

Simetria Informacional no Setor Público: Uma Análise Internacional Sobre a Relação Entre os Regimes Contábil e Orçamentário

Robson Bento Santos

Universidade Federal Rural de Pernambuco

E-mail: keison.rb@gmail.com

Rossana Guerra de Sousa

Universidade Federal da Paraíba

E-mail: rossanagsousa@gmail.com

Thayse Kelly Galvão Neves de Azevedo

Controladoria Geral do Estado de Pernambuco

E-mail: thayse.neves@cge.pe.gov.br

Linha Temática: Controladoria no Setor Público

Resumo

Este estudo tem como objetivo analisar a literatura e identificar a experiência dos países quanto à adoção da simetria entre os regimes contábil e orçamentário no setor público. A análise, conduzida com a utilização de revisão bibliográfica, tem foco nos seguintes pontos: quando da adoção do regime de competência para a contabilidade, como os países tem se comportado em relação ao orçamento? Observa-se uma subordinação do regime adotado no orçamento público em relação ao regime adotado pela Contabilidade na experiência internacional? Os resultados apontam que há prevalência no setor público da adoção do regime de caixa (puro ou modificado) para a contabilidade e para o orçamento, entretanto, dentre os países que adotam a contabilidade por competência, 58% deles também expandiram tal regime para o orçamento, sendo tal migração, ainda lenta. O exame não indica a existência de uma subordinação necessária entre os regimes contábil e orçamentário no setor público dos países, quer na indicação da literatura acadêmica, de órgãos reguladores ou na perspectiva futura. Aponta ainda para uma lenta jornada no caminho da simetria informacional entre contabilidade e orçamento no setor público.

Palavras-chave: Simetria Informacional; Orçamento por Competência; Regimes Contábeis.

1. Introdução

Ao longo dos últimos 20 anos a estrutura de gestão e da contabilidade do setor público nos países tem apresentado reformas significativas, segundo Sousa, Vasconcelos, Caneca e Niyama (2013). Dentre os diversos elementos condutores destas reformas, Kober, Lee e Ng (2010) destacam como central a adoção do regime de competência para os registros contábeis, sendo, entretanto adotados pelos países uma diversidade de sistemas de informações. Uma harmonização de sistemática tem sido buscada a partir da proposta para a convergência internacional preconizada pelas normas do *International Federation of Accountants* (IFAC).

O IFAC publicou, para adoção voluntária pelos países, um conjunto de normas denominadas de *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS), que indicam um

conjunto de quatro combinações possíveis de sistemas contábeis em uso pelo setor público: Caixa, Caixa Modificado, Competência Modificado e Competência, que se sucedem em graus diferentes de sofisticação e subjetividade, recomendando fortemente a adoção do regime de competência para fins de escrituração contábil.

A busca pela adoção do regime de competência é destacada na literatura (Carlin, 2005; Connolly & Hyndman, 2006; Groot & Budding, 2008; Jagalla et al., 2011; Buhr, 2012) e tem como objetivo aprimorar a transparência por meio da introdução de um enfoque econômico na gestão dos recursos públicos. Dentre os países, relatório da *PricewaterhouseCoopers* (PwC, 2015) aponta, que aproximadamente metade deles ainda utiliza a contabilidade baseada no regime de caixa, entretanto, há um forte movimento nos últimos 5 anos em direção a adoção de regimes mais sofisticados.

A visão por competência permite conduzir os gestores a uma responsabilização pelos custos associados às políticas públicas e não apenas àqueles ligados diretamente aos desembolsos financeiros e, conseqüentemente, a maior transparência. De acordo com Blondal (2003), a contabilidade baseada no regime de competência se mostra importante tanto para se atingir o propósito de evidenciar esses custos quanto para aprimorar o processo de tomada de decisões dos gestores públicos.

Em linha com estas recomendações, a partir da adesão às normas da IFAC, por meio da Portaria MF/STN nº 184, de 25 de agosto de 2008, que dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público quanto aos procedimentos contábeis e a publicação do Decreto Lei nº 6.976/2009 do Governo Federal, que atualizou as atribuições do Sistema de Contabilidade Federal, em 2008, a contabilidade no setor público brasileiro passa a caminhar no sentido de adotar um enfoque patrimonial, baseado no regime de competência para os registros contábeis, sendo tal opção positivada pela publicação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCT 16) do mesmo ano. Até então, a contabilidade no setor público no Brasil esteve prioritariamente voltada para o enfoque orçamentário, ou seja, o controle de ingressos e dispêndios, corroborado pelo regime de caixa, adotado com base na Lei nº 4.320/1964 e pela Lei Complementar nº 101/2000.

Entretanto, as discussões apresentadas na literatura internacional sobre a utilização dos regimes contábeis no setor público, não estão focadas unicamente sob os aspectos conceituais relacionados à Contabilidade, mas, também, a seus benefícios e desafios de implementação. Destacadamente observa-se a derivação da discussão quanto à utilização do regime de competência também no âmbito do processo orçamentário (Johnstone, 1999; Blondal, 2003; Christenses & Yoshimi, 2003; Carlin, 2005; Connolly & Hyndman, 2006; Groot & Budding, 2008; Jagalla *et al.*, 2011; Buhr, 2012).

