



5º Prêmio
CHICO RIBEIRO
INFORMAÇÃO DE CUSTOS E QUALIDADE
DO GASTO NO SETOR PÚBLICO | 2015

5º Prêmio Chico Ribeiro de Informação de Custos e Qualidade do Gasto no Setor Público - 2015

**5º PRÊMIO CHICO RIBEIRO DE INFORMAÇÃO DE CUSTOS E
QUALIDADE DO GASTO NO SETOR PÚBLICO – 2015**

CATEGORIA: ESTUDANTES DE GRADUAÇÃO

**TEMA: TÓPICOS CONCEITUAIS E CONTEMPORÂNEOS DE
CONTABILIDADE APLICADOS AO SETOR PÚBLICO**

**A CONTRIBUIÇÃO DA CONTABILIDADE DE COMPETÊNCIA
NA EFICIÊNCIA E QUALIDADE DO GASTO PÚBLICO**



A CONTRIBUIÇÃO DA CONTABILIDADE DE COMPETÊNCIA NA EFICIÊNCIA E QUALIDADE DO GASTO PÚBLICO

RESUMO

Com a adoção do regime contábil de competência, a partir do processo de convergência da contabilidade pública aos padrões internacionais, o Setor Público brasileiro passou a registrar as transações governamentais no momento da ocorrência do fato gerador. Considerando que para alguns especialistas essa forma de reconhecimento permitirá apurar o consumo efetivo de recursos durante determinado período e a sua provisão no longo prazo, o presente estudo tem como objetivo analisar como a contabilidade de competência pode contribuir para a eficiência e qualidade do gasto público. Para atender a questão da pesquisa, foi realizada análise textual qualitativa na literatura nacional e internacional disponível no portal de periódicos da CAPES, correspondente ao período de 01/01/2005 a 01/05/2015, tendo como base as variáveis relacionadas no *Study 14* da Federação Internacional de Contadores, desenvolvido com o objetivo de auxiliar as entidades governamentais no processo de transição para o regime de competência. Os achados do estudo permitem concluir que com a adoção da contabilidade de competência é possível realizar o planejamento de compras escolhendo o momento certo, a quantidade adequada, o preço e a qualidade ideal e o fornecedor mais pertinente para cada situação, e efetuar uma gestão mais eficiente de ativos e passivos, trazendo uma posição mais crítica em relação à composição e distribuição desses valores e ao nível de endividamento público.

Palavras-chave: contabilidade de competência; processo de convergência; qualidade do gasto público.



A CONTRIBUIÇÃO DA CONTABILIDADE DE COMPETÊNCIA NA EFICIÊNCIA E QUALIDADE DO GASTO PÚBLICO

1 INTRODUÇÃO

Com a crise econômica e a deterioração do aparelho do Estado, em 1995, foi proposta uma reforma administrativa do Estado Brasileiro por meio do Plano Diretor de Reforma do Aparelho do Estado, cujo objetivo era “manter o equilíbrio das contas públicas e resgatar a capacidade de ação estatal”, tendo como foco a eficiência, a busca por resultados e o atendimento das demandas dos cidadãos (OLIVEIRA, SILVA e BRUNI, 2012, p. 63).

Porém, no Setor Público, com uma cultura de gestão voltada para a visão orçamentária e não para o gerencialismo, o plano não atingiu os resultados esperados, surgindo a necessidade de se encontrar instrumentos de gestão mais eficazes para os gestores (OLIVEIRA, SILVA e BRUNI, 2012).

Considerando essas transformações do cenário da economia, a necessidade de alternativas de investimentos para o desenvolvimento dos países e a evolução das finanças públicas, a ciência contábil brasileira adquiriu novos rumos, sendo a adoção às Normas Internacionais de Contabilidade aplicadas ao Setor Público um meio para atender as novas necessidades informacionais (CFC, 2007; STN, 2014).

Assim, com o processo de harmonização às normas internacionais promovido pela *International Federation of Accountants* (IFAC), por meio do *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB), autoridades governamentais brasileiras reuniram esforços para aderir ao processo de convergência e à adoção de regime contábil de competência (BORGES *et al*, 2010; CRUVINEL e LIMA, 2011). A iniciativa foi viabilizada pelo CFC, em 2008, com a publicação das primeiras Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, e pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN), no mesmo ano, com a primeira edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP).

A expectativa é que com a adoção do regime contábil de competência os ativos e passivos do Setor Público passem a ser registrados em sua integralidade, melhorando a

qualidade da informação contábil e aperfeiçoando a gestão da coisa pública (CRUVINEL e LIMA, 2011; AMARAL e LIMA, 2013).

Além disso, nas últimas décadas o debate a respeito da qualidade do gasto público também ganhou maior notoriedade no Brasil, em razão do aumento da carga tributária, da necessidade de ajuste e equilíbrio fiscal e da crise econômica mundial (MOTTA, MACIEL e PIRES, 2014), onde as reformas administrativas passaram a focalizar a qualidade do gasto público, mudanças institucionais e de gestão (BORGES *et al*, 2010).

