

Experiências Internacionais com o Orçamento Público por Regime de Competência*

International Experiences with Accrual Budgeting in the Public Sector

Bento Rodrigo Pereira Monteiro

Analista Legislativo da Câmara dos Deputados
E-mail: bentomonteiro@yahoo.com

Ricardo Corrêa Gomes

Professor Associado I do Departamento de Administração da Faculdade de Economia, Administração e Ciências Contábeis - FACE da Universidade de Brasília
E-mail: rgomes@unb.br

Recebido em 27.8.2012 - Aceito em 16.10.2012 - 3ª. versão aceita em 23.5.2013

RESUMO

Com a adoção do regime contábil de competência como base do registro contábil na Contabilidade Aplicada ao Setor Público de diversos países, os governos precisam decidir entre manter o regime de caixa para elaboração dos documentos orçamentários ou ampliar o espectro da mudança também para o campo da geração do orçamento público. O assunto tem sido estudado, especialmente, por governos nacionais e organismos internacionais de forma a verificar a adequação do caminho percorrido por estes países. O presente artigo tem como objetivo iniciar uma discussão importante para o Brasil, em face da futura edição de uma nova lei de finanças públicas e abre caminho para a realização de novos estudos que aprofundem a discussão aqui iniciada. Para isso, foram utilizadas, como fonte dos dados, as pesquisas internacionais realizadas sobre o orçamento de competência, bem como alguns documentos governamentais dos países que adotaram o orçamento por regime de competência. A partir da coleta desses documentos na internet, realizando análise de conteúdo, foi possível identificar as diferenças entre os regimes existentes, bem como vantagens e desvantagens do orçamento por competência. Notadamente, foram identificadas diferenças quanto ao registro de valores referentes a despesas não financeiras (por exemplo, a depreciação), reconhecimento de passivos durante sua geração, ao invés de no momento de seu pagamento. A comparação entre os países que mantiveram o orçamento em caixa depois da adoção da competência com os países que fizeram a adoção da competência para orçamento e contabilidade é importante para verificar até que ponto é fundamental que o mesmo regime seja utilizado para os dois sistemas.

Palavras-chave: Orçamento público. Regime de competência. Política fiscal.

ABSTRACT

With the adoption of accrual accounting as the basis for accounting records applied to accounting in the public sector of many countries, governments have to decide between keeping a cash basis for the preparation of budget documents and broadening the spectrum of change to include the field of public budget generation. This subject has been studied particularly by national governments and international organizations to verify the appropriateness of the paths taken by these countries. This article aims to initiate an important discussion for Brazil regarding the future passing of laws on public finances and paves the way for additional studies that expound on the discussion on accrual budgeting. International studies conducted on accrual budgeting together with government documents of the countries that have adopted the practice have been used as data sources. Based on the compilation of these documents from the Internet, content analysis was conducted, making it possible to identify differences between existing regimes and to identify advantages and disadvantages of accrual budgeting. Notably, differences were identified in terms of recorded amounts related to non-financial expenditure (e.g., depreciation) and recognition of liabilities during their generation rather than at the time of their payment. It is important to compare countries that use cash-based budgeting after the adoption of the accrual basis of accounting with countries that have adopted accrual budgeting and accounting to ascertain to what extent the same regime should be used for accounting and budgeting.

Keywords: Public budgeting. Accrual basis. Fiscal policy.

* Versões diferentes do artigo que compartilham trechos com o presente artigo foram apresentados no EnANPAD, 2011, Rio de Janeiro e na *International Conference on Public Policy*, 2013, Grenoble.

1 INTRODUÇÃO

Nos últimos anos, buscando o aperfeiçoamento da informação contida nas demonstrações contábeis regularmente apresentadas pelos entes públicos, foi adotado o regime contábil de competência como base de elaboração desses demonstrativos em diferentes níveis de governo de diversos países. Até então, o reconhecimento dos eventos contábeis evidenciados nesses demonstrativos era realizado de acordo com o regime contábil de caixa. Essa mudança permitiu que os usuários dessas informações pudessem avaliar a *accountability* por todos os recursos controlados pela entidade, bem como a distribuição desses recursos, avaliar o desempenho, a posição financeira e o fluxo de caixa da entidade, e também tomar decisões sobre o fornecimento de recursos para a entidade ou sobre a realização de negócios com ela (*International Federation of Accountants* - IFAC, 2011).

Até o início dos anos 1990, quando os primeiros países começaram a adotá-lo, o regime de competência na contabilidade aplicada ao setor público encontrava-se limitado às unidades, órgãos, agências, empresas que atuavam em setores de exploração de atividade econômica, em muitos casos competindo com empresas privadas.

A *International Federation of Accountants* (IFAC), através da emissão das Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público (*International Public Sector Accounting Standards* - IPSAS), difundiu o uso do regime de competência como uma boa prática contábil também para o setor público. Nesse sentido, a IPSAS 1 – *Presentation of Financial Statements* (Apresentação das Demonstrações Financeiras) orienta expressamente, em seu segundo parágrafo, que a adoção das normas internacionais deverá ser realizada em um ambiente que utilize o regime contábil de competência: “Essa norma deve ser aplicada em todas as demonstrações contábeis destinadas a atender propósitos ou fins gerais elaboradas e apresentadas de acordo com o regime de competência conforme as IPSAS” (IFAC, 2010, p. 32). A partir disso, o regime contábil de competência começou a ser adotado por outros governos, em função de um projeto de convergência com as normas internacionais (Torres, 2004; Martí, 2004).

Paralelamente, o Fundo Monetário Internacional (FMI) adotou o regime de competência para elaboração das estatísticas fiscais governamentais (*Government Finance Statistics* - GFS) a partir de 2001. As informações de estatísticas fiscais permitem àqueles que as utilizam a análise de diversas informações como, por exemplo, o tamanho do setor público, a sua contribuição para a demanda agregada, investimento e poupança, impacto da política fiscal no uso de recursos, efetividade do gasto para redução da pobreza, sustentabilidade das políticas fiscais entre outros (*International Monetary Fund* - IMF, 2001).

Em 2001, outros documentos do FMI, como o Sistema de Contas Nacionais (*System of National Accounts* - SNA, 1993), o Manual do Balanço de Pagamentos (*Balance of Payments Manual*) e o Manual de Estatísticas Monetárias e Financeiras (*Monetary and Financial Statistics Manual*), já exigiam o uso do regime de competência para a geração

dos seus demonstrativos. O alinhamento do Manual de Estatísticas Fiscais Governamentais com os demais manuais era desejável, de modo que a vinculação dos dados existentes nos diferentes sistemas fosse facilitada.

Assim, o Manual de Estatísticas Fiscais Governamentais identifica que “muitos países precisarão revisar os seus sistemas contábeis para refletir o regime de competência como base de registro” (IMF, 2001, p. vii, tradução do autor). Isso ocorreu porque a substituição do regime, que estava em curso em alguns países, foi percebida como uma tendência para o futuro, de modo que uma quantidade maior de informações seria gerada de acordo com o regime de competência, motivo pelo qual a base adotada no manual deveria ser modificada (Efford, 1996).

Apesar disso, o Manual de Estatísticas Fiscais Governamentais admite que é possível o ajuste dos dados a partir de sistemas contábeis em caixa, desde que as diferenças não sejam relevantes. De qualquer forma, é considerada uma boa prática a possibilidade de que relatórios com base nos dois regimes possam ser gerados pela contabilidade (IMF, 2007).

