

# AS IMPLICAÇÕES DA MUDANÇA DO REGIME MISTO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA PARA O REGIME DE COMPETÊNCIA: UMA ANÁLISE DE ESTUDOS ANTERIORES\*

Marconi dos Santos Miranda\*\*

Sidnei Pereira da Silva\*\*\*

## RESUMO

Entre as modificações apresentadas na contabilidade pública brasileira, devido ao processo de internacionalização, está a mudança do regime contábil de escrituração. Destarte, o presente artigo tem como objetivo analisar as implicações da alteração do regime contábil de escrituração da administração pública, conforme estudos já realizados. Para atingir o objetivo proposto foi feita uma pesquisa bibliográfica e de abordagem exploratória. Foram analisados dez estudos realizados anteriormente, sendo apresentados os objetivos e resultados das respectivas pesquisas. Chegou-se ao resultado de que o regime de competência impactará significativamente a estrutura patrimonial dos governos e que o tratamento correto das receitas e despesas aperfeiçoou os resultados das entidades governamentais. Verificou-se que os impactos positivos da aplicação do regime de competência proposto pelo IFAC são possíveis de serem identificados, tendo em vista que a contabilidade por competência proporcionará aos gestores uma demonstração adequada da forma de mensuração dos elementos integrantes do patrimônio das entidades do setor público.

Palavras-chave: Harmonização da Contabilidade Pública. Regime contábil de competência. Impactos.

## 1. INTRODUÇÃO

Com o advento da globalização, os mercados também sofreram evoluções significativas em suas estruturas e meios de negociações internacionais.

Considerando essas evoluções, a contabilidade comercial brasileira foi afetada em diversos aspectos, implicando em mudanças expressivas no escopo da ciência contábil. Estas mudanças podem ser constatadas com a análise da Lei nº 11.638/07, que altera a Lei das Sociedades por Ações.

A contabilidade do setor privado iniciou o processo de harmonização em 1973, com a criação do *International Accounting Standards Committee* – IASC, que possuía o objetivo de formular e publicar um novo padrão de normas contábeis internacionais que fosse aplicado mundialmente. Posteriormente, em 2001, foi criado o *International Accounting Standards Board* – IASB, que assumiu as responsabilidades técnicas do IASC. (CRUVINEL & LIMA, 2011).

---

\* Trabalho apresentado à disciplina de Contabilidade do Setor Público II, 6º período, do curso de Ciências Contábeis, da Universidade Estadual de Montes Claros – UNIMONTES, *campus* de Salinas/MG.

\*\* Graduando em Ciências Contábeis pela UNIMONTES. E-mail: marconi.santos@hotmail.com.

\*\*\* Pós-Graduado em Gestão Contábil e Controladoria pela UNIMONTES. E-mail: sidnei@yaho.com.br.

Neste contexto, a contabilidade comercial brasileira aderiu à Internacionalização das Normas de Contabilidade, ou seja, a convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade às Normas Internacionais de Contabilidade – IFRS (*International Financial Reporting Standards*), emitidas pelo IASB.

Sob a ótica da Contabilidade Aplicada ao Setor Público, o cenário não foi diferente. O *International Federation of Accountants* – IFAC criou, em 2000, o *Public Sector Committee* – PSC (Comitê do Setor Público), iniciando assim a emissão das primeiras *International Public Sector Accounting Standards* – IPSAS. (CRUVINEL & LIMA, 2011).

No Brasil, com a publicação da Portaria nº 184/08, pelo Ministério da Fazenda, bem como das dez primeiras Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBCASP, pelo Conselho Federal de Contabilidade – CFC, iniciou-se o processo de convergências das NBCASP às IPSAS, trazendo mudanças significativas no registro e evidenciação dos atos e fatos que modificam o patrimônio público.

Nesse rol de alterações previstas está mudança do regime misto da Administração Pública para o regime de competência, proposto pelo Estudo nº 14 do IFAC. Este estudo “sugere um conjunto de diretrizes para a implantação do regime de competência, ampliando o nível informacional, transparência e responsabilização no setor público.” (SÖTHE & SCARPIN, 2011, p. 65).

Neste sentido, este trabalho tem como objetivo geral o de analisar as implicações da alteração do regime contábil de escrituração da administração pública, conforme estudos já realizados. Quanto aos objetivos específicos, o artigo procura evidenciar a necessidade de evolução da Contabilidade Aplicada ao Setor Público, identificar e conceituar os regimes contábeis utilizados atualmente e destacar os principais benefícios que o IFAC apresentou quanto à aplicação integral do regime de competência.

O presente trabalho procurou responder à seguinte questão: o que a alteração do regime de escrituração na Contabilidade Aplicada ao Setor Público trouxe para a Administração Pública Brasileira, conforme estudos realizados anteriormente?

