoção do regime de competência integral, o presente trabalho traz como questão a análise da adoção do regime contábil de competência no setor público brasileiro sob a perspectiva das Normas Brasileiras e das Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

Para tratar essas questões, em relação aos procedimentos utilizados, foi realizada pesquisa bibliográfica e documental que analisou o disposto nas Normas Brasileiras e Internacionais sobre o tema, confrontando também os aspectos legais sob a perspectiva da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), do Tribunal de Contas da União (TCU) e da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN).

Quanto à abordagem, a pesquisa é qualitativa. Em que pesem os objetivos, possui características exploratórias, buscando entender o fenômeno da adoção do regime de competência integral e sua repercussão nos procedimentos contábeis aplicados ao setor público brasileiro.

Para atender a questão da pesquisa, o artigo apresenta, além dessa introdução: (i) os aspectos conceituais e os fundamentos relacionados ao regime de competência; (ii) a análise do processo de convergência no Brasil em relação ao regime contábil; (iii) a adoção do regime contábil de competência integral sob a perspectiva das normas internacionais; (iv) comentários finais com recomendações para os pesquisadores de Contabilidade Pública.

## **2. ENTENDENDO O REGIME DE COMPETÊNCIA INTEGRAL**

Segundo Hendriksen e Van Breda (1999), a mudança mais importante no pensamento contábil foi a mudança do objetivo da Contabilidade (final da década de 20 e início da década de 30) passando da apresentação de informações à administração e aos credores para o fornecimento de informações financeiras a investidores e acionistas. A pressão no sentido dessa

mudança de objetivo veio do setor financeiro e das bolsas de valores e não dos contadores. O crescimento rápido das aplicações em ações de empresas, particularmente durante os primeiros anos seguintes à Primeira Guerra Mundial, gerou novas necessidades de informação contábil.

Com isso, a busca de princípios contábeis renovou-se imediatamente após a guerra. A *American Association of Accountants* - AAA assumiu a liderança publicando sua revisão, em 1948, dos *Princípios Preliminares*.

No Brasil, em 1972, foi divulgada a expressão princípios contábeis pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), não sendo definidos, porém, quais seriam esses princípios. Finalmente, em 1981, foram definidos os primeiros Princípios de Contabilidade (PC), com a publicação da Resolução CFC nº. 530. Entretanto, segundo Niyama e Silva (2008), pouco significado prático trouxe para a profissão (técnicos, contadores e auditores), já que o sentimento, prevalecente nas empresas e também entre os contadores, era se as demonstrações financeiras estavam ou não de acordo com a legislação ou regulamentação vigente.

No ano de 1993, foi publicada a Resolução CFC nº. 750 redefinindo os PC, mas a repercussão na Administração Pública Brasileira só se deu em 2007, com a publicação da Resolução CFC nº. 1.111, que interpretou os PC sob a perspectiva do setor público. Com relação ao Princípio Contábil da Competência, foco do presente trabalho, o CFC dispôs:

O Princípio da Competência é aquele que reconhece as transações e os eventos na ocorrência dos respectivos fatos geradores, independentemente do seu pagamento ou recebimento, aplicando-se integralmente ao Setor Público.

Os atos e os fatos que afetam o patrimônio público devem ser contabilizados por competência, e os seus efeitos devem ser evidenciados nas Demonstrações Contábeis do exercício financeiro com o qual se relacionam, complementarmente ao registro orçamentário das receitas e das despesas públicas.

Em outra Resolução, nº. 1.121/2008, com o objetivo de estabelecer conceitos que fundamentassem a preparação e a apresentação de demonstrações contábeis destinadas a usuários externos, o CFC trouxe que as demonstrações contábeis, preparadas pelo regime de competência, informam aos usuários não somente sobre transações passadas envolvendo o pagamento e recebimento de caixa ou outros recursos financeiros, mas também sobre obrigações de pagamento e recursos que serão recebidos no futuro. Dessa forma, apresentam informações sobre transações passadas e outros eventos que são as mais úteis aos usuários na tomada de decisões econômicas.

