

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ATUARIAIS

SAMANTHA BRAGA ZARTH

**A APLICAÇÃO INTEGRAL DO REGIME DE COMPETÊNCIA NA
CONTABILIDADE PÚBLICA BRASILEIRA SEGUNDO AS NORMAS
BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO**

Trabalho de conclusão de curso apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Ciências Econômicas da UFRGS, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Msc. João Marcos Leão da Rocha

PORTO ALEGRE

2010

A APLICAÇÃO INTEGRAL DO REGIME DE COMPETÊNCIA NA CONTABILIDADE PÚBLICA BRASILEIRA SEGUNDO AS NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO

Samantha Braga Zarth*

RESUMO

O processo de harmonização das práticas contábeis brasileiras com os padrões internacionais de contabilidade no setor privado desencadeou o início desse processo também no setor público. Como parte do processo de convergência, tem-se a alteração do regime contábil no setor público, que passa a adotar integralmente o regime de competência para receitas e despesas em detrimento do atual regime misto. Diante desse cenário, este estudo tem por objetivo identificar as alterações previstas nas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público no que se refere ao reconhecimento e mensuração de receitas e despesas, decorrentes da alteração do regime misto para o regime de competência, por meio de uma pesquisa bibliográfica, de natureza exploratória e abordagem qualitativa. Mesmo com interpretações divergentes da legislação, a adoção do princípio da competência para contabilização de despesas e receitas públicas certamente deve beneficiar a administração das entidades governamentais na medida em que permite maior controle prévio de tesouraria e melhor visão da situação econômico-financeira do ente governamental. Conclui-se ainda que o reconhecimento e a mensuração por competência, decorrente da alteração do regime, provoca impactos significativos na estrutura patrimonial e de resultado do governo, e para garantir a qualidade da informação, deve-se dar tratamento adequado a receitas e despesas para não comprometerem a correta mensuração e evidenciação, ou seja, reconhecê-los por competência independentemente do tratamento orçamentário.

Palavras-chave: Contabilidade Pública. Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Regime Contábil de Competência. Reconhecimento de Receitas e Despesas.

* Formanda do curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Economíaria.
(samy_sbz@hotmail.com)

1 INTRODUÇÃO

O objeto da Contabilidade Aplicada ao Setor Público é o patrimônio público (Res. CFC 1.128/2008). Patrimônio este que deve ser corretamente evidenciado nas demonstrações contábeis, por meio de uma correta apuração dos fatos que possam alterá-lo, qualitativa ou quantitativamente. Entre esses fatos, temos a ocorrência de despesas e receitas, capazes de modificar a Situação Líquida Patrimonial e que requerem mensuração adequada para garantir a qualidade da informação contábil.

Conforme a Resolução 1.128/2008 do Conselho Federal de Contabilidade - CFC, “Contabilidade Aplicada ao Setor Público é o ramo da ciência contábil que aplica, no processo gerador de informações, os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as normas contábeis direcionados ao controle patrimonial de entidades do setor público”.

O mesmo documento também apresenta o objetivo da Contabilidade Aplicada ao Setor Público:

[...] fornecer aos usuários informações sobre os resultados alcançados e os aspectos de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio da entidade do setor público e suas mutações, em apoio ao processo de tomada de decisão; a adequada prestação de contas; e o necessário suporte para a instrumentalização do controle social.

Para alcançar tais objetivos, a contabilidade pública brasileira está sendo reformulada, se aproximando das normas internacionais com maior enfoque no patrimônio público. Esse novo conceito de Contabilidade permitirá que sejam geradas informações necessárias à gestão do patrimônio, oferecendo ao usuário informações confiáveis sobre os resultados alcançados e os aspectos de natureza orçamentária, econômica e financeira em apoio à tomada de decisão (CRC SP, 2009).

A adoção de novas normas, em consonância com padrões internacionais, qualifica a contabilidade pública brasileira e a resgata como ciência. O impacto da convergência será, sem dúvida, na orientação contábil dentro dos princípios fundamentais de Contabilidade, desenvolvendo conceitualmente a Contabilidade no Setor Público, integrando sua aplicabilidade ao que dita a Lei de Responsabilidade Fiscal (CRC SP, 2009).

Este trabalho mostra as alterações provocadas pela aplicação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBC TSP, publicadas pelo Conselho Federal de Contabilidade, tratando especificamente da adoção integral do regime de competência para a contabilização de receitas e despesas dos entes públicos. Esse estudo também revela efeitos patrimoniais da implementação desse regime nas instituições.

1.1 PROBLEMA

A pesquisa busca responder a questão: Como os entes públicos deverão reconhecer e registrar as receitas e despesas públicas pelo regime de competência?

1.2 JUSTIFICATIVA

Quanto à oportunidade, esse estudo surge em um momento de intensa e constante transformação da contabilidade brasileira, em busca de melhores práticas e de demonstrações financeiras mais confiáveis, transparentes e comparáveis mundialmente. No entanto, o processo de convergência exige mudança e adaptação, algumas não tão simples de serem implementadas, como alteração de critérios contábeis. Com a intenção de se adotar o regime de competência integralmente no setor público, surgem muitos questionamentos quanto ao reconhecimento das receitas públicas, pois estas sempre foram registradas conforme o regime de caixa e seus efeitos só refletiam no patrimônio após o recebimento. A partir das NBC TSP elas deverão ser mensuradas, mas ainda há conflitos com o orçamento, e por isso se estudará o reconhecimento e o registro nos sistemas orçamentário e patrimonial.

Quanto à relevância, esse trabalho pode esclarecer pontos ainda em discussão pertinentes à aplicação das NBC TSP e seus reflexos nos registros patrimoniais e no plano de contas, especialmente no que diz respeito à adoção do regime de competência integralmente para receitas e despesas. As NBC TSP surgem na tentativa de alinhar contabilidade pública e privada, pois até então, na esfera governamental, apenas a lei determinava os procedimentos contábeis a serem adotados, sem a devida preocupação com a transparência e a comparabilidade das demonstrações contábeis emitidas pelos entes públicos. A partir da norma técnica 16 das Normas Brasileiras de Contabilidade – NBCT 16, a contabilidade

pública deverá se enquadrar totalmente dentro dos Princípios Fundamentais de Contabilidade, destacando, quando há divergência quanto à norma legal, em notas explicativas (NBCT 16.5).

A partir desse estudo, que aplica as NBC TSP ao reconhecimento e ao registro das receitas e despesas públicas, será mostrado o reflexo da norma no patrimônio e no plano de contas dos entes públicos. Dessa forma, pretende-se auxiliar na compreensão de como se procede ao registro contábil nos sistemas orçamentário e patrimonial separadamente, de acordo com as normas e a legislação, contribuindo com o pouco que se tem conhecimento sobre o assunto.

1.3 OBJETIVO

O objetivo principal desse trabalho é mostrar como os entes públicos deverão reconhecer e registrar as receitas e despesas públicas pelo regime de competência, de acordo com as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, a partir da identificação das alterações previstas nessas normas, decorrentes da alteração do regime misto para o regime de competência.