O orçamento por competência pode ser entendido como aquele no qual a apropriação dos gastos e receitas no orçamento público é realizada a partir do conceito contábil da competência (Schick, 2007). No caso brasileiro, conforme disposto a Resolução 1.282/2010 do Conselho Federal de Contabilidade (CFC, 2010), ou como entendido por Robinson (2009), é aquele no qual se utilizam os padrões da contabilidade financeira para fins de sua elaboração.

Nesta modalidade orçamentária por competência, entretanto, seriam registradas as previsões e as estimativas, o que pode trazer um aumento das incertezas relacionadas a sua elaboração, segundo o *Government Accountability Office* (GAO, 1995).

O orçamento governamental é uma ferramenta essencial à condução e gestão das políticas públicas. O debate sobre o orçamento por competência tem como argumento principal a busca por uma maior simetria informacional, visto a integração desejável entre os dois artefatos essenciais da gestão, a peça de planejamento, orçamento, e a sintetização da execução da gestão, nos relatórios contábeis.

Considerando que o orçamento público se constitui em uma ferramenta gerencial, a manutenção de sistemas diferentes entre o registro contábil e o orçamentário faria com que o orçamento tivesse sua importância diminuída em relação à elaboração de políticas públicas (Paulsson, 2007). Na mesma linha, Anessi-Pessina e Steccolini (2007), apontam que esta falta de simetria informacional na preparação da peça orçamentária e contábil conduziria a uma redução da utilidade das demonstrações contábeis como ferramenta de decisão em relação às políticas públicas.

Uma maior simetria informacional pode ser gerada pela introdução do regime de competência para o orçamento no setor público, em conjunto com a contabilidade apoiada no mesmo sistema. Esta integração poderia produzir, em última instância, uma melhoria da eficiência do gasto e da responsabilização sobre os resultados de sua execução, através de uma avaliação mais efetiva entre os resultados planejados e realizados e ainda na geração das estatísticas fiscais, como destacado por Keuning e Van Tongeren (2004).

Não há, no entanto, um consenso na literatura quanto a efetividade da adoção do orçamento público por competência, por ser de aplicação ainda recente na maioria dos países. No âmbito da discussão acadêmica, o assunto também é pouco desenvolvido com registros de estudos de casos quanto aos resultados alcançados quando a mudança é implementada como em Guthrie (1998) e Robinson (2009). Destacam-se pesquisas que apontam debates sobre os benefícios da adoção do orçamento por competência, como em Jagalla *et al.* (2011) e as que indicam as limitações inerentes à sua adoção, como em Johnstone (1999). No Brasil o tema é poucas vezes referenciado, sendo identificados os trabalhos de Monteiro e Gomes (2013) e de Rezende, Cunha, e Bevilacqua (2010).

Neste sentido, este trabalho busca contribuir para a ampliação do debate e da literatura nacional sobre o tema e conduz uma pesquisa bibliográfica para discutir sobre os seguintes pontos: quando da adoção do regime de competência para a contabilidade (como é o caso brasileiro), como os países tem se comportado em relação a sua adoção também para o orçamento? Observa-se uma subordinação do regime adotado no orçamento público em relação ao regime adotado pela Contabilidade na experiência internacional?

Através da revisão da literatura internacional sobre os regimes contábeis e orçamentários utilizados no setor público de diversos países, este estudo tem como objetivo analisar a experiência internacional quanto à relação entre os regimes orçamentário e contábil nos países, quando estes passam a adotar o regime de competência para a Contabilidade no setor público e discutir tal questão no cenário brasileiro.

Dessa forma, com este estudo espera-se contribuir para o aprimoramento do tema no Brasil, uma vez que, conforme Monteiro e Gomes (2013) ressaltam, a discussão acadêmica sobre o orçamento por competência no Brasil não é bem explorada e se mostra muito incipiente.

As seções seguintes apresentam uma breve revisão teórica sobre os temas relacionados a regimes contábeis no setor público, orçamento público no Brasil e seguem com os resultados da pesquisa, sua discussão e considerações finais.

2. Referencial Teórico

2.1. Regimes Contábeis no Setor Público

No setor público, a Contabilidade atua sob a ótica de dois regimes: competência e caixa (Blondal, 2004; Carlin, 2005; Connolly & Hyndman, 2006; IFAC, 2010; Jagalla *et al.*, 2011; Buhr, 2012).

No regime de competência os eventos contábeis são reconhecidos, registrados e evidenciados no momento da sua efetiva ocorrência, independentemente do ingresso ou desembolso de recursos financeiros (IFAC, 2010). Nele, segundo o *United States General*

Accounting Office (US/GAO, 2000), as transações devem ser registradas no momento em que as atividades geram receita, aumentam as obrigações ou ocorre o consumo dos recursos.

Países como Austrália, Reino Unido e Nova Zelândia adotam integralmente o Regime de Competência no setor público (Blondal, 2004).

O regime de caixa reconhece, registra e evidencia os eventos que representam ingressos ou desembolsos de recursos financeiros (IFAC, 2010). Para o US/GAO (2000), as transações sob o regime de caixa devem ser registradas no momento em que ocorre o recebimento ou pagamento, independentemente de quando ocorreu a geração de receita ou o aumento das obrigações. Países como Japão, Noruega e Holanda adotam integralmente o Regime de Caixa no Setor Público (Blondal, 2004; PWC, 2015).