Diante do exposto, considerando que a contabilidade de competência, no Setor Público tem como um dos seus principais objetivos produzir melhores informações para a tomada de decisão, e que o reconhecimento da integralidade de ativos e passivos pode contribuir para a melhor gestão de recursos públicos, o presente estudo traz a seguinte questão de pesquisa: *como a contabilidade de competência pode contribuir na eficiência e qualidade do gasto público?*

Nesse sentido, o presente estudo tem como objetivo analisar de que forma a contabilidade de competência pode contribuir para a eficiência e qualidade do gasto público, tendo como base as variáveis relacionadas no *Study 14 - Transition to the Accrual Basis of Accounting: Guidance for Governments and Government Entities* - da IFAC, que trata do processo de transição da contabilidade governamental para o regime de competência, e da análise textual qualitativa da literatura nacional e internacional sobre o tema.

Além desta introdução, o estudo apresenta mais quatro seções. Na Seção 2, é apresentado o referencial teórico e normativo. Na terceira Seção é apresentada a metodologia utilizada para viabilizar o estudo. A Seção 4 apresenta os resultados obtidos da análise textual. A quinta e última Seção traz as considerações finais, seguidas das referências utilizadas.

2 REFERENCIAL TEÓRICO E NORMATIVO

2.1 Contabilidade de Competência

Em 2008, ao editar as Orientações Estratégicas para a Contabilidade Aplicada ao Setor Público no Brasil, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) trouxe a necessidade de convergir os padrões contábeis brasileiros às normas internacionais de contabilidade, contando com a parceria da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) para



5º Prêmio Chico Ribeiro de Informação de Custos e Qualidade do Gasto no Setor Público - 2015

operacionalizar esse processo, trazendo, entre suas principais diretrizes, o reconhecimento das transações governamentais pelo fato gerador (regime contábil de competência) (CFC, 2008).

Nesse documento, o CFC afirma que sem a adoção desse novo padrão a evidenciação da situação financeira e dos resultados do exercício fica prejudicada, já que diversos ativos e passivos não são reconhecidos, além do fato de a padronização garantir a comparabilidade das demonstrações contábeis dos países, reduzindo os custos do processo de consolidação das demonstrações contábeis.

Com a Resolução CFC nº 1.111, de 29 de novembro de 2007, que trata da interpretação sobre os Princípios da Contabilidade sob a perspectiva do Setor Público, o CFC elencou o regime de competência como um dos seis princípios contábeis de observação obrigatória no âmbito da Administração Pública brasileira.

Art. 9º O Princípio da Competência determina que os efeitos das transações e outros eventos sejam reconhecidos nos períodos a que se referem, independentemente do recebimento ou pagamento.

Parágrafo único. O Princípio da Competência pressupõe a simultaneidade da confrontação de receitas e de despesas correlatas.

[...] O Princípio da Competência aplica-se integralmente ao Setor Público. (CFC, 2007)

Costa *et al* (2013) destacam que os Princípios de Contabilidade representam a essência da doutrina contábil, sustentando todo o arcabouço das normas específicas, e dá atenção especial ao Princípio da Competência, no qual se baseia o regime contábil. Em 2008, o CFC editou as primeiras Normas Brasileiras da Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), dentre as quais a NBC T 16.5, que estabelece critérios para o registro contábil das transações governamentais independentemente do momento da execução orçamentária.

19. As transações no Setor Público devem ser reconhecidas e registradas integralmente no momento em que ocorrerem.

21. Os registros contábeis devem ser realizados e os seus efeitos evidenciados nas demonstrações contábeis do período com os quais se relacionam, reconhecidos, portanto, pelos respectivos fatos geradores, independentemente do momento da execução orçamentária. (CFC, 2008)

Em 2008, a STN publicou também a Portaria nº 184, estabelecendo, dentre outros, o compromisso de editar normativos, manuais, instruções de procedimentos contábeis e um plano de contas nacional, objetivando a elaboração e publicação de demonstrações contábeis consolidadas, em consonância com os padrões contábeis internacionais e com as NBCASP.



Na Portaria nº 184/2008, a STN esclarece que há a necessidade de atender a convergência das normas brasileiras às normas internacionais, tendo em vista o cenário econômico mundial, as condições, as peculiaridades e o estágio de desenvolvimentos do país. De acordo com a STN, as novas práticas contábeis contribuem para a “credibilidade da informação, facilita o acompanhamento e a comparação da situação econômico-financeira e do desempenho dos entes públicos, possibilita a economicidade e eficiência na alocação de recursos” (BRASIL, 2008, p. 1).

Nesse sentido, a STN editou em 2008 a primeira edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), atualizado periodicamente, para orientar os procedimentos contábeis a serem utilizados no âmbito do Setor Público, estabelecendo a adoção do regime de competência como o tratamento contábil mais adequado para a o registro das transações governamentais e a evidenciação adequada de fatos ligados a execução orçamentária, financeira e patrimonial.