O orçamento por regime de competência é uma experiência recente na maioria dos países no qual foi implantado. Assim, a discussão acadêmica sobre o tema ainda é incipiente. Neste cenário, os acadêmicos dos países que passaram pela mudança concentraram seu trabalho em estudos de caso referentes ao resultado gerado pela mudança realizada (Guthrie, 1998; Warren & Barnes, 2003; Carlin, 2003, 2005; Van Der Hoek, 2005; Scheers, Sterck, & Bouckaert, 2005; Marti, 2006; Wynne, 2008; Robinson, 2009).

Quando se estende a pesquisa a trabalhos profissionais, encontram-se diversos órgãos públicos e organismos internacionais que têm estudado o assunto de modo a avaliar a utilidade do orçamento por regime de competência no âmbito de seus sistemas orçamentários (*Government Accountability Office* - GAO, 2000, 2007; Athukorala & Reid, 2003; Algemene Rekenkamer, 2003), bem como para servir de fundamentação teórica sobre a realização da mudança (Christie, 2009; Federal Finance Administration, 2008).

No Brasil, embora o regime de competência dentro da contabilidade já venha sendo explorado academicamente (Pigatto, Holanda, Moreira, & Carvalho, 2010; Borges, Mario, Cardoso, & Aquino, 2010), o tema do orçamento por competência ainda não mereceu similar atenção. Pesquisa realizada identificou somente o trabalho de Rezende, Cunha, e Bevilacqua (2010) abordando brevemente a utilização do regime de competência no orçamento, sendo necessário aprofundar essa discussão.

Atualmente, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e a Secretaria do Tesouro Nacional estão realizando a convergência das normas de Contabilidade Aplicada ao Setor Público para o padrão internacional de contabilidade. Esse trabalho inclui a tradução e validação das IPSAS, a elaboração das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público convergidas para o padrão internacional

definido pelo IFAC e a edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público observando a normatização nacional e internacional, bem como uma reinterpretação da Lei 4.320/1964, de forma a poder adotar a competência como base do registro contábil.

Apesar da adoção da competência como regime utilizado para a contabilidade, as IPSAS não pressupõem que o regime a ser utilizado no orçamento será o de competência. Especificamente a IPSAS 24, Apresentação de Informações Orçamentárias nas Demonstrações Contábeis, deixa livre a opção pela utilização do orçamento de competência ou de caixa. De forma que o processo de convergência às normas internacionais em andamento não fará com que o regime de competência tenha que ser adotado para o orçamento.

Essas mudanças estão trazendo o tema do orçamento público por regime de competência para o debate no setor público brasileiro. A discussão do assunto no I Seminário Internacional Informação de Custos no Setor Público¹ e no II Seminário Internacional de Contabilidade Pública² é um indicativo da relevância do tema para os contadores públicos.

Considerando a iminente atualização da legislação de finanças públicas do Brasil, tendo em vista a Tramitação do Projeto de Lei do Senado 229/2009, o presente trabalho visa à criação de uma base de conhecimento que dê início a pesquisa sobre o tema.

2 DESENVOLVIMENTO

Uma forma pela qual os orçamentos podem ser classificados é em função do processo contábil utilizado para a alocação dos recursos. Ao dividi-los dessa forma, encontram-se aqueles que registram os gastos públicos no momento em que o recurso público é pago (regime de caixa) e aqueles que realizam esse registro no momento em que o fato gerador ocorre (regime de competência). Há ainda os que consideram o momento em que a obrigação legal de realizar toda a despesa referente a um projeto é contraída, variação do regime de caixa (regime de obrigação) (GAO, 2000). Além disso, os orçamentos de diversos países possuem fórmulas mistas dos modelos acima, tendo a implantação do regime de competência no orçamento de alguns países sido limitada a determinadas agências ou a determinados programas (GAO, 2007).

No orçamento por caixa, despesas e receitas são registradas no mesmo momento em que o caixa é movimentado através do ingresso ou dispêndio de disponibilidades financeiras. Neste, é irrelevante a data de ocorrência do fato gerador. A alocação de recursos seguindo o regime de caixa faz com que, a uma autorização orçamentária para o gasto, corresponda efetivamente uma saída de recursos de igual valor. Ao considerar que, para a grande maioria das transações governamentais, o tempo decorrido entre o fato gerador e a movimentação financeira é relativamente pequeno, a distorção das informações financeiras geralmente não envolve uma quantia considerável (Blöndall, 2003b, 2004).

O regime de obrigação (utilizado nos Estados Unidos)

As experiências com o orçamento público por regime de competência no cenário internacional ainda estão sujeitas a ajustes no processo contínuo de melhoria de seus processos e da qualidade das suas informações. A experiência na implantação do referido regime na Suíça, Reino Unido e Austrália, avaliadas em diversas pesquisas presentes neste trabalho, será o ponto de partida para a análise a ser realizada nesta pesquisa. Dessa forma, o presente trabalho teve como objetivo a verificação das diferenças referentes a gestão pública, resultado fiscal e aspectos culturais da mudança. Cabe ao presente trabalho definir as diferenças principais entre esses regimes e identificar as mudanças necessárias no processo orçamentário para que se estabeleça o regime de competência para a alocação das receitas e despesas orçamentárias. Para que este artigo cumpra o seu papel serão analisadas as experiências internacionais, a partir dos dados apresentados na pesquisa bibliográfica utilizada. A análise de conteúdo realizada foi feita de forma a verificar as mudanças realizadas nesses países. Foi escolhida para atender a esse objetivo, pois é uma técnica que permite que se produzam inferências a partir do texto em estudo (Bauer, 2008). A análise do reconhecimento das despesas e receitas segundo os diferentes critérios norteou esse processo de comparação.

tem como marco para a consideração da realização da despesa orçamentária a criação do vínculo legal para a execução dessa despesa. Dessa forma, em projetos de longo prazo, com execução da despesa em diversos exercícios financeiros, a despesa é considerada executada pelo seu valor total no início da realização do projeto, visto que o vínculo legal já foi estabelecido nesse momento (GAO, 2000).

No orçamento por competência, a fixação da despesa e a previsão da receita são realizadas considerando o conceito contábil de competência. Conforme Lüder e Jones (2003, p. 35), “o termo ‘orçamento por competência’ significa, de novo na prática, a extensão na qual medidas e registros da contabilidade por competência são usados no processo orçamentário”. No Brasil, esse conceito encontra-se no artigo 9º da Resolução 750/93 do Conselho Federal de Contabilidade, alterada pela Resolução 1.282/2010, a qual lhe deu a seguinte redação: “O Princípio da Competência determina que os efeitos das transações e outros eventos sejam reconhecidos nos períodos a que se referem, independentemente do recebimento ou pagamento”.

A normatização realizada pelo órgão de classe dos profissionais de contabilidade no Brasil, o CFC, resultou na emissão, no final de 2008, de dez resoluções tratando da contabilidade aplicada ao setor público no Brasil. Iniciando assim o trabalho de elaboração das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público.

O CFC emitiu as Resoluções números 1.128 a 1.137/2008. Emitiu também a Resolução 1.366/2011, que trata sobre os

¹ Realizado pela Secretaria do Tesouro Nacional, de 03 a 04 de dezembro de 2009, no Auditório da Escola de Administração Fazendária, em Brasília.

