

XI PRÊMIO **SOF** DE MONOGRAFIAS



2021
2022

TEMA 2

Inovação e Orçamento Público

2º Menção Honrosa

Dificuldades na Adoção do Orçamento por Competência no Brasil: Estudo Comparativo a Partir de Experiências em Países Anglo-saxônicos

Roberto Sérgio do Nascimento,
Andrew Pereira Gonçalves
Denise Maria Moreira Chagas Corrêa
Marcus Vinícius Machado
Ricardo Viotto

Brasília - DF, 2022

REALIZAÇÃO

ENAP

IDEALIZAÇÃO

SOF
Orçamento Federal

MINISTÉRIO DA
ECONOMIA

**PÁTRIA AMADA
BRASIL**
GOVERNO FEDERAL

RESUMO

Aspecto cerne do processo de convergência da contabilidade pública brasileira às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (IPSAS – acrônimo em inglês) residiu na adoção do regime de competência para registro das operações contábeis. Contudo, países de origem anglo-saxônica têm avançado, também, para adotar o referido regime para questões orçamentárias, o que se convencionou denominar orçamento por competência. Reconhecido o regime de competência como o método que melhor reflete o desempenho econômico no resultado do exercício, os relatos dos países que o adotaram em matéria orçamentária apontam inúmeras dificuldades (aumento da complexidade, pouco apoio parlamentar etc.), conquanto destaquem inúmeras vantagens (melhora da *accountability*, reconhecimento dos custos envolvidos etc.). Neste sentido, o presente estudo objetivou avaliar se há viabilidade técnica para adoção do orçamento por competência também no Brasil, tendo em vista que o país iniciou seu processo de convergência internacional e adotou a chamada contabilidade patrimonial. A metodologia foi considerada de ordem qualitativa, exploratória e bibliográfica. Para realização da pesquisa, adotou-se comparar as experiências dos países de vanguarda do assunto, tendo por base análise de conteúdo do material coletado (documentos oficiais, sites de pesquisa, artigos etc.). Para facilitar os exames, as experiências foram catalogadas em termos das seguintes variáveis: comprometimento político (CP), capital humano (CH), sustentabilidade a longo prazo (SLP) e política macroeconômica (PM). A amostra foi configurada a partir do número de jurisdições internacionais com maior número de estudos sobre o assunto nos últimos 20 anos (8 países; 32 estudos internacionais), resultando em 5 países: 2 do continente americano (Estados Unidos e Canadá), 1 da Europa e 2 da Oceania (Austrália e Nova Zelândia), sendo este último, reconhecidamente como de

vanguarda na temática. Os resultados evidenciaram que os países pesquisados enfrentaram dificuldades e apuraram resultados ambientais e técnicos semelhantes durante este processo, sobretudo, no que tocante ao ambiente político como agente moroso (desvantagem) e uma maior transparência e *accountability* pública (vantagem). Em comparação ao Brasil, as condições para adoção da nova modelagem se mostraram pouco satisfatórias ante aos exames dos atributos analisados (comprometimento político, capital humano, sustentabilidade a longo prazo e política macroeconômica). Ademais, observou-se como principal contribuição do estudo, a identificação dos aspectos que podem ou não contribuir à implementação do orçamento por competência (variáveis CP, CH, SLP, PM), assim como a posição na qual se encontra o Brasil frente a eles. No que concerne às limitações, destaca-se a pouca difusão das experiências por parte dos próprios países envolvidos na pesquisa.

Palavras-chave: orçamento por competência. IPSAS. Anglo-saxônico. *New Public Management*.

SUMÁRIO

RESUMO	1
1 INTRODUÇÃO	4
2 REFERENCIAL TEÓRICO	7
2.1 Modernização da contabilidade pública mundial	7
2.2 Orçamento por competência	9
2.3 Experiências de países anglo-saxônicos na adoção do orçamento por competência	14
3 METODOLOGIA	20
3.1 Tipologia da pesquisa	20
3.2 Características da pesquisa	21
4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS	22
5 CONCLUSÃO	37
REFERÊNCIAS	40

1 INTRODUÇÃO

A Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico - OCDE (2017) tem identificado por parte dos cidadãos uma busca maior de informações acerca da utilização dos recursos que são confiados ao poder público. No âmbito da contabilidade pública e do mundo globalizado esta necessidade se encontra associada à produção de relatórios financeiros de elevada qualidade e do emprego de linguagem econômica comum para interpretação das demonstrações financeiras (ISMAILI, ET AL. 2021).

Mundialmente, o código de comunicação financeira utilizado por empresas para apresentar seus resultados é a contabilidade que se utiliza do regime de competência para evidenciar todos os acontecimentos necessários. Cruvinel e Lima (2011) esclarecem que, dentre os regimes contábeis existentes, o regime de competência (*accrual basis*) representa o método que reflete de forma mais aplicável o desempenho econômico no resultado do exercício, segundo o qual as receitas e as despesas são reconhecidas independentemente da entrada ou da saída de recursos financeiros na entidade. Esse regime se contrapõe ao regime de caixa, cujos pressupostos somente registram as receitas quando há o efetivo recebimento de valores e as despesas não são reconhecidas até que sejam pagas (SOUSA, ET AL. 2013). A *International Federation of Accountants* - IFAC (2011) chegou, inclusive, a considerá-lo, como uma ferramenta de *accountability* capaz de proporcionar maior segurança ao usuário da informação contábil, tendo em vista que reflete de forma mais adequada a realidade das transações.

Pondera-se a aplicação do regime de competência também para a elaboração do orçamento público, como, aliás, já vem sendo aplicado no âmbito da seara patrimonial das organizações públicas no escopo de reformas do setor público iniciadas com o movimento denominado *New Public Management* (NPM) na década de 80. Contudo, a ampliação do regime de competência também para o orçamento ainda não goza de consenso entre os países (OCDE, 2004). Pelo contrário, a sistemática é mais aceita para a produção de relatórios financeiros, ante aos seus

aspectos largamente anunciados (avaliação do desempenho do governo, necessidades de caixa, capacidade de cumprimento das obrigações, conhecimento do patrimônio existente para prestação de serviços públicos etc.) (Wynne, 2007) do que propriamente para fins orçamentários (OCDE, 2003), embora mesmo em relação ao primeiro (contabilidade por competência), a realidade se destoe da intenção (CHRISTIAENS; NEYT, 2015; BRUSCA; PONTOPPIDAN, 2016; BASKERVILLE; GROSSI, 2019).

Em comparação à contabilidade baseada no regime de competência, a elaboração do orçamento sob o mesmo escopo é ainda mais recente, com as primeiras experiências sendo iniciadas nos anos 90, assumindo espaço de discussão na literatura internacional a partir dos anos 2000 (GAO, 2000; PALLOT, 2001; CARLIN & GUTHRIE, 2003; OCDE, 2004; HOEK, 2005). A Nova Zelândia foi o primeiro país a produzir todos seus relatórios financeiros do setor público com base no regime de competência em 1992, seguido pelo Reino Unido em 1994 com a sua contabilidade e orçamento por recursos. Posteriormente, houve notícias da adoção da experiência no tocante ao regime perante o orçamento em diversos outros países (Suíça, Austrália, Canadá, Reino Unido, Islândia, Países Baixos etc.).

Como toda reforma que depende para seu início de vontade política dos países envolvidos, houve uma significativa variação das características dos modelos adotados e sua implementação (POLLITT; BOUCKAERT, 2011; LIGUORI; STECCOLINI, 2014, 2018; HYNDMAN ET AL., 2018, 2019). Os sistemas se diferenciaram sob os mais variados aspectos, desde em relação a quais órgãos da Administração se aplicam, até aspectos mais pontuais, como reconhecimento de ativos, passivos, gastos com pensão, apropriações etc. (GAO, 2000).

O cerne da utilização do orçamento por competência consiste no emprego do regime de competência para fixar as despesas e prever as receitas, sob as quais se advoga uma série de vantagens e desvantagens. Dentre os aspectos positivos, destacam-se o aumento da transparência do custo dos serviços públicos, melhora da *accountability* pelos resultados operados e alocação das despesas com a manutenção de ativos e identificação de contingências a serem pagas no futuro. No que se referem às desvantagens, são enumeradas a dificuldade na realização das

estimativas contábeis, complexidade do processo de elaboração da peça orçamentária e diminuição do controle parlamentar sobre o orçamento em razão da falta de conhecimento técnico das novas regras.

Considerando estes aspectos, o presente artigo possui como objetivo identificar se há viabilidade técnica para adoção da nova metodologia no Brasil? Sob este contexto, tem-se como objetivo geral analisar a viabilidade técnica da adoção do regime de competência para elaboração do orçamento público no país. Coube, ainda, de forma específica: a) revisar a literatura internacional acerca da adoção do orçamento por competência para elaboração da peça orçamentária; b) identificar os países de vanguarda na temática e pontuar os principais resultados da adoção da sistemática adotada no âmbito das questões orçamentárias; c) relacionar as principais barreiras do processo de implantação do orçamento por competência, caso venha a ser adotado no Brasil.

A importância da questão levantada na pesquisa se dá pela necessidade de ampliação do número de estudos e aprofundamento das vertentes que cercam a temática. Ademais, é importante desmistificar possíveis entraves para adoção da metodologia, de modo que os países tenham condições de avaliar sua possível implementação ou não.

O trabalho foi dividido, além da presente introdução, nas seguintes seções. A seção 2 se refere à estruturação teórica destinada à catalogação das investigações internacionais que tratam do assunto. A seção 3 descreverá a metodologia utilizada e estabelecerá os parâmetros que subsidiarão os exames. Na seção 4 é disposto o exame e discussão das experiências dos países que adotaram o orçamentário por competência e, por último, as considerações finais dispostas na seção 5.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Modernização da contabilidade pública mundial

O orçamento por competência surgiu no bojo das reformas do Estado em nível mundial que se iniciaram na década de 80. O contexto desse movimento – denominado *New Public Management* (NPM) – tinha como intuito aproximar o setor público dos princípios e diretrizes que regem à iniciativa privada, provendo aquele maior eficiência, transparência e desempenho, combate à corrupção, diminuição dos déficits públicos e do gigantismo estatal (HOOD, 1991; ORMOND; LÖFFLER 1999; SCHEDLER; PROELLER, 2000).

Tema central adotado pelos países que adotaram a NPM residiu na modernização dos sistemas de administração financeira, e com ele a contabilidade pública e orçamento. A redefinição da estrutura normativa da contabilidade pública trouxe consigo um amplo espectro de alterações na sua base conceitual, dentre as quais podem-se citar a convergência da contabilidade a padrões internacionalmente aceitos (IPSAS), a contabilidade por competência - mudança do regime contábil de escrituração de caixa para competência - e a estruturação de relatórios financeiros com modelagem similar de informações ao adotado pelo setor privado.

Um dos mais respeitados estudos sobre como inovações são introduzidas em sistemas contábeis públicos foi produzido por Klaus G. Lüder (LÜDER, 1992). Ao analisar os sistemas contábeis à luz da teoria da contingência, o autor percebeu que os países possuem predisposições naturais (estímulos, características do sistema político-administrativo e social do país e condições ambientais que dificultam as mudanças) que, combinadas entre si, podem facilitar ou dificultar alterações nas suas estruturas contábeis. De acordo com a Teoria da Contingência, não há uma única estrutura capaz de ser utilizada igualmente em todas as organizações, pois os sistemas são abertos, ou seja, interagem com o ambiente. Lüder ao aplicar seu modelo em um grupo de países observou a existência de condições favoráveis para inovações no sistema de contabilidade pública no Canadá, Dinamarca, Suécia, EUA (no nível federal), desfavoráveis na Alemanha e França, e menos favoráveis no Reino

Unido e União Europeia. Outros estudos sobre a mesma concepção de aspectos contingenciais foram realizados por Ouda (2004) e Woods (2009) e mais recentemente por Tanjeh (2016).