2.2 Eficiência e Qualidade do Gasto Público

O estudo de Motta, Maciel e Pires (2014) identifica, dentre as possibilidades de definir qualidade do gasto público, três abordagens inter-relacionadas: a visão multidimensional, a visão multidisciplinar e a visão polissêmica. Segundo os pesquisadores, na visão multidimensional estão incluídos os aspectos macroeconômicos e os microeconômicos da qualidade do gasto público, sendo que a desvinculação desses aspectos compromete a implementação do mesmo.

Os aspectos macro estão relacionados ao campo estratégico da alocação de recursos, bem como as suas consequências e os seus impactos na execução das políticas públicas e no desenvolvimento econômico e social, considerando, também, a indispensabilidade da sustentação intertemporal entre receitas, despesas e o nível de endividamento público; já os aspectos micro estão concentrados na operacionalização efetiva do gasto público, envolvendo as ideias de eficiência, eficácia, efetividade e o combate à corrupção, além do papel essencial das funções de planejamento, orçamento e gestão (MOTTA, MACIEL e PIRES, 2014).

Na visão multidisciplinar, nota-se que a discussão a respeito da qualidade do gasto público integra e é objeto de análise de muitas ciências, tendo em vista a necessidade de atender a diferentes demandas no âmbito das finanças públicas e da economia do Setor Público, nesse sentido o termo deve abrigar e ajustar de forma

integrada, sinérgica e reorganizada múltiplos conceitos, com o objetivo de adequar e viabilizar a reflexão sobre o tema e possibilitar a implementação de um resultado superior na gestão pública (MOTTA, MACIEL e PIRES, 2014).

Já no que se refere a visão polissêmica, a qualidade do gasto não pode ser entendida por si só, precisando do auxílio das diversas abordagens para compreendê-la de forma clara, precisa e teoricamente sólida (MOTTA, MACIEL e PIRES, 2014)

Para Ribeiro (2008), duas variáveis devem ser relacionadas à análise do gasto público: a eficiência e o desempenho, onde a eficiência é uma medida que pondera o desempenho dos serviços públicos - a partir de um conjunto de indicadores - ao volume de recursos financeiros dispendidos pelo governo. Segundo o autor, os indicadores podem estar relacionados aos custos envolvidos nas seguintes áreas:

- a) Administração: tendo como variáveis a corrupção, a burocracia, a qualidade do Judiciário e a economia informal;
- b) Saúde: por meio dos subindicadores mortalidade infantil e expectativa de vida ao nascer;
- c) Educação: com o subindicador qualidade das escolas públicas;
- d) Equidade: por meio do percentual da participação na renda dos 40% mais pobres;
- e) Desempenho econômico: representado pela inflação média, crescimento médio do PIB real e taxa média de desemprego.

Conforme a literatura, a adoção de um sistema de custos tem sido vista como um ponto crucial para implementação de programas de qualidade do gasto. Alonso (1999) entende que estabelecer e divulgar medidas de desempenho por meio dos custos trazem variados benefícios, dentre eles, a melhoria da qualidade dos serviços prestados por meio da redução dos custos, a promoção de *accountability* e a eliminação de gastos que não agregam valor.

Na tentativa de regulamentar o assunto, o Conselho Federal de Contabilidade do Brasil editou a Norma Brasileira de Contabilidade - NBC T 16.11, que estabelece a conceituação, o objeto, os objetivos e as regras básicas para mensuração e evidenciação dos custos no Setor Público. Dentre os objetivos elencados pela norma está o de apoiar programas de redução de custos e de melhoria da qualidade do gasto.



Ainda tratando de custos, o estudo de Motta (2010) identifica o setor de compras como uma das áreas que possuem melhores oportunidades para viabilizar a ampliação da eficiência do gasto público, já que dispõe de um moderno arcabouço conceitual, abordando os conceitos de planejamento, inovação, cooperação, parceria, foco no cliente e pró-atividade. Sendo que a função de compras contribui significativamente para o volume de gastos anuais do governo, permeando vários setores da Administração Pública, contudo esse não é o setor que produz maiores despesas (MOTTA, 2010).

Tendo os custos como base para qualidade do gasto público, Rezende, Cunha e Bevilacqua (2012) concluem que o regime contábil tradicional (regime de caixa) não registra adequadamente o custo de bens e serviços, sendo necessária a adoção do regime contábil de competência, para avaliar a eficiência dos gastos e apurar o consumo efetivo de recursos durante determinado período e a sua provisão no longo prazo.

3 METODOLOGIA

Por meio da análise textual qualitativa, textos atuais da literatura nacional e internacional foram analisados com o objetivo de encontrar variáveis relacionadas a eficiência e qualidade do gasto que são impactadas positivamente pela adoção do regime de competência nas entidades governamentais.