Complementarmente, este trabalho também pretende verificar o atual estágio do processo de convergência das normas de contabilidade pública e privada no Brasil, investigar as dificuldades que outros países encontraram no processo de convergência às normas internacionais e mostrar as formas existentes de reconhecimento e registro de receitas e despesas segundo a Lei n. 4.320/64, as NBC TSP e as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NICSP), ou *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS), emitidas pela Federação Internacional de Contadores - *International Federation of Accountants* (IFAC).

1.4 MÉTODO

O trabalho será desenvolvido sob o método dedutivo aplicado numa pesquisa de natureza exploratória. A abordagem será qualitativa, por meio do levantamento bibliográfico¹ da legislação brasileira referente aos procedimentos contábeis adotados no reconhecimento e

¹ A classificação da pesquisa se baseia em *Como Elaborar Projetos de Pesquisa*, Antonio Carlos Gil, 2006.

no registro das despesas e receitas públicas e da observação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP).

Referente à abordagem, constitui-se uma pesquisa qualitativa incapaz de ser traduzida em números, pois se propõe a analisar aspectos relacionados à contabilização de receitas e despesas públicas a partir de dados não-quantitativos.

Quanto aos objetivos, trata-se de uma pesquisa exploratória e descritiva, pois visa proporcionar maior familiaridade com o problema com vistas a torná-lo explícito e a construir hipóteses. Envolve levantamento bibliográfico, exposição da situação de países que já tiveram experiência prática com o problema pesquisado e análise de exemplos de registros contábeis que estimulem a compreensão.

Quanto aos procedimentos técnicos, é uma pesquisa bibliográfica, elaborada a partir de material já publicado sobre o tema. A consulta inclui leis, normas, resoluções, livros, artigos e principalmente material disponibilizado na internet, visto que ela permite o acesso às publicações de órgãos brasileiros envolvidos no processo de convergência e normatização: Secretaria do Tesouro Nacional - STN, Conselho Federal de Contabilidade - CFC, e outros.

2 ATUAL ESTÁGIO DO PROCESSO DE CONVERGÊNCIA DA CONTABILIDADE PÚBLICA E PRIVADA NO BRASIL

A contabilidade, na condição de ciência social aplicada, vem sofrendo processos dinâmicos de transformação e aprimoramento. Atualmente observa-se a tentativa de aproximação de normas brasileiras com padrões internacionais tanto no setor privado como no setor público, envolvendo organismos nacionais e internacionais engajados num processo gradual de convergência. No Brasil, essas mudanças tem sido elaboradas mediante alterações na legislação e pronunciamentos e instruções de organismos regulamentadores, além de contar com o esforço de organismos profissionais, governamentais e de acadêmicos e pesquisadores (CARLIN, 2008), destacando-se principalmente o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON).

A pesquisa na área de contabilidade pública ainda é incipiente no Brasil. O próprio ensino superior de contabilidade está voltado para área privada, dando pouco espaço para disciplinas de contabilidade pública e despertando pouco interesse dos alunos em aprofundar

o tema. Como consequência, existe carência de pesquisadores e de profissionais qualificados, refletindo no atraso com relação a outros países, como Estados Unidos e membros da União Européia, que por possuírem uma classe contábil mais valorizada e organismos normatizadores fortes e respeitados, independentes do governo, são mais organizados e desenvolvidos contabilmente.

Os Estados Unidos têm seus próprios padrões contábeis, desenvolvidos pelo Conselho de Padrões de Contabilidade Governamental (*Governmental Accounting Standards Board - GASB*) e pelo *Federal Accounting Standards Advisory Board (FASAB)*, e União Européia já adota as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NICSP), além de Austrália, Canadá e Nova Zelândia. Países como Argentina, El Salvador, Peru e Uruguai também estão adotando os procedimentos de contabilidade pública segundo a IFAC e o IPSASB. Além deles, Costa Rica, Colômbia, Guatemala e Panamá encontram-se em processo de convergência (FORTIN, 2008 e ROTTER, 2008). O Estudo IFAC nº 14, base do processo de convergência, prevê a alteração do regime misto para o de competência no que se refere ao reconhecimento e mensuração de receitas e despesas base no (SÖTHER e SCARPIN, 2009).

No Brasil, a legislação vigente que trata da contabilidade pública ainda é a mesma de 1964, quando foi publicada a Lei 4.320. Assim como na esfera privada a promulgação da Lei 11.638 veio alinhar práticas contábeis às internacionais, no setor público também se procura a convergência, com o projeto de lei de alteração da Lei nº. 4.320/64 – ainda em elaboração - e com a edição das NBC TSP, em fase de discussão (STN, 2008).

As Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, publicadas pelo Conselho Federal de Contabilidade em 25 de novembro de 2008, consistem em dez normas iniciais constantes na NBC T 16. Quando convergidas, as normas brasileiras devem se alinhar com as vinte e seis normas internacionais (IPSAS) e, para promover o processo de convergência nas normas dos setores público e privado, instituiu-se o Comitê Gestor da Convergência no Brasil (Resolução CFC nº 1.103/2007).

No setor privado a convergência busca alinhar as normas brasileiras às Normas Internacionais de Contabilidade (NIC), conhecidas como *International Financial Reporting Standards (IFRS)* e emitidas pelo Conselho Internacional de Normas Contábeis - *International Accounting Standards Board (IASB)*, cuja aplicabilidade torna-se obrigatória para as companhias de capital aberto a partir de 2010 (Instrução CVM nº 457/2007). Para que isso seja possível, diversas medidas vêm surgindo, como a criação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), em 7 de outubro de 2005, “visando à centralização e

uniformização do seu processo de produção, levando sempre em conta a convergência da Contabilidade Brasileira aos padrões internacionais” (Resolução CFC nº 1.055/05 Art. 3º). Posteriormente, houve a edição da Lei 11.638, em dezembro de 2007, visando ao aumento da confiança e da comparabilidade na contabilidade societária brasileira mediante elaboração e divulgação de demonstrações financeiras em consonância com os padrões internacionais de contabilidade adotados nos principais mercados de valores mobiliários (Lei nº 11.638/2007).

Já na esfera governamental, após décadas seguindo basicamente os dispositivos da Lei 4.320/64, surge um processo de reformulação das práticas de contabilidade pública para alinhá-las às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NICSP), ou *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS). Tais normas são emitidas pela Federação Internacional de Contadores - *International Federation of Accountants* (IFAC) - através de um de seus conselhos, o *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB), ou Comitê do Setor Público, responsável por desenvolver padrões contábeis de alta qualidade para entidades públicas no mundo todo na preparação de suas demonstrações financeiras (IFAC, 2008 p.4).

As NICSP são editadas mediante adaptação, ao contexto do setor governamental, das Normas Internacionais de Contabilidade do IASB, e 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, 2007 p.210).

Para alcançar o objetivo da convergência, no Brasil, foram formuladas as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP), por meio das NBC T 16. Nesse processo o CFC contou com a participação de doutores, mestres e profissionais com notória experiência, oriundos de entidades como a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), tribunais de contas, universidades, entidades paraestatais e governos federal, estaduais e municipais. A própria STN vem incorporando em seus manuais os resultados dessas discussões (CNM, 2007).

