



## **REVISTA AMBIENTE CONTÁBIL**

Universidade Federal do Rio Grande do Norte

ISSN 2176-9036

Vol. 17, n. 1, Jan./Jun., 2025

Sítios: <https://periodicos.ufrn.br/index.php/ambiente>

<http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/Ambiente>

Artigo recebido em: 25.07.2023. Revisado por pares em: 10.04.2024. Reformulado em: 27.05.2024. Avaliado pelo sistema double blind review.

DOI: 10.21680/2176-9036.2025v17n1ID33352

**Adoção do orçamento por competência no Brasil a partir de experiências comparadas dos EUA, Canadá, Reino Unido, Austrália e Nova Zelândia**

**Adoption of the budget by competence in Brazil based on comparative experiences in the USA, Canada, United Kingdom, Australia, and New Zealand**

**Adopción del presupuesto por devengo en Brasil basado en experiencias en EE.UU, Canadá, Reino Unido, Australia y Nueva Zelanda**

### **Autores**

#### **Andrew Pereira Gonçalves**

Contador. Universidade Federal do Ceará (UFC). Endereço: Av. da Universidade, 2431, Benfica, Fortaleza – CE, Cep. 60.020-180. Identificadores (ID):

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-3110-7965>

Lattes: <http://lattes.cnpq.br/0210848451672293>

E-mail: [andrew1.pereira@hotmail.com](mailto:andrew1.pereira@hotmail.com)

#### **Roberto Sérgio do Nascimento**

Doutor em Contabilidade. Contabilidade e Auditoria Públicas, Universidade Federal do Ceará (UFC). Endereço: Av. da Universidade, 2431, Benfica, Fortaleza – CE, Cep. 60.020-180, Tribunal de Contas da União (TCU), R. Barão de Aracati, 909, L2, Fortaleza -CE, Cep. 60115-081, Telefone: (85) 999845695. Identificadores (ID):

ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-8217-9267>

Lattes: <http://lattes.cnpq.br/1325557671064860>

E-mail: [robertosdn75@gmail.com](mailto:robertosdn75@gmail.com)

#### **Ricardo Viotto**

Mestre em Administração e Controladoria, Especialista em Direito Público Tributário e Advogado. Universidade Federal do Ceará (UFC). Endereço: Av. da Universidade, 2431, Benfica, Fortaleza – CE, Cep. 60.020-180, Telefone: (85) 999123026. Identificadores (ID):

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-0173-9195>

Lattes: <http://lattes.cnpq.br/8241614970722148>

E-mail: [ricardoviotto@yahoo.com](mailto:ricardoviotto@yahoo.com)

### Resumo

**Objetivo:** Analisar a viabilidade da adoção do orçamento por competência no Brasil.

**Metodologia:** Natureza qualitativa, exploratória, bibliográfica, documental e de análise de conteúdo, com a catalogação do material com base em atributos ambientais (comprometimento político, capital humano, sustentabilidade a longo prazo e política macroeconômica) e técnicos (depreciação e avaliação de ativos, despesa de capital, simetria entre relatórios, reconhecimento de benefícios e *accountability*). O trabalho possui natureza comparativa a partir das práticas adotadas nos EUA, Canadá, Reino Unido, Austrália, Nova Zelândia.

**Resultados:** Os exames dos atributos ambientais em comparação aos técnicos se mostraram mais homogêneos em referência aos países analisados. Identificou-se que os atributos técnicos foram os que se evidenciaram mais casuísticos, visando ao atendimento de situações específicas dos países participantes. No Brasil, caso a reforma fosse implementada, o estudo apontou os atributos relacionados à política macroeconômica (ambiental) e *accountability* (técnico) como sendo as mais favoráveis.

**Contribuições do Estudo:** Identificou-se que as experiências mais avançadas sobre orçamento por competência são oriundas de países de origem anglo-saxônica, cujos sistemas contábeis são convergentes com os utilizados pelas empresas. Neste sentido, espera-se que o trabalho possa contribuir para ampliação da discussão da sistemática, face a indicação de atributos ambientais e técnicos considerados facilitadores e/ou dificultadores do processo.

**Palavras-chave:** Orçamento por competência. *IPSAS*. Anglo-saxônico. Análise de conteúdo.

### Abstract

**Purpose:** Analyze the feasibility of adopting accrual budgeting in Brazil.

**Methodology:** Qualitative, exploratory, bibliographic, documentary, and content analysis nature, with material cataloging based on environmental attributes (political commitment, human capital, long-term sustainability, and macroeconomic policy) and technical attributes (depreciation and asset valuation, capital expenditure, symmetry between reporting, recognition of benefits and accountability). The work is comparative in nature based on experiences in the USA, Canada, United Kingdom, Australia, and New Zealand.

**Results:** Examinations of environmental attributes compared to technical ones proved to be more homogeneous in reference to the countries analyzed. It was identified that the technical attributes were those that were most casuistic, aiming to meet specific situations in the participating countries. In Brazil, if the reform were implemented here, the study pointed out the attributes of macroeconomic policy (environmental) and accountability (technical) as being favorable.

**Contributions of the Study:** It was identified that the most advanced experiences on accrual budgeting come from countries of Anglo-Saxon origin, whose accounting systems are convergent with those used by companies. In this sense, it is expected that the work can contribute to expanding the discussion of the systematics, with the indication of environmental and technical attributes that can be considered facilitators and/or hinderers of the process.

**Keywords:** Accrual budget. IPSAS. Anglo-Saxon. Content analysis.

### Resumen

**Objetivo:** Analizar la viabilidad de adoptar el presupuesto devengado en Brasil.

**Metodología:** Carácter cualitativo, exploratorio, bibliográfico, documental y de análisis de contenido, con la catalogación de materiales basada en atributos ambientales (compromiso político, capital humano, sostenibilidad a largo plazo y política macroeconómica) y atributos técnicos (depreciación y valoración de activos, gasto de capital, simetría entre informes, reconocimiento de beneficios y responsabilidad). El trabajo es de carácter comparativo basado en experiencias de Estados Unidos, Canadá, Reino Unido, Australia y Nueva Zelanda.

