

**FUNDAÇÃO INSTITUTO CAPIXABA DE PESQUISAS EM
CONTABILIDADE, ECONOMIA E FINANÇAS – FUCAPE**

FABRICIO GUSTAVO HERBEST

**REGIME DE COMPETÊNCIA NO SETOR PÚBLICO: a experiência de
implementação em diversos países.**

**VITÓRIA
2010**

FABRICIO GUSTAVO HERBEST

**REGIME DE COMPETÊNCIA NO SETOR PÚBLICO: a experiência de
implementação em diversos países.**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, linha de pesquisa Finanças, da Fundação Instituto Capixaba de Pesquisa em Contabilidade, Economia e Finanças (FUCAPE), como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis – Nível Profissionalizante.

Orientador: Prof. Dr. Valcemiro Nossa.

**VITÓRIA
2010**

Dedico este trabalho a
meu pai (*in memoriam*)

AGRADECIMENTOS

Talvez esse seja um dos “capítulos” mais difíceis deste trabalho, “agradecer a todos que de alguma forma contribuíram para que nesse período eu conseguisse não somente concluir essa dissertação, mas principalmente ampliar meus conhecimentos”. Nesse momento, reservo-me o direito de ser informal, pois quero ser o mais honesto possível. Escrevo meus agradecimentos com o receio de cometer alguma injustiça já que foram muitas as pessoas que contribuíram nessa jornada, algumas talvez nem façam ideia de quanto colaboraram comigo. Este trabalho não é apenas um amontoado de palavras, é uma construção de ideias que construídas com a ajuda de cada pessoa com a qual eu tive contato. Não quero passar a responsabilidade do conteúdo para alguém, mas sim, agradecer a todos pela colaboração dispensada, seja ela intelectual, seja ela emocional. Por essa razão, desejo expressar os meus sinceros agradecimentos.

Ao meu orientador, Dr. Valcemiro Nossa, que fez mais que um orientador deve fazer e me surpreendeu pela dedicação.

À minha banca de qualificação Dr. Fabio Moraes e Dr. Fernando Galdi. Cada palavra dita por eles foi considerada e aproveitada neste trabalho.

Aos professores da FUCAPE, Dr. Bruno Funchal e Dr. Andson Aguiar, pelas suas valiosas colaborações.

Ao meu professor de mestrado Dr. André Aquino: sem as cobranças em sala de aula e fora dela, jamais este trabalho poderia ser concluído.

Às “meninas” da biblioteca Adriana e Eliana, só mesmo elas para encontrarem os muitos artigos que ninguém mais achava.

Ao professor e amigo Gilberto Bernardes, sem suas aulas de inglês, eu não seria capaz de ler tantas coisas em tão pouco tempo.

Aos prefeitos e secretários municipais que colaboram nas pesquisas, os quais demonstraram um grande interesse no desenvolvimento da categoria contábil.

Colegas do mestrado, os quais tenho que citar cada um: Carlos Kazé, Cecílio, Danilto Baiano, Felipe, Flavinha, Leo e Zé Fernandes. O espírito de união foi essencial para o término do curso.

Aos meus alunos da Farese, pois suas dúvidas me ajudaram a pensar mais sobre o assunto.

À Farese, principalmente à coordenadora Ozirlei e ao diretor Arildo que “aliviaram a barra” para eu poder estudar mais.

Colegas professores os quais trocamos ideias sobre o trabalho.

Aos clientes da Futura Assessoria Contábil, os quais tiveram a paciência com minha ausência e acreditaram em mim. Sem vocês eu não poderia nem sonhar em continuar trabalhando com contabilidade.

Às minhas colegas de trabalho: Ademilde, Marília, Rosiclei e Roseni, que mantiveram tudo certinho na minha ausência.

Aos meus colegas de banda Dedé, Elisa, Gil, Julio, Jota e Krüger. Os quais aguentavam minhas notas erradas e minha ausência e atrasos no ensaio.

Os próximos agradecimentos se referem às pessoas mais importantes na minha vida. Elas não estão em ordem de importância, pois é impossível fazer dessa forma:

À vó Malha: que a cada vez que eu ficava hospedado na casa dela, ela me cobrava o “fim” do trabalho.

Ao vô Dinho, que além de fazer a revisão de português, ainda contribuiu com calorosas discussões sobre o trabalho.

À minha mãe, que, em inúmeras vezes teve que abrir mão de minha colaboração em casa para eu me dedicar aos estudos, ao escritório, à faculdade, à banda, etc.

Aos meus irmãos, que até hoje aguentam o irmão mais velho pela casa fora.

Ao meu filho, Zeca, que, desde quando nasceu já lia artigos junto comigo e me “ajudava” a digitar a dissertação. Filho, você é minha vida.

À minha esposa e eterna amada, Céia, pela compreensão, pela amizade, pelo amor, pelo companheirismo, e por tudo que uma pessoa poderia receber. Não consigo falar a metade das coisas feitas por ela, desde cuidar de mim e do meu filho até mesmo gerenciar o escritório. Há uma frase que diz que por trás de todo grande homem há uma grande mulher. A grande mulher eu já conheci, agora espero me tornar um grande homem.

Agradeço a Deus, por tudo que passei e por tudo que é possível acontecer.