O processo de convergência, iniciado com a Secretaria do Tesouro Nacional e com o Conselho Federal de Contabilidade, foi firmado pelo Ministério da Fazenda por meio da Portaria 184 de 25 de agosto de 2008, devendo seguir com a tradução das IPSAS, ainda em 2008, e continuar com a elaboração das minutas, em 2009. No ano seguinte, está prevista a discussão com a classe contábil e, posteriormente, publicação e treinamento. O início da vigência das dez primeiras normas, já com a implantação do Plano de Contas Nacional, está

previsto para 2012 – enquanto na área privada o IFRS passa a vigorar já em 2010 (STN, 2008 e CVM, 2007).

Atualmente no Brasil, a administração pública adota o regime contábil de escrituração misto, ou seja, as receitas são reconhecidas pelo regime de caixa e as despesas pelo regime de competência. Dessa forma só pertencem ao exercício financeiro as receitas nele efetivamente arrecadadas e as despesas nele legalmente empenhadas – Art. 35 da Lei 4.320/64 –, pois o empenho é o fato gerador que cria para o Estado a obrigação de pagamento (KOHAMA, 2006). Entre as receitas da administração pública direta (União, Estados e Municípios), destacam-se as receitas tributárias, definidas na mesma lei:

Art. 9º Tributo é a receita derivada instituída pelas entidades de direito público, compreendendo os impostos, as taxas e contribuições nos termos da constituição e das leis vigentes em matéria financeira, destinando-se o seu produto ao custeio de atividades gerais ou específicas exercidas por essas entidades (Lei 4.320 de 1964).

Em decorrência das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público e do processo de convergência com as normas internacionais, haverá a possibilidade do registro dessas receitas pelo regime de competência, pois deverão ser adotados os Princípios Fundamentais de Contabilidade também no setor público. Entre esses princípios há o Princípio da Competência, estabelecendo que as receitas e despesas devem ser registradas no resultado do exercício em que ocorrem, independentemente de serem recebidas ou pagas em moeda corrente.

Este trabalho abrange o estudo do reconhecimento e do registro das despesas e receitas públicas, especialmente dos impostos, definidos pelo Código Tributário Nacional, art. 16, como “tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”. A partir das divergências das normas de contabilidade - que defendem a adoção completa do princípio da competência - com a legislação, que define que “os créditos da Fazenda Pública, de natureza tributária ou não tributária, serão escriturados como receita do exercício em que forem arrecadados, nas respectivas rubricas orçamentárias” (Art. 39 Lei 4320/64), serão mostradas as possibilidades que a administração pública tem para reconhecer e registrar suas despesas e receitas, bem como o respectivo reflexo patrimonial no que diz respeito ao plano de contas.

3 O PROCESSO DE CONVERGÊNCIA EM OUTROS PAÍSES

A implementação das IPSAS - *International Public Sector Accounting Standards* (Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público), emitidas pela IFAC, garantem melhor informação financeira e gestão dos gastos públicos, possibilita o controle do patrimônio público, seus ativos e passivos, facilita a comparação da informação entre entidades públicas, caminha em direção a melhor Governança, prevê um Órgão Independente de Contabilidade (isento de pressões), possibilita melhor informação quanto aos custos do governo para a prestação de serviços públicos e gera aumento na transparência da gestão pública possibilitado pelo uso de técnicas mais acuradas de preparação e divulgação de informação financeira pelos Governos, demonstrando forte liderança frente aos demais Países.

Abaixo o panorama das experiências internacionais da implantação da convergência aos Padrões Internacionais exposto por Ronaldo J. Rotter (Auditor Principal – BID) no 18º Congresso Brasileiro de Contabilidade, realizado em 28 de agosto de 2008 em Gramado, no Rio Grande do Sul:

- a) Costa Rica é o melhor exemplo na região. Adotou IPSAS em 1998. Já implementou 21 pronunciamentos. Provisiona todos os gastos e aproximadamente 60% dos ingressos tributários. Tem balanço patrimonial e anualmente consolida os balanços públicos;
- b) Peru formalizou a adoção das IPSAS porem ainda não implementadas;
- c) Uruguai: Desde 2004 estabeleceu as IPSAS como padrão para o orçamento, não para a contabilidade. Além disso, não adota a contabilidade patrimonial;
- d) O Canadá estabeleceu um Comitê do Setor Público que normatiza a contabilidade, porem ainda não as adota;
- e) A Austrália e a Nova Zelândia estão muito avançadas, porem não tem o IPSAS, e sim um muito bem estabelecido sistema de contabilidade governamental usando o IFRS. Provisiona os gastos faz mais de 3 anos. Enfrentam sérios problemas de implementação e estão pensando em adotar as IPSAS. Não decidiram ainda as datas, podendo ser para os próximos 2 ou 3 anos;
- f) A Inglaterra também adota as IFRS para o governo. Estão pensando em designar as IPSAS como segundo padrão;

g) A Comissão Europeia e as diversas entidades do Sistema das Nações Unidas também estão em processo de implementar as IPSAS.

O cenário mundial nos aponta, tanto na área privada como na pública, a convergência das normas contábeis para um único padrão internacional, amplamente aceito. No setor privado temos a adoção das IFRS e na área pública, a implementação das IPSAS.

Ainda assim, o estudo da Contabilidade Aplicada ao Setor Público deve incluir temas ligados ao planejamento, evidenciação, transparência, controle, responsabilização e instrumentalização do controle social, como forma de facilitar a prestação de contas dos responsáveis pela gestão de bens e valores cuja utilização tem como objetivo principal a prestação de serviços públicos ao cidadão (RIBEIRO e MARTINS, 2009).

Dessa forma, a partir da adoção das IPSAS a profissão contábil estará propiciando ferramentas úteis e apropriadas a gestão pública, permitindo a independência da Contabilidade no setor público para aplicar técnicas contábeis e não apenas orçamentárias, promoverá maior transparência na gestão dos gastos públicos e ainda possibilitará a utilização de custeio dos serviços prestados pelos governos.

4 FORMAS DE RECONHECIMENTO E REGISTRO DE RECEITAS E DESPESAS

A contabilidade prevê dois regimes para o reconhecimento e registro de receitas e despesas na apuração do resultado do exercício: caixa e competência; e da junção desses dois métodos surge o que conhecemos como regime misto, também contemplado na estrutura da contabilidade brasileira.

Os regimes se diferenciam pelo tratamento atribuído aos eventos contábeis, na forma e conteúdo informativo das demonstrações contábeis (SÖTHER e SCARPIN, 2009).

4.1 REGIME DE COMPETÊNCIA

Esse regime é definido pelo Princípio da Competência, em que “as receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre

simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento”, de acordo com o Art. 9 da Resolução CFC 750/93.

Assim, um dispêndio poderá ser considerado ou não como despesa no exercício em que é pago. Da mesma forma, pode-se reconhecer ou não como receita, dentro do exercício em que ocorreu um recebimento de caixa (IUDÍCIBUS, et. al. 1995).