A Secretaria do Tesouro Nacional (STN), à frente do processo de convergência no âmbito do setor público brasileiro, também se manifestou acerca do regime de competência, contemplando em seu **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público** (MCASP),

publicado pela Portaria STN nº. 664, de 30 de novembro de 2010, 3ª. edição, Parte III, p. 68, que as transações no setor público devem ser contabilizadas e seus efeitos evidenciados nas demonstrações contábeis dos exercícios financeiros com os quais se relacionarem, sendo reconhecidas, portanto, pelos respectivos fatos geradores.

Em maio de 2010, o CFC publicou a Resolução CFC nº. 1282, alterando a Resolução CFC nº. 750/1993 permanecendo, contudo, o entendimento de que a competência, como Princípio de Contabilidade, determina que os efeitos das transações e outros eventos sejam reconhecidos no período a que se referem, independentemente do recebimento ou pagamento.

Para fins do presente estudo, considerar-se-á regime de competência o método que reflete de forma mais aplicável o desempenho econômico no resultado do exercício, reconhecendo as receitas e despesas independentemente da entrada ou saída de recursos financeiros no caixa da entidade.

Para Nascimento (2008, p. 9), o princípio da competência determina que o momento de reconhecimento das alterações no ativo ou no passivo, das quais resultam um aumento ou diminuição no patrimônio líquido, coincide com a ocorrência do fato gerador e não quando há entrada ou saída nas disponibilidades da entidade.

No âmbito internacional, a IFAC publicou o **Preface to Internacional Public Sector Accounting Standards** no qual relata que, no momento em que as declarações financeiras são realizadas pelo regime de competência, é possível obter o desempenho financeiro, a posição financeira e a posição dos ativos líquidos e do capital próprio, enquanto quando feito pelo regime de caixa, a principal situação financeira é o fluxo de recebimentos e pagamentos (IFAC, 2010, **Handbook of Internacional Public Sector Accounting Pronouncements**, p. 14)<sup>1</sup>.

Segundo a IFAC, regime de competência significa um regime de Contabilidade em que as operações de outros eventos e condições são reconhecidas quando ocorrem (e não apenas quando o dinheiro ou o seu equivalente é recebido ou pago). Portanto, as transações e eventos são registrados na Contabilidade e reconhecidos nas demonstrações financeiras dos períodos a que se referem. Os elementos reconhecidos no âmbito da Contabilidade de exercício são os ativos, passivos, patrimônio líquido / patrimônio, receitas e despesas<sup>2</sup>.

Em busca da Contabilidade com base na competência integral, o CFC tem enfatizado em cada uma de suas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público

<sup>1</sup> When de accrual basis of accounting underlies de preparation of the financial statements, financial statements will include the statement of financial position, the statement of financial performance, the cash flow statement and the statement of changes in net assets/equity. When de cash basis of accounting underlies the preparation of the financial statements, the primary financial statement is the statement of cash receipts and payments.

<sup>2</sup> A basis of accounting under which transactions other events and conditions are recognized when they occur (and not only when cash or its equivalent is received or paid). Therefore, the transactions and events are recorded in the accounting records and recognized in the financial statements of the periods to which they relate. The elements recognized under accrual accounting are assets, liabilities, net assets/equity, revenue and expenses. (IFAC, 2003, p.241).



os procedimentos contábeis que serão incorporados na rotina das transações governamentais. A NBCT 16.5, publicada pela Resolução CFC nº. 1.132/2008, por exemplo, que trata do registro contábil, traz expressamente a necessidade de as transações serem reconhecidas com base em seus fatos geradores:

19. As transações no setor público devem ser reconhecidas e registradas integralmente no momento em que ocorrem.

21. As transações no setor público devem ser contabilizadas e os seus efeitos evidenciados nas demonstrações contábeis dos exercícios financeiros com os quais se relacionam, reconhecidas, portanto, pelos respectivos fatos geradores, independente do momento da execução orçamentária.

Ressalta-se que, no presente estudo, fato gerador é aquele que dá origem ao ato ou fato administrativo, a partir dos quais, mediante adequado processo de mensuração, são feitos o reconhecimento e o registro na Contabilidade. No caso da despesa pública, por exemplo, entende-se como fato gerador o momento da entrega do bem ou serviço.