Questões que discutem aspectos contrários a inovações nos sistemas contábeis é bastante discutido em estudo internacionais. A IFAC e a CIPFA (2018), por exemplo, apresentaram como risco para adoção das IPSAS nos governos fatores relacionados ao tempo necessário para a aplicação das reformas, fontes de financiamento, capacitação profissional, aspectos organizacionais, apoio político e a própria construção da estrutura legislativa.

Autores como Jorge, et al. (2011) avaliam que a contabilidade do setor público está firmemente enraizada nos contextos político, econômico, jurídico e social em que é praticada. Como exemplo, a pesquisa realizada por Dabbico e Mattei (2020) com o Reino Unido e a Itália, demonstrou que o interesse dos governantes influencia as atitudes dos ministérios, parlamento, cidadãos e outras partes interessadas na sustentação ou oposição às reformas.

Adhikari e Gärseth-Nesbakk (2016) descreveram que os sistemas de governo podem ser obstáculos para países desenvolvidos que planejam reformas no seu modelo de informação financeira, uma vez que temem a ampliação do seu caráter técnico. Para Tanjeh (2016), não só o governo, mas os aspectos sociais de austeridade com que o orçamento do país é elaborado, são elementos de forte relação com o tempo do processo de integração de reformas na contabilidade pública. Nos Estados Unidos esse impacto ambiental influenciou profundamente a definição dos princípios a serem seguidos, sendo o orçamento visto como o documento mais importante que os Governos emitem, assim como a melhor expressão das prioridades das políticas públicas (GAO, 2000), razão pela qual os relatórios financeiros produzidos são capazes de evidenciar o impacto econômico das decisões políticas adotadas.

No cenário global, as reformas dos sistemas contábeis públicos foram encorajadas, principalmente, por organismos multilaterais (FMI, Banco Mundial, Banco de Desenvolvimento Asiático, OCDE, Programa de Desenvolvimento das

Nações Unidas) e pela Federação Internacional de Contadores (IFAC) como método para redução da corrupção e fraude. Exemplo típico foi citado por Neves e Gómez-Villegas (2020) que concluíram que no Brasil e Colômbia as decisões para convergir para as IPSAS foram oriundas de pressões do BID, Banco Mundial, FMI, Grupo dos 20 (G20) e de firmas internacionais de auditoria.

No mundo o processo foi iniciado em momento distintos. Na União Europeia, p. ex., no ano 2000 com a implantação do Sistema Europeu de Contas Nacionais e Regionais (ESA95 acrónimo em inglês), utilizado para a produção de dados de contas nacionais dos membros que compõem a União Europeia (EU) (STERCK, 2007). Países do chamado leste europeu resultantes da dissolução da antiga União Soviética (Hungria, Polónia, Romênia, Eslováquia, Letónia, Estónia, Lituânia, Bulgária, República Checa e Eslovênia) que tinha intenção de ingressar na UE somente possuíam suas candidaturas aprovadas mediante a adoção das regras de mercado e reformulação dos sistemas jurídicos e financeiros existentes.

No Brasil, o processo de reforma da contabilidade pública se iniciou com a convergência da estrutura contábil do setor público ao padrão internacional em 2008 e perdura até os dias atuais. Com ele, um total de 29 IPSAS foram convergidas em normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público (NBC TSP), dando início ao mais consistente programa de alteração normativa da contabilidade pública brasileira desde a edição da Lei Federal 4320/64 que tratou da estrutura contábil pública no país (1964). Dentre as principais alterações do modelo brasileiro destacam-se: alteração do arcabouço de relatórios financeiros e adoção do regime de competência para a contabilidade patrimonial.

2.2 Orçamento por competência

O regime de competência reside no reconhecimento das transações no momento que elas ocorrem e não em decorrência dos pagamentos e recebimentos realizados, refletindo de maneira mais aplicável o desempenho econômico no resultado do exercício (CRUVINEL; LIMA, 2011). O processo de reformas capitaneado pelos países com o advento da NPM alterou sensivelmente o quadro anterior de reconhecimento

das operações estatais pelo regime de caixa, ante ao foco do movimento por maior transparência e defesa de que a conversão para o regime de competência permitiria uma melhor avaliação do desempenho do setor público.

Na esteira das reformas são apontados uma série de discussões que carecem de amadurecimento que só existe no setor público, como por exemplo o reconhecimento de ativos culturais, bens militares, programas sociais e ativos de infraestrutura, aliado a isto ainda não existe um consenso dos resultados alcançados entre os pesquisadores (OUDA, 2005, 2006; PARRY, 2005; BLÖNDAL, 2005; BERGMANN, 2006; HUGHES, 2006 E 2007; WYNNE, 2007; OLIIORILANTO, 2008; MONSEN, 2008).

No âmbito contábil internacional é possível observar quatro diferentes tipos básicos de regimes contábeis que são utilizados por governos ao redor do mundo, conforme Van Der Hoek (2005): *Full cash accounting* (Regime de Caixa); *Modified cash accounting* (Regime de Caixa Modificado); *Modified accrual accounting* (Regime de Competência Modificado); e *Full accrual accounting* (Regime de Competência).

Precisamente em relação aos regimes modificados, Sousa, et al. (2013) os reconhece como uma variação decorrente das diferentes especificações e da dificuldade de implantação integral entre o regime de caixa e o regime por competência no orçamento de alguns países. Neste último se busca registrar o recebimento dos recursos não suscetíveis de reconhecimento por competência quando estes são mensuráveis e disponíveis para liquidar os passivos do período corrente (DUTRA; JESUS, 2012; BOTELHO; LIMA, 2015).

Antes mesmo da adoção ou não de uma outra modalidade de regime perante o orçamento, persistem dúvidas acerca da implementação integral junto à peça orçamentária. A OCDE (2017) aponta que em alguns países, as dotações previstas pelo regime de competência são utilizadas para despesas correntes, enquanto as de capital permanecem contabilizadas numa base de caixa. Como exemplo, Manes-Rossi, et al. (2015) aponta a utilização do regime de competência apenas como análise complementar valendo-se do regime de caixa na mensuração das suas operações governamentais, como é o caso da Itália. Já Botelho e Lima (2015)

citam o Brasil como um país que decidiu adotá-lo somente em relação à contabilidade, e excluir totalmente os registros orçamentários do processo.

Assim como em relação ao uso do regime perante a contabilidade, as pesquisas se apresentam em termos de atributos positivos e/ou negativos da ampliação, também, do regime de competência para o orçamento.

Neste sentido, Rogoff (1990) destaca em prol do processo a diminuição da assimetria de informação que beneficia os políticos. Segundo ele, como os políticos são capazes de distorcer a política fiscal no período que antecede as eleições, conforme a teoria dos ciclos políticos orçamentários - e assim aumentar a probabilidade de reeleição - o foco da evidenciação impede ou dificulta isto. Situação semelhante foi observada por Barcellos e Nascimento (2020) ao estudarem a existência de ciclos políticos nas eleições municipais no Brasil.

O regime de competência gera a possibilidade de deslocar o nível de atenção dos eleitores do curto prazo para o longo prazo. Daí porque importante o alerta de Monteiro e Gomes (2013), no sentido de que o processo é movimento levantado e defendido por técnicos e não pelos políticos, e que o compromisso desse último na fase inicial do processo, é provável que ocorra o desperdício de recursos já escassos.

O exame de Blondal (2004) centra na ótica dos custos para tomada de decisão. Em conformidade com estudo realizado do autor, o orçamento por competência melhora a gestão do capital e possibilita uma melhor visão de longo prazo para as finanças públicas, de modo geral. Ao mesmo tempo que apresenta aspectos positivos, notadamente quanto ao aprimoramento da disciplina orçamentária, o autor teve o mérito de reconhecer o reconhecimento da receita tributária,

Para Jagalla, Becker e Weber (2011), Monteiro e Gomes (2013), a *accountability* resulta beneficiada, eis que o orçamento por competência proporciona uma análise mais eficiente do custo real das decisões estratégicas, permitindo, por exemplo, a medição do resultado do custo gerado pelas atividades governamentais, frente ao de terceirizar essas atividades.

De acordo com Monteiro e Gomes (2013), a adoção do regime de competência em matéria orçamentária é capaz de possibilitar um maior aumento da transparência do custo dos serviços públicos, melhora da *accountability* pelos resultados, geração de informação no mesmo regime das informações contábeis, alocação das despesas com manutenção de ativos públicos; e identifica melhor contingências que serão pagas no futuro. Em sentido contrário, os autores avaliam um aumento das estimativas contábeis no orçamento, podendo gerar incerteza sobre os números orçados, o que implicará na complexidade do orçamento, bem como diminuição do controle parlamentar sobre o documento em razão da diminuição do entendimento deste.

Carnegie e West (2013) destacam que o regime de competência é utilizado quase universalmente por parte do setor privado, sendo necessário modificá-lo e reforçá-lo de modo a atender exigências específicas do setor público. Neste sentido, fundamental o esforço da IFAC, mediante a emissão das IPSAS, que difundiu o uso do regime de competência como uma boa prática contábil também para o setor público, notadamente para a contabilidade patrimonial. Contudo, embora a IPSAS 1 - *Presentation of Financial Statements* (Apresentação das Demonstrações Financeiras) oriente que a adoção das normas internacionais seja realizada em um ambiente que utilize o regime contábil de competência, a IPSAS 24 - *Presentation of Budget Information in Financial Statements* (Apresentação de Informações Orçamentárias nas Demonstrações Contábeis) não apresenta esse entendimento, tornando o orçamento por competência uma escolha por parte dos países.

Por sua vez, Botelho e Lima (2015) lembram que o regime, caso aplicado também em questões orçamentárias, se adequa perfeitamente ao movimento de convergência internacional, além do que possui a capacidade de melhorar a disciplina fiscal dos países, com ênfase para a transparência e *accountability* das entidades governamentais. Os autores põem em evidência que os aspectos positivos dependem de investimentos consistentes em tecnologia e de pessoal treinado para o atendimento das novas demandas, associado à necessidade de comprometimento da alta administração, o que pressupõe custos que precisam ser avaliados pelos

interessados, por vezes influenciado por estes aspectos e pela necessidade de controles extracontábeis mais robustos.

Por sua vez, para Cekodhima (2016) este tipo de regime proporciona informação mais detalhada tanto para compreensão de decisões anteriores quanto para tomada de novas, amplia o controle sobre gastos orçamentários diferidos e melhora a demonstração ao fornecer informações quando ainda são relevantes para o leitor. De forma desfavorável o autor alerta para a dificuldade de mensuração do valor de ativos disponíveis para venda que podem influenciar no déficit orçamentário e que algumas avaliações se sujeitam ao crivo da discricionariedade gerencial, o que pode gerar a necessidade de controles mais robustos.

Dabbicco e Mattei (2020) também observa aspectos positivos na nova metodologia, visto que a adoção do regime de competência junto à peça orçamentária proporciona uma maior conformidade e controle sobre as despesas no intuito de promover adequada avaliação do desempenho público, além de aumento da responsabilidade e transparência fiscal. Os autores destacaram para o sucesso da mudança a necessidade de alto conhecimento técnico e a geração de número maior nos controles, bem como a necessidade de orçamentação setorial.