## **2. JUSTIFICATIVA**

A Contabilidade Aplicada ao Setor Público está sofrendo constantes mudanças em sua estrutura e nos aspectos relacionados à escrituração e levantamento de informações para a elaboração das demonstrações contábeis, devendo estas evidenciar a real situação do patrimônio público com o fim de auxiliar os gestores no processo de tomada de decisão, além de fornecer um suporte significativo na instrumentalização do controle social. Tais alterações na estrutura desse ramo da ciência contábil estão pautadas no processo de harmonização às normas internacionais, sendo uma destas alterações a mudança do regime misto para o regime de competência proposto pelo Estudo nº 14 do IFAC.

Uma quantidade considerável de estudos já foi elaborada com o objetivo de analisar os impactos que a adoção integral do regime de competência trouxe para os órgãos governamentais.

Desta forma, o presente estudo se justifica pela necessidade de analisar os impactos que a aplicação do regime de competência integral acarretou à administração pública, fundamentando-se em estudos realizados anteriormente. Esta análise é altamente

relevante para que sejam compreendidos os benefícios que o regime de competência apresenta às entidades do setor público.

### **3. METODOLOGIA**

Este artigo foi desenvolvido valendo-se de uma pesquisa bibliográfica, de abordagem exploratória. Assim, as informações discutidas não serão suscetíveis de conversibilidade em números, uma vez que será feita a análise de dados não-quantitativos.

A pesquisa bibliográfica, segundo o entendimento de Martins e Theóphilo (2009, p. 54), “trata-se de estratégia de pesquisa necessária para a condução de qualquer pesquisa científica. [...] procura explicar e discutir um assunto, tema ou problema com base em referências publicadas em livros, periódicos, revistas, [...] etc.”

Ainda segundo estes autores, a pesquisa bibliográfica procura conhecer, analisar e explicar contribuições a respeito de determinado assunto, tema ou problema. A pesquisa bibliográfica corresponde a um meio de formação científica magnífico, visando à construção da plataforma teórica do estudo. (MARTINS & THEÓPHILO, 2009).

Marconi e Lakatos (2005, p. 185), a respeito da pesquisa bibliográfica, entendem que ela “abrange toda bibliografia já tornada pública em relação ao tema de estudo [...]. Sua finalidade é colocar o pesquisador em contato direto com tudo o que já foi escrito dito ou filmado sobre determinado assunto.”

Foram analisados 10 (dez) estudos acerca da alteração do regime contábil misto para o regimento de competência, no que diz respeito à escrituração dos atos e fatos que alteram o Patrimônio Público, apresentando o objetivo principal e os resultados destes estudos.

Foram discutidos temas relacionados à conceituação da Contabilidade Aplicada ao Setor Público, à necessidade da evolução deste ramo da ciência contábil, aos regimes de escrituração adotados, à aplicação integral do regime de competência, à alteração do regime contábil proposto pelo Estudo nº 14 do IFAC, à análise de estudos realizados anteriormente acerca da alteração do regime contábil misto para o regime de competência e às considerações finais.

### **4. DESENVOLVIMENTO**

#### **4.1 A Contabilidade Aplicada ao Setor Público**

Angélico (1994, p. 107-108) definiu a Contabilidade Pública como sendo “a disciplina que aplica, na administração pública, as técnicas de registros e apurações contábeis em harmonia com as normas gerais de Direito Financeiro.”

Segundo Andrade (2002, p. 27):

A contabilidade pública é uma ciência que registra, controla e estuda os atos e fatos administrativos e econômicos operados no patrimônio público de uma entidade, possibilitando a geração de informações, variações e resultados sobre a composição deste, auferidos por sua administração e pelos usuários.

A NBC T 16.1, em seu item 03, define a Contabilidade Aplicada ao Setor Público como “o ramo da ciência contábil que aplica, no processo gerador de informações, os Princípios de Contabilidade e as normas contábeis direcionadas ao controle patrimonial de entidades do setor público.”

A Contabilidade Aplicada ao Setor Público possui a função social de “refletir, sistematicamente, o ciclo da administração pública para evidenciar informações necessárias à tomada de decisões, à prestação de contas e à instrumentalização do controle social.” (NBC T 16.1, item 06).

## 4.2 Necessidade de evolução da Contabilidade Pública no Brasil

A legislação que regia a Contabilidade Pública no Brasil era, até então, retrógrada, até mesmo perante aos Princípios Fundamentais de Contabilidade ditados pelo CFC. Uma das questões emergenciais da administração pública brasileira é a substituição da Lei nº 4.320/64, nem que seja o título que disciplina a Contabilidade Pública. Para que os níveis adequados de *accountability* financeira e gerencial sejam alcançados, uma modernização e transparência da sistemática de contabilização no setor público são extremamente necessárias. (LIMA & CASTRO, 2003).

O reconhecimento das despesas públicas decorre da execução orçamentária, isto é, o fato gerador para o reconhecimento das despesas não é a sua efetiva realização, e sim o comprometimento orçamentário do exercício a que se relaciona. No que diz respeito ao reconhecimento das receitas, as entidades públicas fundamentam-se na Lei nº 4.320/64, e não nos dispositivos contemplados nas resoluções do CFC. (MOURA, 2003, p. 60 apud CRUVIEL & LIMA, 2011, p. 75).