### **3. PROCESSO DE CONVERGÊNCIA NO BRASIL EM RELAÇÃO AO REGIME CONTÁBIL**

No Brasil, diversos dispositivos legais regem a gestão da coisa pública e boa parte desses regulamentos acaba por exigir a adoção de procedimentos contábeis que viabilizem seu controle e acompanhamento. O mesmo acontece em outros seguimentos de negócios cujas peculiaridades demandam tratamentos contábeis diferenciados. Portanto, a adoção de procedimentos que atendam as tipicidades da gestão é fundamental para que a Contabilidade, em qualquer segmento, possa efetivamente colaborar no processo decisório. Aliás, essa é a característica de uma ciência social aplicada como é a Contabilidade.

Segundo Moura (2003, p. 60), as despesas governamentais são reconhecidas em decorrência da execução orçamentária, ou seja, o fato gerador para o reconhecimento das despesas não é, necessariamente, a sua efetiva realização, e sim o comprometimento orçamentário do exercício a que se refere. Quando do reconhecimento das receitas, as entidades governamentais têm como embasamento legal o que determina a Lei nº. 4.320/64, e não os fundamentos contemplados nas resoluções do CFC.

Na prática, desde o advento da Lei nº. 4.320/1964, adota-se como momento de reconhecimento da receita e da despesa na Contabilidade do setor público o regime misto, com base na interpretação do Art. 35:

Art. 35. Pertencem ao exercício financeiro:

I - as receitas nele arrecadadas;



II - as despesas nele legalmente empenhadas.

Observa-se, então, que a Contabilidade Governamental Brasileira adota para o registro das despesas o princípio de competência orçamentária, diferentemente do adotado pelas empresas do setor privado. Contudo, o entendimento da STN na Nota Técnica nº. 376/2009/CCONT/STN (apud Parecer PGFN/CAF/Nº. 510/2009) é que a intenção do legislador foi definir financeiramente o tratamento das receitas e das despesas do ponto de vista orçamentário, e não do regime contábil:

Para fins de acompanhamento da execução orçamentária, a área pública adota o regime misto para os registros da receita e despesa orçamentária. A receita segue o regime de caixa, sendo reconhecida no momento da sua arrecadação, e a despesa, o regime da anualidade orçamentária, sendo reconhecida pelo empenho, conforme descrito no art. 35, I e II, da Lei nº. 4.320/64.

Porém, a Secretaria de Macroavaliação Governamental do Tribunal de Contas da União – SEMAG/TCU, por intermédio do Ofício nº. 26/2009 (apud Parecer PGFN/CAF/Nº. 510/2009), relata que seja observada a supremacia da Lei nº. 4.320/64 frente à convergência para as normas internacionais quando esclarece que a receita deve ser reconhecida pelo regime de caixa e faz as seguintes determinações à STN:

[...] abstenha-se de adotar o regime de competência para o reconhecimento da receita pública, posto que a Lei nº. 4.320/64 estabelece o momento da arrecadação para o reconhecimento das receitas, regime de caixa, com única exceção para os créditos inscritos em dívida ativa, que devem ser reconhecidos após o transcurso do prazo para pagamento, não cabendo, portanto, interpretação extensiva dos artigos 100 e 104.

[...] abstenha-se de implementar na Contabilidade pública federal as orientações (...) das Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, emanadas de organismos estrangeiros enquanto contrárias à Lei nº. 4.320/64 ou normas correlatas.

Ademais, ainda com relação ao Ofício do TCU supracitado, informa-se que a área pública deve proceder de acordo com o princípio da legalidade estrita, não podendo a harmonização contábil prevalecer sobre uma lei ordinária:

[...] a harmonização aos ditos padrões internacionais não pode ocorrer passando por cima da lei. Ora, se até na área privada, em que impera

o princípio da legalidade ampla, necessitou-se de alterações na Lei nº. 6.404/76 (por meio da Lei nº. 11.638/2007), para fins de harmonização aos pronunciamentos dos organismos internacionais de Contabilidade, não poderia a esfera pública, que é regida pelo princípio da legalidade estrita, prescindir de alteração na lei que estabelece as normas para seus registros e demonstrações contábeis.