É importante destacar que o conceito de eficiência e qualidade do gasto público utilizado para identificar as variáveis do estudo foi o proposto por Motta, Maciel e Pires (2014), em uma visão multidimensional.

Dessa forma, além da utilização do *Study 14*, como base da pesquisa, do MCASP (STN, 2014), da dissertação do Motta (2010) e da NBC T 16.11 (CFC, 2011), os demais textos foram extraídos do portal de periódicos da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior – CAPES (<http://www.capes.gov.br/>), do Ministério da Educação - MEC, sendo selecionados artigos nacionais e internacionais publicados entre 01/01/2005 e 01/05/2015. Esse período foi escolhido tendo em vista que os debates a respeito do regime de competência iniciaram em 2005 no Brasil (AMARAL, BOLFE e VICENTE, 2014) e estão em discussão até os dias atuais.

Para selecionar os artigos, utilizou-se a pesquisa avançada, no campo assunto, buscou-se as palavras "regime de competência", "eficiência do gasto público", "qualidade do gasto público", "*accrual basis of accounting*", "*accrual basis*", "*efficiency of public spending*" e "*quality of public spending*" em qualquer local do



artigo, consecutivamente, dos resultados da busca foram selecionados aqueles da área de contabilidade, contabilidade pública e administração pública.

Dos artigos encontrados, tanto o título quanto o resumo foram analisados com objetivo de encontrar justificativas ou variáveis que relacionassem a adoção do regime de competência com a qualidade e eficiência do gasto público, posteriormente, as palavras-chaves do conceito de qualidade do gasto público proposta por Motta, Maciel e Pires (2014) também foram pesquisadas no conteúdo dos textos selecionados.

No Quadro 1 estão apresentados os artigos selecionados a partir da metodologia adotada.

Quadro 1 – Literatura nacional e internacional objeto da análise textual qualitativa

Título do artigo	Autores	Periódico e Ano de Publicação
<i>Analysis of public management change processes: the case of local government accounting reforms in Germany.</i>	Ridder, Bruns e Spier	Public Administration, ano 2005
<i>Are ICTs promoting government accountability? A comparative analysis of e-governance developments in 19 OECD countries.</i>	Pina, Torres e Acerete	<i>Critical Perspectives on Accounting</i> , ano 2007
Desmistificação do regime contábil de competência.	Borges <i>et al</i>	Revista de Administração Pública – RAP, ano 2010
A importância da contabilidade de competência para a informação de custos governamental.	Pigatto <i>et al</i>	Revista de Administração Pública – RAP, ano 2010
Diretrizes e modelo conceitual de custos para o Setor Público a partir da experiência no governo federal do Brasil.	Machado e Holanda	Revista de Administração Pública – RAP, ano 2010
<i>Accounting changes in the Public Sector in Estonia.</i>	Tikk	<i>Business: Theory and Practice</i> , ano 2010
Adoção do regime de competência no Setor Público brasileiro sob a perspectiva das normas brasileiras e internacionais de contabilidade.	Cruvinel e Lima	Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade, ano 2011
<i>The impact of accrual accounting on public sector management. An exploratory study for Romania.</i>	Deaconu, Nistor e Filip	<i>Transylvanian Review of Administrative Sciences</i> , ano 2011
Informações de custos e qualidade do gasto público: lições da experiência internacional.	Rezende, Cunha e Bevilacqua	Revista de Administração Pública – RAP, ano 2012
Análise do <i>disclosure</i> dos precatórios públicos: influência da legislação e fundamentos da teoria contábil.	Ferreira e Lima	Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade – REPEC, ano 2012
Experiências internacionais com o orçamento público por regime de competência.	Monteiro e Gomes	R. Cont. Fin. – USP, ano 2013
A contribuição da nova contabilidade pública sobre os efeitos dos ciclos políticos no Brasil.	Amaral e Lima	Ambiente Contábil – UFRN, ano 2013
O regime de competência no Setor Público brasileiro: uma pesquisa empírica sobre a utilidade da informação contábil.	Sousa <i>et al</i>	R. Cont. Fin. – USP, ano 2013
Regime de competência aplicado ao Setor Público: análise no reconhecimento dos restos a pagar não processados e despesas de exercícios anteriores dos municípios brasileiros.	Costa <i>et al</i>	Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos, ano 2013



<i>Different scenarios for accounting reform in non-Anglophone contexts: The case of Japanese local governments since the 1990s.</i>	Yamamoto e Noguchi	<i>Accounting History</i> , ano 2013
<i>Political willingness to implement Public Sector financial management reforms in Ghana - accrual basis of accounting.</i>	Aidoo-Buameh	<i>Accounting and Finance Research</i> , ano 2014
<i>Cui bono? Depicting the benefits of the new municipal budgeting and accounting regime in Germany.</i>	Burth e Hilgers	<i>J Bus Econ</i> , ano 2014
<i>The development of public accounting transparency in selected Arab countries.</i>	Abushamsieh, Hernández e Rodríguez	<i>International Review of Administrative Sciences</i> , ano 2014

Fonte: Elaboração própria conforme dados da pesquisa.