Lima e Castro (2003) doutrinaram que, com o advento da Lei de Responsabilidade Fiscal, somente 10% (dez por cento) da necessidade de alteração da legislação aplicável à Contabilidade Pública foram resolvidos, ficando o remanescente coberto, de forma inadequada, pelas Leis de Diretrizes Orçamentárias e pelas normas infralegais, formando um sistema caótico, confuso, antijurídico e de eficácia duvidosa.

Estes autores salientaram que o foco da Contabilidade Pública era a disciplina fiscal, não se preocupando com questões relacionadas aos “custos, eficiência geral, mensuração de resultados, associação de resultados a custos, melhor controle patrimonial, entre tantos outros temas de grande importância.” (LIMA & CASTRO, 2003, p. 236).

Um dos meios evolucionais da Contabilidade Pública é a adesão às normas internacionais.

As Normas Internacionais de Contabilidade para o setor público representam um conjunto de normas desenvolvidas com base nos interesses dos diversos usuários das informações contidas nas demonstrações contábeis dos entes governamentais e que se destinam a garantir o fortalecimento da transparência fiscal na gestão dos recursos públicos. (LIMA & CASTRO, 2003, p. 238).

Lima e Castro (2003) destacaram que o Banco Mundial, em seu relatório acerca da gestão financeira pública no Brasil (*Country Financial Accountability Assessment – CFAA*), apontou para a necessidade de a Contabilidade Pública aderir aos padrões e normas internacionais de contabilidade. Desta forma, as autoridades públicas brasileiras responderam

e garantiram que já foram dados vários passos e que o país conduzia o movimento dessa direção com segurança e vagarosidade, com a assinatura, em setembro de 2001, de convênio entre o governo brasileiro, a Associação Interamericana de Contabilidade (AIC) e o Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID). Estes autores citaram que, segundo a STN, o primeiro país das Américas a adotar as Normas Internacionais de Contabilidade no setor público foi o Brasil.

#### **4.3 Regimes contábeis na Administração Pública**

A expressão “regimes contábeis” é empregada para consolidar alguns Princípios e Convenções de Contabilidade geralmente aceitos, no que diz respeito às premissas básicas adotadas no momento da escrituração, com a finalidade de preservar a transcrição da realidade do fato contábil. (ANDRADE, 2002).

##### **4.3.1 Regime de caixa**

Também classificado como regime de gestão anual, o regime de caixa corresponde àquele em que são consideradas receita e despesa do exercício a totalidade dos recebimentos e pagamentos efetuados no decurso do ano financeiro, mesmo em se tratando de receita e despesa alusivas a exercícios anteriores. (ANGÉLICO, 1994).

Registrar as receitas pelo regime de caixa trata-se de norma conservadora, tendo em vista que possui o objetivo de impedir que a execução das despesas orçamentárias exceda a arrecadação. Este regime é indicativo da necessidade de sustentar o equilíbrio entre a previsão da receita e as dotações orçamentárias. (SILVA, 2004).

Para Lima e Castro (2003, p. 260), o regime de caixa é aquele “que consiste em reconhecer a despesa no momento de seu pagamento e a receita no momento de seu recebimento.”

Conforme Andrade (2002, p. 30), o regime de caixa é:

[...] aquele que destaca como receitas e despesas todas as entradas e saídas de recursos financeiros ou não, recebidos, pagos, arrecadados ou recolhidos, efetivamente, durante o exercício financeiro, independentemente de referir-se a créditos ou a débitos de outros exercícios.

Segundo Kohama (2013), considerando este regime, tanto as receitas por arrecadar, mesmo que lançadas, como as despesas empenhadas e as liquidadas, no entanto não pagas, passam para o orçamento do exercício financeiro subsequente, integrando-o sem deixar resíduos ativos ou passivos.

“O regime de caixa, ou de gestão anual, dispensa o período adicional, bem como a apuração dos resíduos ativos ou restos a arrecadar, e dos resíduos passivos ou restos a pagar.” (ANGÉLICO, 1994, p. 113).

Reis (2006) salienta que o regime de caixa é, na realidade, um regime de gestão financeira, e não de Contabilidade.

### 4.3.2 Regime de competência

O regime de competência também possui as classificações de regime de exercício ou regime jurídico, sendo aquele em que os tributos lançados e não arrecadados, assim como as despesas empenhadas e não pagas, serão apropriados ao exercício como se de fato tais receitas ou despesas houvessem sido realizadas. (ANGÉLICO, 1994).

Segundo Silva (2004, p. 295),

O regime de competência é reconhecido como o sistema que fornece um quadro explícito das obrigações, auxiliando os administradores a ver o histórico das ocorrências nos últimos exercícios e a fazer projeções para os próximos orçamentos anuais. Sem dúvida, em períodos de crise, o regime de competência permite que os administradores públicos vejam os riscos inerentes de suas decisões e, desse modo, possam focar o contingenciamento de dívidas de curto, médio e longo prazo, ou, ainda, reconhecer a liquidez de certos ativos, como é o caso dos valores inscritos na dívida ativa.