**Resultados:** Los exámenes de atributos ambientales en comparación con los técnicos resultaron ser más homogéneos en referencia a los países analizados. Se identificó que los atributos técnicos fueron los más casuísticos, buscando atender situaciones específicas de los países participantes. En Brasil, si la reforma se implementara aquí, el estudio señaló que los atributos de la política macroeconómica (ambiental) y la rendición de cuentas (técnica) serían favorables.

**Aportes del Estudio:** Se identificó que las experiencias más avanzadas en materia de presupuesto devengado provienen de países de origen anglosajón, cuyos sistemas contables son convergentes con los utilizados por las empresas. En este sentido, se espera que el trabajo pueda contribuir a ampliar la discusión de la sistemática, con la indicación de atributos ambientales y técnicos que pueden ser considerados facilitadores y/o obstaculizadores del proceso.

**Palabras clave:** Presupuesto de devengo. NICSP. Anglosajón. Análisis de contenido.

## 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, Ismajli, & Vokshi, 2021).

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

forma mais adequada a realidade das transações.

Na atualidade, pondera-se também a aplicação do regime de competência na 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 devido as dificuldades enfrentadas por eles voltadas para o registro e valorização de ativos, contabilização da depreciação e investimentos de capital etc. (OCDE, 2004).

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 (*Government Accountability Office* ([GAO], 2000; Pallot, 2001; Carlin & Guthrie, 2003; OCDE, 2004; Hoek, 2005). Há relatos que envolvem a Nova Zelândia, a partir de 1992, Reino Unido em 1994, seguidos por Suíça, Austrália, Canadá, Islândia, Países Baixos etc.

Há ainda informações da existência de uma significativa variação das características dos modelos adotados e sua implementação (Pollitt & Bouckaert, 2011; Liguori & Steccolini, 2018; Hyndman, Liguori, Meyer, Polzer, Seiwald, & Steccolini, 2019). De acordo com o GAO (GAO, 2000), os sistemas se diferenciaram sob os mais variados aspectos, desde a quais órgãos da Administração se aplicam, 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 de competência para fixar as despesas e prever as receitas, sob as quais se advoga uma série de vantagens e desvantagens. Dentre os aspectos positivos, destacam-se o aumento da transparência do custo dos serviços públicos, melhora da *accountability* pelos resultados operados, e como desvantagens, dificuldade na realização das estimativas contábeis, complexidade do processo de elaboração da peça orçamentária e diminuição do controle parlamentar sobre o orçamento (Nascimento, Gonçalves, Corrêa, Machado e Viotto, 2022).

Considerando tais atributos – positivos e negativos - o presente artigo possui como problema de pesquisa a seguinte pergunta: **há viabilidade técnica para a adoção do orçamento por competência no Brasil?** Sob este contexto, tem-se como objetivo geral analisar a viabilidade técnica da adoção do regime de competência para elaboração do orçamento público no país. Coube, ainda, de forma específica: a) revisar a literatura internacional acerca da adoção do orçamento por competência para elaboração da peça orçamentária; b) identificar os países de vanguarda na temática e pontuar os principais resultados alcançados com a 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 ampliar os estudos sobre o assunto e aprofundar as vertentes que cercam a temática, principalmente em países latino-americanos. Ademais, é importante desmistificar possíveis entraves para adoção da metodologia, de modo que o Brasil tenha condições de avaliar sua possível implementação ou não.

Por sua vez, no que concerne à estrutura metodológica, a pesquisa se caracteriza como de natureza qualitativa, exploratória e bibliográfica com uso da análise de conteúdo.

## 2 Revisão da Literatura

### 2.1 Modernização da Contabilidade Pública e adoção do Regime por Competência

Com o advento da *New Public Management* (NPM), a contabilidade pública tem passado por substancial transformação ao redor do mundo, notadamente no Brasil, com o advento do processo de convergência às normas internacionais de contabilidade (*International Public Sector Accounting Standards* - IPSAS). Iniciado em 2008, o novo modelo conta com o apoio do CFC e da STN e consistiu na convergência das IPSAS em normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público (NBC TSP); atualmente já se encontram convergidas 34 normas.

No setor público, o cerne da reforma consistiu na adoção de padrões da contabilidade internacional: regras de mensuração, formatação e inclusão de novas demonstrações contábeis, aumento do julgamento baseado em princípios e não em regras, e registros baseados sob a ótica patrimonial, ao invés da orçamentária, inclusive alteração do regime de contabilização das transações contábeis, de caixa, para competência.

Um dos estudos bastante referenciado na literatura internacional 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.

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 adequado o desempenho econômico no resultado do exercício (Cruvinel & Lima, 2011). As reformas capitaneadas pelos países, pós advento da NPM, alterou sensivelmente o registro das operações baseadas no 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 dessas alterações, são apontadas 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 (Blöndal, 2004; Bergmann, 2006; Hughes, 2007; Monsen, 2008).

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

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

Antes mesmo da adoção ou não de uma outra modalidade de regime junto ao orçamento público, 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 (Botelho & Lima, 2015; Rossi, Aversano, Christiaens, Vanhee, & Cauwenberge, 2015).

Assim, as pesquisas se apresentam em termos de atributos positivos e/ou negativos da ampliação do regime de competência para o orçamento. Nesse diapasão, Rogoff (1990) destaca em prol do processo a diminuição da assimetria de informação que beneficia os políticos, situação evidenciada por Barcellos e Nascimento (2020), no tocante à política fiscal nos períodos que antecedem às eleições.

Por sua vez, o exame de Blondal (2004) centra na ótica dos custos para tomada de decisão eis que melhora a gestão do capital e é capaz de deslocar o nível de atenção dos eleitores do curto prazo para o longo prazo. Para Jagalla, Becker e Weber (2011), a *accountability* resulta beneficiada, eis que o orçamento por competência proporciona uma análise mais eficiente do custo real das decisões estratégicas, permitindo, por exemplo, a medição do resultado do custo gerado pelas atividades governamentais, frente ao de terceirizar essas atividades.

De acordo com Monteiro e Gomes (2013), a adoção do regime de competência em matéria orçamentária é capaz de possibilitar um maior aumento da transparência do custo dos serviços públicos, alocar despesas para a manutenção de ativos públicos e identificar melhor contingências que serão pagas no futuro. Não obstante, destacaram um aumento das estimativas contábeis no orçamento, bem como redução do controle parlamentar sobre o documento em razão da diminuição do entendimento dele.