Como limitação da amostra, pode-se destacar a seleção apenas dos trabalhos nacionais e internacionais contidos no portal da CAPES e o próprio procedimento metodológico de busca.

4 A CONTRIBUIÇÃO DA CONTABILIDADE DE COMPETÊNCIA NA EFICIÊNCIA E QUALIDADE DO GASTO PÚBLICO

A partir da metodologia utilizada, o Quadro 2 sintetiza as principais contribuições da contabilidade de competência relacionadas pela literatura nacional e internacional e pelos normativos que tratam do tema objeto de análise para a eficiência e qualidade do gasto público.

Quadro 2 – Variáveis relacionadas a eficiência e qualidade do gasto público que são impactadas positivamente pela Contabilidade de Competência.

Variáveis	Literatura	Contribuição da Contabilidade de Competência
Sistema de compras	<i>Study 14</i> (IFAC, 2011, p. 14)	Auxilia nas decisões entre financiar a produção de serviços no âmbito das subunidades ou comprar bens e serviços diretamente de terceiros.
	Motta (2010, p. 23)	Com uma boa compra é possível obter uma melhor relação de custo-benefício no que se refere aos elementos da função de compras (qualidade, tempo, quantidade e preço).
	Motta (2010, p. 98)	O setor de compras é uma das áreas que oferecem oportunidades mais viáveis para se obter uma maior eficiência dos gastos públicos.
Transparência e prestação de contas	Rezende, Cunha e Bevilacqua (2012, p. 970).	A transparência sobre os gastos é maior, dependendo da abertura que será dada para os cidadãos exercerem o controle sobre os gestores públicos e cobrarem a responsabilidade que eles têm de fazer melhor uso desses recursos.
	Borges <i>et al</i> (2010, p. 896) Sousa <i>et al</i> (2013, p. 228)	Gera incentivos para os gestores melhorarem a utilização dos recursos, aumentando a transparência.
	Monteiro e Gomes (2013, p. 106) MCASP (STN, 2014, p. 303) Tikk (2010, p. 80) Ridder, Bruns e Spier (2005, p. 467) Aidoo-Buameh (2014, p.	Propicia informação mais transparentes à gestão fiscal e mais adequadas à prestação de contas, melhora a eficiência do gasto público e a accountability pelos resultados.



5º Prêmio Chico Ribeiro de Informação de Custos e Qualidade do Gasto no Setor Público - 2015

	96 e 104) Pina, Torres e Acerete (2007, p. 600) Burth e Hilgers (2014, p. 540) Yamamoto e Noguchi (2013, p. 536) Abushamsieh, Hernández e Rodríguez (2014, p. 428)	
	<i>Study 14</i> (IFAC, 2011, p. 5,12)	Amplia a transparência e é útil para avaliar a prestação de contas de todos os recursos que estão sobre controle da entidade e a sua devida alocação.
Avaliação de desempenho da entidade	<i>Study 14</i> (IFAC, 2011, p. 12) Deaconu, Nistor e Filip (2011, p. 92)	É útil na avaliação do desempenho de uma entidade em termos de custos de serviços, eficiência e realizações.
	Rezende, Cunha e Bevilacqua (2012, p. 981).	É importante para avaliar o desempenho das organizações públicas, fornecendo informações mais ricas que concorrem para melhorias na tomada de decisão.
	Pigatto <i>et al</i> (2010, p. 826)	A necessidade de apuração de resultados e avaliação de desempenhos conduz ao conceito de regime de competência.
	Cruvinel e Lima (2011, p. 82)	Com a adoção do regime de competência integral, as receitas públicas e as despesas públicas serão alocadas conforme as metas de desempenho governamental.
Sistema de custos	NBC T 16.11 (item 3) (CFC, 2011) Machado e Holanda (2010, p. 817)	Aliado ao sistema de custos contribui para o processo de tomada de decisão e para a melhoria da qualidade do gasto público.
	Rezende, Cunha e Bevilacqua (2012, p. 964).	O sistema de custos é indispensável para que o governo tome providências para melhorar a qualidade do gasto público, reduzindo o desperdício e gerando maior controle sobre os recursos, sendo que esse sistema só é eficaz por meio da adoção do regime de competência.
	Rezende, Cunha e Bevilacqua (2012, p. 962).	Contribui para realizar avaliação da eficiência dos gastos, apurando o consumo efetivo de recursos durante determinado período e a sua provisão de longo prazo.
Gestão de ativos e passivos	<i>Study 14</i> (IFAC, 2011, p. 13)	Propicia uma melhor gestão de ativos, identificando políticas adequadas de manutenção, substituição e eliminação de ativos; e, uma melhor gestão de riscos, identificando flutuações no valor dos passivos.
	<i>Study 14</i> (IFAC, 2011, p. 13)	O reconhecimento da depreciação e da amortização ajuda a entender o impacto da utilização de ativos imobilizados na prestação de serviços.
	Borges <i>et al</i> (2010)	Contribui para a gestão voltada para os resultados, possibilitando um melhor tratamento dos ativos e passivos, resultando em maior qualidade dos gastos públicos.
Ciclos políticos	Amaral e Lima (2013, p. 187)	Contribui para mitigar os efeitos dos ciclos políticos, reduzindo possíveis manipulações de políticas públicas como instrumento eleitoral.
	Costa <i>et al</i> (2013, p. 243)	O regime de competência proporciona maior <i>disclosure</i> das contas, sendo que a sua não adoção contribui para