² Realizado pelo Conselho Federal de Contabilidade, de 20 a 22 de setembro de 2010, em Belo Horizonte.

critérios de alocação de custos no setor público. Nenhuma dessas resoluções trata do regime a ser utilizado para o reconhecimento de receitas e despesas orçamentárias no setor público, em virtude de esse reconhecimento ser tratado por norma federal.

O regime de execução do orçamento brasileiro encontra-se insculpido no artigo 35 da Lei 4.320/1964: “Art. 35. Pertencem ao exercício financeiro: I - as receitas nêle arrecadadas; II - as despesas nêle legalmente empenhadas”. Com isso, pode-se verificar que o Brasil atualmente adota um regime de caixa modificado, em que, na verdade, mais do que relacionar as despesas com o momento em que o recurso financeiro sai dos cofres públicos, o legislador optou por considerar a despesa executada no momento em que é feito o compromisso de realização do pagamento, representado pelo empenho. A definição de empenho encontra-se presente na mesma lei: “O empenho de despesa é o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição”. No caso da receita, a entrada do recurso na conta única do Tesouro Nacional ocorre somente no estágio de recolhimento, posterior à arrecadação, de forma que o seu reconhecimento ocorre efetivamente antes do ingresso dos recursos financeiros.

Assim, embora a perspectiva dada a competência no setor público seja a de que “o Princípio da Competência aplica-se integralmente ao Setor Público”, conforme redação do anexo II da Resolução 750/1993 do CFC, alterada pela Resolução 1.367/2011, essa aplicação integral ocorre somente no que se refere aos itens patrimoniais. De forma que o subsistema orçamentário que, segundo a Resolução 1.129/2008, “registra, processa e evidencia os atos e os fatos relacionados ao planejamento e à execução orçamentária”, encontra-se seguindo o regime definido na Lei 4.320/1964.

Os valores registrados pelo orçamento por competência não são necessariamente idênticos àqueles revelados pela contabilidade por competência, visto que, no primeiro, eles são registrados *ex-ante*, enquanto que, na contabilidade, esse registro é realizado *ex-post*. Apesar disso, o termo orçamento por competência geralmente é usado para se referir ao registro do orçamento baseado nos padrões da contabilidade financeira (Robinson, 2009). O caráter *ex-ante* do orçamento faz com que determinadas operações que são registradas na contabilidade, influenciando na geração do resultado contábil, não sejam registradas no orçamento, como é o caso das reavaliações de bens. Isso não significa, no entanto, que não seja necessário ter atenção com relação a esses valores no momento de elaboração do orçamento. No caso específico das reavaliações, o valor considerado para os bens afeta a apropriação a ser realizada para a depreciação no orçamento. Além disso, nos casos em que os órgãos fazem uma “poupança” para a aquisição de bens, a sua subavaliação pode fazer com que os fundos reservados para esse fim não sejam suficientes para mantê-los e/ou substituí-los (GAO, 2007). O fato de que a depreciação é uma despesa incontrollável levanta preocupações com relação à sua inclusão no orçamento (Robinson, 2002b). Nesse sentido, em estudo realizado pela *U.S. Government Accoun-*

tability Office - GAO (1995), Tribunal de Contas dos Estados Unidos, foi identificado que a inclusão da depreciação no orçamento diminui o controle e aumenta a incerteza das estimativas orçamentárias.

Um dos principais objetivos que motivaram a introdução do regime de competência no orçamento público foi o de torná-lo mais transparente e melhorar a eficiência do gasto público e a *accountability* pelos resultados. Isso é alcançado, pois ao considerar as despesas realizadas no momento de ocorrência de seu fato gerador, sendo irrelevante o momento em que o recurso financeiro é desembolsado, permite-se que o custo real da ação governamental seja obtido, de forma a permitir a comparação do custo da atividade desenvolvida pelo governo com o custo de terceirizar essa atividade, servindo como ferramenta de decisão para os gestores e também como uma forma de medir o seu resultado (Schick, 1996; Likierman, 2000; Salinas, 2002; Blöndall, 2003a; Barton, 2005; Van Der Hoek, 2005; Martí Lopez, 2008; Robinson, 2009; Jagalla, Becker, & Weber, 2011). Essa mudança indica a transformação do orçamento como peça de autorização da despesa pública e controle financeiro em direção a um instrumento de planejamento e gestão (Sterck, Scheers, & Bouckaert, 2004).

Entretanto, pesquisa realizada por Carlin (2005) no estado de Victoria, na Austrália, demonstrou que a avaliação do custo total dos departamentos através do regime de competência tende a mostrar sempre um custo mais elevado para o setor público, inviabilizando a sua comparação com o setor privado.

Apesar disso, a adoção do regime de competência para elaboração do orçamento não tem o poder de, por si só, permitir que medições dos diferentes órgãos governamentais sejam realizadas, sendo necessárias outras ações para que esse efeito possa ser permitido (Robinson, 2002a). Entre essas ações encontra-se a utilização do orçamento por produto (*output budget*). No entanto, Carlin (2003) argumenta que o orçamento por produto distorce o resultado operacional e econômico do governo. Talvez por essa razão, na Nova Zelândia, a disponibilização das informações dos custos governamentais não teve impacto na tomada de decisão (Warren & Barnes, 2003).

Além disso, o adequado gerenciamento de custos pelas unidades responsáveis pela realização do gasto é prejudicado pela obrigação de cumprir um orçamento. Não é possível avaliar os gestores pelo resultado obtido na geração dos serviços públicos ao mesmo tempo em que os controles orçamentários não possuem flexibilidade que permita ao gestor atingir o menor custo (Schick, 2007).

A alteração da ocasião em que determinadas despesas e receitas são reconhecidas, causada pela mudança de regime de caixa para competência, faz com que, por exemplo, exija-se o reconhecimento do direito ao benefício previdenciário referente às contribuições realizadas para os Regimes de Previdência. Isso faz com que a despesa referente ao pagamento desses benefícios relacione-se com o seu fato gerador, ao invés de serem fatos sem aparente conexão. Por outro lado, os custos referentes aos gastos com a seguridade social não podem ser previamente registrados, visto

que não preenchem os requisitos necessários para serem reconhecidos como uma obrigação. Outra modificação é o reconhecimento da despesa no momento em que o estoque é consumido, deixando de haver o seu registro por ocasião do pagamento ao fornecedor, que ocorre quando é utilizado o regime de caixa puro. Com relação aos demais tipos de bens, os quais não são destinados ao consumo, torna-se necessária a sua depreciação no decorrer da sua vida útil, fazendo com que os recursos gastos na sua compra tornem-se despesa de forma parcelada, dividida pelo seu período de existência (Blöndall, 2003a; Robinson, 2009).

Determinados direitos que os servidores adquirem ao longo do tempo também devem ser reconhecidos de acordo com o cumprimento das condições necessárias para essa aquisição. No caso brasileiro, podem-se citar como exemplos: o direito a férias, décimo terceiro salário e também a licença prêmio, ainda existente em determinadas esferas de governo. Da mesma forma, os juros de um empréstimo são reconhecidos de acordo com a passagem do tempo. Isso é particularmente importante para os empréstimos cujos juros sejam pagos somente no final do período, bem como para aqueles que possuem um período de carência (Blöndall, 2003a; Robinson, 2009).