Os países nem sempre utilizam o regime de caixa e o regime de competência de forma integral. Duas são as variações que aglutinam características dos dois regimes (Blondal, 2004; Carlin, 2005). Esses regimes híbridos são intitulados de "Caixa Modificado ou Caixa Suplementado por Competência" (*Cash Basis with Supplementary Accrual Basis*) e "Competência Modificado" (*Modified Accrual Basis*) (Carlin, 2005).

O Regime de Caixa Modificado se constitui na utilização essencial do Regime de Caixa, exceto algumas transações que são por competência (Carlin, 2005).

O Regime de Competência Modificado se constitui na adoção básica da Competência, porém sem incluir a depreciação e a capitalização de ativos, desse modo as decisões de investimento em ativos são feitas com base na geração potencial de caixa (Blondal, 2004).

As Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (IPSAS), que representam o chamado "padrão internacional de Contabilidade aplicada ao setor público", recomendam a adoção integral do Regime de Competência no setor público, tanto para a contabilidade quanto para o orçamento (IFAC, 2010).

A literatura (Johnstone, 1999, Blondal, 2002, Christensen e Yoshimi, 2003, Blondal, 2004, Carlin, 2005, Connolly e Hyndman, 2006, Groot e Budding, 2008, Jagalla *et al.*, 2011, Rayegan, Parveisi e Nazari, 2012, Buhr, 2012), demonstra, no entanto, que o debate quanto ao antagonismo entre os regimes de Caixa e Competência vão além dos aspectos conceituais, adentrando na sua aplicabilidade não só na Contabilidade, mas também no Orçamento público.

2.2. Orçamento Público no Brasil

O Orçamento Público pode ser considerado como um instrumento de materialização da relação entre Estado e Sociedade, revelando as demandas sociais prioritárias e, ao mesmo tempo, demonstrando as fontes de recursos que financiarão o atendimento dessas demandas. No Brasil se constitui em um dos instrumentos principais de planejamento no setor público, sendo uma ferramenta fundamental para as finanças do Estado (Liberalquino *in* Ribeiro Filho, 2012).

O setor público, ao longo de sua história no Brasil, priorizou o foco ao orçamento e as finanças, de forma a evitar desequilíbrios fiscais e financeiros, em detrimento de um enfoque patrimonial de seus registros contábeis e orçamentários. A gestão com um enfoque patrimonial, historicamente, não se mostrou como uma das principais preocupações no setor público brasileiro (Castro & Garcia, 2004).

Este cenário talvez possa explicar a histórica vinculação da contabilidade à peça orçamentária no setor público brasileiro, sendo conseqüentemente, secundarizados também os estudos voltados para a gestão do patrimônio público e suas ferramentas de suporte mais sofisticadas.

O orçamento público no Brasil está estruturado sob a forma do chamado Orçamento-Programa, que se constitui numa modalidade de orçamento onde os recursos financeiros

devem estar diretamente associados aos objetivos a serem alcançados pelo ente público (Kohama, 1998).

Desta forma, com a utilização do modelo do Orçamento-Programa, o foco da gestão dos recursos deve estar nos resultados e não apenas na figura do gasto (Mota, 2004), devendo ser medidos os resultados da gestão de forma a se verificar os níveis de eficiência, eficácia e efetividade da execução do orçamento.

De acordo com Albuquerque, Feijó e Medeiros (2008), o Orçamento Público no Brasil obedece a um ciclo composto pelas etapas de Elaboração, Discussão e Aprovação, Execução e Controle/Avaliação.

A etapa de Elaboração do orçamento, de acordo com Liberalquino *in* Ribeiro Filho (2012), se constitui, basicamente, na fase em que o órgão central de planejamento e orçamento consolida as propostas de todos os órgãos que compõe a Administração Pública. Após essa consolidação, o chefe do Poder Executivo encaminha essa proposta (intitulada de Projeto de Lei Orçamentária - PLOA) ao Poder Legislativo, conforme preceitua a Constituição Federal do Brasil, art. 84, Inciso XXIII e art. 165, Caput.

Uma vez encaminhado o PLOA ao Poder Legislativo, de acordo com Albuquerque *et al.* (2008), inicia-se a etapa de discussão do Orçamento. Essa etapa é essencialmente política onde poderão ocorrer emendas à proposta inicial do orçamento, podendo ocorrer supressões ou acréscimos, de acordo com o consenso entre os membros do Poder Legislativo (deputados e senadores). Após a fase de discussões, ocorre a aprovação do PLOA, transformando-se em Lei Orçamentária Anual, que se constitui na formalização do Orçamento Público.

Uma vez definido e aprovado, o Orçamento Público inicia sua execução orçamentária que, de acordo com Castro e Garcia (2004), se constitui na etapa em que atos e fatos são praticados na Administração Pública para que seja efetivada a ação governamental e ocorrer o processo de operacionalização de uma política pública.

É nesse momento que, efetivamente, se inicia a participação da Contabilidade Aplicada ao Setor Público no processo orçamentário. A Contabilidade atua na fase de execução, fornecendo informações para a avaliação (Mota, 2004).