Para Carnegie e West (2013), a adoção do regime de competência no âmbito do setor público, seria necessário modificá-lo e reforçá-lo de modo a atender exigências específicas do setor público. Assim, fundamental o esforço da IFAC em difundir o regime de competência para a contabilidade patrimonial (*IPSAS 1*), ao mesmo tempo que permitiu que em termos de informação orçamentária, os países poderiam escolher que regime adotar - se caixa ou competência (*IPSAS 24*).

A seu turno, Botelho e Lima (2015) lembram que o regime de competência, caso aplicado também em questões orçamentárias, se adequaria 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. Neste mesmo sentido, Cekodhima (2016) avalia que este tipo de regime proporciona informação mais detalhada, tanto para a compreensão de decisões anteriores, quanto para a tomada de novas, fornecendo informações que até então não seriam conhecidas sobre o modelo anterior.

Na linha de aspectos favoráveis, Dabbicco e Mattei (2021) observam que a adoção do regime de competência junto à peça orçamentária proporciona uma maior conformidade e controle sobre as despesas no intuito de promover a adequada avaliação do desempenho público, bem como o aumento da responsabilidade e transparência fiscal. Os autores destacaram para o sucesso da mudança, a necessidade de alto conhecimento técnico, a geração de número maior de controles e a necessidade de orçamentação setorial.

A seu turno, Ismaili *et. al* (2021) destacaram 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, evidenciaram os custos de se reformar os sistemas orçamentários vigentes, notadamente, a estrutura do orçamento, de programa para desempenho, além da dificuldade de mensuração e avaliação de ativos como destacado por Cekodhima (2016).

## 2.2 Adoção do orçamento por competência em alguns países anglo-saxônicos: as experiências dos EUA, Canadá, Austrália e Nova Zelândia

A implementação do chamado orçamento por competência tem se mostrado um grande desafio para os países, como se percebe de aspectos levantados pela OCDE (2017). A IFAC, embora oriente a adoção da IPSAS 24, que trata da apresentação das informações orçamentárias nas demonstrações contábeis, admite a coexistência do regime de caixa para questões orçamentárias e do regime de competência para as demais demonstrações contábeis.

Ainda de acordo com a IFAC e o *Chartered Institute of Public Finance and Accountance (IFAC & CIPFA, 2018)*, a maioria dos países da OCDE enfrentou 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 orçamentários consolidados. Tais atributos podem ser reunidos em termos de características sociais, normativas e jurídicas que, uma vez existentes, podem alavancar a adoção do orçamento por competência, indo ao encontro do exame realizado por Lüder (1992) sobre os sistemas contábeis à luz da teoria da contingência.

Assim, países com níveis de transparência, *accountability* e controle social mais desenvolvidos tendem a buscar o aprimoramento desses mecanismos e reforçar outros com idênticos atributos (característica social). No que concerne ao ambiente normativo, ele deve ser aprimorado por leis orçamentárias específicas e adoções de padrões de contabilidade internacional que busquem garantir elevados padrões de comparabilidade, com vistas a se aproximar da consistência dos registros realizados (característica normativa). Já o aspecto jurídico, está associado ao reconhecimento do princípio da competência como lastro da contabilidade pública, de modo que a evidenciação das receitas e despesas seja realizada em razão da ocorrência do fato gerador que, por sua vez, enfatiza o processo de prestação de contas e auditoria das contas públicas (característica jurídica).

Considerando tais características, Ijeoma e Oghoghomeh (2014) adicionam aspectos pontuais que surgem quando da implantação do regime de competência. Um deles se referem a identificação de bens públicos como um problema na utilização do regime de competência, uma vez que o acompanhamento dos bens de capital é de extrema importância para o efetivo controle do déficit ou superávit do orçamento. A inexistência de critérios pontuais para avaliação dos bens de capital pode acarretar vendas subavaliadas desses ativos, reduzindo o déficit orçamentário, deixando espaço para a contabilidade criativa dos governos, mesmo com a utilização do regime de competência (Monteiro & Gomes, 2013).

Seguindo a mesma linha de raciocínio, a IFAC (2007) aponta uma série de situações associadas aos bens de capital nos Estados Unidos, sendo o seu efetivo controle e uma concreta infraestrutura de depreciação, os principais deles. Esse contexto foi agravado pela complexidade de avaliação desses bens no setor público, exigindo dos governos uma definição precisa à respeito, tanto da estratégia de avaliação, quanto da vida útil para o cálculo de depreciação do bem, uma vez que ela ganha evidência no orçamento público que utiliza o regime de competência como modelo (Diamond, 2006).

Autores como Dabbico e Mattei (2021) 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 (2016), um dos resultados mais significativos da reforma abraçada pela Austrália foi a possibilidade de os órgãos reterem fluxos

de caixa para utilização em orçamentos futuros, uma vez que passaram a ser financiados por custos não monetários (Blondal, 2004).

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

Para Dabbico e Mattei (2021), esse posterior esforço do Reino Unido se deve ao fato de o governo não ter tido o objetivo inicial de substituir a contabilidade baseada em caixa, e sim, antes, complementá-la com contas consolidadas. Assim, posteriormente, se fez necessário unificar seu plano plurianual em uma base de competência para obter um ponto de partida em comum que garanta um conjunto de contas uniformes utilizadas no orçamento (Jones & Caruana, 2015).

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

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.

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

Na mesma linha de aplicação do orçamento por competência em nível departamental da Nova Zelândia, a Austrália conseguiu resultados positivos nos seus custos de execução e de programa. Um estudo realizado por Francesco (2016) apontou que as dotações orçamentárias com base no regime de competência trouxeram um novo arranjo para as despesas do país, contudo, o modelo adotado pelo país tenderia a inflar os custos totais dos departamentos na contabilidade pública, sendo inviável sua comparação com o setor privado (Carlin, 2005).