Ismaili, et al. (2021) destaca que o regime amplia o desenvolvimento de melhores sistemas de informação, ao passo que contribui para um melhor processo de tomada de decisão, melhora o aproveitamento de recursos públicos e aumenta a transparência dos relatórios produzidos pelos governos. E em sentido contrário, os autores destacam os custos de se reformar os sistemas orçamentários vigentes, notadamente a estrutura do orçamento, de programa para desempenho, além da dificuldade de mensuração e avaliação de ativos como destacado por Cekodhima (2016) e a existência de legislação local.

2.3 Experiências de países anglo-saxônicos na adoção do orçamento por competência

Cerca de três quartos dos países membros da OCDE (2017) adotaram como prioridade fundamental o princípio da competência para seus relatórios financeiros, devido ao nível de abrangência que geram. De acordo com a IFAC e a CIPFA (2018), a maioria dos países da OCDE enfrentaram muitos desafios semelhantes na preparação e aplicação do regime de competência, incluindo: o reforço das capacidades, estabelecimento de um inventário e avaliação dos ativos e passivos, concepção e implantação de novos sistemas informáticos e a preparação de relatórios orçamentais consolidados.

Considerando a avaliação dos ativos e passivos, autores como Ijeoma e Oghoghomeh (2014) apontam não só a avaliação, mas a identificação de bens públicos como um problema na utilização do regime de competência, uma vez que, o controle dos bens de capital é de extrema importância para o efetivo controle do déficit ou superávit do orçamento. A inexistência de controles sobre a devida avaliação dos bens de capital pode acarretar vendas subavaliadas desses ativos, reduzindo o déficit orçamentário, deixando espaço para contabilidade criativa de governos, mesmo com a utilização do Regime de Competência (MONTEIRO; GOMES, 2013).

Nesse sentido, a IFAC (2007) aponta uma série de problemas associados aos bens de capital nos Estados Unidos, sendo o seu efetivo controle e uma concreta infraestrutura de depreciação, os principais deles. A necessidade de tornar esse controle cada vez mais robusto, fez com que muitos governos estaduais norte-americanos reduzissem o limite de capitalização do seu orçamento. Esse contexto foi agravado pela complexidade de avaliação desses bens no ativo público, exigindo de governos uma definição precisa a respeito tanto da estratégia de avaliação, quanto da vida útil para o cálculo de depreciação do bem, uma vez que ganha evidência no orçamento público que utiliza o regime de competência como modelo (DIAMOND, 2006).

Na experiência dos Estados Unidos, o *Governmental Accounting Standards Boards* – GASB, incentivou os governos a avaliar a vida útil dos ativos com base na experiência individual de cada estado. Por exemplo, ativos fixos como estradas em determinada região do país podem ter vidas úteis muito mais longas ou mais curtas do que o mesmo tipo de ativo em outras regiões. Essa medida ampliou a confiança da informação apresentada sobre o saldo depreciado no país.

Autores como Dabbico e Mattei (2020) sintetizam, por outro lado, que apesar da complexidade atribuída ao regime de competência no que cerne aos bens de capital, o modelo de reforma encabeçada pela Austrália esperava suprir problemas que não estavam cobertos pelo regime de caixa anterior. Para Francesco (2015), um dos resultados mais significativos da reforma abraçada pela Austrália foi a possibilidade de órgãos reterem fluxos de caixa para utilização em orçamentos futuros, uma vez que passaram a ser financiados por custos não monetários. A alteração entre os regimes – de caixa para competência - torna essas despesas de natureza não monetárias, como é o caso da depreciação, ainda mais importantes para o orçamento (BLONDAL, 2006).

Nesse sentido, Diamond (2006) observa a experiência do Reino Unido a respeito da avaliação dos bens de capital. Na Grã-bretanha, diferentemente da redução do limite orçamentário adotado pelos Estados Unidos para os ativos não operacionais, como os expostos em galerias públicas de arte, foram atribuídos valores nominais, enquanto para novas aquisições, o registro era efetuado com base no preço de compra. Em consonância com essa prática, uma recente análise realizada por Ismaili, et al. (2021) recomenda que sejam realizados estudos frente à atribuição para as instituições o dever de identificar, registrar e avaliar ativos de todos os tipos, garantidos controles eficientes que corroborem não só com o controle patrimonial, mas com a aplicação do regime de competência no orçamento público.

No que se refere à preparação de relatórios orçamentários consolidados, de acordo com o IFAC (2002), o Reino Unido elaborou a sua primeira contabilidade com base no *accrual basis* em 1999-00 e o primeiro pedido de aprovação parlamentar de despesas com base nos recursos orçados (regime de competência) para 2001-02. Vale ressaltar ainda que a experiência do Reino Unido com a

estruturação de relatórios orçamentários tem impactos recentes, como os do projeto *Clear Line of Sight* de 2009, que buscou assegurar a criação de relatórios consistentes e transparentes para cada uma das principais etapas da orçamentação, desde a dotação até o seu resultado. Este cenário ampliou a conciliação dos orçamentos ainda baseados em caixa em algumas entidades, com suas rubricas correspondentes nas contas do regime de competência (HM TREASURY, 2010).

Para Dabbico e Mattei (2020), esse posterior esforço do Reino Unido se deve ao fato de o governo não ter tido o objetivo inicial de substituir a contabilidade baseada em caixa, e sim, antes, complementá-la com contas consolidadas. Assim, posteriormente se fez necessário unificar seu plano plurianual em uma base de competência para obter um ponto de partida em comum que garanta um conjunto de contas uniformes utilizadas no orçamento (JONES; CARUANA, 2015).

Com todo esse avanço substancial até encontrar uma unificação nos seus relatórios, o Reino Unido em uma de suas mais recentes publicações do orçamento consolidado pelo departamento de governo HM Treasury (2019) reforça a amplitude da reforma realizada quando destaca os seguintes componentes da despesa como os principais dentro do orçamento do país: i) custo de funcionários, incluindo aposentadorias e treinamentos; ii) despesas correntes com alojamentos, incluindo aluguel, taxas e manutenção; iii) despesas correntes com serviços de escritório; e iv) encargos de depreciação.

Por outro lado, o destaque para a experiência da Nova Zelândia é o dado de que o governo encabeçou uma reforma nos seus relatórios partindo do orçamento. Newberry (2014) apresenta o Ato de Finanças Públicas de 1989 (PFA) como sendo o marco regulatório inicial no país para que as informações orçamentárias passassem a ser produzidas por cada departamento com base no regime de competência. Sendo um modelo ímpar de governo no mundo ao iniciar a reforma nos relatórios a partir do orçamento, a Nova Zelândia conseguiu expandir de forma mais rápida sua estratégia para os relatórios financeiros e patrimoniais, alavancando sua disciplina fiscal mediante melhor avaliação dos programas governamentais (BOTELHO; LIMA, 2015).

Jones, et al. (2013) apontam que a experiência observada na reforma do regime orçamentário para o de competência encabeçado pela Nova Zelândia foi a causa de uma grande reforma no seu regime contábil. O país adotou o regime de competência não só como base para a sua política orçamentária, mas também como a de elaboração do orçamento, da gestão financeira e da apresentação de relatórios. Não sendo necessário seguir, por exemplo, com a exceção prevista pela IPSAS 24 que exige que, quando em bases não comparáveis, as demonstrações financeiras e o orçamento precisam ser reconciliados e apresentados de forma separada e específica (OCDE, 2017).

Na mesma linha de aplicação do orçamento por competência em nível departamental que a Nova Zelândia esboçou, a Austrália conseguiu resultados positivos nos seus custos de execução e de programa. Um estudo realizado por Francesco (2016) sob a ótica da modernização do orçamento público Australiano, aponta que as dotações orçamentárias com base no Regime de Competência trouxeram um novo arranjo para as despesas do país, sendo elas segregadas entre departamentos, que permitem maior flexibilidade mediante a retenção de saldos para aplicação em orçamentos posteriores e despesas discricionárias administradas em nome do governo para a efetiva entrega dos programas. Pondera-se, entretanto, que embora o modelo da Austrália garanta maior controle a nível departamental, o regime de competência tende a inflar os custos totais dos departamentos na contabilidade pública, sendo inviável sua comparação com o setor privado (CARLIN, 2005).

Já no caso específico do Reino Unido, Dabbico e Mattei (2020) esclarecem que a abordagem do regime de competência no país, foi criada na intenção de identificar os custos dos departamentos governamentais, ligando-os ao desempenho destes, para assim promover políticas estratégicas. Jones, et al. (2013) informam que o Tesouro do Reino Unido dispõe de uma base de dados que reúne dados orçamentários de todos os departamentos governamentais. Esse processo ajudou a reconfigurar as contas e relatórios do país, deu controle das despesas em uma base líquida ao parlamento, salvaguardou a transparência, possibilitou estimativas de despesas vinculadas a departamentos específicos, além de ter simplificado tais

estimativas e, por fim, redesenhado as publicações financeiras (DABBICO; MATTEI, 2020).

De acordo com Sterck e Scheers (2014), a adoção do orçamento por competência no Canadá ocorreu de forma parcial, restringindo-se ao aspecto macroeconômico do orçamento, sendo que as principais estimativas e as apropriações continuam baseadas no regime de caixa e de obrigações. Estudo realizado por Solomon e Stone (2012), órgãos com maior necessidade de ativos são os principais afetados com a reforma para o regime de competência. O estudo aponta que só as despesas de capital do Departamento de Defesa Nacional – DND do Canadá representou 26% do ativo real e 72% das novas aquisições do país, um quantitativo bem diferente do apresentado. O crescimento do impacto dessa rubrica sobre os orçamentos departamentais foi um dos fatores que levou o país a não incluir o seu ativo imobilizado e, portanto, sua depreciação e as despesa de capital inicialmente, mantendo um modelo modificado do regime de competência (OCDE, 2015).

A seguir, evidencia-se os estudos coletados na literatura internacional nos últimos 20 anos sobre o orçamento por competência entre os países. O presente levantamento serviu de base para escolha dos países a serem utilizados como comparação para eventual adoção da prática no país.

Quadro 1 – Estudos internacionais durante os últimos 20 anos (2000 a 2020) sobre a adoção do orçamento por competência

PAÍS	AUTOR	Nº DE ESTUDOS
Estados Unidos	GAO (2000); Sterck; Scheers (2014); Lu; Mohr; Ho (2015)	03
Nova Zelândia	Pallot (2001); Marti (2006); Cortes (2006); Sterck; Scheers (2014); Marti (2013); OCDE (2015)	06
Australia	Carlin; Guthrie (2003); Cortes (2006); Sterck; Scheers (2014); Marti (2013); Sterck (2007); OCDE (2015)	06

Reino Unido	Likierman (2003); Marti (2006); Cortes (2006); Sterck; Scheers (2014); Marti (2013);	05
Alemanha	Hoek (2005); Jones; Lüder (2011);	02
Suécia	Marti (2006); Sterck (2007); Sterck; Scheers (2014);	03
Canadá	Sterck; Scheers (2014); Department of Finance (2007); Solomon; Stone (2013); Sterck (2007); OCDE (2015)	05
Países Baixos (Holanda)	Sterck; Scheers (2014); Sterck (2007);	02
Total		32

Fonte: Elaborado pelos autores, (2021).

3 METODOLOGIA

3.1 Tipologia da pesquisa

Quanto aos objetivos, a presente pesquisa foi caracterizada como exploratória. Segundo Bonin (2012), pesquisas exploratórias caracterizam-se por proporcionar uma visão de inter-relações entre a teoria e as experiências práticas observadas de modo a auxiliar a concretização do desempenho da pesquisa.