A etapa de Avaliação e Controle, de acordo com Liberalquino *in* Ribeiro Filho (2012), se constitui na fase onde são verificados os resultados da gestão orçamentária, no intuito de verificar se houve o cumprimento das metas previstas no orçamento a partir da análise dos fatos ocorridos na fase de execução.

Conforme preconiza Blondal (2003), há um dualismo na definição da forma pela qual o orçamento é gerido no setor público, podendo ser a partir da submissão ao Regime de Caixa ou ao de Competência, sendo o de Caixa o que tradicionalmente tem sido utilizado pelos países.

No Brasil, a partir da demanda formal prevista no artigo 35 da Lei nº 4.320/1964, apesar de se verificar a adoção híbrida desses dois regimes no reconhecimento e registro das receitas e despesas, identificam-se características onde se predomina o Regime de Caixa, podendo ser enquadrado, de acordo com terminologia utilizada por Carlin (2005), como Regime de Caixa Modificado.

O ano de 2008, em decorrência da edição da NBCT 16, pode ser considerado como um marco normativo para a introdução do Regime de Competência e do controle patrimonial no tratamento dos eventos contábeis no setor público brasileiro, entretanto, tal opção não foi extensiva ao tratamento dos eventos orçamentários.

Esse cenário de opção pela adoção do regime de competência apenas para a contabilidade é comum entre os países que migram para o regime mais sofisticado. Conforme apontado por Jagalla *et al.* (2011), os países que adotam o Regime de Competência integralmente no setor público, como é o caso da Austrália e Nova Zelândia, por exemplo,

iniciaram a adoção desse regime primeiramente na Contabilidade para em seguida se proceder com a adoção no Orçamento.

Considerando que o setor público brasileiro iniciou recentemente a adoção do Regime de Competência para a Contabilidade, é justificável a manutenção do orçamento público em base de caixa e a escassez das discussões sobre Orçamento por Competência no Brasil.

3. Discussões e Resultados

3.1. Orçamento por Competência - Questões Conceituais

De acordo com Jagalla *et al.* (2011), há mais de 25 anos que se discute a adoção do orçamento por competência ou *Accrual Output-Based Budgeting* no setor público. Carlin (2005) e Buhr (2012) apontam que a adoção da competência no setor público começou a ganhar espaço na segunda metade da década de 1980, tendo a Nova Zelândia e a Austrália como precursoras em sua aplicação.

Nos estudos iniciais, segundo Carlin (2005), havia uma tendência, a partir de meados dos anos de 1980, em se discutir o tema sobre uma visão mais normativa e conceitual e baseada no estudo das práticas contábeis do setor privado, bem como quanto a sua adequação ao setor público.

No que diz respeito à fundamentação para a adoção do orçamento por competência no setor público, aquele autor registra discussões variadas elencando-as em cinco correntes de estudos, sendo duas consideradas de teor simplista e três de maior nível de sofisticação.

As duas correntes mais simplistas consideram que a adoção do regime de competência é inevitável e que este é um regime superior em relação a regimes alternativos. As outras três correntes argumentam que a adoção da competência contribui, para uma melhoria na transparência e que esse fato refletirá numa melhor alocação dos recursos, que conduzirá há uma maior eficiência e, conseqüentemente, numa melhoria da performance do setor público.

Jagalla *et al.* (2011) resumem as três últimas correntes apontadas por Carlin (2005) em uma única, que é a que apresenta o Regime de Competência como catalizador da transparência interna e externa, uma vez que, uma maior transparência tende a ser verificada no Regime de Competência, tendo em vista a premissa de que as informações geradas parecem ser mais compreensivas e de maior qualidade e consistência que as informações produzidas por um sistema baseado no Regime de Caixa (Jagalla *et al.*, 2011).

As discussões acerca da dualidade entre a adoção do Regime de Caixa e o de Competência, no aspecto orçamentário ou contábil, tem sido alicerçada na expectativa de que o Regime de Competência venha contribuir para o aprimoramento da transparência, mas também para o processo de tomada de decisão.

Quanto ao impacto do regime de competência para a tomada de decisão, é apresentada como ponto positivo de sua adoção a possibilidade de identificar e evidenciar os custos das atividades estatais. Este fator permite um maior aprimoramento no processo de tomada de decisões no que diz respeito à alocação, coordenação e controle dos recursos públicos (Groot & Budding, 2008).

O relatório da PWC (2015), aponta no mesmo sentido, sendo argumento favorável a adoção do regime de competência para o orçamento, o fato deste fornecer melhores bases informacionais para o processo de tomada de decisões, uma vez que considera os impactos das decisões políticas no longo prazo, fato não levado em consideração pelo orçamento baseado em Caixa, cujo foco está expectativa de ingressos e desembolsos nos cofres públicos num período corrente.

Essas duas tendências, transparência e processo decisório, têm sido apresentadas pela literatura contábil internacional como alicerce para a adoção do Orçamento por Competência no setor público. Conforme Rayegan *et al.* (2012), uma extensa lista de benefícios

relacionados à transparência é apresentado, no entanto, no que diz respeito aos benefícios gerados ao processo de tomada de decisão, a lista de benefícios é de sobremaneira menor (Jagalla *et al.*, 2011), mas não desprezível.