No caso específico do Reino Unido, Dabbico e Mattei (2021) esclarecem que a abordagem do regime de competência no país, foi criada na intenção de identificar os custos dos departamentos governamentais, ligando-os ao desempenho destes, para assim promover políticas estratégicas. Jones *et al.* (2013) informam que o Tesouro do Reino Unido dispõe de uma base de dados que reúne informações orçamentárias de todos os departamentos governamentais.

Já no Canadá, de acordo com Sterck e Scheers (2006), a adoção do orçamento por competência 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) identificou que os órgãos com maior necessidade de ativos são os principais afetados com a reforma para o regime de competência. A seguir, evidenciam-se estudos sobre a temática localizados nos últimos 20 anos.

### Tabela 1

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

País	Autor	Nº de estudos
Estados Unidos	GAO (2000); Sterck e Scheers; (2006); Lu, Mohr e Ho (2015)	03
Nova Zelândia	Pallot (2001); Marti (2006); Cortes (2006); Sterck e Scheers; (2006); Marti (2013); OCDE (2015)	06
Australia	Carlin e Guthrie (2003); Cortes (2006); Sterck e Scheers; (2006); Marti (2013); Sterck (2007); OCDE (2015)	06
Reino Unido	Likierman (2003); Marti (2006); Cortes (2006); Sterck e Scheers (2006); Marti (2013)	05
Alemanha	Hoek (2005); Jones e Lüder (2011)	02
Suécia	Martí (2006); Sterck (2007); Sterck e Scheers (2006)	03
Canadá	Sterck e Scheers (2006); Department of Finance (2007); Solomon e Stone (2012); Sterck (2007); OCDE (2015)	05
Países Baixos (Holanda)	Sterck e Scheers (2006); Sterck (2007)	02
Total		32

Fonte: Dados da pesquisa.

### 3 Procedimentos Metodológicos

Quanto aos objetivos, a presente pesquisa foi caracterizada como exploratória. Segundo Bonin (2012), pesquisas exploratórias se caracterizam 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 que utilizou os seguintes termos de pesquisa: *performance budgeting*, *accrual budgeting*, *public budgeting* e *public accounting reforms*. Nos artigos foi considerado o tratamento analítico dos materiais no tocante à transição dos seus orçamentos do regime de caixa ou caixa modificado para o de competência, considerando-se este último o mais avançado em diversos sites (*Spell*, *Scopus*, *Science direct* e na biblioteca digital brasileira de teses e dissertações – BDTD). Em relação aos documentos oficiais, realizou-se a pesquisa nos sites dos ministérios da fazenda (finanças, economia e tesouro) dos governos dos EUA ([www.treasury.gov](http://www.treasury.gov)), Canadá (<https://www.canada.ca/en/department-finance.html>), Reino Unido (<https://www.gov.uk/government/organisations/hm-treasury>), Nova Zelândia ([www.treasury.govt.nz](http://www.treasury.govt.nz)) e Austrália ([www.treasury.gov.au](http://www.treasury.gov.au)), utilizando-se os mesmos termos de pesquisa empregados na busca dos artigos científicos. Neles, foram considerados relatórios e orientações oficiais produzidos.

No que se refere à natureza, foi classificada como qualitativa. Prodanov e Freitas (2013) afirmam que pesquisas dessa natureza não possuem enfoque na utilização de métodos quantitativos e sim na interpretação e atribuição de significados aos fenômenos. Em razão disto,

o presente trabalho buscou esboçar uma perspectiva futura, a partir de experiências passadas, que possam lançar luzes sobre os impactos gerados na contabilização do orçamento a partir do regime de competência.

Para a compreensão dos textos selecionados, optou-se pela análise de conteúdo, considerada por Bauer (2018) como uma metodologia de pesquisa qualitativa, que é dividida em pré-análise, exploração do material e categorização (codificação), e tratamento dos resultados, inferências e resultados.

Na fase inicial de pré-análise e considerando o conteúdo oriundo de documentos oficiais e estudos internacionais, os materiais selecionados foram revisados em termos de literatura, descrição do modelo adotado e países que o implementaram. Esta fase serviu para a realização da categorização do material levantado, visto que foi estabelecido um período dos últimos 10 anos em referência a eles (publicações acadêmicas e relatórios internacionais).

Na fase seguinte, de exploração do material, foi realizada a codificação dos objetos de estudo em consonância com o objetivo geral delineado, de forma a identificar práticas similares de adoção do orçamento por competência em contraposição àquelas consideradas diferentes entre os países. Esta prática possibilitou a organização do material em termos de aspectos ambientais (comprometimento político, capital humano, sustentabilidade a longo prazo e política macroeconômica) e técnicos (depreciação e avaliação de ativos, despesa de capital, simetria entre relatórios e reconhecimento de benefícios, *accountability*) que favoreceram ou não a adoção do orçamento por competência. Este exame possibilitou também a identificação dos países a serem estudados (EUA, Canadá, Reino Unido, Austrália e Nova Zelândia), eis que a quantidade de estudos/documentos foi considerada decisiva no processo de seleção dos participantes.

Por último, o tratamento dos resultados consiste no exame contido no item análise e discussão (próximo tópico), tendo por referência os critérios anteriormente identificados (ambientais e técnicos). Nesta etapa, busca-se confrontar as experiências dos participantes com a realidade brasileira frente aos avanços logrados no país pós implementação das IPSAS convergidas em NBCASP.

Segundo a IFAC (2018), 70% das 150 jurisdições (países) analisadas apresentam a sua contabilidade registrada com base do regime de competência ou em situação de transição para este regime. Contudo, são poucas as experiências quando envolve a utilização do chamado orçamento por competência. Dentre os países selecionados, dez possuem o inglês como língua oficial, sendo que os participantes da pesquisa possuem significativa contribuição acadêmica na vanguarda do processo de convergência aos padrões contábeis internacionais do setor público, principalmente no que concerne à aplicação dessa modalidade orçamentária.

Conquanto haja uma variedade de elementos culturais e econômicos por parte dos participantes em comparação à realidade brasileira, a identificação das práticas adotadas por eles é considerada salutar como uma forma de uma eventual adoção das regras no futuro. Argumenta-se em sentido positivo que eles podem funcionar como benchmarking por serem avançados em termos de sistema contábil, mais próximos das empresas. Ademais, vislumbra-se como vantagem a localização deles em três continentes distintos (América, Europa e Oceania), o que reforça as experiências demonstradas e eventual propagação dos resultados em termos globais.