Em relação aos procedimentos, o trabalho foi desenvolvido por meio de análise bibliográfica e documental catalogados em sites de pesquisas, revistas internacionais e diretamente junto a páginas oficiais dos ministérios de fazenda/economia dos países envolvidos. Para serem utilizados, considerou-se o não tratamento analítico dos materiais no tocante à transição dos seus orçamentos do regime de caixa ou caixa modificado para o de competência, considerado este mais avançado.

No que se refere à natureza, foi classificada como qualitativa. Prodanov e Freitas (2013) afirmam que pesquisas dessa natureza não possuem enfoque na utilização de métodos quantitativos e sim na interpretação e atribuição de significados aos fenômenos. Em razão disto, o presente trabalho busca esboçar uma perspectiva futura, a partir de experiências passadas, que possam lançar luzes sobre os impactos gerados na contabilização do orçamento com base no regime de competência.

Para análise dos textos selecionados, optou-se pela análise de conteúdo, considerada por Bauer (2018) como uma metodologia de pesquisa qualitativa. Por meio desse tipo de exame, utiliza-se um conjunto de procedimentos para produzir inferências válidas de um texto sobre dimensões sintáticas e semânticas. Para tanto, o exame do que foi mencionado nos conteúdos bibliográfica emprega codificações – como um sistema de comparação –, de modo a estruturar o exame e discorrer de forma subjetiva sobre a compreensão mais aprofundada dos dados coletados.

Nesse sentido, para o tratamento dos dados a que se propôs levantar o presente artigo, estruturou-se a organização de análise de conteúdo, codificação e

categorização com base na amostra descrita e uma posterior inferência e interpretação dos resultados. Esta categorização segregou, entre aspectos ambientais e técnicos, experiências que foram observados na investigação das publicações acadêmicas e relatórios internacionais de entes governamentais e não governamentais nos últimos dez anos do emprego do orçamento por competência.

3.2 Características da pesquisa

Segundo a IFAC (2018), 70% das 150 jurisdições (países) analisadas apresentam a sua contabilidade registrada com base do regime de competência ou em situação de transição para este regime, contudo são poucas as experiências quando envolve a utilização do chamado orçamento por competência.

Dez dos países em questão possuem o inglês como língua oficial, sendo os Estados Unidos, Canadá, Reino Unido, Austrália e Nova Zelândia significativa contribuição acadêmica na vanguarda do processo de convergência aos padrões contábeis internacionais do setor público, principalmente no que concerne à aplicação dessa modalidade orçamentária. A vantagem da utilização destes quatro países reside em que se encontram em 3 continentes distintos (América, Europa e Oceania), o que reforça as experiências demonstradas e eventual propagação dos resultados no entorno no qual se encontram.

Considerando a amostra acima mencionada, a pesquisa inicial dos países selecionados revelou a seguinte situação a qual merece ser pontuada inicialmente, consoante o quadro a seguir.

Quadro 2 – Relação dos países analisados e estrutura do regime contábil utilizado

Países	Regime Atual	Meta 2023	Estrutura Atual	Meta para a estrutura
Estados Unidos	Competência	Competência	Nacional	Nacional
Canadá	Competência	Competência	Nacional	Nacional
Austrália	Competência	Competência	IFRS/Nacional	IFRS/Nacional
Nova Zelândia	Competência	Competência	IPSAS/Nacional	IPSAS/Nacional

Fonte: Elaborado pelos autores, (2021).

4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

O presente trabalho possui como objetivo analisar os aspectos que poderão advir da adoção do orçamento por competência no país a partir de experiências de um conjunto de países de origem anglo-saxônica (Estados Unidos, Reino Unido, Nova Zelândia e Austrália).

O Quadro 3 evidencia conjunto de atributos observados no levantamento realizado de modo a elencar as principais características ambientais identificadas no processo de implantação da reforma nestes países.

Quadro 3 – Aspectos ambientais observados na experiência dos países de língua anglo-saxônica na aplicação da reforma do orçamento por competência.

1. Comprometimento Político	
Estados Unidos	Orçamento visto pelo governo como a expressão das prioridades das políticas públicas; o forte poder constitucional do legislador sobre o governo executivo dificulta a reforma por considerá-la suscetível de minar os poderes constitucionais do legislativo. Dificuldade de traduzir as experiências anteriores em governos parlamentares para o modelo presidencialista norte-americano.
Canadá	Sistema de governo Westminster tal qual o modelo do Reino Unido; Orçamento por competência desenvolvido para atribuir responsabilidade aos departamentos, mas ainda sobre controle do parlamento, embora não apresente modificações no proposto pelo executivo; Necessidade de criar maior interesse do legislativo; Regime de competência considerado inicialmente como possível ator de diluição do controle do recurso público, uma vez que o parlamento estaria restrito às dotações.
Reino Unido	Experiência de 20 anos com a reforma no regime contábil; buscou ampliar a responsabilização do governo perante o parlamento; e medo inicial por parte dos parlamentares e posterior afeição para com os resultados apresentados na reforma.
Austrália	Aversão a mudança devido à complexidade técnica do orçamento por competência e a descentralização deste frente ao parlamento; parlamentares e executivo apresentam conflito de interesse entre a desagregação adequada das rubricas orçamentárias; e preocupação de igualar o orçamento com a gestão de desempenho global do Governo.

Nova Zelândia	Reforma encabeçada pelos seguidos grandes déficits e pela preocupação governamental com a sustentabilidade das finanças públicas; a fraqueza dos controles parlamentares frente ao papel do executivo foi um dos fatores de sucesso para as reformas realizadas; e liderou o mundo com adoção do orçamento por competência, possuindo 25 anos de experiência.
2. Capital Humano	
Estados Unidos	Não observado.
Canadá	Dotações orçamentárias ainda com base em caixa, pois o entendimento dos parlamentares é reduzido no regime por competência; Gestores departamentais com o olhar voltado apenas para alocação de prioridades sem gerenciamento de resultado e de custos;
Reino Unido	Não observado.
Austrália	Dificuldade de entender o orçamento por competência. Falta de compreensão dos gestores retardou os benefícios esperados. Chefes-executivos passaram a ser responsabilizados pelo resultado da sua gestão do orçamento.
Nova Zelândia	Executivos departamentais passaram a ter responsabilidades pela obtenção de resultados com contrato de 5 anos. Exigência de gerenciamento por parte dos órgãos e conhecimento técnico frente a rubrica orçamentária. A reforma facilitou a contratação de contadores no setor público, uma vez que, melhorou os salários e tornou-a mais próxima ao ambiente privado.
3. Sustentabilidade a Longo Prazo	
Estados Unidos	A reforma surgiu com o interesse de melhorar o reconhecimento dos programas a longo prazo no orçamento público. A despesa passou a ser executada no início dos projetos de longo prazo, uma vez que havia sido estabelecido o seu vínculo legal.
Canadá	A reforma tornou evidente que o orçamento por competência ampliou o controle do país sobre o seu dinheiro e dívida pública.
Reino Unido	Impactos entre períodos passaram a ganhar notoriedade no orçamento.
Austrália	Impactos entre períodos passaram a ganhar notoriedade no orçamento.
Nova Zelândia	O reconhecimento de obrigações a longo prazo melhorou a tomada de decisões atuais tendo em vista o reflexo da variação do ativo e passivo ano a ano no orçamento.
4. Política Macroeconômica	
Estados Unidos	Objetivou considerar novos agregados no orçamento público antes não observados no regime de caixa, sem retirar o controle do legislativo. Visou

	permitir aos contribuintes saber se as receitas são suficientes para pagar pelos serviços prestados.
Canadá	Regime de Competência apresentado como um plano macroeconômico do orçamento; Interesse em tornar o orçamento uma ferramenta de avaliação dos resultados departamentais.
Reino Unido	Autorizações orçamentárias realizadas com base em indicadores de desempenho dos órgãos e desempenho como base para o planejamento e controle da despesa pública.
Austrália	A reforma objetivou inicialmente levar o setor público para uma base empresarial. Estratégias baseadas no 'corporatization' e <i>New Public Management</i> . Política de gestão pública baseada na iniciativa privada levou os governos a custodiar seu patrimônio.
Nova Zelândia	Alavancou a qualidade da política fiscal do país. Reformas profundas que buscaram restaurar a economia e mudaram radicalmente a relação de responsabilização entre os governos e os executivos departamentais. Aplicação do Regime de Competência foi uma peça inicial de uma política de privatização de entidades governamentais.

Fonte: Elaborado pelos autores (2021).

Um dos principais fatores de morosidade para a reforma proposta do orçamento no sentido tradicional para o orçamento por competência é o observado no atributo 01 - *Comprometimento Político*. É importante reforçar que a iniciativa da aplicação das reformas nos regimes, não só orçamentários, mas também patrimoniais e financeiros, é composta por interesses basicamente técnicos, portanto, é esperado que a classe política se apresente como uma das primeiras barreiras neste processo. Ademais, a necessidade de entender esse comprometimento como um fator ambiental de grande relevância, sobretudo, ao analisar experiências de diferentes países, permite uma observação pontual frente ao papel das estruturas governamentais.

A experiência europeia das reformas analisadas neste artigo é um reflexo de que os fatores mencionados exercem influência sobre o seu andamento, tendo em vista que o orçamento por competência significa um novo planejamento e conseqüentemente uma nova gestão do controle da despesa pública. Desse modo, considerando ainda que o regime de competência no orçamento público não é uma

orientação formal das normas internacionais, as experiências observadas apontam dois pressupostos básicos e distintos que podem levar o país à reforma no seu regime orçamentário, sendo: i) necessidade de reformular a sustentabilidade das finanças públicas mediante crise econômica e fiscal, a exemplo do observado na Nova Zelândia; e ii) política de desempenho, com o intuito de aplicar aspectos gerenciais de melhoria da qualidade da informação tendo como base a experiência da iniciativa privada, conforme o modelo britânico, canadense e australiano.

Vale observar que a posição do Brasil converge com a experiência da Nova Zelândia, uma vez que tem enfrentado problemas sistemáticos desde a crise na conjuntura financeira global de 2008 e que vem sendo agravada pela instabilidade política do país. Deve-se considerar também que o orçamento público brasileiro tende a se deparar com um quadro ainda mais preocupante para os próximos anos, tendo em vista o financiamento por meio do endividamento público para manutenção dos gastos orçamentários oriundos da gestão pública da pandemia do Covid-19 (CARQUEIJA, 2021).

No entanto, embora o ambiente de crise seja favorável para a afeição política frente à reforma, existem preocupações com relação às diferenças estruturais dos governos analisados. Isso ocorre porque as experiências mais concretas com a reforma do orçamento por competência foram observadas em países de monarquias parlamentaristas, como é o caso da Nova Zelândia, Austrália e do Reino Unido.

Nesses governos, embora em um primeiro momento seja possível observar aversão dos parlamentares à reforma, é notória a influência positiva para esse processo por parte do executivo, diminuindo o poder do parlamento. Dito isso, a república constitucional presidencialista brasileira não possui um espelho de reforma que reflita, de forma integral, as barreiras políticas que o país pode sofrer. Os Estados Unidos e o Canadá seriam os exemplos mais aproximados para o Brasil, de modo que a dificuldade com o poder constitucional do legislativo observada no modelo de reforma Americano seria ainda mais agravada na ainda jovem democracia brasileira que é prejudicada pelo conflito de interesses existente entre os poderes. O exemplo citado da experiência canadense com as dotações orçamentárias e o receio do

parlamento em ter o seu controle diluído para com os órgãos e departamentos, deixa claro que a estrutura legislativa do país pode ser uma barreira na reforma.