Andrade (2002, p. 30) entende que este regime é o:

Regime contábil que se destaca com as movimentações orçamentárias pertencentes a fatos geradores efetivamente realizados dentro de um exercício, com o reconhecimento e a apropriação nesse exercício, repercutindo financeiramente no exercício seguinte.

O regime de competência, segundo Lima e Castro (2003, p. 260), refere-se ao “regime contábil que consiste em reconhecer a despesa e a receita pelo fato gerador, independentemente do pagamento ou recebimento. É o regime contábil utilizado na Contabilidade Comercial.”

De forma similar às conceituações *supra*, Slomski (2003, p. 31) entende que o regime de competência é o em que “se reconhecem todas as receitas e despesas do período nele incorridas, isto é, de acordo com a data da real incorrência da transação econômica e não quando do recebimento ou pagamento.”

Kohama (2013) doutrina que, observando este regime, todas as receitas e despesas do exercício pertencem ao próprio exercício, mesmo que já tenham sido empenhadas. Se porventura a vigência do orçamento se encerre, as despesas e receitas serão transferidas para o exercício posterior, com a finalidade de serem arrecadadas ou pagas, pertencendo, portanto, ao orçamento que lhes deu origem.

Silva (2004) salienta que, nesse regime, a despesa poderá ser reconhecida segundo os critérios jurídico e contábil.

O reconhecimento sob o critério jurídico dispõe que as despesas poderão ser reconhecidas somente se estiverem empenhadas legalmente. Já o critério contábil estabelece que as despesas sejam apropriadas quando da efetiva execução do serviço, não levando em consideração a existência de contrato ou outro instrumento jurídico. (SILVA, 2004).

### 4.3.3 Regime misto

A lei nº 4.320/64, em seu art. 35, previu que “pertencem ao exercício financeiro: I - as receitas nele arrecadadas; II - as despesas nele legalmente empenhadas.”

O primeiro inciso refere-se ao Regime de Caixa, enquanto que o segundo faz alusão ao Regime de Competência.

Silva (2004) entende que, em uma leitura inicial, o dispositivo normativo supracitado mostra que o reconhecimento das receitas e despesas no setor público é ultraconservador, tendo em vista que utiliza o regime de caixa para as receitas e o de competência para as despesas. Este procedimento revela a preocupação do legislativo para que os administradores públicos não comprometam recursos que ainda não foram arrecadados.

A Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101/2000) disciplinou em seu art. 50, inciso II, que “a despesa e a assunção de compromisso serão registradas segundo o regime de competência, apurando-se, em caráter complementar, o resultado dos fluxos financeiros pelo regime de caixa.”

Conforme Castro e Garcia (2004, p. 366), o regime misto é a “modalidade contábil que combina regime de caixa e regime de competência para apuração dos resultados do exercício.”

Segundo Lima e Castro (2003, p. 260), o regime misto é aquele “que consiste em reconhecer a despesa pelo fato gerador (competência) e a receita pelo recebimento (caixa). É o regime contábil utilizado na Contabilidade Pública.”

Para Andrade (2002, p. 30), o regime misto é o “regime contábil que mescla o regime de caixa e o regime de competência para apuração dos resultados dos exercícios.”

Söthe e Scarpin (2011) destacaram que a aplicação do regime misto para todos os eventos da contabilidade governamental se deu com a falta de normatização para a contabilidade patrimonial.

Andrade (2002) doutrina que a adoção do regime misto se refere apenas à execução orçamentária e financeira, considerando que a execução patrimonial adotará, integralmente, o regime de competência.

### 4.4 Aplicação integral do regime de competência

Lopes e Martins (2005, p. 67) salientaram que “a fundamentação do regime de competência está justamente na idéia de relevância, ou seja, capacidade de previsão de fluxos futuros de caixa.”

Silva (2004) doutrina que,

No nível de gerenciamento, a contabilidade pelo regime de competência fornece um quadro detalhado dos custos totais que podem ser compatibilizados com o fluxo de caixa do período e permite estudar os reflexos dos custos indiretos, bem como auxilia na identificação do valor dos ativos físicos constantes do ativo permanente, especialmente os que podem gerar receitas, [...], viabilizando uma gestão eficiente do patrimônio público.

Rosa (2011) destaca que “o regime de competência deve ser observado obrigatoriamente para escrituração das contas públicas”, de forma que atenda aos princípios da oportunidade e da competência.

Conforme a NBC TG 26, em seu item 27, “a entidade deve elaborar as suas demonstrações contábeis, exceto para a demonstração dos fluxos de caixa, utilizando-se do regime de competência.” (CFC, 2011, p. 530).

A evolução patrimonial evidenciada pela aplicabilidade integral do regime de competência permitirá que a sociedade faça uma avaliação do gestor público analisando as seguintes variáveis: capacidade de reduzir gastos de manutenção de suas atividades, endividamento público, ampliação dos investimentos em bens permanentes, obras, conservação do patrimônio público e evolução efetiva deste patrimônio. (SÖTHE & SCARPIN, 2011).

#### **4.5 Alteração do regime contábil no setor público sob a perspectiva do Estudo nº 14 do IFAC**

O IFAC é uma organização formada por órgãos representativos da classe contábil do setor privado, do público e da academia.

