

ADOÇÃO DO ORÇAMENTO POR COMPETÊNCIA NO BRASIL A PARTIR DE EXPERIÊNCIAS EM PAÍSES DE LINGUA INGLESA

Andrew Pereira Gonçalves - Universidade Federal do Ceará - UFC

Roberto Sergio Do Nascimento - UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARA

Denise Maria Moreira Chagas Correa - Universidade Federal do Ceará

Marcus Vinícius Veras Machado - Faculdade de Economia, Administração, Atuária e Contabilidade da UFC

Ricardo Viotto

Resumo

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 natureza qualitativa, exploratória e bibliográfica com uso da análise de conteúdo. As experiências foram catalogadas com base em estudos internacionais realizados nos últimos 20 anos, resultando em amostra conformada por 5 países (Estados Unidos, Canadá, Reino Unido, Austrália e Nova Zelândia). Os exames foram realizados com base em variáveis de ordem ambiental e técnica observadas nas pesquisas evidenciando 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). Como principal contribuição do estudo, identificou-se os aspectos que podem ou não contribuir à implementação do orçamento por competência, assim como a posição na qual se encontra o Brasil frente a eles.

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

Abstract

This study aimed to assess whether there is technical feasibility for adopting the accrual budget also in Brazil, considering that the country started its process of international convergence and adopted the so-called accrual accounting. The methodology was considered of a qualitative, exploratory and bibliographic nature using content analysis. The experiences were cataloged based on international studies carried out in the last 20 years, resulting in a sample consisting of 5 countries (United States, Canada, United Kingdom, Australia and New Zealand). The tests were carried out based on environmental and technical variables observed in the surveys, showing that the countries surveyed faced difficulties and found similar environmental and technical results during this process, especially with regard to the political environment as a slow agent (disadvantage) and a greater transparency and public accountability (advantage). Compared to Brazil, the conditions for adopting the new model proved to be unsatisfactory compared to the examination of the attributes analyzed (political commitment, human capital, long-term sustainability and macroeconomic policy). As the main contribution of the study, the aspects that may or may not contribute to the implementation of the competence budget were identified, as well as the position in which Brazil finds itself in relation to

Keywords: accrual budget. IPSAS. Anglo-Saxon. New Public Management.

ADOÇÃO DO ORÇAMENTO POR COMPETÊNCIA NO BRASIL A PARTIR DE EXPERIÊNCIAS EM PAÍSES DE LINGUA INGLESA

Resumo

O presente estudo objetivou avaliar se há viabilidade técnica para adoção do orçamento por competência no Brasil a partir de experiências internacionais. A metodologia foi considerada de natureza qualitativa, exploratória e bibliográfica com uso da análise de conteúdo. As experiências foram catalogadas com base em estudos internacionais realizados nos últimos 20 anos, resultando em amostra conformada por 5 países (Estados Unidos, Canadá, Reino Unido, Austrália e Nova Zelândia). Os exames foram realizados com base em variáveis de ordem ambiental e técnica observadas nas pesquisas evidenciando 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. Como principal contribuição do estudo, identificaram-se os aspectos que podem ou não contribuir à implementação do orçamento por competência, assim como a posição na qual se encontra o Brasil frente a eles.

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

Abstract

The present study aimed to evaluate whether there is technical feasibility for the adoption of the competency budget in Brazil from international experiences. The methodology was considered of a qualitative, exploratory and bibliographic nature using content analysis. The experiences were cataloged based on international studies carried out in the last 20 years, resulting in a sample consisting of 5 countries (United States, Canada, United Kingdom, Australia and New Zealand). The tests were carried out based on environmental and technical variables observed in the surveys, showing that the countries surveyed faced difficulties and found similar environmental and technical results during this process, especially with regard to the political environment as a slow agent (disadvantage) and a greater transparency and public accountability (advantage). Compared to Brazil, the conditions for adopting the new model proved to be unsatisfactory compared to the examination of the attributes analyzed. As the main contribution of the study, the aspects that may or may not contribute to the implementation of the competence budget were identified, as well as the position in which Brazil finds itself in relation to them.

Keywords: accrual budget. IPSAS. Anglo-Saxon. New Public Management.

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).

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 para o orçamento ainda não goza de consenso entre os países.

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 (CARLIN & GUTHRIE, 2003; 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 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 (HYNDMAN ET AL., 2019). Os sistemas se diferenciaram sob os mais variados aspectos, desde em relação a quais órgãos da Administração se aplicavam, até aspectos mais pontuais, como reconhecimento de ativos, passivos, gastos com pensão, apropriações etc.