No que se refere ao atributo 2 - *Capital Humano*, a necessidade de compreensão por parte dos políticos tende a ser mais um obstáculo para o andamento da adoção do orçamento por competência no país. Isso se deve ao fato dessa nova modalidade orçamentária ser mais complexa quando em comparação àquele baseado no regime de caixa, principalmente para os parlamentares que passam a discutir novas rubricas no escopo orçamentário. Desse modo, a ineficiência técnica do legislador é um ponto preocupante e que atrasa ainda mais eventual interesse pelo orçamento por competência, a exemplo dos longos 20 anos que o Reino Unido levou para discutir com clareza o orçamento por competência entre os parlamentares e aqui no país o tempo de discussão da LRF e da nova lei que irá substituir o estatuto vigente de direito financeiro (Lei 4320/64).

O parlamento do Canadá analisa as dotações orçamentárias com base em caixa justamente pela dificuldade de compreensão em relação às rubricas discutidas no orçamento por competência. No Brasil ainda é possível observar um atraso gigantesco no entendimento do legislativo para com o regime de Competência Modificado existente atualmente. Esboçar uma reforma para o orçamento por competência é correr o risco de um moroso processo que pode não apresentar o resultado esperado caso o capital humano não seja igualmente reformulado, a exemplo do processo de convergência das normas internacionais aplicadas ao setor público, que se iniciou em 2008 e havia não foi concluída.

Por outro lado, a complexidade da reforma produziu efeitos positivos a longo prazo no conhecimento técnico dos profissionais da Austrália e Nova Zelândia. Isso foi alcançado pela necessidade de contratação de pessoal capaz de gerenciar os orçamentos departamentais desses países visto que a reforma lhes atribui maiores responsabilidades. Como paralelo no país, tem-se a ampliação da profissionalização dos contadores públicos no Brasil face ao processo de convergência da contabilidade pública, um dos reflexos iniciais da sistemática (SANTOS, ET. AL, 2019).

Além disso, para o caso específico do atributo 3 – *Sustentabilidade de Longo Prazo*, é possível observar outros aspectos que ultrapassam mandatos políticos e que foram postos em primeiro plano com a reforma no regime orçamentário. Novamente as experiências europeias que encabeçaram esse movimento, demonstraram que decisões orçamentárias com base no regime por competência possuem impactos em períodos subsequentes, logo, o orçamento ganha transparência e amplia a responsabilidade do gestor público ao passo que elucida a variação do ativo e passivo controlado na mesma base.

Entretanto, a variável “política” já discutida anteriormente, volta a se apresentar como uma barreira para a sustentabilidade de longo prazo em países pouco comprometidos com a qualidade da informação pública. O caráter de curto prazo proporcionado pelo Regime de Caixa torna possível que a peça orçamentária seja tratada de forma imprudente com o objetivo de atender a interesses eleitorais que prejudicam não só o orçamento vigente, mas também tornar pouco assertivo os posteriores que não identificam essas variações em suas rubricas com base em fluxos financeiros.

Ademais, quando se avalia a mudança do olhar da máquina pública para um orçamento por competência, se especula que os recursos financeiros sejam esquecidos e as rubricas não monetárias passem a ser a maior preocupação do legislador. Contudo, as experiências observadas na Nova Zelândia, Austrália e o Canadá, países de forte impacto nesse ponto, apontam que a reforma para o regime de competência amplia a austeridade no longo prazo, não só para com o recurso público, mas também quanto ao endividamento público, uma vez que os controles que o regime pressupõe garante uma visão gerencial sobre o orçamento.

Esses fatores observados de forma individual ensaiam qual pode ser a Política Macroeconômica de cada país caracterizada no atributo 4 do Quadro 3. A experiência da Nova Zelândia que serviu como vitrine para as reformas orçamentárias no mundo todo, demonstra que o interesse coletivo inicial de restaurar a economia do país através da maximização dos retornos econômicos a longo prazo dos ativos financeiros e da dívida pública, passou a ser a política econômica que o tesouro do país adotou. Essa posição de austeridade, revolucionou a gestão fiscal e

permitiu que o país revertisse, mesmo que de forma gradual, os consecutivos déficits no seu orçamento.

É preciso ponderar, entretanto, que convergir para o processo de aplicação do orçamento por competência também pode ser uma tentativa de aproximar a contabilidade pública ao modelo privado que já é uma característica da tradição anglo-americana. Nesse sentido, a reforma encabeçada pelo Canadá se apresentou como uma política macroeconômica que objetiva atribuir responsabilidade e analisar os resultados dos departamentos. O risco dessa característica de mera análise de resultados está na ausência de identificação por parte do gestor departamental de um gerenciamento efetivo de custos apresentado nos relatórios.

Além desse modo, o modelo capitalista liberal no qual os Estados Unidos se mantêm como a mais importante economia do planeta é o ideal para a aplicação da reforma no orçamento por competência, pois tende a ampliar o número de privatizações e terceirizações de bens e serviços públicos, a exemplo do observado na estratégia de *corporatization* do governo Australiano.

Portanto, países com governos sociais-democratas ou mais à esquerda, tendem a enfrentar uma barreira macroeconômica ao ampliar o debate para a reforma do seu orçamento público. Diferente da experiência norte-americana, a mudança nesses países pode não ser apenas em aspectos técnicos específicos, mas também em toda sua estrutura econômica, sobretudo, quando se objetiva uma reforma contábil, financeira e orçamental para a base por competência.

Nesse sentido, a desgastada experiência brasileira com o tripé-macroeconômico apresentado por Nassif (2015) como sendo baseado em câmbio flutuante, meta de inflação e meta fiscal, tornaria a relação com o orçamento público ainda mais difícil. Isto se explica em face de que os ajustes fiscais existentes nesse modelo seriam agravados pelo acréscimo de rubricas no orçamento por competência, a exemplo da despesa com depreciação que reduz o tamanho do orçamento em órgãos possuidores de muitos ativos.

A partir do exemplificado com a inclusão das despesas de depreciação na rubrica orçamentária, pode-se elencar as características técnicas categorizadas para os países analisados no presente artigo, conforme o Quadro 4:

Quadro 4 – Aspectos técnicos da experiência dos países de língua anglo-saxônica na utilização do orçamento por competência

1. Depreciação e Avaliação de Ativos.	
Estados Unidos	Diminui o controle e aumenta a incerteza das estimativas orçamentárias, sendo que cada estado é responsável por definir a vida útil do seu ativo com base na sua experiência individual.
Canadá	Orçamento por competência, inicialmente sem considerar a depreciação dos ativos. A dificuldade de avaliação dos bens foi um fator de morosidade para reconhecimento do ativo imobilizado no orçamento do país.
Reino Unido	Redução do controle do parlamento e avaliação com base no valor nominal para os bens já registrados e passou a avaliar os novos com base no preço de compra.
Austrália	Parlamentares apenas com o papel de aprovar as despesas de depreciação. Utilização de recursos não monetários para financiar os custos com depreciação. Dificuldade de avaliação de bens históricos e ampliação do controle de avaliação dos novos ativos adquiridos.
Nova Zelândia	A depreciação foi incluída como um componente do orçamento das agências governamentais. Incluiu todas as categorias de bens de capital nos seus ativos e ampliou o controle sobre a avaliação com base no custo histórico dos seus ativos. Apresentou ambiguidade quanto à utilização do recurso destinado à depreciação que deveria financiar a reposição de bens de capital.
2. Despesa de Capital	
Estados Unidos	Reduziu o controle parlamentar da despesa de capital; menor limite orçamentário como tentativa de manter o controle parlamentar. A compra de ativos necessita de aprovação do congresso.
Canadá	Orçamento por competência, inicialmente, sem considerar as despesas de capital. A partir do exercício 2003-2004, o país passou a adotar o regime de competência integral após o reconhecimento do ativo imobilizado nas rubricas orçamentárias. A ampliação dos custos de capital em base por competência.
Reino Unido	Criação de limite orçamentário para as despesas de capital dos departamentos.

Austrália	Inicialmente, financiada pelo montante de depreciação acumulada aprovada no orçamento anterior e realizada com base no total de recursos financeiros necessários para um exercício, com base no anterior.
Nova Zelândia	Criação de limite orçamentário para as despesas de capital dos departamentos.
3. Simetria entre relatórios	
Estados Unidos	Dificuldade na centralização dos relatórios, tendo em vista a complexidade dos regimes utilizados.
Canadá	O país sempre teve o foco em manter os critérios de contabilidade e orçamentários com a mesma base. A migração para o orçamento por competência se deu junto à reforma nos seus relatórios contábeis.
Reino Unido	Passou por uma reestruturação das contas e dos seus relatórios estruturais. Projeto <i>Clear Line of Light</i> assegurou a simetria entre a elaboração de relatórios através da criação de uma base única de dados. Passou a emitir declaração consolidada de todos os relatórios financeiros do governo.
Austrália	Adotou o orçamento e a contabilidade por regime de competência e criou uma base única capaz de fornecer dados dos departamentos de forma mais transparente.
Nova Zelândia	A reforma no orçamento por competência encabeçou as demais reformas. Os relatórios patrimoniais, financeiros e orçamentários são produzidos e apresentados sobre a mesma base por competência sem necessidade de reconciliação.
4. Reconhecimento de benefícios	
Estados Unidos	Benefícios dos servidores civis, dos militares, compensação para os veteranos se apresentaram como as áreas de maior diferença entre o Regime de Caixa e o de Competência. A Seguridade Social não é reconhecida no orçamento por competência.
Canadá	Benefícios trabalhistas, pensões, pagamentos de férias e licenças foram as primeiras rubricas consideradas no orçamento do país. Não foi observada a rubrica de seguridade social no orçamento do país.
Reino Unido	Seguridade Social não é reconhecida no orçamento por competência.
Austrália	Os orçamentos destinam dotações para fundos (bens e serviços) e não para objetivos específicos. A Seguridade Social não é reconhecida no orçamento por competência.
Nova Zelândia	Os orçamentos destinam dotações para fundos (bens e serviços) e não para objetivos específicos. Programas de pensões e benefícios passaram a incorporar o orçamento deixando esses custos mais transparentes no

	orçamento. Exceto Seguridade Social que não é reconhecida no orçamento por competência e mudança na estrutura de programas de benefícios após a aplicação do regime por competência no orçamento.
5. Accountability	
Estados Unidos	Melhoria na informação sobre os custos aos tomadores de decisão e melhor disciplina para a execução do orçamento. Publica anualmente relatório econômico de perspectivas orçamentais.
Canadá	O interesse inicial em manter o foco em resultado tornou a informação entregue pelos departamentos mais robusta, porém sem informações de custo para apreciação do legislativo. A reforma apresentou melhorias na qualidade da informação apresentada. Relatórios contábeis e orçamentários elaborados sobre a mesma base.
Reino Unido	Criou o <i>Clear Line of Light</i> com o objetivo de informações transparentes para as principais fases de orçamentação. Ampliou a transparência à respeito das despesas dos órgãos e melhorou a informação sobre os custos para os tomadores de decisão e melhorou a disciplina para a execução do orçamento.
Austrália	Evidência de custos mais elevados para atividades executadas pelo setor público e que poderiam ser terceirizadas. Melhorou a informação sobre os custos aos tomadores de decisão e aperfeiçoou a disciplina para a execução do orçamento.
Nova Zelândia	Melhorou a informação sobre os custos aos tomadores de decisão e melhor disciplina para a execução do orçamento. A complexidade da informação associada ao pouco conhecimento técnico do orçamento por competência pode diminuir a qualidade da informação. A complexidade dos relatórios com base no Princípio da Competência os tornou facilmente mal interpretados por aqueles que não dominam a estrutura do regime.

Fonte: Elaborado pelos autores (2021).

A *depreciação dos ativos* governamentais exposta no atributo 1 do Quadro 4 é uma das principais barreiras técnicas enfrentadas pelos países analisados.