Por outro lado, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGFN, que foi instada a se pronunciar sobre a legalidade das normas aplicadas sobre o setor público no Parecer PGFN/CAF/Nº. 510/2009, entende que ao se reconhecer as receitas pelo seu fato gerador, não se estará descumprindo o que diz a Lei 4.320/64, e sim cumprindo o objetivo da Contabilidade pública que é a representação fiel do patrimônio das entidades a que se refere:

[...] se a Contabilidade pública no seu enfoque patrimonial deixa, por excessiva dependência do enfoque orçamentário de registrar esse fato (reconhecimento da receita pelo fato gerador), estará deixando de retratar com a fidedignidade que lhe é exigida a verdadeira situação patrimonial do ente.

Com o objetivo de aproximar as Normas Brasileiras de Contabilidade do Setor Público com as diretrizes internacionais sobre a matéria, o Ministério da Fazenda publicou, em 2008, a Portaria MF nº. 184 para promover a convergência das práticas contábeis brasileiras aos padrões internacionais de Contabilidade. No estágio de desenvolvimento econômico em que se encontra o país, o governo observou a necessidade de adotar o procedimento de boas práticas contábeis em consonância com os pronunciamentos da IFAC.

Com o objetivo de aproximar as Normas Brasileiras de Contabilidade do Setor Público com as diretrizes internacionais sobre a matéria, o Ministério da Fazenda publicou, em 2008, a Portaria MF nº. 184 para promover a convergência das práticas contábeis brasileiras aos padrões internacionais de Contabilidade. No estágio de desenvolvimento econômico em que se encontra o país, o governo observou a necessidade de adotar o procedimento de boas práticas contábeis em consonância com os pronunciamentos da IFAC.

Analisando o disposto na legislação, verificou-se que, no que tange às despesas públicas, não há aplicação do regime de competência conforme preconiza a Teoria da Contabilidade, pois o ato do empenho não configura o fato gerador da transação governamental, acontecendo apenas no estágio da liquidação da despesa o implemento de condição (Lei nº. 4.320, art. 63, § 2º, inciso III).

Diante dessa limitação, os Manuais da STN tentam compatibilizar a visão orçamentária com a visão patrimonial. No entanto, em decorrência do princípio da legalidade, como

visto anteriormente, os órgãos de fiscalização reagem a qualquer dispositivo que venha contrariar o dispositivo legal, como é o caso da interpretação do regime contábil aplicado ao setor público brasileiro.

Esse cenário reforçou a necessidade da revisão da Lei nº. 4.320/1964, materializada no Projeto de Lei de Qualidade Fiscal (LQF), o qual tramita no Senado Federal brasileiro e deixa claro novo posicionamento acerca do regime contábil<sup>3</sup>:

Art. 92. Os registros dos 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.

Contudo, na redação contemplada até o momento, o projeto de LQF procura, na mesma linha dos manuais da STN, separar os conceitos aplicáveis ao orçamento e à contabilidade:

Assim, com o objetivo de evidenciar o impacto dos fatos modificativos no patrimônio, deve haver o registro da receita sob o enfoque patrimonial (variação patrimonial aumentativa) em função do fato gerador, em obediência aos princípios da competência e da oportunidade. Ainda, no momento da arrecadação, deve haver o registro em contas específicas, demonstrando a visão orçamentária exigida no artigo 35 da Lei nº. 4.320/64. Assim, é possível compatibilizar e evidenciar, de maneira harmônica, as variações patrimoniais e a execução orçamentária ocorridas na entidade (MCASP, Parte II, p. 12).

Entende-se que caso o projeto permaneça dessa forma, a discussão sobre a adoção do regime contábil de competência integral pode não ser equacionada no Brasil, pois, atualmente, para o planejamento, o orçamento é base para a Contabilidade. Nesse sentido, estudos e práticas internacionais já vêm adotando novo posicionamento em respeito à IPSAS 24 – **Presentation of Budget Information in Financial Statements**, o qual traz que o orçamento e a Contabilidade devem possuir a mesma base para efeito de comparabilidade.