Considerando o caso dos bens de capital e seu tratamento nos orçamentos públicos por regime de competência, a Comissão Nacional de Auditoria da Austrália indicou que os “orçamentos de competência eliminariam distorções no déficit ou superávit do orçamento de caixa causado pela venda de ativos” (National Commission of Audit, 1996, tradução do autor). Esse entendimento tem como ponto de partida o fato de que a receita obtida com a venda de ativos não poderia ser utilizada como forma de reduzir o déficit no orçamento, o que pode ocorrer quando o regime adotado é o de caixa.

No entanto, a identificação de bens públicos, bem como a sua avaliação é problemática. Não há consenso a respeito da contabilização de bens de uso comum. A normatização internacional sobre o assunto, realizada através da IPSAS 17 – *Property, Plant and Equipment* (Ativo Fixo Tangível) indica a obrigatoriedade de contabilização dos ativos de infraestrutura (ruas, praças e estradas, por exemplo), enquanto que regulamenta como opcional a contabilização dos chamados ativos hereditários (*heritage assets*), entre os quais se encontram os monumentos públicos e parques nacionais (IFAC, 2010).

No que se refere à avaliação do valor da maioria desses bens, a complexidade decorre da inexistência de informações referentes ao custo de construção desses bens, havendo casos em que há bens construídos há mais de um século. Acrescente-se que não há mercados para negociação de bens públicos, de forma que a sua avaliação ao preço de mercado é igualmente inviável. Esses fatores podem fazer com que mesmo sob o regime de competência ocorra venda de ativos subavaliados reduzindo o déficit orçamentário com o lucro gerado por essa transação (Robinson, 1998). O Manual de Estatísticas Fiscais Governamentais oferece, como alternativa à ausência dos meios comuns de avaliação de bens, o valor do prêmio do seguro sobre o ativo em questão (IMF, 2001).

Apesar das dificuldades mencionadas, a Nova Zelândia foi capaz de incluir ambas as categorias de bens nos seus ativos (GAO, 2007). O Reino Unido resolveu a questão determinando um valor nominal para os bens não operacionais que já se encontravam em sua propriedade, enquanto que as novas aquisições seriam avaliadas pelo seu preço de compra (Diamond, 2006).

A utilização do regime de competência permite uma melhora na maneira como são alocados recursos para a manutenção dos ativos governamentais. Ao utilizar o regime de caixa, os projetos que se referiam a despesas de capital somente eram considerados caso houvesse uma sobra orçamentária. Com a depreciação, os bens públicos sempre terão uma cota do orçamento (Christie, 2009).

Outra diferença relevante entre caixa e competência é o momento do reconhecimento da receita. No orçamento por competência, deve-se considerar a ocorrência do fato gerador do tributo. O nascimento do direito de receber do Estado, independente de seu pagamento pelo contribuinte, é o que representa o nascimento da receita no regime de competência. A esse registro, acrescenta-se a necessidade de prever que uma parcela dos contribuintes não efetuará esse pagamento, criando-se uma provisão no valor referente a essa parcela (Blöndall, 2004).

As despesas registradas segundo o período de competência que têm natureza não monetária como, por exemplo, a depreciação e o direito aos benefícios previdenciários, podem ser apropriadas no orçamento de duas maneiras diferentes: o modelo *cash-in-hand* e o modelo *no-cash-in-hand* (Blöndall, 2004).

No modelo *cash-in-hand*, as unidades administrativas recebem recursos financeiros para atender as suas necessidades com despesas cujo desembolso ocorra durante o exercício, bem como para as despesas que não envolvem caixa, recebendo os recursos para cobertura de todos os seus custos. Nesse modelo, o controle da aquisição dos bens se torna menos transparente, pois a unidade administrativa poderia utilizar os recursos recebidos para outra finalidade que não a de substituir o ativo depreciado (Blöndall, 2004).

No modelo *no-cash-in-hand* somente são alocados recursos financeiros referentes ao pagamento das despesas no período. As despesas às quais não corresponde o desembolso recebem recursos orçamentários, mas não recursos financeiros. Esse modelo possui a vantagem de assegurar o controle parlamentar sobre a aquisição de bens de capital, diminuindo a autonomia das unidades no uso dos recursos financeiros referentes a despesas registradas em razão da ocorrência do fato gerador, mas que não serão pagas no período (Blöndall, 2004).

Ao mesmo tempo em que os custos ficam mais transparentes, o orçamento se torna mais complexo. A decisão política referente à alocação dos recursos orçamentários deve ser sempre representada no orçamento. Entretanto, no orçamento por competência essa premissa não pode ser verificada. Na verdade, nos países onde o orçamento por competência foi implantado, o Parlamento teve o seu papel no processo orçamentário diminuído, ampliando concomitantemente o papel representado pelos técnicos. Nesse

sentido, é interessante notar que a adoção do regime de competência na maioria dos países é um movimento iniciado pelos técnicos e não pelos políticos. Especificamente no caso australiano, onde o orçamento de competência foi adotado juntamente com o *output budget*, as mudanças organizacionais comumente realizadas na estrutura das agências fazem com que seja difícil para os políticos daquele país acompanhar a evolução dos gastos públicos ao longo do tempo. Essa falta de transparência enfraquece o controle parlamentar sobre o orçamento, sendo verificado que, mesmo mais de dez anos após a sua implementação, os políticos australianos ainda têm dificuldade de entender o orçamento por competência. A própria postura do legislativo muda conforme o objeto da reforma se foca no orçamento, sendo possível notar uma aversão dos parlamentares a mudanças no processo orçamentário, de modo que na Alemanha, por exemplo, a oposição do Parlamento colocou em suspenso o plano de modernização do orçamento (Lüder & Jones, 2003; Blöndall, 2003a, 2003b, 2004; Scheers, Sterck, & Bouckaert, 2005; Schick, 2007; Robb & Newberry, 2007; Blöndall, Bergvall, Hawkesworth, & Deighton-Smith, 2008; Robinson, 2009; Jones & Lüder, 2011; Adhikari & Mellemvik, 2011).

O regime de caixa consegue retratar os gastos públicos de uma maneira direta, visto que os valores orçados serão aqueles que efetivamente sairão dos cofres públicos. Além disso, a aplicação da competência precisa que estimativas sejam realizadas, as quais, além de poderem ser mais facilmente manipuladas, também são de mais difícil compreensão, ou seja, existem preocupações com relação à geração das informações, bem como quanto a sua utilização. Provavelmente por essa razão, pesquisas ainda indiquem que o processo de tomada de decisão governamental continua a usar informações baseadas em caixa, mesmo depois de implantada a competência (Diamond, 2006; Schick, 2007; GAO, 2007; Groot & Budding, 2008; Barton, 2011).

A utilização de ferramentas para aferir os custos, bem como a produção de informações contábeis e orçamentárias corretas são fundamentais para a boa alocação de recursos públicos e para que os gestores sejam responsabilizados pelos seus resultados (OECD, 2009). No entanto, a relutância de alguns governos em utilizar o regime de competência para a elaboração do orçamento indica que os fatores acima abordados têm impedido que a adoção do orçamento por regime de competência seja um passo lógico a ser dado após a adoção do mesmo regime pela contabilidade pública desses países.

A base escolhida para apropriação das receitas e despesas orçamentárias é a utilizada prioritariamente para a geração dos documentos e relatórios utilizados pelos servidores públicos e agentes políticos (Athukorala & Reid, 2003).