Nesse regime, não importa se as despesas ou receitas passaram pelo caixa (pagas ou recebidas); o que vale é a data da ocorrência dos respectivos fatos geradores.

A Lei nº 6.404/1976 determina a utilização do regime de competência para as sociedades que a lei abrange, sendo:

Art. 177. A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência.

As demonstrações contábeis elaboradas de acordo com esse regime - conforme Resolução CFC Nº 1.128/2008 - 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 no futuro e sobre recursos que serão recebidos no futuro. Dessa forma, apresentam informações sobre transações passadas e outros eventos que sejam as mais úteis aos usuários na tomada de decisões econômicas.

O mesmo documento também ressalta a confrontação entre receitas e despesas pelo regime de competência, como enuncia Liberalquino (2009): “A adoção do regime de competência no setor público também pressupõe a simultaneidade da confrontação de receitas e despesas correlatas”.

Considerando que os Princípios Fundamentais de Contabilidade devem ser seguidos por todos, pelo Princípio da Competência, esse regime deveria ser adotado integralmente para todas as instituições, revelando com maior precisão possível a situação patrimonial e o resultado do exercício.

4.2 REGIME DE CAIXA

Na apuração do resultado do exercício, devem ser consideradas todas as despesas pagas e todas as receitas recebidas no respectivo exercício, independentemente da data da ocorrência de seus fatos geradores. Em outras palavras, por esse regime somente entrarão na apuração do resultado as despesas e as receitas que passaram pelo caixa (RIBEIRO, 2005).

Nesse regime, que vai de encontro ao Princípio da Competência, as receitas e despesas são contabilizadas quando passam pelo caixa, mesmo que o fato gerador tenha ocorrido em exercício anterior ou ainda não tenha ocorrido no exercício em que houve o registro. Tal contabilização acaba distorcendo as demonstrações contábeis da organização, motivo pelo qual a legislação societária não prevê a realização em moeda como requisito para o registro no resultado, conforme Lei 6.404/1976, art. 187, cuja redação dispõe que:

§ 1º Na determinação do resultado do exercício serão computados:

- a) as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda;
- b) os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos.

Para Marion (1998), o regime de caixa compreende ao registro da receita no momento do seu efetivo recebimento e da despesa no seu efetivo pagamento ou desembolso. O registro pelo regime de caixa despreza o princípio contábil da realização da receita e seu confronto com a despesa. Esse regime de caixa facilita o registro das operações. Já Martins (1999, p. 2) alerta “que seria muito mais simples o registro tão somente do Fluxo Financeiro puro, mas que ilusões estariam sendo criadas quando do descasamento (que está sempre ocorrendo) entre o recebimento e o pagamento”.

Assim, de um lado o regime de caixa facilita os registros contábeis, de outro lado, limita o nível da informação contábil, distorcendo o resultado do exercício e demonstrando, unicamente, o resultado financeiro do período (SÖTHER e SCARPIN, 2009).

4.3 REGIME MISTO

O regime misto é compreendido como uma mescla do regime de caixa e competência para a apuração do resultado do exercício (ANDRADE, 2002).

Vários estudiosos da contabilidade pública tem afirmado em seus respectivos trabalhos que o regime misto é estabelecido no artigo 35 da Lei nº 4.320/1964 (REIS, [200-], p.93), ou seja, regime de competência para a despesa e de caixa para a receita:

Art. 35. Pertencem ao exercício financeiro:

I – as receitas nele arrecadadas;

II – as despesas nele legalmente empenhadas.

A Lei Complementar nº 101/2000 reforça esta forma de registro na contabilidade pública em seu art. 50, inciso II: “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”, destacando a forma da escrituração e consolidação das contas públicas.

Para Söthe e Scarpin (2009, p.4-5), a legislação se ateve unicamente às receitas arrecadadas e despesas empenhadas para definir o registro e regime contábil a ser adotado no setor público, sem mencionar o tratamento das despesas que não geram desembolso no exercício, mas afetam a estrutura patrimonial e de resultado. Assim, o princípio contábil do reconhecimento da receita e da confrontação com a despesa torna-se mais complexo quando aplicado ao setor público, já que os esforços despendidos para geração da receita não apresentam características similares ao setor privado, uma vez que as receitas em sua grande maioria não se originam de vendas ou prestação de serviços, mas sim da arrecadação de tributos que quando redistribuídos à sociedade em forma de benefícios, viram despesas.

No entanto, as recentes mudanças na contabilidade governamental, convergem para a evidenciação do impacto no patrimônio das receitas e despesas registradas pelo seu fato gerador, observando-se os princípios da competência e da oportunidade, independente da dificuldade de determinação do momento de ocorrência do fato gerador (STN, 2008).

5 RECONHECIMENTO DE RECEITAS

O reconhecimento da receita no âmbito da contabilidade pública pode ocorrer sob o enfoque orçamentário ou sob o enfoque patrimonial.

A Resolução. CFC 1.121/2008 define receita patrimonial como:

Aumento nos benefícios econômicos sob a forma de entrada de recursos, aumento de ativos ou diminuição de passivos que resultem em uma variação positiva da Situação Patrimonial Líquida de uma Entidade no decorrer de um período contábil e que não decorram de aporte dos proprietários.

Quanto à receita pública, Eudes (2009) a caracteriza sob o aspecto legal como:

- Ingressos nos cofres públicos;
- Para atendimento à coletividade;
- Não sujeita à devolução;
- Exceção: operações de créditos;
- Produz acréscimos ao patrimônio ou não.

Será mostrada cada uma dessas formas de reconhecimento da receita que a contabilidade apresenta e também qual a relação entre elas.

5.1 RECONHECIMENTO DA RECEITA ORÇAMENTÁRIA

Eudes (2009) conceitua receita orçamentária como: “ingressos para cobertura de despesas públicas, em qualquer esfera governamental, no decorrer de um exercício determinado”.

O reconhecimento da receita orçamentária ocorre no momento da arrecadação, conforme artigo 35 da Lei nº 4.320/1964 e decorre do enfoque orçamentário dessa lei, tendo por objetivo evitar que a execução das despesas orçamentárias ultrapasse a arrecadação efetiva (STN, 2008).

A contabilidade aplicada ao setor público efetua o registro orçamentário da receita atendendo ao disposto na Lei nº 4.320/1964, que determina o reconhecimento da receita sob a ótica de caixa, mas deve observar os Princípios Fundamentais de Contabilidade (STN, 2008).

Quanto aos objetivos da contabilidade orçamentária e financeira, Ribeiro e Martins (2009) afirmam:

- a) Determina o resultado da gestão pelo confronto entre receitas e despesas sob o enfoque orçamentário. (superávit ou déficit).
- b) Valor preditivo com ênfase em ciclos de curto prazo.
- c) Transparência da execução orçamentária e financeira para fins de acompanhamento pelo Poder Legislativo e pela população.
- d) Tomada de decisões com foco no curto prazo.
- e) Identifica todas as Receitas previstas e arrecadadas em confronto com as Despesas fixadas no orçamento e as realizadas.
- f) Releva os ingressos e desembolsos financeiros e o resultado financeiro.
- g) Identifica todas as Receitas previstas e arrecadadas em confronto com as Despesas fixadas no orçamento e as realizadas.