Em dezembro de 2003, o IFAC apresentou o Estudo nº 14, posicionando-se favoravelmente à substituição do regime contábil de caixa pelo regime de competência no setor público. Tal apoio à alteração do regime contábil de escrituração se fundamenta na qualidade da informação e os seus benefícios aos usuários externos e internos. Este estudo sugere uma gama de procedimentos e vantagens da mudança no regime contábil do setor público. (SÖTHE & SCARPIN, 2010a).

Dentre os procedimentos apresentados pelo Estudo nº 14 tem-se explicações de como os entes devem proceder no processo de convergência, auxiliando os governos e as entidades públicas que aspirarem adotar o regime de competência integral, destacando que o processo de transição do regime de caixa para o regime de competência requer tempo, investimento e interesse governamental. (IFAC, 2003 apud CRUVIEL & LIMA, 2011).

O Estudo nº 14 do IFAC apresenta, também, diversos benefícios quanto à transição do regime contábil. Dentre estes benefícios, podem ser constatados: o uso da Contabilidade na tomada de decisão, maior detalhamento de informações e o conhecimento dos totais dos ativos e passivos da entidade, além do impacto das transações de caixa que não tenham sido submetidas ao fato gerador. É destacada, ainda, a importância da competência para o conhecimento dos custos dos serviços públicos e para a projeção de fluxos de caixa. (IFAC 2003 apud CRUVIEL & LIMA, 2011).

Conforme Söthe e Scarpin (2010a), a transição do regime contábil por competência requer um planejamento dos processos de reforma da contabilidade, bem com uma administração detalhada destes processos sendo, assim, um projeto de larga escala.

Os países em desenvolvimento são mais tendentes a apresentar as seguintes dificuldades em relação à adoção integral do regime de competência: limitação da capacidade existente dos sistemas contábeis, limitação de pessoal qualificado, disponibilidade de recursos dentro ou fora do governo para desenvolver as capacidades dos sistemas e pessoal. (IFAC, 2013 apud SÖTHE & SCARPIN, 2010a).



Esta alteração do regime contábil pode ser obrigatória para determinados tipos de entidades, ou pode ser voluntária para algumas delas. “As vantagens de permitir que as entidades escolham a contabilidade por competência é o seu incentivo e comprometimento no processo de reforma.” (IFAC, 2013 apud SÖTHE & SCARPIN, 2010a).

#### **4.6 Análise de estudos realizados anteriormente acerca da alteração do regime contábil misto para o regime de competência**

Nascimento (2008, p. 04) produziu um trabalho com o “objetivo de subsidiar o processo de harmonização contábil deflagrado no Brasil, com a adoção das Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público”. Este autor chegou à conclusão de que “os benefícios da transição para a Contabilidade Patrimonial Integral podem ser agrupados em três principais categorias: benefícios macroeconômicos, benefícios microeconômicos e benefícios institucionais.” (NASCIMENTO, 2008, p. 51).

Foi desenvolvido um estudo por Söthe e Scarpin (2010a) com o objetivo de analisar os impactos no reconhecimento e mensuração decorrentes da mudança do regime contábil proposto pelo Estudo nº 14 do IFAC na estrutura patrimonial e de resultado do governo do município de Iporã do Oeste – SC. Diante dos resultados encontrados, os autores concluíram que os impactos no reconhecimento e mensuração derivados da alteração do regime misto para o regime de competência foram significativos. Tais resultados evidenciaram que o tratamento correto das despesas e receitas aperfeiçoou o resultado do governo municipal pesquisado. Percebeu-se que o tratamento de ativos e passivos como receitas ou despesas comprometeram totalmente a apuração correta dos resultados pelo regime misto. Assim sendo, para a apuração correta do resultado do exercício pelo regime de competência é indispensável o registro e tratamento correto das despesas e receitas sob o aspecto patrimonial, independentemente do tratamento orçamentário. (SÖTHE & SCARPIN, 2010a).

Zarth (2010) desenvolveu um estudo cujo objetivo era o de mostrar como os entes públicos deverão registrar as receitas e despesas pelo regime de competência, conforme as NBCASP, a partir da identificação das mudanças previstas nessas normas, provenientes da alteração do regime misto para o regime de competência. Constatou-se mediante este estudo que o correto tratamento das receitas e despesas acarreta melhorias ao resultado do governo. Contudo, é preciso que seja feito o correto registro e tratamento das receitas e despesas pelo enfoque patrimonial, não levando em consideração o tratamento orçamentário. Essa mudança torna possível um controle prévio de entradas e saídas de caixa da entidade governamental e uma visão mais clara da situação econômico-financeira desta entidade. Verificou-se ainda que os impactos no reconhecimento e mensuração provenientes da mudança do regime contábil serão significativos na estrutura patrimonial e de resultados do governo.