Diferentemente do regime de caixa, o orçamento por competência passa a incorporar algumas despesas não monetárias que antes só eram observadas nos relatórios patrimoniais do governo. O impacto da inclusão dessa rubrica é tão significativo que alguns países que não depreciam os seus ativos de capital são desconsiderados pela literatura internacional como adeptos ao regime de

competência completo no seu orçamento público e sim ao seu modelo modificado como é o caso do Canadá, Islândia e Brasil.

A partir da análise das pesquisas realizadas neste estudo é possível elencar três principais características que tornam a depreciação dos bens de capital um atributo sensível no processo de reforma no orçamento:

- i) O financiamento departamental deixa de ter como base apenas o custo dos bens e serviços que eles próprios produzem e passa a incorporar a depreciação nestes custos, correndo o risco de estrangular o orçamento de órgãos que possuem muitos bens de capital;
- ii) Os parlamentares perdem o controle da rubrica para os órgãos que executam o orçamento e passam a ter um papel de simples aprovador da despesa; e
- iii) Necessidade de um robusto controle do registro, avaliação e mensuração dos ativos públicos.

O terceiro ponto levantado anteriormente ganhou a atenção nos países analisados, pois significou uma reestruturação no seu controle de ativos, sobretudo, para os bens de capital. Nesse sentido, cada governo apresenta uma estratégia própria que melhor se enquadrou a sua realidade. O Reino Unido avaliou com base no valor nominal os bens já registrados, cabendo observar que o país possui uma quantidade significativa de obras expostas em galeria públicas e que sofreram valorização, diferente da estratégia abordada pela Nova Zelândia e Austrália que optaram por registrar com base no custo histórico do bem. Já o Canadá manteve seus relatórios publicados com base no regime de competência modificado até 2002-2003 unicamente pela ausência do ativo imobilizado e da depreciação entre as rubricas discutidas no orçamento.

Por outro lado, a experiência dos Estados Unidos foi ainda mais agravada pela dificuldade de um consenso entre os estados para a definição da vida útil dos bens. A estrutura brasileira tende a apresentar a mesma dificuldade norte-americana no que concerne ao diálogo entre unidades federativas, tanto para a definição da

vida útil, quanto para avaliação de bens de capital. O caráter subjetivo que pode ser atribuído a alguns ativos públicos é um ponto de preocupação, uma vez que governos pouco comprometidos com a austeridade podem super ou subavaliar ativos na tentativa de estruturar práticas de contabilidade criativa no orçamento público. No Brasil, somente com o advento do processo de convergência, se iniciou a preocupação com a evidenciação do patrimônio público, o que representa um grande desafio neste aspecto caso fosse implementado o orçamento por competência (LIMA, ET AL, 2017; RIBEIRO, ET. AL, 2020).

Logo, é clara a relação direta que o atributo 2 - *Despesas de Capital* possui com a avaliação dos ativos públicos e sua posterior depreciação. Isso ocorre porque a Austrália, como uma das principais experiências internacionais na reforma, financia as novas necessidades de bens de capital com base no custo total dos resultados fornecidos pelos órgãos e departamentos que, por sua vez, passam a considerar os custos de depreciação. Assim, os órgãos acumulam montantes de depreciação e podem executar as despesas orçamentárias sem autorização externa.

Na tentativa de reverter esse cenário que dificultou o entendimento da reforma por parte do Parlamento Australiano, os governos da Nova Zelândia, Reino Unido e Estados Unidos passaram a reduzir o limite orçamentário para a aquisição de bens de capital. Por outro lado, o Canadá optou por retirar essas rubricas do seu orçamento inicialmente, tanto pela interferência política dos parlamentares que temiam repetir o exemplo australiano, quanto pelo estrangulamento dos custos de capital de alguns órgãos. A experiência americana pode ser considerada ainda mais protecionista, pois passou a exigir que compras de ativos fossem aprovadas pelo congresso. Essas duas medidas visaram unicamente a manter o controle parlamentar sobre as despesas de capital, pois no orçamento por competência são realizadas apenas pela depreciação do bem, assim os departamentos passam a ter maior controle sobre essas despesas e sobre a aquisição de novos ativos.

Embora ambas as experiências sejam recentes, pode-se considerar que o modelo Australiano apresenta um risco caso seja aplicado no Brasil, pois atribui aos órgãos e departamentos uma autonomia sobre o orçamento que dificultaria o rastreamento da realização da despesa de capital. Em paralelo, a experiência dos demais

países mencionados tende a contribuir com a transparência no setor público, pois delimita a realização das despesas ao que se aprovou no orçamento. Contudo, é preciso analisar se o comprometimento parlamentar com o orçamento público brasileiro condiz com essa centralização de poder.

O atributo 3 - *Simetria entre relatórios* é considerado por autores como Botelho e Lima (2015), Cekodhima Arnold (2016), Dabbicco e Mattei (2020) e Ismaili, et al. (2021) como peça fundamental para a qualidade da informação contábil no setor público. Os relatórios patrimoniais e de orçamento são um sistema que quando trabalhado sobre uma mesma base e analisado em conjunto, possibilita que a tomada de decisão seja realizada de forma assertiva e garanta o gerenciamento correto do recurso público.

Os modelos de reforma aplicados pelos países Europeus buscaram tornar única a base dos relatórios emitidos na tentativa de atribuir responsabilidade aos departamentos, possibilitando realizar a análise de desempenho destes. O fato de a Nova Zelândia ter iniciado suas reformas do orçamento por competência, assegurou que com a emissão da IPSAS 1 o país já estivesse na vanguarda mundial, servindo de modelo para outros países que ainda ensaiavam uma contabilidade pública por competência. Nesse sentido, a experiência canadense foi tão positiva quanto a da Nova Zelândia, uma vez que sempre foi de interesse do governo manter os relatórios elaborados sobre a mesma base, portanto, a migração do regime de caixa para o de competência modificado e posteriormente para o de competência integral se deu em paralelo, embora a estrutura legislativa do país seja própria.

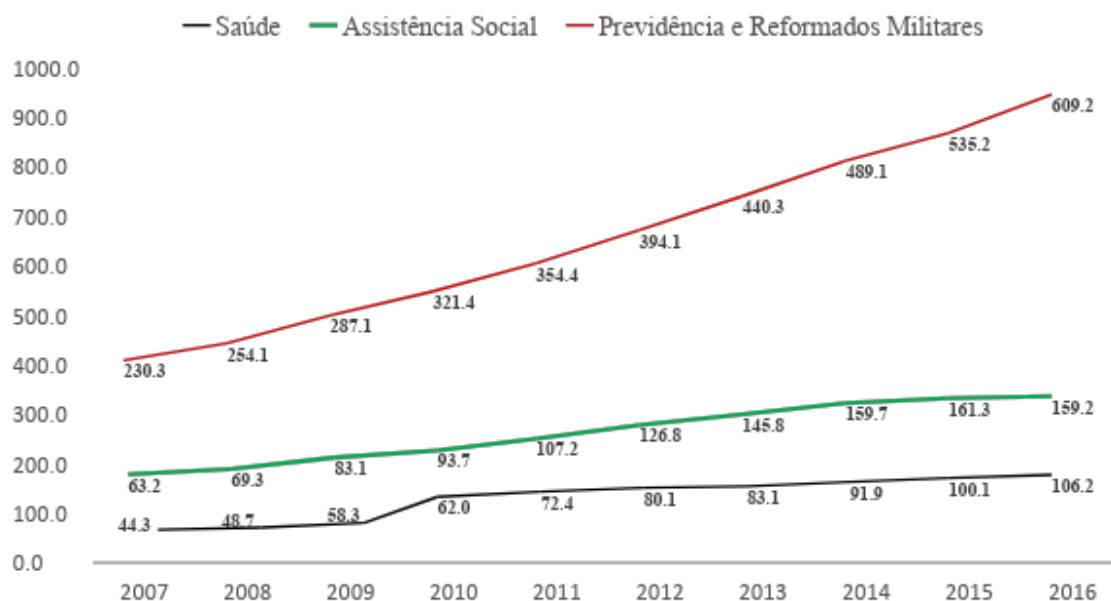
Já em relação ao Governo dos Estados Unidos, essa unificação ainda hoje é uma barreira a ser enfrentada, tendo em vista a complexidade de seus relatórios e a característica da estrutura normativa nacional que segue orientações diferentes das emitidas pela IFAC. Nesse sentido, o Brasil possui plena capacidade de tornar simétrico seus relatórios financeiros, embora necessite de alguns ajustes legais, pois sua estrutura normativa desde 2012 se compromete em seguir o processo de convergência internacional na contabilidade pública proposta pela criação das IPSASs.

Assim como a depreciação, o atributo 4 – *Reconhecimento de Benefícios* é uma das principais diferenças entre o Regime de Caixa e o Regime de Competência no orçamento público já que se trata de contas de natureza não monetárias em curto prazo e que passam a incorporar a estrutura do orçamento. Benefícios dos servidores civis, militares, compensação para os veteranos e programas de pensões são alguns exemplos de contas que, sob a ótica de fluxos financeiros, eram evidenciadas apenas em relatórios patrimoniais e que, como na experiência do Canadá, foram as primeiras a ganhar notoriedade no debate. Ao trazer essas rubricas para o debate orçamentário a qualidade da informação contábil foi extremamente elevada, pois possibilita que aprovadores do orçamento se debruçam sobre a eficiência de alguns programas existentes.

Após a reforma orçamento por competência a Nova Zelândia conseguiu atribuir um olhar de longo prazo para os programas de pensão e compensação que possuía. Desse modo, incluiu o reconhecimento desses passivos nas estimativas orçamentárias e desencadeou uma série de reformas nos seus programas de benefícios. No entanto, não foi possível observar dentre as contribuições literárias dos países analisados, o reconhecimento da rubrica da Seguridade Social no orçamento por competência como um mecanismo de análise do impacto de longo prazo desta obrigação.

No caso do Brasil, é preciso discutir não só o impacto dos benefícios já mencionados, mas também ampliar profundamente a discussão sobre a seguridade social no orçamento do país, cujas despesas se mostram crescentes (Gráfico 1). Além disso, assumir o compromisso de incluir na peça orçamentária por competências esses benefícios é uma iniciativa extremamente técnica que torna o orçamento público brasileiro ainda mais complexo.

Gráfico 1 – Despesas da Seguridade Social no Brasil – R\$ bilhões



Fonte: Tesouro Nacional (STN).

Por fim, o atributo 5 – *Accountability* se apresentou de forma unânime entre os dados coletados, como a principal vantagem da introdução do orçamento por competência entre os países analisados e um bom exemplo para o Brasil.

A reforma é uma ferramenta de melhoria da tomada de decisão quando comparada ao Regime de Caixa. Isso se deve ao fato de trazer os atributos ambientais e técnicos categorizados nos Quadros 3 e 4 ao debate orçamentário, tornando-o mais transparente. Para os modelos observados neste estudo, a reforma proporcionou uma análise de indicadores de desempenho capaz de aproximar os aprovadores do orçamento aos órgãos e departamentos responsáveis pela sua execução.

Argumenta-se, no entanto, que a adoção do orçamento por competência precisa caminhar junto com o regime contábil de competência e uma mudança na gestão estratégica. Para que isso ocorra, a reforma deve ser conduzida com uma estruturação robusta de controles que possibilitem unificar as bases e assegurar a qualidade da informação. Feito isso e com a convicção e motivação necessária, o resultado da reforma é o avanço significativo da *accountability* e que proporciona uma visão positiva internacional frente a situação fiscal do país.