Também não devem ser reconhecidos como receita orçamentária: os recursos financeiros oriundos de Superávit Financeiro e o cancelamento de despesas inscritas em Restos a Pagar (STN, 2008).

5.2 RECONHECIMENTO DA RECEITA (SOB O ENFOQUE PATRIMONIAL)

A contabilidade aplicada ao setor público mantém um processo de registro apto para sustentar o dispositivo legal do regime orçamentário da receita, de forma que atenda a todas as demandas de informações da execução orçamentária sob a ótica de caixa. Entretanto, deve observar os Princípios Fundamentais de Contabilidade, especialmente no que diz respeito aos princípios da Competência, Prudência e Oportunidade. A harmonia entre os princípios contábeis e orçamentários é a prova da eficiência contábil da administração pública (STN, 2008).

O reconhecimento da receita, sob o enfoque patrimonial, consiste na aplicação dos Princípios Fundamentais de Contabilidade para reconhecimento da variação ativa ocorrida no patrimônio, em contrapartida ao registro do direito no momento da ocorrência do fato gerador, antes da efetivação do correspondente ingresso da disponibilidade (STN, 2008).

Como maior consequência dos efeitos da aplicação do regime de competência para o reconhecimento das receitas dos entes públicos, temos o lançamento do crédito tributário no ativo, para o qual antes não havia registro contábil.

Título da Conta	Natureza da Informação
D Tributo a Receber C VPA – Impostos	Patrimonial

Tal lançamento permite o reconhecimento do fato gerador no momento em que ocorre, independentemente do seu recebimento, e reflete diretamente no balanço patrimonial.

Abaixo temos o exemplo do Manual da Receita Nacional (STN, 2008), que trata da contabilização da receita proveniente de imposto federal a partir do seu fato gerador:

A legislação que regulamenta o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) estabelece, de modo geral, que o fato gerador deste tributo ocorrerá no dia 1º de janeiro de cada ano. Nesse momento, deve ser efetuado o seguinte registro contábil:

Lançamento no Sistema Patrimonial

Título da Conta	Sistema de Contas
D Ativo Circulante – IPTU a Receber C Variação Ativa Extra-Orçamentária	Patrimonial

Esse registro provoca o aumento do ativo e do resultado do exercício, atendendo ao disposto nos artigos 100 e 104 da Lei nº 4.320/64.

Na arrecadação, registra-se a receita orçamentária e procede-se à baixa do ativo registrado.

Título da Conta	Sistema de Contas
D Receita Realizada C Receita a Realizar	Orçamentário

Título da Conta	Sistema de Contas
D Banco Conta Movimento C Receita Orçamentária Corrente	Financeiro

Título da Conta	Sistema de Contas
D Variação Passiva Extra-Orçamentária C Ativo Circulante – IPTU a Receber	Patrimonial

Esses registros não impactam o resultado do exercício, pois ocorre, simultaneamente, um lançamento a crédito (2º lançamento) e um a débito (3º lançamento) em contas de resultado.

Quando o reconhecimento do crédito a receber basear-se em estimativas de arrecadação, pode ocorrer:

— Excesso de arrecadação, não estando contabilizado o direito, ocorrendo o impacto na situação patrimonial no momento da arrecadação.

— Frustração na arrecadação, devendo-se proceder a baixa do direito por ocasião do encerramento do exercício.

5.3 RELAÇÃO ENTRE REGIME ORÇAMENTÁRIO E REGIME DE COMPETÊNCIA

Como visto anteriormente, o regime de competência, baseado na ocorrência do fato gerador, trata da receita sob o enfoque patrimonial. Por sua vez, o regime financeiro, ou de caixa, baseado no ingresso dos recursos na entidade, trata da receita sob o enfoque orçamentário.

Partindo da análise do artigo 35 da Lei nº 4.320/1964, instituído para registrar os eventos orçamentários, cuja redação determina que “pertencem ao exercício financeiro: I – as receitas nele arrecadas; e II – as despesas nele legalmente empenhadas”, pressupõe-se a adoção de um regime misto para a contabilidade pública. Na ausência de normatização para a contabilidade patrimonial, estendeu-se esta forma de registro a todos os dos eventos da contabilidade governamental (SÖTHER e SCARPIN, 2009).

Mas em nenhum momento o art. 35, I e II, determina que as receitas e despesas governamentais devam ser registradas pelo regime misto ou regime de competência. Dispo apenas que receitas e despesas pertencem ao exercício financeiro. Também se destaca que este artigo deve ser interpretado sem conjunto com o art. 39, e que ambos os dispositivos estão inseridos no Título IV que trata *exclusivamente de gestão financeira* no exercício financeiro (REIS, [200-], p.94, grifo do autor).

O artigo 39, por sua vez, expõe:

Art. 39. Os créditos da Fazenda Pública, de natureza tributária ou não tributária, serão escriturados como receita do exercício em que forem arrecadados, nas respectivas rubricas orçamentárias.

Para REIS, a flexão do verbo no referido artigo nos leva a interpretar que, antes da receita efetivar-se em moeda em caixa, os créditos ou os direitos líquidos e certos deverão ser considerados no exercício, dando, pois, a entender que o regime a ser adotado é o da competência.

Complementarmente, a Secretaria do Tesouro Nacional corrobora a idéia de que a Contabilidade Aplicada ao Setor Público, assim como qualquer outro ramo da ciência contábil, obedece aos princípios fundamentais de contabilidade. Dessa forma, aplica-se o princípio da competência em sua integralidade, ou seja, tanto na receita quanto na despesa (STN, 2008).

Para REIS ([200-], p.93), “o que ocorre é um profundo equívoco nas interpretações citadas sobre o art. 35, I e II, da Lei 4.30/64, ou seja, há uma confusão de entendimento de gestão financeira e de procedimentos de contabilidade, que são práticas diferentes”.

Há uma profunda diferença entre gestão financeira e contabilidade. Tradicionalmente vem se adotando o regime financeiro misto na Contabilidade, o que, evidentemente, tem distorcido as informações por ela geradas (REIS, [200-], p.94).

Na verdade, o artigo 35 refere-se ao regime orçamentário e não ao regime contábil, pois a contabilidade é tratada em título específico, no qual determina-se que as variações patrimoniais devem ser evidenciadas, sejam elas independentes ou resultantes da execução orçamentária (STN, 2008).

Araújo e Arruda (2004) reiteram que o tratamento atribuído pelo artigo 35 da Lei nº 4.320/64 é da competência orçamentária e não contábil. É possível inferir neste sentido, pois a lei trata unicamente da despesa empenhada que representa um evento particularmente orçamentário e não da despesa efetivamente incorrida que pertence ao exercício financeiro. Portanto, a vinculação da contabilidade pública brasileira ao regime misto é exclusivamente orçamentária, torna-se incorreto o entendimento da aplicação total deste regime, cabendo o reconhecimento da evolução patrimonial por meio do regime de competência.