Söthe e Scarpin (2010b) desenvolveram uma pesquisa com o objetivo de averiguar o impacto que a alteração do regime misto para o regime de competência produziu nos indicadores fiscais de despesas com pessoal, educação e saúde dos municípios que integram a microrregião de São Miguel do Oeste – SC. Os resultados mostraram impactos limitados da alteração do regime contábil sobre os indicadores fiscais, correspondendo a variações médias gerais de 0,68%, 8,36 e 6,86 nas despesas com pessoal, educação e saúde, respectivamente; concluindo-se que a alteração do regime misto para o de competência não trouxe um impacto expressivo no limite de despesas com pessoal. Não obstante, impactou significativamente os indicadores fiscais de educação e saúde.

Söthe, Scarpin e Silveira (2010) pesquisaram a respeito dos possíveis impactos nos resultados contábeis dos órgãos públicos municipais com a aplicação do regime de competência sugerido pelo IFAC. Estes autores concluíram que os impactos positivos da aplicação do regime de competência proposto pelo IFAC nos órgãos públicos municipais são possíveis de serem identificados. Esta aplicação proporciona uma qualidade mais elevada das informações para o gerenciamento e a correta aplicabilidade dos recursos públicos, com um nível mais culminante de transparência e apresentação de resultados que refletem, de forma efetiva, o que estabelece os princípios contábeis.

Cruvinel e Lima (2011, p. 69) desenvolveram um ensaio com o “objetivo de analisar a adoção do regime de competência pelo setor público brasileiro sob a perspectiva das Normas Brasileiras e das Normas Internacionais de Contabilidade”. Este estudo levou ao resultado de que com a adoção do regime de competência integral na Contabilidade Pública, no Brasil, as transações serão registradas no momento da ocorrência do fato gerador e não quando forem pagas ou recebidas, “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.” (CRUVINEL & LIMA, 2011, p. 83).

Söthe e Scarpin (2011) desenvolveram um estudo com o fim de analisar quais os impactos no reconhecimento e mensuração decorrentes da alteração do regime misto para o regime de competência na estrutura patrimonial dos municípios da microrregião de São Miguel do Oeste – SC. Chegou-se ao resultado de que a adoção “[...] do regime de competência poderá impactar significativamente a estrutura patrimonial dos governos municipais objetos do estudo.” (SÖTHER & SCARPIN, 2011, p. 78).

Dutra e Jesus (2012, p. 03) verificaram, por meio de um estudo, “o nível de aderência entre as trajetórias de reforma na contabilidade pública escolhidas pelo Brasil e por países desenvolvidos”. Constataram que a convergência às IPSAS e a aplicação integral do regime de competência não são unânimes nos países desenvolvidos. Desta forma, o Brasil inovou na Contabilidade Pública mais por isomorfismo normativo do que isomorfismo mimético, deixando de conhecer as realidades de países com elevado desenvolvimento social e econômico. (DUTRA & JESUS, 2012, p. 18).

Batista (2012) examinou, em sua dissertação de mestrado, a qualidade da informação contábil voltada ao processo de tomada de decisão dos administradores públicos da grande Belém, em virtude da adoção do regime de competência proposto pelo Estudo nº 14 do IFAC. Verificaram-se vários aspectos em relação ao objetivo da pesquisa, constatando que as informações contábeis disponibilizadas aos gestores públicos dos municípios pesquisados não são revestidas do atributo da compreensibilidade, considerando o regime misto utilizado atualmente. A contabilidade por competência proporcionará aos gestores públicos uma demonstração adequada da forma de mensuração dos elementos integrantes do patrimônio das entidades do setor público. A alteração do regime contábil indicia “para uma melhoria nos atributos qualitativos das informações contábeis utilizadas no processo de tomada de decisão dos gestores municipais da Grande Belém.” (BATISTA, 2012, p. 128).

Vasconcelos, Sousa, Caneca e Niyama (2012) examinaram a percepção dos usuários e preparadores da informação contábil do setor público brasileiro a respeito da alteração do regime misto para o regime de competência, no que diz respeito à capacidade que este regime tem de produzir potenciais benefícios informacionais para a tomada de decisões e de gestão de entidades públicas. Como resultado, constatou-se que na percepção dos respondentes, o regime de competência produzirá benefícios informacionais para a tomada de decisão das entidades públicas, porém, o regime de caixa é o mais propício para as decisões relacionadas ao fluxo de caixa.

## 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Em face ao processo de harmonização da contabilidade pública brasileira às normas internacionais, tendo como um pressuposto desta internacionalização a adoção do regime de competência sugerido pelo Estudo nº 14 do IFAC, este trabalho objetivou analisar as implicações causadas pela alteração do regime contábil da administração pública, conforme estudos já realizados.

Para atingir o objetivo proposto, o presente estudo foi realizado valendo-se de uma pesquisa bibliográfica e de abordagem exploratória. Inicialmente foram discutidos conceitos e assuntos relacionados à Contabilidade Aplicada ao Setor Público, à necessidade de sua evolução, aos regimes contábeis utilizados atualmente, à aplicação integral do regime de competência, à alteração do regime contábil sob a perspectiva do Estudo nº 14 do IFAC e, por fim, para responder à questão da pesquisa, foi feita a análise de estudos anteriores referentes à alteração do regime misto para o regime de competência.