Assim, é importante verificar que a utilização do mesmo regime para a elaboração do orçamento e para a geração das estatísticas fiscais é vantajosa para os dois sistemas, ao permitir que informações geradas por um sistema possam ser diretamente usadas como base de análise para o outro (Keuning & Van Tongeren, 2004).

Essa mesma finalidade pode ser observada quando o regime contábil utilizado passa a ser o de competência, visto

que um dos objetivos dos demonstrativos gerados segundo esse regime é a avaliação da conformidade da entidade em relação ao orçamento de competência (*Internacional Federation of Accountants - IFAC*, 2000). A utilização de sistemas diferentes para orçamento e contabilidade, embora mantenha a sua utilidade como ferramenta gerencial, diminui a sua importância com relação à política orçamentária e à elaboração de políticas públicas (Paulsson, 2006).

Em virtude disso, o regime de competência, que inicialmente era uma regra destinada somente à elaboração de demonstrações contábeis, começou a ser usado como base de apropriação de gastos públicos no orçamento (Schick, 2007).

Observa-se que a adoção da competência como base do registro contábil, sem que o mesmo ocorra para apropriação das receitas e despesas orçamentárias, pode impedir que as demonstrações contábeis tenham utilidade como ferramentas para tomada de decisão, tornando-se somente um trabalho realizado por motivos burocráticos (Anessi-Pessina & Steccolini, 2007).

Nesse sentido, pesquisa realizada pelo Tribunal de Contas da Holanda (*Algemene Rekenkamer*, 2003) na qual foi abordada a experiência do governo central da Suécia, governo que manteve o orçamento de caixa após a introdução da contabilidade por competência, concluiu que a utilização de dois sistemas diferentes era desaconselhável em virtude dos problemas de compatibilização das informações dos documentos contábeis e orçamentários. Na mesma direção, pesquisa realizada com governos locais italianos (Anessi-Pessina, Nasi, & Steccolini, 2008) constatou que a confiabilidade das demonstrações contábeis elaboradas segundo o regime de competência estava sendo prejudicada, entre outros fatores, pela manutenção da contabilidade orçamentária tradicional, solução que também está sendo adotada no Brasil.

Isso ocorre porque os objetivos dos regimes de competência e de caixa são potencialmente conflitantes (Diamond, 2006). Chan (2001) acrescenta que a harmonia entre os padrões de orçamento e de contabilidade trata-se de um fator essencial para a credibilidade das informações geradas pelas demonstrações contábeis.

No entanto, o propósito com o qual as informações são usadas em cada sistema, a maior resistência encontrada para a mudança do regime orçamentário e a utilização de regimes modificados mistos podem ser apontados como a razão para que muitos governos ainda operem com bases diferentes para contabilidade e orçamento (Paulsson, 2007).

Nesse sentido, é interessante o fato de que a Austrália, que adotou o orçamento e a contabilidade por regime de competência, continue a tomar decisões baseadas majoritariamente em informações de caixa, quando o assunto se refere a políticas orçamentárias (Blöndall et al., 2008). Em pesquisa realizada por Connolly e Hyndman (2006) também foi identificado que o uso da informação por competência na Irlanda do Norte, país que usa orçamento e contabilidade por competência, era limitado, visto que ela não era compreendida pelos gestores, de modo que a adoção do regime de competência na Irlanda do Norte não foi capaz de gerar os benefícios esperados.

É importante considerar que, apesar de as reformas orçamentárias ocorridas nos países mais desenvolvidos poderem ser consideradas experiências de sucesso, o mesmo não se pode dizer das tentativas de cloná-las em países em desenvolvimento (Allen, 2009; Adhikari & Mellemvik, 2011), de modo que cada país deve adaptar as reformas orçamentárias neles realizadas a sua própria realidade (Bale & Dale, 1998). Assim, ao mesmo tempo em que a adoção da competência na contabilidade faz com que o orçamento por competência se torne vantajoso, o seu uso em países que não possuam sistemas altamente desenvolvidos é discutível (Hepworth, 2003).

A dificuldade dos países em desenvolvimento em conseguir aumentar a arrecadação das receitas públicas, bem como a sua maior sujeição às crises internacionais certamente tem relação com os problemas enfrentados por eles em implantar essas reformas (IMF, 2003). Além disso, Schick (1998) considera que as diferenças institucionais existentes entre os países desenvolvidos e os demais podem fazer com que a adoção de boas práticas de gestão pública seja inviabilizada.

Além do nível de alocação de recursos, o orçamento de competência pode ser utilizado para atender a outro nível de tomada de decisão do orçamento. Trata-se do nível de estabilização macroeconômica, onde a competência pode ser usada para cálculo de resultado orçamentário para fins de políticas fiscais e para o estabelecimento de limites relacionados ao endividamento governamental (Diamond, 2006).

As duas funções exercidas pela política fiscal que devem ser garantidas por qualquer sistema orçamentário são a sustentabilidade fiscal e a estabilização fiscal (Robinson, 2009). A influência do processo orçamentário adotado no resultado fiscal pode ser percebido ao identificar países que, apesar de passarem por períodos de crescimento econômico e de respeito à disciplina fiscal, não obtiveram resultado favorável no que se refere ao resultado fiscal (Blöndall, 2003a).

Argumenta-se que a medição do resultado fiscal do governo por meio do regime de caixa pode ser incompleta, tornando-se, por isso, sujeita a manipulação. Isso ocorre, pois, ao não considerar a despesa quando do consumo dos ativos, a realização do pagamento pode ser antecipada ou postergada, gerando um resultado diferente (Schick, 2007). Trabalho realizado pelo *U.S. General Accountability Office - GAO* (2007) identificou seis áreas como geradoras das maiores diferenças ao apurar o resultado entre os dois diferentes regimes: benefícios dos servidores civis, benefícios dos militares, compensação para os veteranos, bens de capital, seguros e contingências ambientais.

Assim, pode-se ver que o orçamento realizado conforme o regime de caixa pode ignorar a geração de contingências que serão pagas no futuro. Dessa forma, é identificado que o orçamento por competência pretenderia fazer com que os governos agissem com maior precaução ao realizar compromissos com baixo impacto no orçamento atual, mas que afetariam diversos exercícios fiscais (Schick, 2007). Assim, o melhor método para a medição do custo potencial dos compromissos de longo prazo é justamente o orçamento por competência, pois ele permite calcular o

custo provável dos fluxos de caixa em valores presentes e antecipar medidas para que a sustentabilidade fiscal não seja comprometida (Meyers, 2009; Salinas, 2002).

Marti (2006), ao considerar que a modificação do momento de reconhecimento das receitas e despesas interfere na avaliação da política fiscal, identifica que o maior déficit gerado pelo orçamento realizado seguindo a competência, bem como a possibilidade de avaliação do impacto de longo prazo, fazem com que uma melhor política para tratamento dos agregados fiscais possa ser adotada.

Além disso, o orçamento por competência também permite indicar os efeitos orçamentários na sustentabilidade de longo prazo, bem como aos seus efeitos intergeracionais, ao mostrar a relação entre as receitas e os custos totais do governo para um determinado período, formando um orçamento atuarialmente mais sólido (Ball, Dale, Eggers, & Sacco, 2000; Barton, 2009).