Considerando os países selecionados, a pesquisa revelou a seguinte situação sobre a adoção do regime de competência a qual merece ser pontuada:

**Tabela 2***Relação dos países analisados e estrutura do regime contábil utilizado*

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

**Fonte:** *Dados da pesquisa.*

#### 4 Resultados e Análises

De antemão, evidenciou-se que a pesquisa do material bibliográfico e documental são complementares entre si; enquanto os primeiros defendem a adoção do orçamento de competência sob o prisma dos avanços da NPM, os relatos oficiais evidenciam situações pontuais que destacam as dificuldades enfrentadas, assim como os arranjos adotados.

Neste sentido, ambos possibilitaram a identificação de conjunto de atributos utilizados que, devido à similaridade de temas, foram classificados em termos de aspectos ambientais (tabela 3) e técnicos (tabela 4):

**Tabela 3***Aspectos ambientais*

1. Comprometimento Político	
Estados Unidos	O orçamento é 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.
Canadá	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	Buscou ampliar a responsabilização do governo perante o parlamento; medo inicial por parte dos parlamentares e posterior aferição 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.
Nova Zelândia	A fraqueza dos controles parlamentares frente ao papel do executivo foi um dos fatores de sucesso para as reformas realizadas.
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.
Reino Unido	Não observado.
Austrália	Dificuldade de entender o orçamento por competência.
Nova Zelândia	Executivos departamentais passaram a ter responsabilidades pela obtenção de resultados com contrato de 5 anos.
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.
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> .
Nova Zelândia	Alavancou a qualidade da política fiscal do país.

**Fonte:** dados da pesquisa.

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 1 - 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. 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.

No entanto, embora o ambiente de crise seja favorável para a aferição política frente à reforma, existem preocupações com relação às diferenças estruturais dos governos analisados. Isso ocorre porque as experiências mais exitosas com a reforma do orçamento por competência foram observadas em países de monarquias parlamentaristas, de língua inglesa e baseados no *Common Law*, como é o caso da Nova Zelândia, Austrália e 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.

Em relação ao Brasil, conquanto o regime de governo seja diverso – república federativa - a percepção em referência ao poder legislativo brasileiro não é necessariamente de aversão às reformas necessárias, mas da importância que este poder dá a elas. Um bom exemplo disso, refere-se que até os dias atuais o projeto de modernização da Lei 4320/64, que em parte contém aspectos relacionados à modernização da contabilidade orçamentária e patrimonial do país, ainda se encontra em tramitação na Câmara dos Deputados, passados mais de 14 anos da proposta inicial apresentada no Senado Federal.

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. A ineficiência técnica do legislador é um ponto preocupante e que atrasa ainda mais eventual interesse pelo orçamento por competência, como o que ocorre no Parlamento do Canadá que analisa as dotações orçamentárias com base em caixa, justamente pela dificuldade de compreensão em relação às rubricas discutidas no orçamento por competência. No que concerne ao Brasil, não se identificou realidade destoante às relatadas nos países analisados, mesmo porque somente em 2008 foi iniciado o processo de convergência da contabilidade pública às normas internacionais, tornado obrigatório a partir de 2015. Não obstante a adoção do princípio de competência seja cogente em todo o território nacional, dificuldades no tocante ao conhecimento das normas em si, conversão das informações

tributárias à contabilidade patrimonial e o pouco envolvimento dos tribunais de contas no processo ainda são uma realidade no país.

Para o 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 torna 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.

No Brasil, a visão de curto prazo, igualmente, opera em sentido contrário às reformas necessárias, tendo em vista o imediatismo vigente no país pela busca de resultados presentes, sendo o orçamento público a principal fonte de informação das quantias a serem utilizadas. Os relatos colhidos apontam para as mais diversas questões, dentre elas a complexidade da contabilização dos bens de capital (IFAC, 2007; Diamond, 2006), implicações diretas na política orçamentária, gestão financeira e apresentação de relatórios (Jones et al, 2013; Newberry, 2014), o que evidencia o caráter desafiador das mudanças caso venham a ser implementadas no país.

Esses fatores observados de forma individual ensaiam qual pode ser a política macroeconômica (atributo 4) de cada país. 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 por meio 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. A utilização desse aspecto, inclusive, foi a solução adotada pelo Canadá para pôr em marcha a reforma que lá ocorreu de forma parcial (Serck e Scheers, 2006), o que poderia ser uma boa ideia a ser adotada no Brasil, dados os avanços da solidez das informações fiscais no Brasil.

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. 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 social-democratas ou mais à esquerda, tendem a enfrentar uma barreira macroeconômica quase natural ao ampliar o debate para a reforma do seu orçamento público. Diferentemente 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 orçamentária para a base por competência.

Em sentido contrário ao presente relato, os avanços evidenciados pela STN aqui no Brasil têm demonstrado que a rotatividade dos partidos (esquerda, direita ou centro) no poder não tem sido um impeditivo para o avanço da reforma do sistema contábil público brasileiro. No que se referem aos aspectos infralegislativos e que não dependem da aprovação/alteração de arcabouço legal, tanto o CFC, quanto a STN têm adotado esforços conjuntos, revelando-se positiva a experiência observada da produção de normas por estes órgãos, sendo os maiores entraves aqueles que efetivamente dependem do Legislativo Federal.

A seguir, apresentam-se as principais características técnicas identificadas (Tabela 4):

**Tabela 4**

*Aspectos técnicos*

<b>1. Depreciação e Avaliação de Ativos.</b>	
Estados Unidos	Diminui o controle e aumenta a incerteza das estimativas orçamentárias.
Canadá	Orçamento por competência, inicialmente, sem considerar a depreciação dos ativos.
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	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	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.
<b>2. Despesa de Capital</b>	
Estados Unidos	Reduziu o controle parlamentar da despesa de capital; menor limite orçamentário como tentativa de manter o controle parlamentar.
Canadá	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.
<b>3. Simetria entre relatórios</b>	
Estados Unidos	Dificuldade na centralização dos relatórios, tendo em vista a complexidade dos regimes utilizados.
Canadá	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.
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	Os relatórios patrimoniais, financeiros e orçamentários são produzidos e apresentados sobre a mesma base por competência sem necessidade de reconciliação.
<b>4. Reconhecimento de benefícios</b>	
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.
Canadá	Benefícios trabalhistas, pensões, pagamentos de férias e licenças foram as primeiras rubricas consideradas 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.