Os resultados encontrados evidenciam que o regime de competência impactará significativamente a estrutura patrimonial dos governos e que o tratamento correto das receitas e despesas aperfeiçoou os resultados das entidades governamentais. Verificou-se que os impactos positivos da aplicação do regime de competência proposto pelo IFAC são possíveis de serem identificados, tendo em vista que a contabilidade por competência proporcionará aos gestores uma demonstração adequada da forma de mensuração dos elementos integrantes do patrimônio das entidades do setor público.

Constatou-se que, conforme um dos estudos analisados, a alteração do regime misto de escrituração para o de competência não trouxe um impacto expressivo no limite de despesas com pessoal. Contudo, impactou significativamente os indicadores fiscais de educação e saúde. Verificou-se também que os benefícios da transição para a Contabilidade Patrimonial Integral podem ser agrupados em três principais categorias: benefícios macroeconômicos, benefícios microeconômicos e benefícios institucionais.

Considerando o resultado de um dos estudos analisados, o Brasil inovou na Contabilidade Pública mais por isomorfismo normativo do que isomorfismo mimético, deixando de conhecer as realidades de países com elevado desenvolvimento social e econômico.

Recomenda-se, para futuras pesquisas, a análise dos impactos que a adoção integral do regime de competência acarretará aos municípios brasileiros, considerando que a utilização deste regime será obrigatória a partir do ano de 2014.

## REFERÊNCIAS

ANDRADE, Nilton de Aquino. **Contabilidade pública na gestão municipal**. São Paulo: Atlas, 2002.

ANGÉLICO, João. **Contabilidade pública**. 8. ed. – São Paulo: Atlas, 1994.

BATISTA, Katya Regina Matos. **A Implementação do Regime de Competência na Qualidade das Informações Contábeis**: Uma análise de suas características na tomada de decisão dos gestores públicos da grande Belém. Universidade Lusófona de Humanidades e

Tecnologias, Faculdade de Economia e Gestão. Lisboa: 2012. Disponível em: <<http://recil.grupolusofona.pt/jspui/bitstream/10437/3645/1/Disserta%C3%A7%C3%A3o%20Final%20-%20ULHT%20-%2027-06-2012.pdf>>. Acesso em 28 de setembro de 2013.

**BRASIL. LEI COMPLEMENTAR Nº 101, DE 4 DE MAIO DE 2000.** Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm)>. Acesso em 20 de setembro de 2013.

\_\_\_\_\_. **LEI Nº 4.320, DE 17 DE MARÇO DE 1964.** Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L4320compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320compilado.htm)>. Acesso em 20 de setembro de 2013.

\_\_\_\_\_. **LEI Nº 11.638, DE 28 DE DEZEMBRO DE 2007.** Altera e revoga dispositivos da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2007/lei/11638.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/11638.htm)>. Acesso em 20 de setembro de 2013.

CASTRO, Domingos Poubel de; GARCIA, Leice Maria. **Contabilidade pública no Governo Federal:** guia para reformulação do ensino e implantação da lógica do SIAFI nos governos municipais e estaduais com utilização do excel. São Paulo: Atlas, 2004.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Normas brasileiras de contabilidade:** NBC TG – geral – normas completas, NBC TG – estrutura e NBC TG 01 a 40 (exceto 34 e 42). Brasília: CFC, 2011. Disponível em: <[http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/04/NBC\\_TG\\_COMPLETAS03.2013.pdf](http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/04/NBC_TG_COMPLETAS03.2013.pdf)>. Acesso em 22 de setembro de 2012.

\_\_\_\_\_. **RESOLUÇÃO Nº. 1.128/08.** Aprova a NBC T 16.1 – Conceituação, objeto e campo de aplicação. Disponível em <[www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2008/001128](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001128)>. Acesso em 22 de setembro de 2013.

CRUVINEL, Daniel Pereira; LIMA, Diana Vaz de. **Adoção do regime de competência no setor público sob a perspectiva das normas brasileiras e internacionais e contabilidade.** Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade, v. 5, n. 3, art. 4, p. 69-85. Brasília: REPeC, 2011. Disponível em: <[www.repec.org.br/index.php/repec/article/download/185/360](http://www.repec.org.br/index.php/repec/article/download/185/360)>. Acesso em 03 de outubro de 2013.

DUTRA, Tiago Alves de Gouveia Lins; JESUS, Maria Antónia Jorge de. **Adoção do regime de competência e convergência com as normas internacionais na contabilidade pública: um estudo comparado entre Brasil e países desenvolvidos da OCDE.** XV Encuentro AECA. Esposende, 2012. Disponível em: <<http://www.aeca.es/xvencuentroaeca/cd/29f.pdf>>. Acesso em 20 de setembro de 2013.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade Pública: teoria e prática.** 13ª ed. São Paulo: Atlas, 2013.

LIMA, Diana Vaz de; CASTRO, Róbison Gonçalves de. **Contabilidade pública: integrando União, Estados e Municípios (Siafi e Siafem).** 2. ed. – São Paulo: Atlas, 2003.