#### **4. ADOÇÃO DO REGIME CONTÁBIL DE COMPETÊNCIA INTEGRAL SOB A PERSPECTIVA DAS NORMAS INTERNACIONAIS**

Objetivando auxiliar os governos e as entidades governamentais para a transição para a Contabilidade com base na competência, o Comitê do Setor Público da IFAC publi-

<sup>3</sup> Acesso ao sítio <http://legis.senado.gov.br/mate-pdf/79600.pdf> em 22 de junho de 2010.

cou em 2003 o **Study 14**, esclarecendo os procedimentos a serem observados durante o processo de convergência aos padrões internacionais.

Dentre os benefícios apontados pelo **Study 14** para a transição dos registros contábeis com base na competência estão relacionados, o uso da Contabilidade na tomada de decisão, maior nível de detalhes de informações e o conhecimento dos totais dos ativos e passivos da entidade, além do impacto das transações de caixa que não tenham sido recebidas ou pagas. O estudo ainda ressalta a importância da competência para o conhecimento dos custos dos serviços públicos e para a projeção de fluxos de caixa.

O **Study 14** da IFAC foi criado para atender os interessados sobre o processo de transição do regime de caixa para o regime de competência. Muitos integrantes da IFAC manifestaram apoio à adoção do novo regime e procuraram orientação do Comitê de Setor Público. Ele identifica as principais questões a serem abordadas para essa transição, demonstrando, também, as abordagens alternativas que podem ser inseridas na aplicação do regime contábil de competência no setor público de uma forma eficiente e eficaz.

O **Study 14** apresenta ainda os procedimentos que devem ser adotados no processo de convergência para o regime de competência integral. São explicações de como os entes devem proceder na transição para o regime de competência integral, auxiliando os governos e as entidades governamentais que desejarem migrar para o regime de competência integral, ressaltando que o processo de transição do regime de caixa para o regime de competência requer tempo, investimento e interesse governamental.

Com relação ao orçamento, a IPSAS 24 – **Presentation of Budget Information in Financial Statements** – orienta para que as demonstrações contábeis e o orçamento possuam a mesma base para efeito de comparabilidade:

A comparação dos valores atuais com os valores originais e finais do orçamento. Essa comparação deve ser feita na mesma base da Contabilidade aprovada para o orçamento mesmo que a base seja diferente da base adotada para as demonstrações financeiras<sup>4</sup>.

A reconciliação dos valores reais em uma base orçamentária, com os montantes reais apresentados nas demonstrações financeiras quando forem diferentes as bases da Contabilidade e do orçamento<sup>5</sup>.

Segundo o **Study 14**, o orçamento pode ser feito com base em caixa ou competência, mas esclarece que como as IPSAS adotam a competência como regime contábil para

<sup>4</sup> A comparison of actual amounts with amounts in the original and final budget. This comparison is to be made on the same basis of accounting as adopted for the financial statements.

<sup>5</sup> A reconciliation of actual amounts on a budget basis, with actual amounts presented in the financial statements when the accounting and budget basis differ.

a elaboração das demonstrações contábeis, então, para efeito de divulgação, os entes que adotam o regime de caixa para o orçamento devem fazer uma reconciliação, já que, segundo a IPSAS 24, a Contabilidade deve ser base do orçamento.

Segundo a IFAC, as informações contidas nos relatórios preparados pelo regime de competência são úteis tanto para a prestação de contas quanto para a tomada de decisão. Os relatórios financeiros preparados pelo regime de competência permitem aos usuários:

- Avaliar a responsabilização de todos os recursos da entidade e o controle da utilização desses recursos;
- Avaliar o desempenho, a posição financeira e os fluxos de caixa da entidade;
- Tomar decisões sobre o futuro dos recursos<sup>6</sup>.

Em um nível mais detalhado, o regime de competência:

- Mostra como o governo deve financiar as suas atividades e conhecer as suas necessidades de tesouraria;
- Permite aos usuários avaliar a capacidade permanente de um governo para financiar as suas atividades e cumprir as suas responsabilidades e compromissos;
- Mostra a posição financeira do governo;
- Fornece um governo com a oportunidade de demonstrar uma boa gestão dos seus recursos;
- É útil para avaliar o desempenho do governo em termos de custos de seus serviços, eficiência e realizações<sup>7</sup>.