O cerne da utilização do orçamento por competência consiste no emprego do regime sob a mesma nomenclatura para fixar despesas e prever 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, 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 tais 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 aspectos 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, uma seção para parte teórica, outra referente à metodologia, análise e discussão dos resultados e conclusões respectivas.

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 maior eficiência, transparência e desempenho, combate à corrupção, diminuição dos déficits públicos e do gigantismo estatal.

Tema central dos países que adotaram a NPM residiu na modernização dos sistemas de administração financeira, e com ele a contabilidade pública e o orçamento. 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.

Questões que discutem aspectos contrários a inovações nos sistemas contábeis são apresentadas em estudos internacionais. A IFAC e a CIPFA (2018), por exemplo, apresentaram como risco para adoção das normas internacionais de contabilidade (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.

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. Logo, 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 (NEVES E GÓMEZ-VILLEGAS, 2020).

No mundo o processo foi iniciado em momentos distintos. Na União Europeia, p. ex., no ano 2000 com a implantação do Sistema Europeu de Contas Nacionais e Regionais (ESA95 acrônimo em inglês), utilizado para a produção de dados de contas nacionais dos membros que compõem a União Europeia (EU) (STERCK, 2007). 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.

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 (OLIORILANTO, 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 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).

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.

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, sendo situação semelhante 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. 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.

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.

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. 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.

Dabbicco e Mattei (2020) também observam 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. Ismaili, et al. (2021) destacam 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 enfatizado 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.

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.

Autores como Dabbico e Mattei (2020) sintetizam, por outro lado, que apesar da complexidade atribuída ao regime de competência no que concerne 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.

Nesse sentido, é importante observar 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, 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. 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).

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).

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.

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.

3. METODOLOGIA

A presente pesquisa foi caracterizada quanto aos objetivos como exploratória que se caracteriza 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.

No que se refere à natureza, foi classificada como qualitativa. Para análise dos textos selecionados, optou-se pela análise de conteúdo que se utiliza de um conjunto de procedimentos para produzir inferências válidas de um texto sobre dimensões sintáticas e semânticas.

O tratamento dos dados foi estruturado mediante a organização de análise de conteúdo, codificação e categorização com base nos países com maiores números de estudos sobre a temática, resultando na seguinte amostra: Estados Unidos, Canadá, Reino Unido, Austrália e Nova Zelândia (Quadro 1). A 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.

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); Scheers; Sterck (2014); Lu; Mohr; Ho (2015)	03
Nova Zelândia	Pallot (2001); Marti (2006); Cortes (2006); Scheers; Sterck (2014); Marti (2013); OCDE (2015)	06
Austrália	Carlin; Guthrie (2003); Cortes (2006); Sterck; Scheers (2014); Marti (2013); Sterck (2007); OCDE (2015)	06
Reino Unido	Likierman (2003); Marti (2006); Cortes (2006); Scheers; Sterck (2014); Marti (2013);	05
Alemanha	Hoek (2005); Jones; Lüder (2011);	02
Suécia	Marti (2006); Sterck (2007); Scheers; Sterck (2014);	03
Canadá	Scheers; Sterck (2014); Department of Finance (2007); Solomon; Stone (2013); Sterck (2007); OCDE (2015)	05
Países Baixos (Holanda)	Scheers; Sterck (2014); Sterck (2007);	02
Total		32

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, Canadá, Reino Unido, Nova Zelândia e Austrália). O Quadro 2 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 2 – Aspectos ambientais da experiência dos países de língua anglo-saxônica na aplicação 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 ' <i>corporatization</i> ' 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 (SCHEDLER, 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. No Brasil, este aspecto pode ser também um dificultador em razão da miopia política dos agentes envolvidos, visto que há uma tendência em considerar mais os resultados de curto prazo – visando ao próximo pleito – que, propriamente, os benefícios a longo prazo.

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, demonstrou 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 revertesse, 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 disso, 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 a 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 seguir se tem as principais características técnicas identificadas as experiências identificadas (Quadro 3):

Quadro 3 – 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).

Em referência aos aspectos técnicos em comparação aos atuais atributos do país chegou-se as seguintes constatações.

A *depreciação dos ativos* governamentais (atributo 1) do Quadro 4 é uma das principais barreiras técnicas enfrentadas pelos países analisados. 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 (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. Uma das soluções encontradas foi o financiamento das 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. Entende-se que tal alternativa seria um risco caso fosse aplicado no Brasil, pois atribui aos órgãos e departamentos uma autonomia sobre o orçamento que dificultaria o rastreamento da realização da despesa de capital.