Da mesma forma, a própria Lei 4.320/64 permite inferir a observância dos princípios fundamentais de contabilidade, dentre os quais o da Competência, como verificamos:

Art. 85. 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.

— Princípio da Evidenciação

Art. 83. A contabilidade evidenciará (...) a situação de todos quantos, de qualquer modo, arrecadem receitas, efetuem despesas, administrem ou guardem bens a ela pertencentes ou confiados.

— Princípio da universalidade dos registros

Art. 93. Todas as operações de que resultem débitos e créditos de natureza financeira não compreendidos na execução orçamentária, serão também objeto de registro, individualização e controle contábil ().

Outros dispositivos da mesma lei que garantem o registro dos eventos contábeis, independentemente de execução orçamentária, são citados abaixo:

Art. 89. A contabilidade evidenciará os fatos ligados à administração orçamentária, financeira, patrimonial e industrial.

Art. 100. As alterações da situação líquida patrimonial, que abrangem os resultados da execução orçamentária, bem como as variações independentes dessa execução e as superveniências e insubsistências ativas e passivas, constituirão elementos da conta patrimonial.

Art. 104. A Demonstração das Variações Patrimoniais evidenciará as alterações verificadas no patrimônio, resultantes ou independentes da execução orçamentária, e indicará o resultado patrimonial do exercício.

Observa-se que, além do registro dos fatos ligados à execução orçamentária, exige-se a evidenciação dos fatos ligados à administração financeira e patrimonial, exigindo que os fatos modificativos sejam levados à conta de resultado e que as informações contábeis permitam o conhecimento da composição patrimonial e dos resultados econômicos e financeiros de determinado exercício (STN, 2008).

A contabilidade pública deve evidenciar, tempestivamente, os fatos ligados à administração orçamentária, financeira e patrimonial, gerando informações que permitam o conhecimento da composição patrimonial e dos resultados econômicos e financeiros, e não somente acompanhar a execução orçamentária dos entes públicos. Portanto, com o objetivo de evidenciar o impacto no Patrimônio, deve haver o registro da receita em função do fato gerador, observando-se os Princípios da Competência e da Oportunidade (STN, 2008).

O Manual da Receita Nacional (STN, 2008, p.61) também dispõe que o reconhecimento da receita, sob o enfoque patrimonial, apresenta como principal dificuldade a determinação do momento de ocorrência do fato gerador, de maneira que:

Para a receita tributária pode-se utilizar o momento do lançamento como referência para o reconhecimento, pois nesse estágio da execução da receita orçamentária é que:

- Verifica-se a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente;
- Determina-se a matéria tributável;
- Calcula-se o montante do tributo devido;
- Identifica-se o sujeito passivo.

Ocorrido o fato gerador, pode-se proceder ao registro contábil do direito em contrapartida a uma variação ativa, em contas do sistema patrimonial, o que representa o registro da receita por competência (STN, 2008).

6 RECONHECIMENTO DA DESPESA

Despesas são decréscimos nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma de saída de recursos ou redução de ativos ou incremento em passivos, que resultem em decréscimo do patrimônio líquido e que não sejam provenientes de distribuição aos proprietários da entidade (Resolução CFC 1.121/2008).

Pode-se reconhecer a receita sob o aspecto orçamentário ou sob o aspecto patrimonial, como será mostrado.

6.1 RECONHECIMENTO DA DESPESA ORÇAMENTÁRIA

A Lei nº 4.320/64 estabeleceu regime peculiar para o reconhecimento da despesa orçamentária, segundo o qual são consideradas do exercício as despesas nele empenhadas, conforme artigo 35², anteriormente enunciado.

Entretanto, observa-se que o ato da emissão do empenho não constitui passivo para a administração pública, em virtude de ainda não ter havido a entrega do bem/serviço contratado. Na maioria das vezes, o momento mais adequado para o reconhecimento da obrigação no ente público coincide com a liquidação da despesa orçamentária, conforme artigo 63 da lei nº 4.320/1964:

Art. 63. A liquidação da despesa consiste na verificação do direito adquirido pelo credor tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito.

6.2 RECONHECIMENTO DA DESPESA (SOB O ENFOQUE PATRIMONIAL)

Em obediência aos Princípios da Oportunidade e da Competência, as despesas devem ser reconhecidas no momento da ocorrência do fato gerador, independentemente de pagamento. Na área pública, esse procedimento está legalmente embasado nos dispositivos:

— Lei de Responsabilidade Fiscal – Lei Complementar 101/00:

Estabeleceu, no inciso II do artigo 50, o regime de competência para a despesa:

Art. 50. Além de obedecer às demais normas de contabilidade pública, a escrituração das contas públicas observará as seguintes:

II – 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.

— Lei 4.320/1964:

Os artigos 85, 89 e 100³, citados anteriormente, confirmam que a contabilidade deve evidenciar fatos acerca da administração orçamentária, financeira, patrimonial, e garantem e

² Ver p. 15.

³ Ver p. 21 e 22.

que a situação líquida patrimonial abrange resultados da execução orçamentária e os independentes desta.

Quanto aos objetivos da contabilidade patrimonial, Ribeiro e Martins (2009) ainda afirmam:

- a) Determina o resultado econômico do exercício pelo confronto entre as Variações Ativas e as Variações Passivas do Patrimônio.
- b) Valor preditivo com ênfase em ciclos de longo prazo.
- c) Evidenciação dos elementos do patrimônio para fins de prestação de contas.
- d) Tomada de decisões com foco no longo prazo
- e) Todos os ativos e passivos são necessariamente evidenciados, inclusive as perdas de valor (depreciação, amortização ou exaustão).

Na maior parte das vezes, o momento do fato gerador é concomitante à liquidação da despesa orçamentária - como, por exemplo, na entrega de bens de consumo imediato ou de serviços contratados, que constituem despesas efetivas. Nesta situação, o reconhecimento da despesa orçamentária coincidirá com a apropriação da despesa pelo enfoque patrimonial, visto que ocorrerá uma redução na situação líquida patrimonial (STN, 2008).

Em outros casos, o momento da liquidação da despesa orçamentária pode não coincidir com o fato gerador. Como exemplo, tem-se a assinatura anual de revista. Neste caso, o empenho e a liquidação (reconhecimento da despesa orçamentária) ocorrerão em momento anterior ao fato gerador. Deverá ser apropriado um ativo relativo ao direito à assinatura anual e o reconhecimento da despesa por competência deverá ser feita mensalmente, nas contas do Sistema Patrimonial (STN, 2008).

Quanto aos lançamentos contábeis, salienta-se que o reconhecimento de despesa por competência ocorre mesmo sem a existência de dotação orçamentária, uma vez que tenha ocorrido o fato gerador.

Portanto, o reconhecimento da despesa por competência deve ocorrer mesmo que ainda pendentes as fases de execução da despesa orçamentária. Ou seja, tendo ocorrido o fato gerador, deve haver o registro da obrigação no sistema patrimonial até que seja empenhada e liquidada a despesa orçamentária, quando então deverá ser reclassificado o passivo para o sistema financeiro. Por exemplo: reconhecimento de dívida. Mesmo que não haja dotação

orçamentária na Lei Orçamentária Anual - LOA, enquanto não for empenhada e liquidada a despesa orçamentária, esta deverá estar registrada no Passivo Patrimonial (STN, 2008).