A Contabilidade Patrimonial fornece informações sobre a posição financeira e atual dos ativos e passivos e os governos, por sua vez, precisam dessas informações para tomar decisões sobre a viabilidade de financiar os serviços que pretendem fornecer, demonstrar responsabilidade perante o público em relação à gestão de ativos e passivos, reconhecida nas demonstrações financeiras, e gerir a posição de caixa e as necessidades de financiamento<sup>8</sup>.

<sup>6</sup> The information contained in reports prepared on an accrual basis is useful both for accountability and decision-making. Financial reports prepared on an accrual basis allow users to:

- Assess the accountability for all resources the entity controls and the deployment of those resources;
- Assess the performance, financial position and cash flows of the entity;
- Make decisions about providing resources to, or doing business with, the entity.

<sup>7</sup> At a more detailed level, reporting on an accrual basis:

- Shows how a government financed its activities and met its cash requirements;
- Allows users to evaluate a government's ongoing ability to finance its activities and to meet its liabilities and commitments;
- Shows the financial position of a government and changes in financial position;
- Provides a government with the opportunity to demonstrate successful management of its resources;
- Is useful in evaluating a government's performance in terms on its service costs, efficiency and accomplishments.

<sup>8</sup> Accrual accounting provides information on an entity's overall financial position and current stock the assets and liabilities. Governments need this information to: make decisions about the feasibility of financing the services they wish to provide; demonstrate accountability to the public for their management of assets and liabilities recognized in the financial statements and manager their cash position and financing requirements.

Esse cenário constitui um quadro coerente com a identificação dos atuais passivos e passivos contingentes. O reconhecimento do cumprimento das obrigações obriga o governo a reconhecer e planejar o pagamento de todos os passivos e fornece informações sobre o impacto do passivo existente sobre os recursos futuros.

Quanto às contas de resultado, informações precisas sobre as receitas ajudam os usuários e o próprio governo a avaliarem se as receitas correntes são suficientes para cobrir os custos dos programas e serviços atuais. Os governos precisam de informações sobre suas despesas a fim de avaliarem os requisitos de suas receitas e a sustentabilidade dos programas existentes, bem como o custo provável das atividades e serviços propostos.

Uma variedade de habilidades é necessária para gerenciar e manter uma alteração no regime de competência. A identificação dos tipos de habilidades necessárias e o planejamento para garantir a disponibilidade de tais habilidades são fundamentais para garantir o sucesso da transição. Uma entidade geralmente necessita de:

Esse cenário constitui um quadro coerente com a identificação dos atuais passivos e passivos contingentes. O reconhecimento do cumprimento das obrigações obriga o governo a reconhecer e planejar o pagamento de todos os passivos e fornece informações sobre o impacto do passivo existente sobre os recursos futuros.

Quanto às contas de resultado, informações precisas sobre as receitas ajudam os usuários e o próprio governo a avaliarem se as receitas correntes são suficientes para cobrir os custos dos programas e serviços atuais. Os governos precisam de informações sobre suas despesas a fim de avaliarem os requisitos de suas receitas e a sustentabilidade dos programas existentes, como o custo provável das atividades e serviços propostos.

Uma variedade de habilidades é necessária para gerenciar e manter uma alteração no regime de competência. Identificação dos tipos de habilidades necessárias e planejamento para garantir a disponibilidade de tais habilidades são fundamentais para garantir o sucesso da transição. Uma entidade geralmente necessita de:

- Indivíduos com habilidades de gerenciamento de projetos e gestão de mudança;
- Indivíduos com compreensão e experiência em política contábil;
- Pessoal chave para compreender as inter-relações entre os diferentes elementos do processo da reforma;
- Indivíduos com capacidade de inserir dados em um sistema de Contabilidade Patrimonial e extrair informações<sup>9</sup>.

<sup>9</sup> A variety of skills are required to manage and maintain to change to the accrual basis of accounting. Identification of the types of skills required and planning to ensure the availability of those skills is critical to the success of the transition. An entity will generally need:

- Individuals of project management and change management skills;
- Individuals with an understanding of an experience in accounting policy issues and systems requirements;
- Key personnel who understand the interrelationships between the different elements of the reform process;
- Individuals with the ability to record data in an accrual accounting system and to extract and explain information from the system.