Nesse ponto, podem ser verificadas posições antagônicas em relação ao efetivo aprimoramento do Regime de Competência no processo de tomada de decisões, em comparação ao Regime de Caixa, apresentando discussões que apontam para uma relação custo/benefício desvantajosa (Johnstone, 1999).

A mudança do Regime de Caixa para o de Competência no Orçamento Público não representa, necessariamente, o aprimoramento no processo de tomada de decisões, conforme indicam Carnegie e West (2003), Barton (2004) e Carlin (2005). Complementam essa linha Connolly e Hyndman (2006), quando afirmam que a complexidade do Regime de Competência pode aumentar a possibilidade de má interpretação das informações e gerar, na verdade, a uma redução na *accountability*; apontando para que os benefícios resultantes da adoção da Competência foram superestimados.

Conforme apontado por Monteiro e Gomes (2013), a complexidade do Orçamento por Competência tem sido apontada como um dos fatores limitantes para o controle parlamentar, uma vez que depois de mais de dez anos de implementação do Orçamento por Competência, o parlamento australiano ainda tinha dificuldade em entendê-lo.

Entretanto, os países indicam dois benefícios principais na sua implementação: alta qualidade da informação disponível para o governo tomar decisões consistentes sobre melhores escolhas políticas e a contribuição da integração com a informação gerada pela contabilidade, para os mecanismos de *accountability* e política fiscal (PWC, 2015). Os efeitos dessa mudança na tomada de decisão e no controle diferem entre as organizações, não sendo suficientemente robustas ao ponto de se generalizar a todo o setor público (Ter Bogt, 2008).

3.2. Simetria Informacional entre Contabilidade e Orçamento no Setor Público

A harmonização dos regimes do orçamento e da contabilidade é fundamentada em argumentos como o da importância da comparação entre os montantes orçados e os resultados efetivos. Esta comparação é parte da promoção de uma verdadeira *accountability*, que, sem essa simetria informacional, segundo a PWC (2015), torna-se difícil de ser atingida pela dificuldade na comparação e avaliação dos resultados efetivos das políticas públicas e seus impactos e implicações econômicas no longo prazo.

Conforme apresentado por Blondal (2004), alguns países quando decidem pela subordinação da Contabilidade ao Regime de Competência consideram como importante à adoção concomitante ao Orçamento nas mesmas bases, de forma a garantir uma simetria informacional entre as peças de gestão. Desta forma, ter-se-ia uma melhor comparabilidade e um melhor entendimento da performance entre o orçado e os resultados efetivos.

No entanto, Blondal (2004) aponta que esse comportamento não é uniforme. Estudos de Johnstone (1999), Blondal (2004) e Connolly e Hyndman (2006) apontam que diversos países têm explicitamente rejeitado essa ligação entre regimes da Contabilidade e o do Orçamento, demonstrando uma maior aceitação da Competência para a Contabilidade do que para o Orçamento.

Essa situação pode decorrer devido a resistência parlamentar nos países em adotar o Orçamento por Competência (Blondal, 2003). Essa resistência tem sido associada a maior complexidade na elaboração e interpretação do produto orçamentário quando elaborado por este regime (Jagalla *et al.*, 2011), e a possibilidade de que o processo orçamentário se torne puramente técnico e, com isso, reduza o poder político do parlamento (Monteiro e Gomes, 2013). Nesse contexto, é importante ressaltar que nos países que têm adotado o Orçamento

por Competência, geralmente o Parlamento apresenta um papel relativamente fraco no processo orçamentário (Blondal, 2003).

Essa diversidade de caminhos adotados pelos governos nos países quando adotam o regime contábil da competência em relação a elaboração orçamentária é o tema central de preocupação deste estudo, de forma a entender os caminhos percorridos por países e assim, constituir subsídios para discussão do tema no Brasil.

Além do debate da literatura, já tratados, empiricamente, na Figura 1, busca-se sintetizar o comportamento do cenário mundial quanto da adoção da simetria informacional entre a base contábil por competência e a elaboração do orçamento. A Figura 1 explicita, evolutivamente, o cenário da adoção do regime de competência no setor público mundial em 2013 e 2015, e prospectivamente, apresenta a expectativa dos governos para 2020.