6.3 RELAÇÃO ENTRE REGIME ORÇAMENTÁRIO E REGIME DE COMPETÊNCIA

É comum encontrar na doutrina contábil a afirmação de que na área pública o regime contábil é um regime misto, ou seja, de competência para a despesa e de caixa para a receita. Tal entendimento deriva da interpretação dada ao artigo 35 da Lei nº 4.320/1964⁴.

Contudo, a Contabilidade Aplicada ao Setor Público, assim como qualquer outro ramo da ciência contábil, obedece aos Princípios Fundamentais de Contabilidade. Dessa forma, aplica-se o princípio da competência em sua integralidade, ou seja, tanto para o reconhecimento da receita quanto para a despesa.

Assim, conclui-se que o artigo 35 da Lei nº 4.320/1964 refere-se ao regime orçamentário e não ao regime contábil aplicável ao setor público.

Dessa forma, a Lei nº 4.320/1964, em seus artigos 85, 89, 100 e 104⁵, determina que as variações patrimoniais devam ser evidenciadas, sejam elas independentes ou resultantes da execução orçamentária.

Observa-se que, além do registro dos fatos ligados à execução orçamentária, exige-se a evidenciação dos fatos ligados à execução financeira e patrimonial, exigindo que os fatos modificativos sejam levados à conta de resultado e que as informações contábeis permitam o conhecimento da composição patrimonial e dos resultados econômicos e financeiros de determinado exercício (STN, 2008).

De maneira geral, o fato gerador coincide com o momento da liquidação, ou seja, com o segundo estágio da despesa orçamentária. E é na liquidação que se verifica o direito adquirido do credor tendo por base títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito, que ocorre após a emissão do empenho e antecede o pagamento (STN, 2008).

Em geral, pode-se utilizar o momento da liquidação como referência para reconhecer a despesa, pois, tendo por base esse estágio da execução da despesa orçamentária, verifica-se a existência de três tipos de relacionamento entre o momento de reconhecimento da despesa

⁴ Ver p. 15.

⁵ Ver p. 21 e 22.

orçamentária (liquidação) e o de reconhecimento da despesa patrimonial (fato gerador), enunciados pelo Manual da Despesa da Secretaria do Tesouro Nacional (2008):

- a) Apropriação da despesa antes da liquidação – No registro da provisão para 13º salário, situação em que se apropriam, mensalmente, os direitos do trabalhador em função do mês trabalhado, e o empenho, liquidação e pagamento ocorrem no mês de dezembro.
- b) Apropriação da despesa simultaneamente à liquidação – No fornecimento de prestação de serviço de limpeza e conservação;
- c) Apropriação da despesa após a liquidação – Na aquisição de material de consumo que será estocado em almoxarifado para uso em momento posterior, no qual será reconhecida a despesa.

Dessa forma, para evidenciar adequadamente o impacto no Patrimônio, deve haver o registro da despesa em função do fato gerador, observando os Princípios da Competência e da Oportunidade – admitindo-se, em alguns casos, como no registro de despesas antecipadas, o registro do empenho, da liquidação e do pagamento em contas específicas antes da ocorrência do fato gerador, observando a proibição de se efetuar a realização de despesa sem prévio empenho. Porém, é possível compatibilizar e evidenciar, de maneira harmônica, as alterações patrimoniais e as alterações orçamentárias ocorridas na entidade, cumprindo assim, os Princípios Fundamentais de Contabilidade e o disposto na Lei nº 4.320/64 (STN, 2008).

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 (LIBERALQUINO, 2009).

A aplicação integral do regime de competência às despesas e receitas públicas resgata a Contabilidade como ciência, elevando o nível de institucionalização no processo de convergência e enfocando uma necessidade de haver consonância com as práticas aplicadas no mundo globalizado.

É um verdadeiro marco para a modernização da Contabilidade Pública, que permite ao Brasil convergir para um padrão internacional. A convergência permitirá ainda maior transparência das contas públicas (CRC SP, 2009).

7 CONCLUSÃO

A Contabilidade Aplicada ao Setor Público deve fornecer informações necessárias à tomada de decisões, à prestação de contas e à instrumentalização do controle social, como previsto normativamente. Para atingir tais objetivos, ela deve estar embasada num sistema que permita a adequada mensuração do patrimônio e do resultado dos entes governamentais.

O correto tratamento das despesas e receitas melhora o resultado do governo. Portanto, para a apuração correta do resultado do exercício pelo regime de competência é necessário o correto registro e tratamento das despesas e receitas pelo enfoque patrimonial, independentemente do tratamento orçamentário.

Tal mudança possibilita controle prévio de entradas e saídas de caixa da entidade governamental e uma visão mais clara da situação econômico-financeira do ente governamental. E os impactos no reconhecimento e mensuração decorrentes da alteração do regime misto para o regime de competência serão significativos na estrutura patrimonial e de resultados do governo.

Recomenda-se maior estudo a respeito da adoção do regime de competência para as receitas e despesas públicas a partir das primeiras demonstrações contábeis da União que forem divulgadas de acordo com as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, cuja elaboração está prevista para 2012.

O modelo de Contabilidade aplicada ao Setor Público que surge a partir da adequação às regras internacionais traz novidades como o surgimento do demonstrativo de fluxo de caixa e da demonstração do resultado econômico. Esses demonstrativos, que darão condições de saber o quanto é arrecadado e o quanto se gasta, também deverão ser objeto de estudo futuro por parte da classe contábil.

**THE APPLICATION OF FULL ACCRUAL BASIS TO THE GOVERNMENT
ACCOUNTING UNDER BRAZILIAN ACCOUNTING STANDARDS APPLIED TO
THE PUBLIC SECTOR**

ABSTRACT

The process of harmonization of Brazilian accounting practices with international standards of accounting in the private sector has triggered the start of this process also in the public sector. As part of the convergence process, we have to change the accounting regime in the public sector, which will adopt the full accrual basis for income and expenditure over the current mixed regime. Given this scenario, this study aims to identify the changes envisaged in the Brazilian Accounting Standards Applied to the Public Sector as regards the recognition and measurement of revenue and expenses, arising from the change in the mixed regime to the accrual basis, through a literature review with a nature exploratory and qualitative approach. Even with differing interpretations of the legislation, the adoption of the principle of competence for accounting of public expenditure and revenues should certainly benefit the administration of government agencies in that it allows greater previous control of treasury and better view of the financial situation of the governmental entity. It is also concluded that the recognition and measurement by accrual basis, due to the change of regime, causing significant impacts on the asset structure and outcome of government, and to ensure the quality of information it must be given proper treatment for revenue and expenses to not prevent the correct measurement and disclosure, it means recognize them by accrual regardless of the budgetary treatment.

Keywords: Public Accounting. Brazilian Accounting Standards Applied to the Public Sector. Accrual Basis of Accounting. Recognizing of Income and Expenses.