LOPES, Alessandro Broedel; MARTINS, Eliseu. **Teoria da contabilidade: uma nova abordagem.** São Paulo: Atlas, 2005.

MARCONI, Maria de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de metodologia científica.** 6. ed. – São Paulo: Atlas, 2005.

MARTINS, Gilberto de Andrade; THEÓPHILO, Carlos Renato. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas.** 2. ed. – São Paulo: Atlas, 2009.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Portaria 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, laboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/portugues/legislacao/portarias/2008/portaria184.asp>>. Acesso em 21 de setembro de 2013.

NASCIMENTO, Leonardo Silveira do. **A Contabilidade Patrimonial Integral no Setor Público: os parâmetros, desafios e benefícios de sua implementação no Brasil.** Brasília: ESAF, 2008. Monografia premiada com o 3º lugar no XIII Prêmio Tesouro Nacional – 2008. Orçamentos e Sistemas de Informação sobre a Administração Financeira Pública. Florianópolis (SC). Disponível em: <[http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/Premio\\_TN/XIIIpremio/sistemas/3tosiXIIIPTN/CONTABILIDADE\\_PATRIMONIAL\\_INTEGRAL\\_SETOR.pdf](http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/Premio_TN/XIIIpremio/sistemas/3tosiXIIIPTN/CONTABILIDADE_PATRIMONIAL_INTEGRAL_SETOR.pdf)>. Acesso em 28 de agosto de 2013.

REIS, Heraldo da Costa. **Regime de caixa ou de competência: eis a questão.** Revista de Administração Municipal – Municípios, Rio de Janeiro, v. 52, n. 260, p. 37-48, out./dez., 2006. Disponível em: <[http://www.oim.tmunicipal.org.br/abre\\_documento.cfm?arquivo=\\_repositorio/\\_oim/\\_docum](http://www.oim.tmunicipal.org.br/abre_documento.cfm?arquivo=_repositorio/_oim/_docum)>

entos/4529D07C-0F29-3F8B-9850EEADDC99B4D217122008103654.pdf&i=268>. Acesso em 10 de setembro de 2013.

ROSA, Maria Berenice. **Contabilidade do setor público**. São Paulo: Atlas, 2011.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade governamental: um enfoque administrativo**. 7. ed. – São Paulo: Atlas, 2004.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de contabilidade pública: um enfoque na contabilidade municipal de acordo com a Lei de Responsabilidade Fiscal**. 2. ed. – São Paulo: Atlas, 2003.

SÖTHER, Ari; SCARPIN, Jorge Eduardo. **Estudo nº 14 do IFAC: impactos na implementação do regime de competência no governo municipal de Iporã do Oeste-SC**. 10º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade. São Paulo: FIPECAFI, 2010. Disponível em: <[www.congressosp.fipecafi.org/artigos102010/290.pdf](http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos102010/290.pdf)>. Acesso em 27 de agosto de 2013.

\_\_\_\_\_. **Alteração do regime contábil no setor público: impactos nos indicadores fiscais dos municípios**. XIII SemeAd. FEA/USP, 2010. Disponível em: <<http://www.ead.fea.usp.br/semead/13semead/resultado/trabalhosPDF/28.pdf>>. Acesso em 28 de agosto de 2013.

\_\_\_\_\_. **Transição para o regime contábil de competência no setor público: impactos na estrutura patrimonial dos municípios**. RIC -Revista de Informação Contábil - ISSN 1982-3967 - Vol. 5, nº 2, p. 64-81, Abr-Jun/2011. Disponível em: <<http://www.revista.ufpe.br/ricontabeis/index.php/contabeis/article/viewFile/284/205>>. Acesso em 08 de setembro de 2013.

SÖTHER, Ari; SCARPIN, Jorge Eduardo; SILVEIRA, Amélia. **Regime de competência: estudo de caso dos impactos na aplicação das diretrizes do IFAC para órgãos governamentais**. Revista de Economia e Administração, v. 9, n. 3, p. 386-406, 2010. Disponível em: <<http://www.spell.org.br/documentos/ver/5025/regime-de-competencia--estudo-de-caso-dos-impactos-na-aplicacao-das-diretrizes-do-ifac-para-orgaos-governamentais/i/pt-br>>. Acesso em 23 de agosto de 2013.

VASCONCELOS, Adriana Fernandes de; SOUSA, Rossana Guerra de; CANECA, Roberta Lira; NIYAMA, Jorge Katsumi. **O Regime de Competência no Setor Público Brasileiro – Uma Pesquisa Empírica Sobre a Utilidade da Informação Contábil**. 12º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade. São Paulo: FIPECAFI, 2012. Disponível em: <<http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos122012/151.pdf>>. Acesso em 28 de agosto de 2013.

ZARTH, Samantha Braga. **A aplicação integral do regime de competência na contabilidade pública brasileira segundo as normas brasileiras de contabilidade aplicada ao setor público.** Revista Acadêmica – Business Review – ISSN 1980-2080 – Nº 9, Março/2010. Disponível em: <<http://www.unifin.com.br/Content/arquivos/20111006163829.pdf>>. Acesso em 02 de setembro de 2013.