Assim, a utilização do regime de competência faz com que seja mais fácil representar a manutenção do patrimônio líquido do ente público (Robinson, 1998). Nesse sentido, enquanto um orçamento de caixa equilibrado é aquele no qual as entradas no caixa superam as saídas, ao utilizar o regime de competência, todos os custos incorridos no período são considerados (Robinson, 2002c).

Deve-se considerar também que os governos, ao adotar o regime de competência, podem procurar gerar resultados orçamentários positivos, gerando, no entanto, déficits de caixa (Buti, Martins, & Turrini, 2007). Por essa razão, a política fiscal somente será considerada adequada, para os governos que utilizam o regime de competência, quando houver também um controle sobre a quantidade de recursos financeiros recebidos e gastos (Robinson, 2009).

Ao utilizar o regime de competência para a elaboração do orçamento, o mero controle dos totais das despesas será insuficiente para que o nível de endividamento fiscal possa ser mantido. Isso ocorre porque os gastos realizados com despesas de capital deixam de constar no orçamento, visto que a realização dessa despesa se dará somente através da depreciação do bem adquirido ou construído (Robinson, 2009).

Os países que implementaram o orçamento por regime de competência realizaram esse controle de duas formas. Em alguns, o controle das despesas de capital foi realizado através de um limite orçamentário para as despesas de capital do órgão. Esse modelo, seguido no Reino Unido e na Nova Zelândia, é mais transparente, visto que os limites estarão explícitos no documento orçamentário. A Austrália, no entanto, optou por não incluir esse controle no orçamento. Nele, as despesas com depreciação de um ano formavam o montante que pode ser gasto com despesas de capital. Esse valor era acumulado por órgão, de modo que não era necessária uma autorização externa ao órgão para a realização da despesa quando o órgão houvesse acumulado depreciação em montante suficiente para a realização da despesa de capital (Jones, 2003; Robinson, 2009). Assim, nas palavras de Robinson (2002b), o recebimento de recursos pelo órgão é realizado efetivamente pela despesa ao invés de pelo desembolso. No entanto, pode ser observado que, neste último caso, as agências poderiam utilizar os

fundos acumulados para outras aquisições, evidenciando que, nesse modelo, o Parlamento pode facilmente perder o controle sobre a aquisição de bens de capital (GAO, 2007).

O Comitê de Administração Pública e Finanças do Senado australiano considerou essa provisão de apropriações para depreciação de bens como sendo uma anomalia, visto que os bens que estavam sendo depreciados já haviam sido autorizados no orçamento quando de sua aquisição, resultando numa dupla contagem (Murray, 2008). O fato de que, com a adoção da competência, nenhuma das agências recebeu os recursos referentes à depreciação acumulada faz com que tal método faça ainda menos sentido (Blöndall et al., 2008). Baseado nisso, foi editada uma recomendação para o governo, no sentido de que um novo modelo fosse desenvolvido para o orçamento de 2009/2010 (Murray, 2008). Assim, o controle das despesas de capital passou a ser feito com base no total de recursos necessários para um determinado exercício financeiro a partir do orçamento elaborado para o período de 2010/2011 (Austrália, 2008). Além disso, foi reintroduzido o orçamento de caixa para a geração das estatísticas fiscais governamentais, adicionalmente ao orçamento por competência, a partir do orçamento de 2008/2009 (Barton, 2009).

Diferentemente do que foi considerado por Rezende et al. (2010), essa mudança não foi o fim do orçamento por competência na Austrália. Na verdade, “transações em caixa são especificamente identificadas porque a gestão de caixa é considerada uma função integral do orçamento por competência” (Austrália, 2010, p. 9-31). Dessa forma, a modificação se concentrou no modelo utilizado para autorização das despesas de capital, que deixou de ser baseado no acúmulo dos saldos de depreciação ao longo dos orçamentos do órgão e na recentralização da gestão dos recursos financeiros, ou seja, um abandono do modelo *cash-in-hand*.

Não há, entre os países que adotaram o regime de competência, um padrão sobre o regime utilizado para o cálculo do resultado fiscal. Os indicadores de agregados fiscais na Nova Zelândia e no Canadá são baseados em competência,

enquanto que a Austrália e o Reino Unido utilizam caixa para cálculo do resultado do governo. Entretanto, todos, sem exceção, ainda usam informações geradas com base no regime de caixa em algum momento (GAO, 2007).

Robinson (2009) identifica que os governos que utilizam o regime de competência deveriam também gerar agregados fiscais baseados em competência. Ele acrescenta que o uso de agregados baseados em competência é vantajoso em virtude de que a dívida pública patrimonial é um indicador melhor para a gestão da sustentabilidade fiscal do que o endividamento em caixa. Entretanto, a utilização dos agregados fiscais por caixa ou competência pode ser realizada independentemente do regime adotado para a contabilidade ou orçamento (Schick, 2009).

A partir da análise das pesquisas realizadas sobre as experiências internacionais com o regime de competência no orçamento, podem-se vislumbrar algumas dificuldades que o modelo encontraria para ser adotado no Brasil. Primeiramente, haveria uma mudança nos órgãos que hoje concentram os recursos orçamentários, dada a mudança no enfoque de consideração das despesas orçamentárias. As Forças Armadas, por exemplo, possuidoras de uma quantidade considerável de ativos teriam sua despesa aumentada em virtude da inclusão da depreciação. A necessidade de uma modificação legal é clara, visto que a Lei 4.320/1964 determina qual o regime a ser utilizado no orçamento. Mas, além disso, também há uma necessidade de mudança de cultura, que hoje está totalmente voltada para a geração de informações de caixa, acompanhada de treinamento dos servidores que trabalham com essas informações. Finalmente, como foi visto no exemplo australiano, a complexidade do processo orçamentário aumentaria, acompanhada de um menor entendimento do orçamento pelos parlamentares. Esse obstáculo não pode ser menosprezado, visto que foi uma das principais causas para a não adoção do orçamento por competência na Suécia e na Alemanha.

A figura a seguir apresenta as principais vantagens e desvantagens do orçamento de competência apuradas neste trabalho:

Vantagens	Desvantagens
<ul style="list-style-type: none"> ◆ Aumento da transparência do custo dos serviços públicos ◆ Melhora a <i>accountability</i> pelos resultados ◆ Geração de informações no mesmo regime das informações contábeis ◆ Melhora na alocação das despesas com manutenção de ativos públicos ◆ Identifica melhor contingências que serão pagas no futuro 	<ul style="list-style-type: none"> ◆ Aumento de estimativas contábeis no orçamento, podendo gerar incerteza sobre os números orçados ◆ Aumento da complexidade do orçamento ◆ Controle parlamentar sobre o orçamento é diminuído

Figura 1 Vantagens e desvantagens do uso do regime de competência no orçamento público

3 CONCLUSÃO

Embora o regime de competência para a orçamentação de receitas e despesas seja um processo iniciado há cerca de vinte anos, o tema no Brasil ainda é desconhecido, mesmo depois de abordado em eventos de contabilidade aplicada ao setor público e de informações de custos no governo federal.

A necessidade de entender a importância do regime de competência no orçamento, num momento em que o Brasil adota

esse regime para a contabilidade e encontra-se em processo de alterar a lei de finanças públicas, de modo a evitar que tal regime seja considerado sem que seja conhecido e discutido na Academia, foi a principal razão para a existência deste trabalho.