		aumentar a influência política sobre as informações contábeis, principalmente no período eleitoral.
Precatórios públicos	Ferreira e Lima (2012, p. 15)	A inobservância do pressuposto da competência pode levar a <i>disclosure</i> de valores que não refletem a realidade dos compromissos devidos pelo Governo, prejudicando tanto os usuários internos como os usuários externos da informação contábil.

Fonte: Elaboração própria com base na literatura consultada.

Diante dos achados apresentados no Quadro 2, a partir da análise textual qualitativa na literatura nacional e internacional, pode-se depreender que com a adoção da contabilidade de competência é possível realizar o planejamento de compras escolhendo o momento certo, a quantidade adequada, o preço e a qualidade ideal e o fornecedor mais pertinente para cada situação, e efetuar uma gestão mais eficiente de ativos e passivos, trazendo uma posição mais crítica em relação à composição e distribuição desses valores e ao nível de endividamento público.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Deve-se ressaltar que um dos principais aspectos do processo de convergência foi a adoção do regime de competência integral que com o reconhecimento e evidenciação de todos os ativos e passivos é o que melhor reflete a posição patrimonial, trazendo melhores demonstrações contábeis, propiciando melhoria da gestão financeira e da alocação de recursos, maior transparência e prestação de contas (IFAC, 2011).

Nesse sentido, o objetivo do estudo foi identificar na literatura nacional e internacional, por meio da análise textual qualitativa, a contribuição da contabilidade de competência para a eficiência e qualidade do gasto público, tendo como base o *Study 14* da IFAC, sendo que o regime contábil de competência produz informações gerenciais e patrimoniais mais adequadas para atender as necessidades informacionais dos gestores públicos e da sociedade em geral.

É importante destacar que o conceito de qualidade do gasto utilizado para a análise foi o proposto por Motta, Maciel e Pires (2014), tendo em vista a abrangência da definição expressa por eles, que por sua vez melhor caracteriza e agrega o que tem sido apresentado sobre o tema.

Na análise foram encontradas sete variáveis que, por meio do impacto positivo da contabilidade de competência, contribuem para eficiência e qualidade do gasto público, sendo o sistema de compras, a transparência e a prestação de contas, a

avaliação de desempenho da entidade, o sistema de custos, a gestão de ativos e passivos, os ciclos políticos e os precatórios públicos.

A literatura aponta que com o reconhecimento, a mensuração e evidenciação dos efeitos das transações dos fatos e atos públicos, é possível realizar um adequado planejamento de compras (IFAC, 2011), obtendo um melhor custo-benefício por meio da escolha do momento certo, da quantidade adequada, do preço e da qualidade ideal e do fornecedor mais pertinente para cada situação (BAILY *et al*, 2008; MOTTA, 2010). Além de propiciar uma gestão mais eficiente de ativos e passivos, com uma posição mais crítica em relação a composição e distribuição de ativos e ao nível endividamento público (IFAC, 2011; BORGES *et al*, 2010), assim como a contribuição do patrimônio para os fins da entidade.

Há uma maior transparência e controle sobre a prestação de contas, já que as demonstrações contábeis serão mais tempestivas e confiáveis, auxiliando também na avaliação do desempenho da entidade tanto pelos gestores e usuários internos, quanto pelos usuários externos, criando mais oportunidades para que os cidadãos analisem os resultados obtidos e se eles estão de acordo com as políticas e objetivos governamentais (MONTEIRO e GOMES, 2013; BORGES *et al*, 2010; SOUSA *et al*, 2013; REZENDE, CUNHA e BEVILACQUA, 2012), contribuindo também para a mitigação dos efeitos negativos dos ciclos políticos, reduzindo a influência política na manipulação ou omissão de dados contábeis no período eleitoral (AMARAL e LIMA, 2013; COSTA *et al*, 2013).

Quanto ao sistema de custos, a sua adequada implementação, tendo o regime de competência como base, contribui para identificar o efetivo consumo de recursos, contribuindo para a melhoria do processo de produção de produtos ou de prestação de serviços públicos (REZENDE, CUNHA e BEVILACQUA, 2012; MACHADO e HOLANDA, 2010; CFC, 2011).