### 5. *Accountability*

Estados Unidos	Melhoria na informação sobre os custos aos tomadores de decisão e melhor disciplina para a execução do orçamento.
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.
Reino Unido	Ampliou a transparência a 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. A
Nova Zelândia	Melhorou a informação sobre os custos aos tomadores de decisão e melhor disciplina para a execução do orçamento.

**Fonte:** dados da pesquisa.

O exame das informações trazidas na tabela 4 demonstra que a depreciação dos ativos governamentais (atributo 1) é uma das principais barreiras técnicas enfrentadas pelos países analisados. 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. Nesta mesma linha, muito oportuna a análise do Tesouro Britânico (HM Treasury, 2019) para a amplitude dos aspectos inseridos na reforma deles, em termos de questões orçamentárias (custo de servidores, aposentadorias e treinamentos, despesas correntes com alojamentos, serviços de escritório e depreciação).

Em relação ao Brasil, somente com o advento do processo de convergência é que se iniciou a preocupação com a evidenciação do patrimônio público, notadamente, depreciação e avaliação de ativos, o que representa um grande desafio neste aspecto caso fosse implementado o orçamento por competência (Ribeiro, Vale, Souza, & Ferreira, 2020). Quanto à solução encontrada para os registros dos bens de capital, - com base no custo total dos resultados a serem alcançados pelos departamentos que passariam a considerar os custos de depreciação -, entende-se que tal alternativa seria um risco caso fosse aplicado no Brasil, pois atribui às instituições públicas uma autonomia sobre o orçamento que dificultaria o rastreamento da realização da despesa de capital.

O atributo 3 – simetria entre relatórios - é considerado por diversos autores (Botelho e Lima, 2015; Cekodhima, 2016; Dabbicco e Mattei, 2021 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. No Brasil, entende-se que o país possui capacidade de tornar adequado seus relatórios financeiros, embora necessite de ajustes legais face o processo de convergência internacional.

Assim como a depreciação, o atributo 4 – reconhecimento de benefícios - é uma das principais diferenças entre 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 Brasil, propugna-se que seria preciso discutir, não só o impacto dos benefícios mencionados nas experiências relatadas, mas também ampliar profundamente a discussão sobre a seguridade social no orçamento do país, cujas despesas se mostram crescentes.

Por fim, em referência ao atributo 5 – *accountability* – considerou-se que 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 nas tabelas 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. No país, apresenta-se como a principal vantagem da introdução do orçamento por competência entre os países analisados. Isto ocorreria devido aos contínuos avanços brasileiros em termos de transparência e acesso à informação desde a promulgação da Constituição de 1988, que facilitam a prestação de contas dos fundos públicos.

## 5 Considerações Finais

O presente trabalho teve como foco principal analisar a viabilidade da adoção do orçamento por competência no Brasil. Pormenorizadamente, objetivou-se, com base na revisão da literatura internacional e documental, identificar países de vanguarda que adotaram o orçamento por competência e eventuais barreiras do processo de implantação do orçamento por competência, caso fosse adotado no Brasil.

A pesquisa trabalhou cinco países de língua anglo-saxônica (Estados Unidos, Canadá, Reino Unido, Austrália e Nova Zelândia) em comparação ao Brasil, que possuem realidades sociais e políticas adversas da brasileira, mas do ponto de vista técnico, possuem características similares por tratarem a prática contábil com relevância frente à gestão administrativa.

Como principais vantagens da adoção do orçamento por competência, identificaram-se o aumento dos níveis de transparência, *accountability* e controle social. Segundo seus defensores, ao se controlar a variação do ativo e passivo na mesma base do orçamento, os gestores públicos teriam ampliada sua visão para tomada de decisão para períodos futuros além daqueles a que se referem à previsão das receitas e despesas.

A realização do exame tomou por base a categorização das experiências dos países selecionados em termos de atributos ambientais e técnicos. O primeiro se referiu em saber se o ambiente para implantação do orçamento por competência seria propício em termos de comprometimento político, capital humano, sustentabilidade a longo prazo e política macroeconômica; enquanto o segundo, buscou identificar condições técnicas referentes à depreciação e avaliação de ativos, despesa de capital, simetria entre relatórios, reconhecimento de benefícios e *accountability* para adoção das alterações propostas.

De maneira geral, evidenciou-se que os atributos ambientais se mostraram mais homogêneos em termos de resultados entre os países analisados, quando em comparação ao aspecto técnico, mais heterogêneo.

Parametrizadas as experiências realizadas, analisou-se a possibilidade de elas serem transpostas à realidade brasileira.

Sob o aspecto ambiental, as evidências apontaram para semelhanças com a situação brasileira. Mencionou-se para a ocorrência de possíveis barreiras relacionadas à falta de comprometimento dos atores políticos, qualificação do capital humano e sustentabilidade de longo prazo, porém, com aspecto favorável ao atributo política macroeconômica. Argumentou-se que no Brasil o ambiente não é propício a reformas estruturantes, há pouca compreensão das

benesses da aplicação do regime de competência no setor público e tendência a considerar mais os resultados de curto prazo do que a longo prazo.

Em referência ao aspecto técnico, observou-se que os países não possuem práticas uniformes para problemas semelhantes, a exemplo da contabilização da depreciação e avaliação de ativos, e do registro das despesas de capital, apesar de possuírem sistemas contábeis públicos consolidados. No Brasil, a principal dificuldade decorreria justamente disto, ou seja, o processo de convergência às normas internacionais do setor público não se encontra concluído e, por conseguinte, os pressupostos das novas normas não se encontram completamente internalizados. Assim, seria normal haver resistência à mudança de espectro da mudança para o campo da geração do orçamento público, a exemplo do reconhecimento de ativos e passivos durante a sua geração e necessidade do registro de despesas não financeiras.