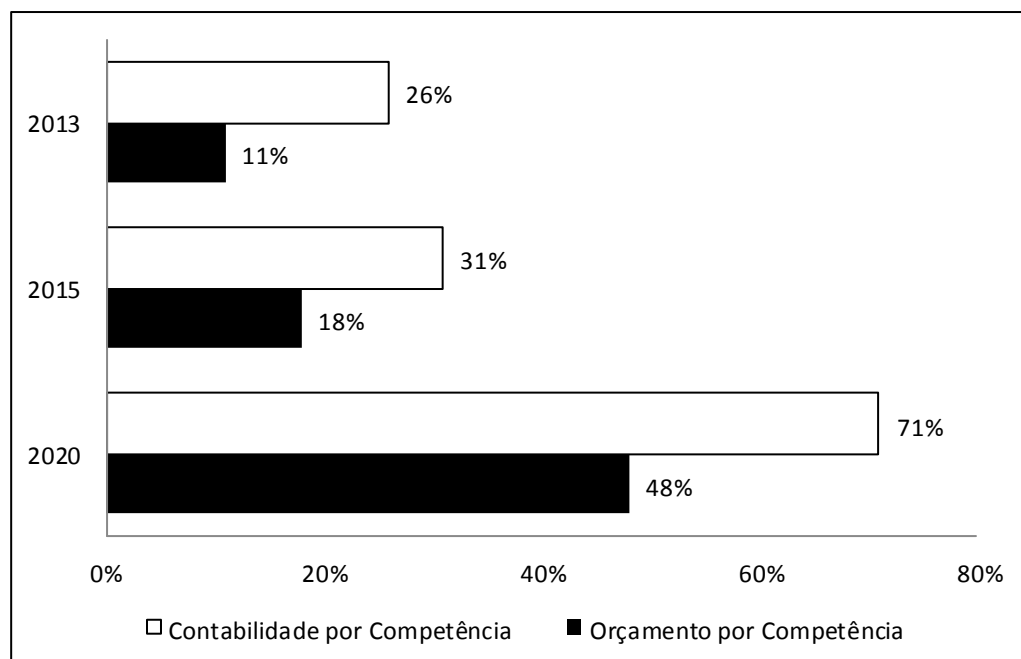


Figura 1 – Adoção do Regime de Competência - contabilidade e orçamento - no Setor Público

Fonte: Adaptado de PWC (2013) e PWC (2015)

A partir da Figura 1, visualiza-se que está em curso uma evolução rumo à adoção do regime de competência no setor público, entretanto, a busca da simetria entre a contabilidade e o orçamento ainda não é regra e indica ser de lenta evolução.

Dados de 2015 demonstram que 69% dos países pesquisados utilizam no setor público os regimes de caixa ou híbridos (caixa modificado ou competência modificado), para seus registros contábeis e 82% destes adotam tais sistemas para a elaboração de suas peças orçamentárias.

Entretanto, apesar de persistir o cenário encontrado por Blondal (2004), que evidenciou que o setor público países tendia a dar menor ênfase ao regime de competência, sendo mais utilizado o regime de caixa, observa-se em dois anos um aumento de 5% em relação a quantidade de países que passaram a adotar o regime de competência para a contabilidade. Confirma-se ainda a expectativa do autor quanto a utilização quase compulsória do regime de competência na contabilidade, quando os utiliza para o orçamento.

Não há registro de países que tenham adotado orçamento com base na competência e permaneçam com sua contabilidade em regime de caixa ou suas variações. Pode-se afirmar que a adoção dor regime orçamentário por competência é consequência da adoção anterior desta opção para fins contábeis.

A Figura 1 demonstra que, em 2015, a simetria informacional entre contabilidade e orçamento já é realidade em 18% dos países, sendo essa tendência crescente, apresentando em relação a 2013 um incremento de 54%, passando de 11%, naquele ano para 18% em 2015.

As expectativas de evolução dos países para a adoção do regime de competência no futuro é positiva. Como expresso na Figura 1 há uma expectativa de que nos próximos 5 anos, ou seja, até 2020, 71% dos países, dentre os 120 pesquisados, adotarão integralmente o regime de competência para a contabilidade do setor público. De acordo com o PWC (2015) a maior parte dessa adoção se dá por conta da busca dos países em harmonizar suas normas e procedimentos contábeis ao padrão internacional preconizado nas IPSAS.

Também pode ser verificado na Figura 1, que segundo expectativas, até 2020, cerca de 48% dos países passem a adotar o regime de competência também para o orçamento público, o que faria com que 67% dos países que adotam regime de competência para a contabilidade também o fizesse em relação ao orçamento. Esse fato, se concretizado, representará um aumento considerável na utilização do orçamento por competência nos países em relação ao existente em 2013.

No entanto, apesar da expectativa de uma maior aderência dos países ao orçamento por competência, verifica-se que embora se concretizando essas projeções, mais de 50% dos países ainda continuarão a adotar o orçamento com base em caixa ou regimes híbridos (caixa modificado ou competência modificado) até 2020, indicando uma forte prevalência dos países à utilização do regime de competência prioritariamente sob a ótica contábil que quanto ao enfoque orçamentário.

Em princípio, esses achados confirmam a manutenção da tendência encontrada por Blondal (2004), de que nos países há uma tendência maior de utilização dos regimes de caixa e híbridos no orçamento público do que o regime de competência, talvez devido a uma maior complexidade associada ao regime de competência em relação ao de caixa (PWC, 2015; Jagalla *et al.*, 2011), em detrimento de seu poder informacional.

Tal situação confirma o posicionamento do US/GAO (2000) de que a adoção de um determinado regime por parte da contabilidade não necessariamente representa a adoção de caráter vinculatório para o orçamento público e ainda a não necessária subordinação emanada pela literatura acadêmica.

4. Considerações Finais

A experiência internacional aponta para a majoritária utilização pelos países, em relação ao Orçamento Público, do regime de caixa e regimes híbridos. Esse fato, em princípio, confirma os achados de Blondal (2003), de que o Orçamento Público tem sido utilizado pelos países como um instrumento de execução e controle financeiro, para o qual o Regime de Caixa, se mostra mais consistente que o da Competência.