5 CONCLUSÃO

O presente trabalho tem, essencialmente, a alusão ao regime de competência como foco principal de seu estudo. Cruvinel e Lima (2011) esclarecem que, dentre os regimes contábeis existentes, o regime de competência representa o método que reflete de forma mais aplicável o desempenho econômico no resultado do exercício, segundo o qual as receitas e as despesas são reconhecidas independentemente da entrada ou da saída de recursos financeiros na entidade. Pormenorizadamente, destina-se como objetivo geral analisar os aspectos (positivos e/ou negativos) que poderão advir com a adoção do regime de competência para fins de elaboração do orçamento público no país.

Tanto no que se refere ao objetivo geral quanto aos específicos é possível dizer que os intentos foram alcançados. Houve a possibilidade de uma aferição das vantagens e desafios acerca da implantação do regime de competência no Brasil e foi possível uma predefinição de como se daria esse espectro a partir dos exemplos verificados com os países elencados no objetivo específico “a” citado na pesquisa. Com relação ao objetivo “b”, também houve sucesso na sua verificação e isso se pode perceber pelos dados aqui expostos e, da mesma maneira na consecução da finalidade disposta no objetivo específico “c”.

Algo que considerado irrefutável como resultado da pesquisa da adoção do orçamento por competência foi a sua valia como instrumento de controle e *accountability* pública, algo que não ocorre facilmente com o regime de caixa pela sua característica de não expressar com a devida evidência e tempestividade a realidade sobre determinada situação contábil, sobretudo na área pública.

A pesquisa trabalhou sobre quatro países de língua anglo-saxônica (Estados Unidos, Canadá, Reino Unido, Austrália e Nova Zelândia), que tem uma realidade social e política por demais adversa da brasileira, mas, que do ponto de vista técnico, possui as mesmas características por se tratar de prática contábil de

notória relevância à gestão administrativa que se pode expressar através da contabilidade, ou seja, como já citado, o regime de competência.

Percebeu-se com muita clareza, principalmente quando se prenunciam as vantagens e/ou desvantagens da implantação do novo tipo orçamentário em relação às variáveis envolvidas, que o atributo “política” ou a sua influência, possui destaque nas citações dos estudiosos e na realidade dos países supracitados. Notou-se que, mesmo se tratando de uma consideração essencialmente técnica como é o caso da contabilidade, a influência dessa variável externa foi determinante para a exequibilidade e possível sucesso da implementação do orçamento por competência.

Exemplo marcante foi o caso da Nova Zelândia, cuja influência do Parlamento não foi considerada forte e onde se observou uma menor resistência e um sucesso menos difícil na “imposição” da nova metodologia. Comparando-se à prática orçamentária brasileira, estima-se que tal atributo venha a ser um fator impeditivo caso o orçamento por competência foi aqui adotado em virtude do poder concentrado existente nas mãos do Parlamento brasileiro e no distanciamento técnico dos seus representantes em assuntos relacionados à contabilidade e finanças públicas.

Além da influência política, o presente estudo citou ainda como variáveis de impacto, custo de implantação da reforma, capital humano, sustentabilidade em longo prazo e política macroeconômica. Contudo, não chegaram a destacar que mesmo havendo “custos”, as vantagens associadas se sobrepõem às limitações.

Outro ponto que foi evidenciado se refere à questão da depreciação dos ativos imobilizados governamentais, cujo tema é de grande divergência entre as experiências pesquisadas. Tais discrepâncias são oriundas em razão de que, em alguns países, a depreciação não é considerada para fins de registro e, noutros, a evidenciação dela ocorre de forma seletiva, como sucede em países que não contam com processo de homogeneização como é o caso de federações, à semelhança dos Estados Unidos e Brasil. Mais uma vez o viés político que deveria se ater à questão da legislação em sua gênese e do que ela predispõe extrapola os limites do lógico e do oportuno ao contexto técnico e mesmo social.

Adicionalmente, a partir da análise da pesquisa realizada, é possível aferir que as experiências internacionais, embora com resultados bastante concretos, ainda são recentes e limitadas a poucos modelos de governo. Os resultados sugerem-se sejam consideradas as particularidades dos países que se propuserem a iniciar a reforma no seu orçamento, tal qual foi esboçado na comparação entre os modelos aqui expostos e sopesar as dificuldades demonstradas, para só depois avaliar a possibilidade ou não da adoção do orçamento por competência.

Igualmente, é oportuno que se fale que embora a abrangência científica e acadêmica em torno desse tema seja incipiente, percebe-se que isso se dará por pouco tempo quando se considera a importância da temática. Neste sentido é desafiadora a realidade brasileira, sobretudo face ao processo ainda inicial do processo de convergência da contabilidade, cuja transposição dos atributos da competência ao orçamento público, torna-se mais desafiador ainda.

REFERÊNCIAS

ADHIKARI, P.; GÄRSETH-NESBAKK, L. Implementing public sector accruals in OECD member states: Major issues and challenges. **Accounting Forum**, v. 40, n. 2, p. 125-142, 2016.

BARCELLOS, C. V.; NASCIMENTO, R. S. do. Despesa Pública e ciclos políticos orçamentários: análise da utilização política das leis orçamentárias em processos eleitorais. XXIII Seminários em Administração, FEAUSP, **Anais...**São Paulo: USP, 2020.

BASKERVILLE, R.; GROSSI, G. Globalization of accounting standards: Observations on neoinstitutionalism of IPSAS. **Public Money & Management**, 39(2), p. 95-103, 2019.

BAUER, M. W. Análise de conteúdo clássica: uma revisão. In: BAUER, M. W.; GASKELL, G. (org). **Pesquisa qualitativa com texto, imagem e som: um manual prático**. Petrópolis: Vozes, 2018.

BERGMANN, A. Do Accounting Standards Matter If The Reporting Entity Already Applies Accrual Accounting? Lessons from the city of Kloten case. 2006.

BLONDAL, J. Issues in accrual budgeting. **OECD Journal on Budgeting**, v. 4, n. 1, p. 103-119, 2004.

BONIN, J.A. **Pesquisa exploratória: reflexões em torno do papel desta prática metodológica na concretização de um projeto investigativo**. In: Encontro da Compós, 21., 2012, Juiz de Fora. **Anais [...]**. Juiz de Fora: Universidade Federal de Juiz de Fora, 2012.

BOTELHO, B. C.; LIMA, D. V. Experiências internacionais e desafios dos governos dos países na transição da contabilidade pública para o regime de competência. **Revista Evidenciação Contábil & Finanças**, v. 3, n. 3, p. 68-83, 2015.

BRUSCA, I.; PONTOPPIDAN, C. A. The first steps towards harmonizing public sector accounting for European Union member states: Strategies and perspectives. **Public Money & Management**, v. 36, n. 3, p. 181-188, 2016.

CARLIN, T. M. Debating the impact of accrual accounting and reporting in the public. **Financial Accountability & Management**, v. 21, n. 3, p. 309-336, 2005.

CARLIN, T.M.; GUTHRIE, J. Accrual output based budgeting systems in Australia the rhetoric-reality gap. **Public Management Review**, v. 5, n. 2, p. 145-162, 2003.

CARNEGIE, G. D.; WEST, B. P. How well does accrual accounting fit the public sector? **Australian Journal of Public Administration**, v. 62, n. 2, p. 83-86, 2013.

CARQUEIJA, J. C.; SOUZA, G. J.; SILVA, M. V. D. C.; COSTA, I. T. L. G.; SILVA, F. C. C. Principais impactos dos gastos públicos com o enfrentamento à pandemia: uma análise prévia dos aspectos contábeis e do cenário econômico do Brasil. **Revista Horizontes Interdisciplinares da Gestão**, v. 5, n. 1, p. 18-41, 2021.

CEKODHIMA, A. A comprehensive analysis of the International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) implementation and the transition of public sector entities from using a cash-based accounting framework to an accrual based one. 2016. **Monografia** (Graduação em Economia e Economia Empresarial) – Erasmus School of Economics, Erasmus University Rotterdam, Rotterdam, 2016.

CHRISTIAENS, J.; NEYT, S. International Public Sector Accounting Standards (IPSAS). In T. Budding, G. Grossi, & T. Tagesson (Eds.), *Public sector accounting* (pp. 23-62). London, UK: Routledge, 2015.

CORTES, J. L. The international situation vis-à-vis the adoption of accrual budgeting. **Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management**, v. 18, n 1, p. 1-16, 2006.

CRUVINEL, D. P.; LIMA, D. V. Adoção do regime de competência no setor público brasileiro sob a perspectiva das normas brasileiras e internacionais de contabilidade. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, v. 5, n. 3, 2011.

DABBICO, G.; MATTEI, G. The reconciliation of budgeting with financial reporting: A comparative study of Italy and the UK. **Public Money & Management**, v. 41, n. 2, p. 127-137, 2021.

DEPARTMENT OF FINANCE. Accrual Based Budgeting, march, 2007. Disponível em: <[Accrual Based Budgeting - International Financial Management - ACCT - StuDocu](#)>. Acesso em 29/9/2021.

DIAMOND, J. **Budget system reform in emerging economies: the challenges and the reform agenda**. Washington DC: International Monetary Fund, 2006.

DUTRA, T. A. G. L.; JESUS, M. A. J. Adoção do regime de competência e convergência com as normas internacionais na contabilidade pública: um estudo comparado entre Brasil e países desenvolvidos da OCDE. In: Encontro AECA, 15., 2012, Esposende. **Anais [...]**. Esposende: AECA, 2012.

ERNST & YOUNG. **A snapshot of GAAP. differences between IPSAS and IFRS, EYGM Limited**. United Kingdom: EYG, 2013.

FAHMID, I. M.; HARUN, H.; GRAHAM, P.; CARTER, D.; SUHAB, S.; AN, Y.; ZHENG, X.; FAHMID, M. M. New development: IPSAS adoption, from G20 countries to village

governments in developing countries. **Public Money & Management**, v. 40, n. 2, p. 160-163, 2020.

FRANCESCO, M. D. Rules and flexibility in public budgeting: the case of budget modernisation in Australia. **Australian Journal of Public Administration**, v. 75, n. 2, p. 236-248, 2016.

GAO, A. B. **Experiences of other nations and implications for the United States**. Washington DC: GAO, 2000.

HM TREASURY. **Consolidated budgeting guidance from 2019–20**. London: HM Treasury, 2019.

HM TREASURY. **Government Financial Reporting Manual**. London: HM Treasury, 2011.

HOEK, M. P. V. D. From Cash to Accrual Budgeting and Accounting in the Public Sector: The Dutch Experience. **Public Budgeting & Finance**, p. 32-45, 2005.

HOOD, C. A Public Management For All Seasons? **Public Administration**, 69, 3-19, 1991.

HUGHES, Jesse. A Stepwise Approach to Transition from a Cash, Modified Cash, Or Modified Accrual Basis of Accounting to a Full Accrual Basis For Developing Countries. Fund Public Digest. **The International consortium on Governmental Financial Management**. v. 07, n. 1, p. 53-58, 2007.

HUGHES, Jesse. Laying The Foundation For The Internal Audit Function In Governments Throughout The World. Fund Public Digest. **The International consortium on Governmental Financial Management**. v. 06, n. 1, p. 67-84, 2006.

HYNDMAN, N., LIGUORI, M., MEYER, R. E., POLZER, T., ROTA, S., SEIWALD J., & STECCOLINI I. Legitimizing change in the public sector: the introduction of (rational?) accounting practices in the United Kingdom, Italy and Austria. **Public Management Review**, v. 20, n. 9, p. 1374-1399, 2018.

HYNDMAN, N.; LIGUORI, M.; MEYER, R. E.; POLZER, T.; SEIWALD, J.; STECCOLINI, I. Justifying Public Sector Accounting Change from the Inside: Ex-post Reflections from Three Countries. **Abacus**, v. 55, n. 3, p. 582-609, 2019.