Para a IFAC, as economias em transição são muitas vezes submetidas a mudanças econômicas e institucionais rápidas e podem considerar a reforma da gestão financeira como um passo necessário para a reconstrução, em curso, do setor público. Nessa medida, pode haver o apoio político para as alterações propostas. A aceitação política de mudança significa que a reforma generalizada (por exemplo, a adoção da Contabilidade por competência) é mais provável<sup>10</sup>.

Sob a perspectiva do **Study 14** da IFAC, o que se observa é que no Brasil a Contabilidade do setor público vem evoluindo apenas nos registros eminentemente orçamentários, ela não evidencia todas as contas e “esconde” passivos e despesas devido a formalidades legais e interpretações orçamentárias.

Diante do exposto, tem-se que a adoção do regime de competência integral proporcionará informação financeira mais abrangente e confiável do patrimônio público, as receitas e despesas serão alocadas segundo as metas de desempenho governamental e não apenas conforme os orçamentos previamente aprovados e ocorrerá o registro de todos os itens que compõem o patrimônio.

Mesmo com a sinalização do governo brasileiro em promover a convergência das práticas contábeis do setor público aos padrões internacionais de Contabilidade, observa-se que o posicionamento dos órgãos de controle ainda recai sobre o princípio da legalidade, devendo haver um esforço para traduzir na legislação pública brasileira os fundamentos contemplados no **Study 14** da IFAC.

## 5. CONSIDERAÇÕES E RECOMENDAÇÕES FINAIS

O presente trabalho teve como objetivo analisar a adoção do regime contábil de competência no setor público brasileiro sob a perspectiva das Normas Brasileiras e das Normas Internacionais de Contabilidade, mediante pesquisa bibliográfica e documental analisou-se o disposto nas normas brasileiras e internacionais sobre o tema, confrontando também com aspectos legais sob a perspectiva da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), do Tribunal de Contas da União (TCU) e da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN).

Com relação ao regime contábil de competência integral, o CFC publicou, em 2007, a Resolução nº. 1.111, trazendo que, sob a perspectiva do setor público, os atos e os fatos que afetam o patrimônio público devem ser contabilizados por competência e os efeitos devem ser evidenciados nas demonstrações contábeis do exercício financeiro com o qual se relacionam complementarmente ao registro orçamentário das receitas e das despesas públicas.

<sup>10</sup> Transitional economies are often undergoing rapid economic and institutional change and may regard financial management reform as a necessary step in the ongoing redevelopment of the public sector. To this extent, there may be political support for proposed changes. The political acceptance of change means that widespread reform (for example, the adoption of accrual accounting) is more likely.



O processo de convergência do setor público brasileiro aos padrões internacionais de Contabilidade iniciou-se em 2008, com a publicação, pelo Ministério da Fazenda, da Portaria 184, sendo também publicados, no mesmo ano, as primeiras Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), e o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP).

Sob a perspectiva das NBCASP, em busca da Contabilidade com base na competência integral, o CFC tem enfatizado em cada uma de suas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público os procedimentos contábeis que serão incorporados na rotina das transações governamentais. O MCASP tenta compatibilizar a visão orçamentária com a visão patrimonial.

Contudo, na prática, desde o advento da Lei nº. 4.320/1964, adota-se como momento de reconhecimento da receita e da despesa na Contabilidade do setor público o regime misto. Apesar de a STN considerar que a intenção do legislador foi definir financeiramente o tratamento das receitas e das despesas do ponto de vista orçamentário e não do regime contábil, trazendo em seus manuais as perspectivas tanto do ponto de vista orçamentário como do ponto de vista patrimonial, órgãos de controle como o TCU entendem que a área pública deve proceder de acordo com o princípio da legalidade estrita, não podendo a harmonização contábil prevalecer sobre uma lei ordinária.

Essas discussões trouxeram à tona a necessidade de revisão da Lei nº. 4.320/1964, materializada no Projeto de Lei de Qualidade Fiscal, que, na mesma linha da STN, procura compatibilizar a visão orçamentária e patrimonial, o que pode fazer com que a discussão sobre a adoção do regime contábil de competência integral não seja equacionada no Brasil, pois, atualmente, para o planejamento, o orçamento é base para a Contabilidade.