Por fim, o registro dos precatórios públicos, segundo o fator gerador, possibilita ao requerente maior segurança a respeito do seu direito de receber e para o Estado maior controle sobre as dívidas públicas (FERREIRA e LIMA, 2012).

Portanto, os achados do estudo permitem concluir que com a adoção da contabilidade de competência é possível realizar o planejamento de compras escolhendo o momento certo, a quantidade adequada, o preço e a qualidade ideal e o fornecedor



mais pertinente para cada situação, e efetuar uma gestão mais eficiente de ativos e passivos, trazendo uma posição mais crítica em relação à composição e distribuição desses valores e ao nível de endividamento público.

Assim, recomenda-se para futuras pesquisas, análises com abordagens quantitativas, a fim de obter dados estatísticos que comprovem os efeitos proporcionados pela contabilidade de competência na eficiência e qualidade do gasto público brasileiro, de modo a auxiliar os gestores no processo decisório a respeito da alocação eficiente dos recursos públicos.

REFERÊNCIAS

- AIDOO-BUAMEH, Julius. *Political willingness to implement Public Sector financial management reforms in Ghana - accrual basis of accounting*. *Accounting and Finance Research*, v. 3, n. 1, p. 96-105, fev. 2014.
- ABUSHAMSIEH, Khalil; HERNÁNDEZ, Antonio M. López; RODRÍGUEZ, David Ortiz. *The development of public accounting transparency in selected Arab countries*. *International Review of Administrative Sciences*, v. 80, n. 2, p. 421-442, 2014.
- ALONSO, Marcos. Custos no serviço público. *Revista do Serviço Público*, ano 50, n. 1, jan./mar. 1999. Disponível em: <[http://www.bresserpereira.org.br/Documents/MARE/Terceiros-Papers/99-Alonso50\(1\).pdf](http://www.bresserpereira.org.br/Documents/MARE/Terceiros-Papers/99-Alonso50(1).pdf)>. Acesso em: 20 maio 2015.
- AMARAL, Guilherme Fernandes; LIMA, Diana Vaz de. A contribuição da nova contabilidade pública sobre os efeitos dos ciclos políticos no Brasil. *Revista Ambiente Contábil – UFRN*, Natal-RN, v. 5, n. 2, p. 173-18, jul./dez. 2013.
- AMARAL, Neuton Alcedir; BOLFE, Camila; VICENTE, Ernesto Fernando Rodrigues. Estudos sobre o regime de competência no Setor Público brasileiro: os desencontros da discussão acadêmica. *Revista Catarinense da Ciência Contábil – CRCSC*, Florianópolis, v. 13, n. 40, p. 20-36, set./dez. 2014.
- BAILY, Peter *et al.* *Compras: princípios e administração*. São Paulo: Ed. Atlas, 2008.
- BORGES, Thiago Bernardo *et al.* Desmitificação do regime contábil de competência. *Revista de Administração Pública – RAP*, Rio de Janeiro, v. 44, n. 4, p. 877-901, jul./ago. 2010.
- BRASIL. Ministério da Fazenda. Portaria Ministerial nº. 184, de 25 de agosto de 2008. Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no Setor Público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.
- BURTH, Andreas; HILGERS, Dennis. *Cui bono? Depicting the benefits of the new municipal budgeting and accounting regime in Germany*. *J Bus Econ*, v. 84, n. 1, p. 531-570, jan. 2014.
- CFC - CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Orientações estratégicas para a contabilidade aplicada ao Setor Público no Brasil, 2008. Disponível em: <http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/contabilidade_governamental/downloads/CCASP_Orientacoes_Estrategicas_Contabilidade.pdf>. Acesso em: 28 maio 2015.



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

_____. Resolução CFC nº 1.132, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.5 – Registro Contábil. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em 28 mai. 2015.

_____. Resolução CFC nº 1.366, de 25 de novembro de 2011. Aprova a NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em 28 mai. 2015.

COSTA, José Isidoro de Freitas *et al.* Regime de competência aplicado ao Setor Público: análise no reconhecimento dos restos a pagar não processados e despesas de exercícios anteriores dos municípios brasileiros. *Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos*, v. 10, n. 3, jul./set. 2013.

CRUVINEL, Daniel Pereira; LIMA, Diana Vaz de. Adoção do regime de competência no Setor Público brasileiro sob a perspectiva das normas brasileiras e internacionais de contabilidade. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, v. 5, n. 3, art. 4, p. 69-85, set./dez. 2011.

DEACONU, Adela; NISTOR, Cristina Silvia; FILIP, Crina. *The impact of accrual accounting on public sector management. An exploratory study for Romania. Transylvanian Review of Administrative Sciences*, n. 32, p. 74-97, 2011.