IJEOMA, N. Adoption of international public sector accounting standards in Nigeria: expectations, benefits and challenges. **Journal of Investment and Management**, v. 3, n. 21, p. 21-29, 2014.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (IFAC) AND CIPFA. **International public sector financial accountability index: 2018 Status Report**. New York: International Federation of Accountants, 2018.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (IFAC). **Leading the global profession thirty years of progress**. New York: International Federation of Accountants, 2007.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (IFAC). **Public sector financial management transparency and accountability**: the use of the international public sector accounting standards. New York: International Federation of Accountants, 2012.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (IFAC). **Transition to the accrual basis of accounting**: guidance for governments and government entities. New York: IFAC Public Sector Committee, 2002.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (IFAC). **Transition to the accrual basis of accounting**: Guidance for governments and government entities. New York: IFAC Public Sector Committee, 2011.

ISMAILI, A.; ISMAJLI, H.; VOKSHI, N. The importance and challenges of the implementation of IPSAS accrual basis to the public sector: the case of Kosovo. **Accounting**, v. 7, n. 5, p. 1109-1118, 2021.

JAGALLA, T.; BECKER, S. D.; WEBER J. A taxonomy of the perceived benefits of accrual accounting and budgeting: evidence from German States. **Financial Accountability & Management**, v. 27, n. 2, p. 134-165, 2011.

JONES, R.; CARUANA, J. Public sector accounting and auditing in the United Kingdom. *In*: BRUSCA, I.; CAPERCHIONE, E.; COHEN, S.; ROSSI, F. M. (org.). **Public sector accounting and auditing in Europe**. London: Governance and Public Management, 2015.

JONES, R.; LANDE, E.; LÜDER, K.; PORTAL, M. A comparison of budgeting and accounting reforms in the national governments of France, Germany, the UK and the US. **Financial Accountability & Management**, v. 29, n. 4, p. 419-441, 2013.

JONES, R.; LÜDER, K. The federal government of germany's circumspection concerning accrual budgeting and accounting. **Public Money & Management**, 31(4), p. 265-270, 2011.

JORGE, S.; CARPECHIONE, E.; JONES, R. Comparative International Governmental Accounting Research (CIGAR): bridging researching and networking. *In*: JONES, R. H. (org.). **Public Sector Accounting**. London: SAGE, 2011.

LIGUORI, M.; STECCOLINI, I. Accounting, innovation and public-sector change: Translating reforms into change? **Critical Perspectives on Accounting**, v. 25, n. 4-5, p. 319-323, 2014.

LIGUORI, M.; STECCOLINI, I. The power of language in legitimating public-sector reforms: When politicians “talk” accounting. **The British Accounting Review**, v. 50, n. 2, p. 161-173, 2018.

LIKIERMAN, A. Planning and Controlling UK Public Expenditure on a Resource Basis. **Public Money & Management**, v. 23, n. 1, p. 45-50, 2003.

LIMA, C. C. S. DE O.; SANTOS, J. S. DOS; CAMPOS, C. V. SOUSA, W. D. DE. **Avaliação e Mensuração dos Ativos Imobilizados a partir da NBCT 16.10: Um Estudo nas Unidades Federadas**. 3º Congresso UNB de Contabilidade e Governança, 29 a 01 de dezembro de 2017 – Brasília – DF, 2017.

LÜDER, K. G. A Contingency model of governmental accounting innovations in the political-administrative environment. **Research in Governmental and Nonprofit Accounting**, v. 7. p. 99-127, 1992.

MANES-ROSSI, F.; AVERSANO, N.; CHRISTIAENS, J.; VANHEE, C.; CAUWENBERGE, P. V. The effect of IPSAS on reforming government financial reporting: an international comparison. **International Review of Administrative Sciences**, v. 81, n. 1, p. 158-177, 2015.

MARQUES, L. R.; BEZERRA FILHO, J.E.; CALDAS, O. V. Contabilidade e auditoria interna no setor público brasileiro: percepção dos contadores públicos frente à convergência para as IPSAS/IFAC. **Revista de Contabilidade e Organizações**, São Paulo, v. 14, p. 1-12, 2020.

MARTÍ, C. Accrual Budgeting: Accounting Treatment of Key Public Sector Items and Implications for Fiscal Policy. **Public Budgeting & Finance**, p. 45-65, 2006.

MARTÍ, C. Performance Budgeting and Accrual Budgeting: A study of the United Kingdom, Australia, and New Zealand. **Public Performance & Management Review**, v. 37, n. 1, p. 33-58, 2013.

MONSEN, Norvald N. Cameral Accounting as an Alternative to Accrual Accounting. Fund Public Digest. **The International consortium on Governmental Financial Management**. v. 08, n. 1, p. 51-60, 2008.

MONTEIRO, R. P.; GOMES, R. C. Experiências internacionais com o orçamento público por regime de competência. **Revista Contabilidade Financeira**, São Paulo, v. 24, n. 62, p. 103-112, 2013.

NASSIF, A. As armadilhas do tripé da política macroeconômica brasileira. **Revista de Economia Política**, v. 35, n. 3, p. 426-443, jul./set. 2015.

NEVES, F. R.; GÓMEZ-VILLEGAS, M. Public sector accounting reform in Latin America and Epistemic Communities: an institutional approach. **Journal of Public Administration**, Rio de Janeiro, v. 54, n. 1, p. 11-31, Jan.-Feb. 2020.

NEWBERRY, S. The use of accrual accounting in New Zealand's central government: second thoughts. **Accounting, Economics and Law**, v. 4, n. 3, p. 283-297, 2014.

OLIORILANTO, R. H. Contingency Factors Affecting the Adoption of Accrual Accounting in Malagasy Municipalities. Fund Public Digest. **The International consortium on Governmental Financial Management**. v. 08, n. 1, p. 37-50, 2008.

OLSEN, J. P. Accountability democrática, ordem política e mudança: explorando processos de accountability em uma era de transformação europeia. **Revista do Serviço Público - ENAP**, v. 68, n. 4, p. 745-784, 2018.

ORGANIZATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OCDE). **Accrual practices and reform experiences in OECD countries**. Paris: OECD Publishing, 2017.

ORGANIZATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OCDE). **Time to look again at accrual budgeting**, v. 2014/3, p. 113-129. Paris: OECD Publishing, 2015.

ORGANIZATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OCDE). **Accrual Accounting and Budgeting: key issues and recent developments**. Paris: OECD Publishing, 2003.

ORGANIZATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OCDE). **Issues in Accrual Budgeting**. Paris: OECD Publishing, v. 4, n. 1, 2004.

ORMOND, D.; LOFFLER, E. (1999). A nova gerência pública. **Revista do Serviço Público**, Brasília, 50(2), 66-96.

OUDA, H. A. **A prescriptive model of the transition to accrual accounting in central government**. Washington DC: International Consortium on Governmental Financial Management, 2010.

OUDA, Hassan A.G. Additional Transition Problems of Accrual Accounting in the Public Sector of Developing Countries. Fund Public Digest. **The International consortium on Governmental Financial Management**. v. 05, n. 1, p. 92-99, 2005.

OUDA, Hassan A.G. Cash Accounting And The Backwardness Of Government Accounting And Related Systems. Fund Public Digest. **The International consortium on Governmental Financial Management**. v. 06, n. 1, p. 55-66, 2006.

OUDA, Hassan A.G. Practical and Conceptual Transition Problems of Accrual Accounting in the Public Sector. Fund Public Digest. **The International consortium on Governmental Financial Management**. v. 05, n. 2, p. 40-59, 2005

PALLOT, J. A decade in review: New Zealand's experience with resource accounting and budgeting. **Financial Accountabiltiy & Management**, 17(4), November, p. 383-400, 2001.

PARRY, Michael. **Accrual Accounting For National Governments**. Washington: The United Nations, 2005.

POLLITT, C.; BOUCKAERT, G. **Public Sector Reform: A Comparative Analysis** – New Public Management, Governance, and the Neo-Weberian State (3rd ed.). Oxford, UK: Oxford University Press, 2011.

PRICEWATERHOUSECOOPERS (PwC). **Collection of information related to the potential impact, including costs, of implementing accrual accounting in the public sector and technical analysis of the suitability of individual IPSAS Standards**. Bruxelas: PwC, 2014.

PRODANOV, C. C.; FREITAS, E. C. **Metodologia do trabalho científico [recurso eletrônico]: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico**. 2. ed. Novo Hamburgo: Feevale, 2013.

RIBEIRO, J. DA S.; VALE, R. P. DO.; SOUZA, V. H. G. DE.; FERREIRA, M. M. **Ativo Imobilizado: Um Estudo sobre a convergência às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público**. XVII Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade, São Paulo, 29 a 31 de julho de 2020, 2020.

ROGOFF, Kenneth. Equilibrium political budget cycles. **The American Economic Review**. n. 80, p. 21-36, 1990.

ROSSI, F. Public sector accounting and auditing in Italy. *In*: BRUSCA, I.; CAPERCHIONE, E.; COHEN, S.; ROSSI, F. M. (org.). **Public sector accounting and auditing in Europe**. London: Governance and Public Management, 2015.

SANTOS. M. de F. B. DOS.; SILVA, A.; SILVA, C.; F. F.; Implantação das IPSAS: **Percepções e expectativas dos profissionais contábeis de um Órgão Setorial de Contabilidade**. Conference: XLIII EnANPAD, São Paulo, 2019.

SCHEDLER, K.; PROELLER, I. **New Public Management**. Bern, Stuttgart, Wien: Haupt, 2000.

SCHEERS, B.; STERCK, M. Trends in performance budgeting in seven OECD countries. **Public Performance & Management Review**, v. 30, n. 1, p. 47-72, 2014.

SOLOMON, B.; STONE, C. Accrual budgeting and defence funding: theory and simulations. **Defence and Peace Economics**, v. 24, n. 3, p. 211-227, 2013.

SOUSA, R. G.; VASCONCELOS, A. F.; CANECA, R. L.; NIYAMA, J. K. O regime de competência no setor público brasileiro: uma pesquisa empírica sobre a utilidade da informação contábil. **Revista de Contabilidade e Finanças**, São Paulo, v. 24, n. 63, p. 219-230, 2013.

STERCK, M. The impact of performance budgeting on the role of the legislature: a four-country study. **International Review of Administrative Sciences**, v. 73, n. 2, p. 189-203, 2007.

STERCK, M.; SCHEERS, B. Trends in Performance Budgeting in Seven OECD countries. **Public Performance & Management Review**, v. 30, n. 1, 2006.

LU, E. Y.; MOHR, Z.; HO, A. T-K. Taking stock assessing and improving performance budgeting theory ad practice. **Public Performance & Manegement Review**, v. 38, n. 3, p. 426-458, 2015.

TANJEH, M. S. Factors influencing the acceptance of international public sector accounting standards in Cameroon. **Accounting and Finance Research**, v. 5, n. 2, p. 71-83, 2016.

VAN DER HOEK, M. P. From cash to accrual budgeting and accounting in the public sector: The Dutch experience. **Public Budgeting & Finance**, v. 25, n. 1, p. 32-45, 2005.

WOODS, M. A Contingency Theory Perspective on the Risk Management Control System within Birmingham City Council. **Management Accounting Research**, v. 20, n. 1, p. 69-81, 2009.

WYNNE, Andy. Is The Move To Accrual Based Accounting A Real Priority For Public Sector Accounting? Fund Public Digest. **The International consortium on Governmental Financial Management**. v. 07, n. 1, p. 25-38, 2007.