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, uma vez trabalhados sobre uma mesma base e analisados em conjunto, possibilita que a tomada de decisão seja realizada de forma assertiva e garanta o gerenciamento correto do recurso público. 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. Ao trazer essas rubricas para o debate orçamentário a qualidade da informação contábil foi extremamente elevada, pois possibilita que aprovadores do orçamento se debrucem sobre a eficiência de alguns programas existentes. 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.

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.

5. CONCLUSÃO

O presente trabalho tomou como base a adoção do regime de competência em matéria orçamentária como foco principal no intuito de analisar a viabilidade técnica da adoção desse regime para elaboração do orçamento público do país. 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. Utilizando-se de estudos sobre a temática nos últimos 20 anos, pós movimento da *New Public Management* (NPM), conformou-se a amostra (Estados Unidos, Canadá, Reino Unido, Austrália e Nova Zelândia) que serviu como base de comparação para a implementação do orçamento por competência no Brasil.

A primeira constatação é no sentido de que os países analisados possuem realidades social e política bastante adversa da brasileira, porém, semelhante em termos técnicos por considerarem a prática contábil relevante para a gestão administrativa.

Examinados os modelos orçamentários por competência implementados, constatou-se a existência de 2 (dois) grandes grupos de atributos comuns nas reformas. Os primeiros de ordem ambiental (comprometimento político-CP; capital humano-CH; sustentabilidade a longo prazo-SLP e política macroeconômica-PM) e os segundos, técnicos (depreciação e avaliação de ativos, despesa de capital, simetria entre relatórios, reconhecimento de benefícios, *accountability*).

Realizadas as análises comparativas entre os países participantes da amostra, notabilizou-se como barreira ambiental o comprometimento político e como técnica a depreciação de ativos para a adoção do orçamento por competência.

Quanto ao primeiro atributo (comprometimento político), os relatos apontaram que foi determinante na implantação e/ou não exequibilidade da nova modelagem o poder que detém o Legislativo frente ao Executivo, associado ao receio de diminuição das prerrogativas políticas ante a adoção da sistemática. Não menos importante, também se enfatizou como dificuldades

os custos de implantação da reforma, compreensão por parte do capital humano, sustentabilidade a longo prazo e política macroeconômica. Contudo, chegou-se a destacar que mesmo havendo “custos”, as vantagens associadas se sobrepunham às limitações.

Por sua vez a depreciação dos ativos (variável técnica) foi considerada uma das principais barreiras enfrentadas dentre as que foram objeto de exame. Tal dificuldade se originou em virtude de que, em alguns países, ela não é considerada para fins de registro e, noutros, a evidenciação ocorre de forma seletiva. Os custos de reposição dos ativos foram apontados como aspecto crucial do registro na fase da preparação do orçamento sob o regime de competência.

Adicionalmente, revelou-se que os resultados são, relativamente, recentes – embora datem mais de 20 anos da 1ª. reforma -, e se limitam a aspectos regionalizados, com o agravante de que a circunscrição das reformas tenha se limitado a países anglo-saxônicos e europeus. Pontuou-se ainda, conquanto, os autores sejam unânimes em destacar vantagens da adoção do orçamento por competência (melhora da *accountability*, maior transparência, valor preditivo da importância para tomada de decisão presente e futura), as desvantagens. Foram igualmente pontuadas (custo de implantação, complexidade técnica e de compreensão por parte dos políticos, diminuição do poder legislativo em questões orçamentárias) e que carecem de igual avaliação, caso o modelo venha a ser adotado no país.

Caso fosse transposto a sistemática para o país, foram destacadas, dentre outras questões, algumas possíveis dificuldades que poderiam ser enfrentadas. Enumerou-se os seguintes aspectos: provável baixa adesão política em decorrência da redução do poder político frente ao Executivo; miopia política dos agentes envolvidos ante a valorização maior dos resultados a curto prazo quando comparados aos benefícios dos impactos das decisões a longo prazo e reflexos negativos no modelo macroeconômico adotado no país que seria agravado pelo acréscimo de rubricas no orçamento por competência, a exemplo da depreciação.

Para futuras pesquisas, sugere-se a identificação de medidas a serem adotadas em relação ao modelo contábil público brasileiro frente às dificuldades descritas no presente trabalho, bem como verificar o nível de adesão dos países que compõem a OCDE.

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.
- 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.
- 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.

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.

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.

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.

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, 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.

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.

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

- 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.
- 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.
- 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 Itens 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.
- 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 ECONOMIX CO-OPERATION AN DEVELOPMENT (OCDE). **Accrual practices and reform experiences in OECD countries**. Paris: OECD Publishing, 2017.
- PALLOT, J. A decada in review: New Zealand's experience with resource accounting and budgeting. **Financial Accountabilitiy & Management**, 17(4), November, p. 383-400, 2001.
- 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.
- 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.
- 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.