O argumento do aprimoramento da transparência e do processo de tomada de decisão, gerado pela utilização simultânea do regime de competência para o orçamento e para a contabilidade (PWC, 2015) parecem, atualmente, não ser suficientemente robusto para fazer com que os países utilizem o orçamento por competência no setor público, apesar de uma já grande aceitação da contabilidade por competência.

A análise relacionada ao comportamento dos países quanto a subordinação dos regimes contábil e orçamentário aponta que para o futuro, há uma tendência a existência de uma relativa sincronia entre os regimes contábeis e orçamentários, mesmo que de forma lenta. A expectativa de que, nos próximos 5 anos, 71% dos países migrem para o regime de competência para a contabilidade pública e que 48% destes façam adesão também ao orçamento, demonstrando essa lenta sincronia.

A simetria informacional entre a peça orçamentária e contábil, como verificado em países como a Austrália e Nova Zelândia, na busca pela harmonização entre Contabilidade e Orçamento, como forma de reduzir a assimetria informacional (Blondal, 2004), melhorar a transparência e o processo de tomada de decisão, não é, entretanto, prevalente entre os países (GAO, 2000; Blondal, 2004; Jagalla et al., 2011; PWC, 2015).

Neste sentido, o momento atual do setor público brasileiro, que passa a adotar o Regime de Competência, em princípio para a Contabilidade, demonstra certa consonância com o comportamento médio internacional, quando mantém, até o momento, a decisão de perpetrar o orçamento público com a utilização do regime de caixa, mesmo arcando com uma certa limitação no que diz respeito à comparabilidade entre o orçado e o efetivamente ocorrido (prestação de contas).

A incipiência deste debate no Brasil é justificada pela recente adoção do Regime de Competência no setor público, que ainda passa por um período de adaptação e ajustes, consumindo alguns esforços intelectuais e práticos em sua sistematização e entendimento, não sendo, ainda, central, o debate do tema da simetria informacional entre as peças de gestão, contabilidade e orçamento.

Este momento de amadurecimento do tópico no cenário local é, entretanto, necessário, tendo em vista que a decisão pela adoção do Orçamento por Competência não se mostra apenas pelos aspectos técnicos, mas, sobretudo, pelos aspectos políticos (Blondal, 2003; PWC, 2015).

Mesmo que a literatura e a experiência internacional não apontem para uma necessária vinculação entre o regime contábil e orçamentário, e que os benefícios informacionais e para a tomada de decisão da existência desta simetria não sejam ainda pacificados, é pertinente que a discussão quanto a possível migração para um orçamento por competência seja aprofundada e estimulada no Brasil. A partir de uma análise minuciosa das experiências já adotadas por outros países e de seus resultados, bem como uma análise crítica baseada em consistentes argumentos do pensamento contábil e de gestão, é possível que seja produzida uma sólida base argumentativa e empírica para sustentar uma adequada tomada de decisão, neste sentido, no futuro.

Referências

ALBUQUERQUE, C. M. D., MEDEIROS, M., & Feijó, P. H. Gestão de finanças públicas. Gestão Pública Editora, 2008.

ANESSI-PESSINA, E., & STECCOLINI, I. Effects of budgetary and accruals accounting coexistence: evidence from Italian local governments. *Financial Accountability & Management*, 23(2), pp. 113-131, 2007.

BARTON, A. D. How to profit from defence: a study in the misapplication of business accounting to the public sector in Australia. *Financial Accountability & Management*, 20(3), pp. 281-304, 2004.

BLÖNDAL, J. R. Accrual Accounting and Budgeting. *OECD Journal on Budgeting*, 3(1), pp. 43-59, 2003.

_____. Issues in accrual budgeting. *OECD Journal on Budgeting*, 4(1), pp. 103-119, 2004.

BRASIL. Constituição Federal de 1988. Constituição da República Federativa do Brasil. São Paulo, Saraiva, 2003.

_____. Lei Federal nº 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios

e do Distrito Federal. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm>. Acesso em: 02.dez.2015.

_____. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade fiscal e dá outras providências. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 02.dez.2015.

_____. Conselho Federal de Contabilidade. Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público - NBCsT 16.1 a 16.11. Brasília: 2012. Disponível em:
<http://portalcfc.org.br/wordpress/wpcontent/uploads/2013/01/Setor_P%C3%BAblico.pdf>. Acesso em 02.dez.2015.

_____. Conselho Federal de Contabilidade. Resolução 1282/2010. Disponível em:
<www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1282.doc>, acesso em: 02.dez.2015.

BUHR, N. Accrual accounting by Anglo-American governments: Motivations, developments, and some tensions over the last 30 years. *Accounting History*, 17(3-4), pp. 287-309, 2012.

CARLIN, T. M. Debating the impact of accrual accounting and reporting in the public sector. *Financial Accountability & Management*, 21(3), pp. 309-336, 2005.

CARNEGIE, G. D., & WEST, B. P. How well does accrual accounting fit the public sector?. *Australian Journal of Public Administration*, 62(2), pp. 83-86, 2003.

CASTRO, D. P. D., & GARCIA, L. M. Contabilidade pública no governo federal. São Paulo: Atlas, 2004.