A falta de estudos internacionais analisando resultados fiscais e evolução da dívida pública dos países que adotaram o regime de competência, o dissenso entre os acadê-

micos a respeito dos benefícios atingidos com a reforma, bem como a escassez de pesquisas realizando comparações entre os países que já o adotaram, principalmente, nesse último caso, sob uma perspectiva do Brasil, justificam a necessidade de discutir o orçamento academicamente. Assim, o presente artigo permite iniciar essa discussão ao analisar as pesquisas realizadas e apontar as possibilidades de futuros desenvolvimentos a respeito do tema.

O artigo cumpriu o objetivo de desenvolver um ponto de partida teórico para o estudo do orçamento público por regime de competência no Brasil, reunindo os aspectos principais desse modelo de alocação orçamentária tendo, como fonte, os estudos sobre a matéria realizados no mundo.

Existe agora a necessidade de aprofundar o tema. Para

isso são necessárias pesquisas sobre as experiências de adoção do regime de competência no orçamento. A comparação entre os países que mantiveram o orçamento em caixa depois da adoção da competência com os países que fizeram a adoção da competência para orçamento e contabilidade é importante para verificar até que ponto é fundamental que o mesmo regime seja utilizado para os dois sistemas.

Além disso, há necessidade de realizar a pesquisa de modo a considerar as particularidades do modelo orçamentário brasileiro, suas instituições políticas, bem como as características da burocracia brasileira e não somente as experiências internacionais. Tal abordagem é necessária para que se evite a adoção do modelo sem que as peculiaridades da administração pública brasileira sejam consideradas.

Referências

- Adhikari, P., & Mellembvik, F. (2011). The rise and fall of accruals: a case of nepalese central government. *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 1 (2), 123-143.
- Algemene Rekenkamer. (2003). *Accrual budgeting and accounting in central government - budgets and accounts in balance*. Haia.
- Allen, R. (2009). The challenge of reforming budgetary institutions in developing countries. *IMF Working Paper*, WP/09/96.
- Anessi-Pessina, E., & Steccolini, I. (2007). Effects of budgetary and accruals accounting coexistence: evidence from Italian local governments. *Financial Accountability & Management*, 23 (2), 113-131.
- Anessi-Pessina, E., Nasi, G., & Steccolini, I. (2008). Accounting reforms: determinants of local governments' choices. *Financial Accountability & Management*, 24 (3), 321-342.
- Athukorala, S. A., & Reid, B. (2003). *Accrual budgeting and accounting in government and its relevance for developing member countries*. Manila: Asian Development Bank.
- Australia. (2008). *Operation Sunlight - enhancing budget transparency*. Recuperado de <http://www.finance.gov.au/financial-framework/financial-management-policy-guidance/operation-sunlight/docs/operation-sunlight-enhancing-budget-transparency.pdf>.
- Australia. (2010). *Budget Paper, 1, 2010-2011*. Budget strategy and outlook. Recuperado de <http://www.budget.gov.au/2010-11/content/bp1/download/bp1.pdf>.
- Bale, M., & Dale, T. (1998). Public sector reform in New Zealand and its relevance to developing countries. *The World Bank Observer*, 13 (1), 103-121.
- Ball, I., Dale, T., Eggers, W. D., & Sacco, J. (2000). Reforming financial management in the public sector: lessons Canada can learn from New Zealand. *Frontier Centre for Public Policy*, Policy Series, 6.
- Barton, A. (2005). Professional accounting standards and the public sector - a mismatch. *Abacus*, 41 (2), 138-158.
- Barton, A. (2009). The use and abuse of accounting in the public sector financial management reform program in Australia. *Abacus*, 45 (2), 221-248.
- Barton, A. (2011). Why governments should use the government finance statistics accounting system. *Abacus*, 47 (4), 411-445.
- Bauer, M. W. (2008). Análise de conteúdo clássica. In W. Martin Bauer, & G. Gaskell. *Pesquisa qualitativa com texto, imagem e som*. (pp. 189-217). Petrópolis: Vozes.
- Blöndall, J. R. (2003a). Budget reform in OECD member countries: common trends. *Journal on Budgeting*, Paris, OECD, 2 (4), 7-26.
- Blöndall, J. R. (2003b). Accrual accounting and budgeting: key issues and recent developments. *Journal on Budgeting*, Paris, OECD, 3 (1), 43-59.
- Blöndall, J. R. (2004). Issues in accrual budgeting. *Journal on Budgeting*, Paris, OECD, 4 (1), 103-120.
- Blöndall, J. R., Bergvall, D., Hawkesworth, I., & Deighton-Smith, R. (2008). Budgeting in Australia. *Journal on Budgeting*, Paris, OECD, 8 (2), 1-64.
- Borges, T. B., Mario, P. do C., Cardoso, R. L., & Aquino, A. C. B. de. (2010). Desmistificação do regime contábil de competência. *Revista de Administração Pública*, Rio de Janeiro, 44 (4), 877-901.
- Buti, M., Martins, J. N., & Turrini, A. (2007). From deficits to debt and back: political incentives under numerical fiscal rules. *CESifo Economic Studies*, 53 (1), 115-152.
- Carlin, T. M. (2003). Accrual output based budgeting systems in Australia - a great leap backwards. *Australian Accounting Review*, 13 (2), 41-47.
- Carlin, T. M. (2005). Debating the impact of accrual accounting and reporting in the public sector. *Financial Accountability & Management*, 21 (3), 309-336.
- Chan, J. L. (2001, Fall). The implications of GASB statement n. 34 for public budgeting. *Public Budgeting & Finance*, 21 (3), 79-87.
- Christie, T. (2009). *Accrual budgeting by canadian federal, provincial and territorial governments*. Toronto: The Canadian Institute of Chartered Accountants.
- Connolly, C., & Hyndman, N. (2006). The actual implementation of accruals accounting - caveats from a case within the UK public sector. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 19 (2), 272-290.
- Conselho Federal de Contabilidade. CFC. (1993). *Resolução 750/93*. Recuperado de www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_750.doc.
- Conselho Federal de Contabilidade. CFC. (2010). *Resolução 1282/2010*. Recuperado de www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1282.doc.
- Conselho Federal de Contabilidade. CFC. (2011). *Resolução 1367/2011*. Recuperado de www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1367.doc.
- Diamond, J. (2006). Budget system reform in emerging economies: the challenges and the reform agenda. Washington, D.C.: International Monetary Fund.
- Efford, D. (1996). The case for accrual recording in the IMF's government finance statistics system. *IMF Working Paper*, WP/96/73.
- Federal Finance Administration. (2008). The new accounting model of the swiss confederation. *Journal on Budgeting*, Paris, OECD, 8 (1), 1-38.
- Government Accountability Office. GAO, U.S. (1995). *Budget issues - the role of depreciation in budgeting for certain federal investments*. Washington.
- Government Accountability Office. GAO, U.S. (2000). *Accrual budgeting - experiences of other nations and implications for the United States*. Washington.
- Government Accountability Office. GAO, U.S. (2007). *Budget issues - accrual budgeting useful in certain areas but does not provide sufficient information for reporting on our nation's longer-term fiscal challenge*. Washington.
- Groot, T., & Budding, T. (2008). New public management's current issues and future prospects. *Financial Accountability & Management*, 24 (1), 1-13.
- Guthrie, J. (1998). Application of accrual accounting in the Australian public sector - rhetoric or reality. *Financial Accountability & Management*, 14 (1), 1-19.
- Hepworth, N. (2003, January). Preconditions for successful implementation of accrual accounting in central government. *Public Money & Management*, 23 (1), 37-44.
- International Federation of Accountants. IFAC. (2000). *Government financial reporting : accounting issues and practices*. Recuperado em 23 setembro, 2011, de <http://www.ifac.org/publications-resources/study-11-Government-Financial-Reporting-Accounting-Issues-and-Practices>.
- International Federation of Accountants. IFAC. (2010). *2010 IFAC Handbook of international public sector accounting pronouncements*. Recuperado em 18 outubro, 2010, de <http://web.ifac.org/publications/%20international-public-sector-accounting-standards-board>.
- International Federation of Accountants. IFAC. (2011). *Transition to the accrual basis of accounting: guidance for public sector entities*. (3rd ed.). Recuperado em 22 setembro, 2011, de <http://www.ifac.org/publications-resources/study-14-transition-accrual-basis-accounting>.