Como principal limitação foi identificada a pouca discussão do assunto, mesmo com a implementação do processo de internacionalização da contabilidade pública ao redor do mundo. Outro aspecto dificultador aos olhos da pesquisa residiu na multiplicidade de soluções técnicas para aspectos semelhantes, inclusive com a adoção de medidas parciais a depender do país analisado, o que evidenciou a falta de coesão entre elas.

Como sugestões para pesquisas futuras, propõe-se a ampliação da investigação para países de origem latina dadas as particularidades inerentes dos modelos de contabilidade por eles adotados, sobretudo, no que concerne à formação profissional. Tais modelos poderiam fornecer soluções para os aspectos técnicos que se mostraram diversos entre os países participantes do estudo.

## Referências

- Barcellos, C. V., & Nascimento, R. S. do. (2020). Despesa Pública e ciclos políticos orçamentários: análise da utilização política das leis orçamentárias em processos eleitorais. *Anais do XXIII Seminários em Administração*, FEAUSP, São Paulo, SP, Brasil.
- Bergmann, A. (2006). Do Accounting Standards Matter If the Reporting Entity Already Applies Accrual Accounting? Lessons from the city of Kloten case. *Public Fundo Digest*, 47-54.
- Blondal, J. (2004). Issues in accrual budgeting. *OECD Journal on Budgeting*, 4(1), 103-119.
- Botelho, B. C., & Lima, D. V. (2015). Experiências internacionais e desafios dos governos dos países na transição da contabilidade pública para o regime de competência. *Revista Evidenciação Contábil & Finanças*, 3(3), 68-83. <https://doi.org/10.2139/ssrn.2857565>
- Carlin, T. M. (2005). Debating the impact of accrual accounting and reporting in the public. *Financial Accountability & Management*, 21(3), 309-336. <https://doi.org/10.1111/j.0267-4424.2005.00223.x>
- Carlin, T.M., & Guthrie, J. (2003). Accrual output-based budgeting systems in Australia the rhetoric-reality gap. *Public Management Review*, 5(2), 145-162. <https://doi.org/10.2139/ssrn.1362148>
- Carnegie, G. D., & West, B. P. (2013). How well does accrual accounting fit the public sector? *Australian Journal of Public Administration*, 62(2), 83-86. <https://doi.org/10.1111/1467-8497.00327>
- Cekodhima, A. (2016). 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.

Cortes, J. L. (2006). The international situation vis-à-vis the adoption of accrual budgeting. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 18(1), 1-16. <https://doi.org/10.1108/JPBAFM-18-01-2006-B001>

Cruvinel, D. P., & Lima, D. V. (2011). 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*, 5(3), 69-85. <https://doi.org/10.17524/repec.v5i3.185>

Dabbico, G., & Mattei, G. (2021). The reconciliation of budgeting with financial reporting: A comparative study of Italy and the UK. *Public Money & Management*, 41(2), 127-137. <https://doi.org/10.1080/09540962.2019.1708059>

Department of Finance. (2007). Accrual Based Budgeting. Recuperado de [https://www.gov.nu.ca/sites/default/files/files/Finance/Budgets/2007-08%20Budgets/0708\\_AccrualBasedBudgeting.pdf#:~:text=Accrual%20based%20budgeting%20is%20an%20approach%20to%20budget,when%20the%20activity%20causing%20the%20transaction%20takes%20place](https://www.gov.nu.ca/sites/default/files/files/Finance/Budgets/2007-08%20Budgets/0708_AccrualBasedBudgeting.pdf#:~:text=Accrual%20based%20budgeting%20is%20an%20approach%20to%20budget,when%20the%20activity%20causing%20the%20transaction%20takes%20place)

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

Dutra, T. A. G. L., & Jesus, M. A. J. (2012). Adoção do regime de competência e convergência com as normas internacionais na contabilidade pública: um estudo comparado entre Brasil e países desenvolvidos da OCDE. In: *Anais do Encontro AECA*, 15.

Francesco, M. D. (2016). Rules and flexibility in public budgeting: the case of budget modernisation in Australia. *Australian Journal of Public Administration*, 75(2), 236-248. <https://doi.org/10.1111/1467-8500.12156>

Government Accountability Office (2000). *Accrual Budgeting: Experiences of other nations and implications for the United States*. Washington DC: GAO.

HM Treasury. (2019). *Consolidated budgeting guidance from 2019–20*. London: HM Treasury.

Hoek, M. P. V. D. (2005). From Cash to Accrual Budgeting and Accounting in the Public Sector: The Dutch Experience. *Public Budgeting & Finance*, 25(1), 32-45. <https://doi.org/10.1111/j.0275-1100.2005.00353.x>

Hughes, J. (2007). A Stepwise Approach to Transition from a Cash, Modified Cash, Or Modified Accrual Basis of Accounting to a Full Accrual Basis for Developing Countries. Fund Public Digest. *The International consortium on Governmental Financial Management*, 7(1), 53-58.

Hyndman, N., Liguori, M., Meyer, R. E., Polzer, T., Seiwald, J., & Steccolini, I. (2019). Justifying Public Sector Accounting Change from the Inside: Ex-post Reflections from Three Countries. *Abacus*, 55(3), 582-609. <http://dx.doi.org/10.1111/abac.12168>

Ijeoma, N., & Oghoghomeh, T. (2014). Adoption of international public sector accounting standards in Nigeria: expectations, benefits, and challenges. *Journal of Investment and Management*, 3(21), 21-29. <http://dx.doi.org/10.11648/j.jim.20140301.13>