REFERÊNCIAS

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

ARAÚJO, Inaldo da Paixão dos Santos; ARRUDA, Daniel Gomes. **Contabilidade Pública: da teoria à prática**. São Paulo: Saraiva, 2004.

BRASIL. **Lei nº 4.320**, de 17 de março de 1964. Dispõe sobre normas gerais de direito financeiro, orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Brasil, 1964.

_____. **Lei 5.172**, de 25 de outubro de 1966. **Código Tributário Nacional**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasil, 1966.

_____. **Lei nº 11.638**, de 28 de dezembro de 2007. Altera e revoga dispositivos das leis 6.404 e 6.385 de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. Brasil, 2007.

_____. **Lei Complementar nº 101**, de 04 de maio de 2000. **Lei de Responsabilidade Fiscal**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasil, 2000.

Disponível em <<http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/Leis/LCP/Lcp101.htm>>.

Acesso em: 05-06-2010.

CARLIN, Diego de Oliveira. **Considerações sobre o processo de convergência na Contabilidade pública brasileira**. Revista Eletrônica CRC-RS nº 08, setembro de 2008. Disponível em <<http://www.crcrs.org.br>>. Acesso em 27-10-2008.

COMISSÃO DE VALORES IMOBILIÁRIOS - CVM. **Instrução nº 457**, de 13 de julho de 2007. Dispõe sobre a elaboração e divulgação das demonstrações financeiras consolidadas, com base no padrão contábil internacional emitido pelo *International Accounting Standards Board* - IASB.

CONFEDERAÇÃO NACIONAL DE MUNICÍPIOS - CNM. **CFC disponibiliza normas de contabilidade aplicadas ao setor público**. Notícias, 19/11/2007.

Disponível em <<http://www.cnm.org.br>>. Acesso em 07-11-2008.

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

_____. **Resolução nº 1.055**, de 7 de outubro de 2005. Dispõe sobre a criação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis.

_____. **Resolução nº 1.103**, de 28 de setembro de 2007. Cria o Comitê Gestor da Convergência no Brasil, e dá outras providências.

_____. **Resolução 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 nº 1.128**, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.1 – Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação.

_____. **NBC T 16: Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público**. Disponível em <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em 07-11-2008.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DE SÃO PAULO – CRCSP. **Revista Contábil & Empresarial Fiscolegis**, Aracaju, 16 fev. 2009. Disponível em <<http://www.netlegis.com.br>>. Acesso em 15.05.2010.

EUDES, João. **Curso de Contabilidade Aplicada ao Setor Público. Disciplina 3: A Receita e Despesa sob Enfoque Orçamentário**. Uberlândia, 16 a 20 de novembro de 2009. Disponível em <<http://www.cfc.org.br/conteudo.aspx?codMenu=67&codConteudo=4297>>. Acesso em 07-06-2010.

FORTIN, Henri. **Eficiência e transparência no uso dos fundos públicos: O novo modelo contábil internacional**. Apresentação de slides no 2º Fórum Nacional de Gestão de Contabilidade Pública. Belo Horizonte, 16 de outubro de 2008. Disponível em <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em 11-11-2008.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2006.

HENRIQUE, Heriberto; WAYNE, Francisco. **Curso de Contabilidade Aplicada ao Setor Público. Disciplina 6: Lançamentos Contábeis Típicos da Administração Pública**. Uberlândia, 16 a 20 de novembro de 2009. Disponível em <<http://www.cfc.org.br/conteudo.aspx?codMenu=67&codConteudo=4297>>. Acesso em 31-05-2010.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS - IFAC. Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements. IFAC, 2008.

IUDÍCIBUS, Sérgio de, MARTINS, Eliseu. et al. **Contabilidade Introdutória**. 8. ed. São Paulo: Atlas. 1995.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade Pública: Teoria e Prática**. 10ª ed. São Paulo: Atlas, 2006.

LIBERALQUINO, Joaquim. **Curso de Contabilidade Aplicada ao Setor Público. Disciplina 2: Princípios e Normas Brasileiras de Contabilidade Técnica Aplicadas Ao Setor Público**. Uberlândia, 16 a 20 de novembro de 2009. Disponível em <<http://www.cfc.org.br/conteudo.aspx?codMenu=67&codConteudo=4297>>. Acesso em 13.05.2010.

LIMA, Diana Vaz de; CASTRO, Róbison Gonçalves de. **Contabilidade Pública: Integrando União, Estados e Municípios (Siafi e Siafem)**. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2007.

MARION. José Carlos. **Contabilidade empresarial**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade versus fluxo de caixa**. Caderno de Estudos. São Paulo, v. 2, n. 20, p. 1-12, jan./abr. 1999.

MINISTÉRIO DA FAZENDA - MF. **Portaria nº 184**, de 25 de agosto de 2008. Dispõe sobre o processo de convergência das normas de contabilidade pública às normas internacionais.

REIS, Heraldo da Costa. **Regime de Caixa ou de Competência: eis a questão**. Rio de Janeiro: IBAM, [200-]. Disponível em www.ibam.org.br/publique/media/regime-caixa.pdf. Acesso em 01-06-2010.

RIBEIRO, José Francisco; MARTINS Lino. **Curso de Contabilidade Aplicada ao Setor Público. Disciplina 1: Teoria da Contabilidade**. Uberlândia, 16 a 20 de novembro de 2009. Disponível em <http://www.cfc.org.br/conteudo.aspx?codMenu=67&codConteudo=4297>. Acesso em 13-05-2010.

RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade Intermediária**. 1ª ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

ROTTER, Ronaldo J. **Contabilidade Pública: Desafios e Perspectivas da Convergência aos Padrões Internacionais**. Apresentação de slides no 18º Congresso Brasileiro de Contabilidade. Gramado, 28 de Agosto de 2008. Disponível em www.congressocfc.org.br. Acesso em 11-11-2008.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL (STN); MINISTÉRIO DA FAZENDA; SECRETARIA DE ORÇAMENTO FEDERAL DO MINISTÉRIO DO PLANEJAMENTO, ORÇAMENTO E GESTÃO. **Portaria Conjunta nº 3**, de 15 de outubro de 2008. Aprova os manuais de receita nacional e de despesa nacional e dá outras providências. Disponível em: www.tesouro.fazenda.gov.br. Acesso em: 08 jul. 2009.

_____. **Contabilidade Aplicada ao Setor Público: Desafios e Perspectivas da Convergência aos Padrões Internacionais**. Brasília, 2008. Disponível em www.congressocfc.org.br. Acesso em 16-10-2008.

_____. **Manual técnico de contabilidade aplicada ao setor público: aplicado à União e aos Estados, Distrito Federal e Municípios: manual de receita nacional**. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação-Geral de Contabilidade, 2008.

_____. **Manual técnico de contabilidade aplicada ao setor público: aplicado à União e aos Estados, Distrito Federal e Municípios: manual de despesa nacional**. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação-Geral de Contabilidade, 2008.

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**. Blumenau: 2009. Disponível em <http://www.congressousp.fipecafi.org/artigos102010/290.pdf>. Acesso em 24-05-2010.