- guidance-governments-and-governm.
- International Monetary Fund. IMF. (2001). *Government finance statistics manual*. Washington DC: International Monetary Fund.
- International Monetary Fund. IMF. (2003). *Public debt in emerging markets: is it too high?* World Economic Outlook. Washington DC: International Monetary Fund.
- International Monetary Fund. IMF. (2007). *Manual on fiscal transparency*. Washington DC: International Monetary Fund.
- Jagalla, T., Becker, S. D., & Weber J. (2011). A taxonomy of the perceived benefits of accrual accounting and budgeting: evidence from german states. *Financial Accountability & Management*, 27 (2), 134-165.
- Jones, R., United Kingdom. (2003). In K. Lüder, & J. Rowan. *Reforming governmental accounting and budgeting in Europe*. Frankfurt am Main: Fachverlag Moderne Wirtschaft, 941-1018.
- Jones, R., & Lüder, K. (2011). The federal government of Germany's circumspection concerning accrual budgeting and accounting. *Public Money & Management*, 31 (4), 265-270.
- Keuning, S., & Van Tongeren, D. (2004). The relationship between government accounts and national accounts, with special reference to the Netherlands. *Review of Income and Wealth*, 50 (2), 167-179.
- Lei 432/1964. (1964). Recuperado de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/14320compilado.htm.
- Likierman, A. (2000). Changes to managerial decision-taking in U.K. central government. *Management Accounting Research*, 11 (2), 253-261.
- Lüder, K., & Jones, R. (2003). The diffusion of accrual accounting and budgeting in european governments – a cross-country analysis. In K. Lüder, & R. Jones. *Reforming governmental accounting and budgeting in Europe*. (pp. 13-58). Frankfurt am Main: Fachverlag Moderne Wirtschaft.
- Martí, C. (2004). Hacia el presupuesto por devengo en las administraciones publicas. *Auditoría Pública*, 34, 87-94.
- Martí, C. (2006). Accrual budgeting: accounting treatment of key public sector items and implications for fiscal policy. *Public Budgeting and Financing*, 26 (2), 45-65.
- Martí Lopez, C. (2008). Aspectos clave en la presupuestación por devengo: las cargas de capital. *Presupuesto y gasto público*, 51, 243-254.
- Meyers, R. T. (2009). The “Ball of Confusion” in federal budgeting: a shadow agenda for deliberative reform of the budget process. *Public Administration Review*, 69 (2), 211-223.
- Murray, A. (2008). *Review of Operation Sunlight: overhauling budgetary transparency*. Australia. Recuperado de <http://www.finance.gov.au/financial-framework/financial-management-policy-guidance/operation-sunlight/docs/budget-transparency-report.pdf>.
- Organisation for Economic Co-operation and Development. OECD. (2009). *Evolutions in budgetary practice: Allen Schick and the OECD Senior Budget Officials*. Paris.
- Paulsson, G. (2006). Accrual accounting in the public sector: experiences from the central government in Sweden. *Financial Accountability & Management*, 22 (1), 47-62.
- Paulsson, G. (2007). *Accrual accounting and cash budgeting - the prospects for running a dual system*. Sweden: Department of Business Administration, School of Economics and Management, Lund University.
- Pigatto, J. A. M., Holanda, V. B. de, Moreira, C. R., & Carvalho, F. A. (2010). A importância da contabilidade de competência para a informação de custos governamental. *Revista de Administração Pública*, Rio de Janeiro, 44 (4), 821-837.
- Rezende, F., Cunha, A., & Bevilacqua, R. (2010). Informações de custos e qualidade do gasto público: lições da experiência internacional. *Revista de Administração Pública*, Rio de Janeiro, 44 (4), 959-992.
- Robb, A., & Newberry, S. (2007). Globalization: governmental accounting and International Financial Reporting Standards. *Socio-Economic Review*, 5 (4), 725-754.
- Robinson, M. (1998). Measuring compliance with the Golden Rule. *Fiscal Studies*, 19 (4), 447-462.
- Robinson, M. (2002a, Winter). Output-purchase funding and budgeting systems in the public sector. *Public Budgeting and Financing*, 22 (4), 17-33.
- Robinson, M. (2002b, Spring). Financial control in Australian government budgeting. *Public Budgeting and Financing*, 22 (1), 80-93.
- Robinson, M. (2002c). *National and state fiscal rules in Australia: an outline and critical analysis*. Rome: Proceedings of the 3rd Banca d'Italia Workshop on Fiscal Policy, Perugia, Banca d'Italia, January 2001.
- Robinson, M. (2009). Accrual budgeting and fiscal policy. *Journal on Budgeting*, Paris, OECD, 2009 (1), 1-29.
- Salinas, F. J. (2002). Accrual budgeting and fiscal consolidation in the EMU. *Contemporary Economic Policy*, 20 (2), 193-206.
- Scheers, B., Sterck, M., & Bouckaert, G. (2005). Lessons from Australian and British reforms in results oriented financial management. *Journal on Budgeting*, Paris, OECD, 5 (2), 133-162.
- Schick, A. (1996). *The spirit of reform: managing the New Zealand state sector in a time of change*. New Zealand: Report Prepared for the State Services Commission and The Treasury.
- Schick, A. (1998). Why most developing countries should not try New Zealand's Reforms. *The World Bank Research Observer*, 13 (1), 123-131.
- Schick, A. (2007). Performance budgeting and accrual budgeting: decision rules or analytic tools? *Journal on Budgeting*, Paris, OECD, 7 (2), 109-138.
- Schick, A. (2009). Budgeting for fiscal space. *Journal on Budgeting*, Paris, OECD, 2009 (2), 1-18.
- Sterck, M., Scheers, B., & Bouckaert, G. (2004). Réformes budgétaires dans le secteur public: tendances et défis. *Revue Internationale de Politique Comparée*, 11 (2), 241-269.
- Torres, L. (2004). Accounting and accountability: recent developments in government financial information systems. *Public Administration and Development*, 24 (5), 447-456.
- Van der Hoek, M. P. (2005). From cash to accrual budgeting and accounting in the public sector: the Dutch experience. *Public Budgeting & Finance*, 25 (1), 33-45.
- Warren, K., & Barnes, C. (2003). The impact of GAAP on fiscal decision making: a review of twelve years' experience with accrual and output-based budgets in New Zealand. *Journal on Budgeting*, Paris, OECD, 3 (4), 7-40.
- Wynne, A. (2008). Accrual accounting for the public sector - a fad that has had its day? *International Journal on Governmental Financial Management*, 8 (2), 117-132.