Sob a perspectiva das Normas Internacionais de Contabilidade, o que se observa é que no Brasil a Contabilidade do setor público vem evoluindo apenas nos registros eminentemente orçamentários, ela não evidencia todas as contas e “esconde” passivos e despesas devido a formalidades legais e interpretações orçamentárias. Nesse sentido, estudos e práticas internacionais já vêm adotando novo posicionamento em respeito à IPSAS 24 – **Presentation of Budget Information in Financial Statements**, a qual traz que o orçamento e a Contabilidade devem possuir a mesma base para efeito de comparabilidade.

Entre os resultados esperados com a adoção do regime de competência integral na Contabilidade Pública Brasileira está o registro contábil das transações quando da ocorrência do fato gerador e não no momento do seu pagamento ou recebimento, fazendo com que informações que antes não integravam as contas públicas possam ser registradas e reconhecidas contabilmente nas demonstrações do período em que se relacionarem.

## REFERÊNCIAS

BRASIL. Lei nº. 4320, de 4 de março de 1964. Estatui normas gerais de direito financeiro para a elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

\_\_\_\_\_. Ministério da Fazenda. Portaria Ministerial nº. 184, de 25 de agosto de 2008. Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

\_\_\_\_\_. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. Parecer PGFN/CAF/Nº. 510/2009. Manifestação sobre aspectos jurídicos do Relatório de Acompanhamento da Secretaria de Macroavaliação Governamental do Tribunal de Contas de União, o qual tem por objetivo avaliar a legalidade de registros contábeis no SIAFI, bem como das Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

\_\_\_\_\_. Projeto de Lei de Qualidade Fiscal. Disponível em <<http://www.senado.gov.br>>

\_\_\_\_\_. STN - Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público**. Parte II, 3. ed. Brasília: STN, 2010.

\_\_\_\_\_. STN - Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público**. Parte III, 3. ed. Brasília: STN, 2010.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Dispõe sobre os Princípios de Contabilidade. Resolução nº. 750, de 29 de dezembro de 1993.

\_\_\_\_\_. Resolução CFC nº. 1132/08, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBCT 16.5.

\_\_\_\_\_. Resolução CFC nº. 1.121, de 28 de março de 2008. Aprova a NBC T 1 – Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis.

\_\_\_\_\_. Resolução CFC nº. 1.111, de 29 de novembro de 2007. Aprova o Apêndice II da Resolução CFC nº. 750/93 sobre os Princípios de Contabilidade.

\_\_\_\_\_. Resolução CFC nº. 1.282, de 28 de maio de 2010. Atualiza e consolida dispositivos da Resolução nº. 750/93, que dispõe sobre os Princípios de Contabilidade.

CHAN, James L. As NICSPS e a Contabilidade Governamental de Países em Desenvolvimento. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade** – REPEC. jan./abr. 2010.

HENDRIKSEN, Eldon S; VAN BREDA, Michael F. **Teoria da Contabilidade**. Tradução de Antonio Zoratto Sanvicente. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

IFAC Internacional Federation of Accountants. **Handbook of International Public Sector Accounting Standards Board Pronouncements**. USA: IFAC, 2010.

\_\_\_\_\_. **Study 14: transition to the accrual basis of accounting: guidance for governments and government entities**. 2. ed. USA: IFAC, 2003.

MOURA, Renilda de Almeida. **Princípios Contábeis Aplicados à Contabilidade Governamental: uma abordagem comparativa Brasil-Estados Unidos**. Dissertação – Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós Graduação em Ciências Contábeis da UnB, UFPB, UFPE e UFRN, Brasília-DF, 2003.

NASCIMENTO, Leonardo Silveira do. **A Reforma da Contabilidade Governamental Brasileira: a necessária revisão dos preceitos vigentes em face das demandas de informações e do esforço de harmonização nacional e internacional**. Brasília: ESAF, 2007.

NASCIMENTO, Leonardo Silveira do. **Contabilidade Patrimonial Integral no Setor Público: os parâmetros, desafios e benefícios de sua implementação no Brasil**. Brasília: ESAF, 2008.

NIYAMA, Jorge Katsumi; SILVA, César Augusto Tibúrcio. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2008.