CHRISTENSEN, M., & YOSHIMI, H. Public sector performance reporting: New public management and contingency theory insights. *Government Auditing Review*, 10(3), pp. 71-83, 2003.

CONNOLLY, C., & HYNDMAN, N. The actual implementation of accruals accounting: caveats from a case within the UK public sector. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 19(2), pp. 272-290, 2006.

GOVERNMENT ACCOUNTABILITY OFFICE. GAO/U.S. Budget issues - the role of depreciation in budgeting for certain federal investments. Washington/DC, 1995.

_____. Experiences of other Nations and Implications for the United States. *Washington, DC*, 2000.

GROOT, T., & BUDDING, T. New public management's current issues and future prospects. *Financial Accountability & Management*, 24(1), pp. 1-13, 2008.

GUTHRIE, J. Application of accrual accounting in the Australian public sector-rhetoric or reality. *Financial accountability & management*, 14(1), pp. 1-19, 1998.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. IFAC. IPSAS Adoption by Governments. 2007. Disponível em:
<http://www.ifac.org/system/files/publications/files/IPSAS_Adoption_Governments.pdf>. Acesso em: 28.dez.2015.

_____. Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público - IPSAS. Texto em Português. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, dezembro de 2012.

JAGALLA, T., BECKER, S. D., & WEBER, J. A taxonomy of the perceived benefits of accrual accounting and budgeting: evidence from German states. *Financial Accountability & Management*, 27(2), pp. 134-165, 2011.

- JOHNSTONE, D. Public-sector outsourcing and charging in-house bidders for their use of capital. *Australian Accounting Review*, 9(1), p. 33, 1999.
- KEUNING, S., & VAN TOGEREN, D. The relationship between government accounts and national accounts, with special reference to the Netherlands. *Review of Income and Wealth*, 50 (2), pp. 167-179, 2004.
- KOBER, R., LEE, J., & NG, J. Mind your accruals: perceived usefulness of financial information in the Australian public sector under different accounting systems. *Financial Accountability & Management*, 26(3), pp. 267-298, 2010.
- KOHAMA, H. Contabilidade pública: teoria e prática. São Paulo: Atlas, 1998.
- LIBERALQUINO, J. O. Ciclo da Gestão Pública: Planos Plurianuais, Orçamento e Execução Orçamentária. In RIBEIRO FILHO, J. F.; MACHADO, N.; HOLANDA, V. B. de. *et al* (Org.). *Gestão Pública Baseada em Resultados no Setor Público: Uma abordagem Didática para Implementação em Prefeituras, Câmaras Municipais, Autarquias, Fundações e Unidades Organizacionais* (pp. 105-126). São Paulo: Atlas, 2012.
- MONTEIRO, B. R. P., & GOMES, R. C. Experiências internacionais com o orçamento público por regime de competência. *Revista Contabilidade & Finanças-USP*, 24(62), 2013.
- MOTA, F. G. L. Contabilidade aplicada à administração pública. Editora Vestcon, Brasília, 2004.
- PAULSSON, G. Accrual accounting and cash budgeting - the prospects for running a dual system. Sweden: Department of Business Administration, School of Economics and Management, Lund University, 2007.
- PWC. *Global Survey on Accounting and Reporting by Central Government: Toward a new era in government accounting and reporting*. 2013. Disponível em: <<https://www.PwC.com/gx/en/psrc/publications/assets/PwC-global-ipsas-survey-government-accounting-and-reporting-pdf.pdf>>. Acesso em: 25.jan.2016.
- _____. *Global Survey on Accounting and Reporting by Central Government: Toward a new era in government accounting and reporting. 2nd Edition*. 2015. Disponível em: <<http://www.pwc.com/gx/en/psrc/publications/assets/second-edition-global-survey-government.pdf>>. Acesso em: 20.fev.2016.
- RAYEGAN, E.; PARYEIZI, M.; NAZARI, K.; & EMAMI, M. Government accounting: An assessment of theory, purposes and standards. *Interdisciplinary Journal of Contemporary Research in Business*, 3(9), p. 521, 2012.
- REZENDE, F.; CUNHA, A.; & BEVILACQUA, R. Informações de custos e qualidade do gasto público: lições da experiência internacional. *Revista de Administração Pública*, 44(4), pp. 959-992, 2010.
- ROBINSON, M. Accrual budgeting and fiscal policy. *Journal on Budgeting*, Paris, OECD, (1), pp. 1-29, 2009.
- SCHICK, A. Performance budgeting and accrual budgeting: decision rules or analytic tools? *Journal on Budgeting*, Paris, OECD, 7 (2), pp. 109-138, 2007.
- SOUZA, R.G.; VASCONCELOS, A.F.; CANECA, R.L.; NIYAMA, J.K. O Regime de Competência no Setor Público Brasileiro - Uma Pesquisa Empírica Sobre a Utilidade da Informação Contábil. *R. Cont. Fin-University of Sao Paolo*, 24 (63), pp. 219-230, 2013.
- TER BOGT, H. J. Management accounting change and new public management in local government: a reassessment of ambitions and results-an institutionalist approach to

accounting change in the Dutch public sector. *Financial Accountability & Management*, 24(3), pp. 209-241, 2008.