- International Federation of Accountants and Chartered Institute of Public Finance and Accountance. (2018). *International public sector financial accountability index: 2018 Status Report*. New York: International Federation of Accountants.
- International Federation of Accountants. (2007). *Leading the global profession thirty years of progress*. New York: International Federation of Accountants.
- International Federation of Accountants. (2011). *Transition to the accrual basis of accounting: Guidance for governments and government entities*. New York: IFAC Public Sector Committee.
- Ismaili, A., Ismajli, H., & Vokshi, N. (2021). The importance and challenges of the implementation of IPSAS accrual basis to the public sector: the case of Kosovo. *Accounting*, 7(5), 1109-1118. <http://dx.doi.org/10.5267/j.ac.2021.2.028>
- Jagalla, T., Becker, S. D., & Weber, J. (2011). A taxonomy of the perceived benefits of accrual accounting and budgeting: evidence from German States. *Financial Accountability & Management*, 27(2), 134-165. <https://doi.org/10.1111/j.1468-0408.2011.00520.x>
- Jones, R., & Caruana, J. (2015). Public sector accounting and auditing in the United Kingdom. In: Bruca, I., Caperchione, E., Cohen, S., Rossi, F. M. (org.). *Public sector accounting and auditing in Europe*. London: Governance and Public Management.
- Jones, R., & Lüder, K. (2011). The federal government of germany's circumspection concerning accrual budgeting and accounting. *Public Money & Management*, 31(4), 265-270. <https://doi.org/10.1080/09540962.2011.586237>
- Jones, R., Lande, E., Lüder, K., & Portal, M. (2013). A comparison of budgeting and accounting reforms in the national governments of France, Germany, the UK, and the US. *Financial Accountability & Management*, 29(4), 419-441. <https://doi.org/10.1111/faam.12022>
- Liguori, M., & Steccolini, I. (2018). The power of language in legitimating public-sector reforms: When politicians talk accounting. *The British Accounting Review*, 50(2), 161-173. <https://doi.org/10.1016/j.bar.2017.09.006>
- Likierman, A. (2003). Planning and Controlling UK Public Expenditure on a Resource Basis. *Public Money & Management*, 23(1), 45-50. Recuperado de <https://ssrn.com/abstract=381678>.
- Lu, E. Y., Mohr, Z., & Ho, A. T-K. (2015). Taking stock assessing and improving performance budgeting theory and practice. *Public Performance & Management Review*, 38(3), 426-458. <https://doi.org/10.1080/15309576.2015.1006470>
- Lüder, K. G. (1992). A Contingency model of governmental accounting innovations in the political-administrative environment. *Research in Governmental and Nonprofit Accounting*, 7, 99-127.
- Martí, C. (2006). Accrual Budgeting: Accounting Treatment of Key Public Sector Items and Implications for Fiscal Policy. *Public Budgeting & Finance*, 26(2), 45-65. <http://dx.doi.org/10.1111/j.1540-5850.2006.00846.x>
- Martí, C. (2013). Performance Budgeting and Accrual Budgeting: A study of the United Kingdom, Australia, and New Zealand. *Public Performance & Management Review*, 37 (1), 33-58. <https://doi.org/10.2753/PMR1530-9576370102>

- Monsen, N. (2008). Cameral Accounting as an Alternative to Accrual Accounting. *Fund Public Digest. The International consortium on Governmental Financial Management*, 8(1), 51-60.
- Monteiro, R. P., & Gomes, R. C. (2013). Experiências internacionais com o orçamento público por regime de competência. *Revista Contabilidade Financeira*, 24(62), 103-112. <https://doi.org/10.1590/S1519-70772013000200002>
- Nascimento, R. S. do, Gonçalves, A. P., Corrêa, D. M. M. C., Machado, M. V., & Viotto, R. Dificuldades na Adoção do Orçamento por Competência no Brasil: Estudo Comparativo a partir de Experiências em Países Anglo-saxônicos. (2022). *XI Prêmio SOF de Monografias*, Tema 2 Inovação e Orçamento Público. Brasília-DF.
- Nassif, A. (2015). As armadilhas do tripé da política macroeconômica brasileira. *Revista de Economia Política*, 35(3), 426-443. <https://doi.org/10.1590/0101-31572015v35n03a03>
- Newberry, S. (2014). The use of accrual accounting in New Zealand's central government: second thoughts. *Accounting, Economics and Law*, 4(3), 283-297. <https://doi.org/10.1515/ael-2014-0003>
- Organization for Economic Co-operation and Development. (2004). *Issues in Accrual Budgeting*. Paris: OECD Publishing, 4(1), 103-119. Recuperado de <https://www.oecd.org/gov/budgeting/42187939.pdf>
- Organization for Economic Co-operation and Development. (2015). *Time to look again at accrual budgeting*, 2014(3), 113-129. <https://doi.org/10.1787/budget-14-5jrw6591hj6c>
- Organization for Economic Co-operation and Development. (2017). *Accrual practices and reform experiences in OECD countries*. Paris: OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264270572-en>
- Pallot, J. (2001). A decade in review: New Zealand's experience with resource accounting and budgeting. *Financial Accountabiltiy & Management*, 17(4), 383-400. <https://doi.org/10.1111/1468-0408.00140>
- Pollitt, C., & Bouckaert, G. (2011). *Public Sector Reform: A Comparative Analysis – New Public Management, Governance, and the Neo-Weberian State* (3rd ed.). Oxford, UK: Oxford University Press.
- Ribeiro, J. S., Vale, R. P. do., Souza, V. H. G. de., & Ferreira, M. M. (2020). 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.
- Rogoff, K. (1990). Equilibrium political budget cycles. *The American Economic Review*, 80(1), 21-36.
- Rossi, F. M., Aversano, N., Christiaens, J., Vanhee, C., & Cauwenberge, P. V. (2015). The effect of IPSAS on reforming government financial reporting: an international comparison. *International Review of Administrative Sciences*, 81(1), 158-177. <https://doi.org/10.1177/0020852314546580>
- Solomon, B., & Stone, C. (2012). Accrual budgeting and defense funding: theory and simulations. *Defense and Peace Economics*, 24(3), 211-227. <https://doi.org/10.1080/10242694.2012.691200>

Sousa, R. G., Vasconcelos, A. F., Caneca, R. L., & Niyama, J. K. (2013). O regime de competência no setor público brasileiro: uma pesquisa empírica sobre a utilidade da informação contábil. *Revista de Contabilidade e Finanças*, 24(63), 219-230.  
<https://doi.org/10.1590/S1519-70772013000300005>

Sterck, M. (2007). The impact of performance budgeting on the role of the legislature: a four-country study. *International Review of Administrative Sciences*, 73(2), 189-203.  
<https://doi.org/10.1177/0020852307077960>

Sterck, M., & Scheers, B. (2006). Trends in Performance Budgeting in Seven OECD countries. *Public Performance & Management Review*, 30(1), 47-72.  
<https://doi.org/10.2753/PMR1530-9576300103>