FERREIRA, Lucas Oliveira Gomes; LIMA, Diana Vaz de. Análise do *disclosure* dos precatórios públicos: influência da legislação e fundamentos da teoria contábil. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade - REPEC*, Brasília, v. 6, n. 1, art. 1, p. 4-18, jan./mar. 2012.

IFAC - INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. *Study 14: transition to the accrual basis of accounting: guidance for governments and government entities*. 3rd. New York: IFAC, dez. 2011. Disponível em: <<http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/IPSASB-study-14-3e.pdf>>. Acesso em: 30 março 2015.

MACHADO, Nelson; HOLANDA, Victor Branco de. Diretrizes e modelo conceitual de custos para o Setor Público a partir da experiência no governo federal do Brasil. *Revista de Administração Pública – RAP*, Rio de Janeiro, v. 44, n. 4, p. 791-820, jul./ago. 2010.

MONTEIRO, Bento Rodrigo Pereira; GOMES, Ricardo Corrêa. Experiências internacionais com o orçamento público por regime de competência. *R. Cont. Fin. – USP*, São Paulo, v. 24, n. 62, p. 103-112, mai./jun./jul./ago. 2013.

MOTTA, Alexandre Ribeiro. O combate ao desperdício no gasto público: uma reflexão baseada na comparação entre os sistemas de compra privado, público federal norte-americano e brasileiro. 2010. Dissertação (Mestrado em Desenvolvimento Econômico) - Instituto de Economia, Universidade Estadual de Campinas. Campinas, 2010. Disponível em: <http://www.recursoshumanos.sp.gov.br/Arquivos/Promocao/Biblioteca/Disserta%C3%A7%C3%A3o_Alexandre%20Ribeiro%20Motta_Unicamp_Versao%20Final.pdf>. Acesso em: 19 mar 2015.

MOTTA, Alexandre Ribeiro; MACIEL, Pedro Jucá; PIRES, Valdemar Aparecido. Qualidade do gasto público: revisitando o conceito em busca de uma abordagem polissêmica articulada. Texto para discussão nº 18. ESAF, 2014. Disponível em: <http://www.esaf.fazenda.gov.br/a_esaf/biblioteca/textos-para-dissertacao/gastopublico.pdf>. Acesso em: 11 maio 2015.



- OLIVEIRA, André Browne Ribeiro e; SILVA, Uicleides Braga da; BRUNI, Adriano Leal. Gerencialismo e desafios contemporâneos da gestão dos custos públicos no Brasil. *Revista de Estudos Contábeis*, Londrina, v. 3, n. 5, p. 63-82, jul./dez. 2012.
- PIGATTO, José Alexandre M. *et al.* A importância da contabilidade de competência para a informação de custos governamental. *Revista de Administração Pública – RAP*, Rio de Janeiro, v. 44, n. 4, p. 821-837, jul./ago. 2010.
- PINA, Vicente; TORRES, Lourdes; ACERETE, Basílio. *Are ICTs promoting government accountability? A comparative analysis of e-governance developments in 19 OECD countries. Critical Perspectives on Accounting*, v. 18, n. 1, p. 583-602, 2007.
- REZENDE, Fernando; CUNHA, Armando; BEVILACQUA, Roberto. Informações de custos e qualidade do gasto público: lições da experiência internacional. *Revista da Administração Pública – RAP*, Rio de Janeiro, v. 44, n. 4, p. 959-992, jul./ago. 2012.
- RIBEIRO, Márcio Bruno. Desempenho e Eficiência do Gasto Público: Uma análise comparativa entre o Brasil e um conjunto de países da América Latina. Rio de Janeiro, 2008. Disponível em: <http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/Premio_TN/XIIIpremio/qualidade/3qualidadeXIIIPTN/Desempenho_Eficiencia_gasto_Publico.pdf>. Acesso em: 30 mar 2015.
- RIDDER, Hans-Gerd; BRUNS, Hans-Jürgen; SPIER, Fabian. *Analysis of public management change processes: the case of local government accounting reforms in Germany. Public Administration*, v. 83, n. 2, p. 443–471, 2005.
- STN - SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL. Manual de contabilidade Aplicada ao Setor Público: aplicado à União, Estados e Municípios. 6. ed. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação-Geral de Normas de Contabilidade Aplicadas à Federação, 2014.
- SOUSA, Rossana Guerra de *et al.* O regime de competência no Setor Público brasileiro: uma pesquisa empírica sobre a utilidade da informação contábil. *R. Cont. Fin. – USP*, São Paulo, v. 24, n. 63, p. 219-230, set./out./nov./dez. 2013.
- TIKK, Jutta. *Accounting changes in the public sector in Estonia. Business: Theory and Practice*, v. 11, n. 1, p. 77-85, 2010.
- YAMAMOTO, Kiyoshi; NOGUCHI, Masayoshi. *Different scenarios for accounting reform in non-Anglophone contexts: The case of Japanese local governments since the 1990s. Accounting History*, v. 18, n. 4, p. 529-549, 2013.