*“And in the end, the love you take is equal
to the love you make”.*

John W. Lennon

RESUMO

A contabilidade pública ou governamental está passando por um período de mudanças e despertando o interesse dos estudiosos. Uma dessas mudanças está relacionada à implementação do regime de competência na contabilidade pública. Este estudo objetivou investigar as dificuldades encontradas pelo setor público internacional ao implantar e ao executar o regime de competência. A pesquisa foi desenvolvida por meio de uma análise das pesquisas publicadas internacionalmente que trataram da implementação do regime de competência além de uma pesquisa de campo exploratória com gestores públicos municipais do Espírito Santo. Apesar do apoio de vários órgãos reguladores da contabilidade pública, os resultados apontam que existem dificuldades práticas e teóricas em todas as fases de implementação do novo sistema. A falta de vontade política é apontada como a principal causadora de outras dificuldades. Os resultados da recente adoção do regime de competência pelo setor público ainda não pode ser observado consistentemente, uma vez que seus efeitos só podem ser analisados no longo prazo. Adicionalmente, foram realizadas entrevistas com prefeitos e secretários municipais capixabas. Nessas entrevistas, foi observado que os gestores públicos utilizam o balanço orçamentário para a tomada de decisão e que eles têm preferência por informações contábeis geradas pelo regime de caixa.

ABSTRACT

The public accounting or government accounting is going through a period of change and awakening the interest of scholars. One such change is related to the implementation of accrual accounting in public sector. This study investigates the difficulties encountered by the public sector to implement international and run the accrual basis. The research was developed through an analysis of published research internationally that dealt with the implementation of the accrual basis as well as an exploratory field research with municipal administrators of the Espírito Santo. Despite the support of several regulators of public accounting, the results indicate that there are practical and theoretical difficulties in all phases of implementing the new system. The lack of political will is considered to have difficulty providing most of the difficulties. The results of the recent adoption of the accrual by the public still can not be observed consistently, since its effects can only be analyzed in the long term. Additionally, interviews were held with mayors and municipal secretaries Espírito Santo. These interviews, it was observed that public managers use to balance the budget decision making and that they have a preference for accounting information generated by a cash basis.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 01 – Divisão das dificuldades	38
Figura 02 – Fluxo das dificuldades práticas	57
Figura 03 – Fluxo dos assuntos contábeis	58
Figura 04 – Localização das dificuldades práticas primárias	59
Figura 05 – Localização das dificuldades práticas secundárias	61

LISTA DE QUADROS

Quadro 01 – Pesquisas analisadas	39
--	----

LISTA DE APÊNCIDES

APÊNDICE A – Dificuldades práticas primárias X secundárias na fase de implantação.....	83
APÊNDICE B – Dificuldades práticas primárias X secundárias na fase de execução	84
APÊNDICE C – Dificuldades teóricas primárias X secundárias	85
APÊNDICE D – Questionário	86

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	14
2 REFERENCIAL TEÓRICO	18
2.1 O REGIME DE COMPETÊNCIA X REGIME DE CAIXA	18
2.1.1 O regime contábil no setor privado	18
2.1.2 O regime contábil no setor público	19
2.2 A CONTABILIDADE PÚBLICA NO BRASIL	26
2.2.1 O Brasil rumo à convergência internacional	30
2.3 MOBILIZAÇÃO INTERNACIONAL	33
3 METODOLOGIA DA PESQUISA	37
4 ORGANIZAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS	41
4.1 EXPERIÊNCIA NO SETOR PÚBLICO INTERNACIONAL	41
4.1.1 Dificuldades práticas	43
4.1.1.1 Dificuldades práticas na implantação	43
4.1.1.2 Dificuldades práticas na execução	47
4.1.2 Dificuldades teóricas	51
4.1.3 Análise das pesquisas	56
4.2 VISÃO DOS GESTORES MUNICIPAIS BRASILEIROS QUANTO ÀS INFORMAÇÕES CONTÁBEIS	64
4.2.1 Metodologia da pesquisa do questionário	65
4.2.1.1 Utilização da Informação para a tomada de decisão	65
4.2.1.2 Tipo da informação Utilizada	66
4.2.1.3 Frequência de utilização da informação contábil	66
4.2.1.4 Relatório contábil utilizado	67
4.2.2 Utilização das informações contábeis	67
4.2.2.1 Informação útil para a tomada de decisão de gastar	67

4.2.2.2 Informação útil para a tomada de decisão de quanto gastar	68
4.2.2.3 Importância da informação de quanto foi depositado	68
4.2.2.4 Importância da informação de quanto será depositado	69
4.2.2.5 Informação preferida pelos gestores públicos	69
4.2.3 Análise do questionário	69
5 CONCLUSÃO	72
REFERÊNCIAS	76

1 INTRODUÇÃO

A contabilidade pública ou governamental está passando por um período de mudanças e despertando o interesse dos estudiosos (MONSEN, 2006; CARLIN 2003). A necessidade de melhorar a qualidade das informações está levando os organismos internacionais a reverem suas práticas. Na década de 80 surgiu o termo Nova Gestão Pública (*NPM – New Public Management*) que traz a intenção de modernizar o setor público por meio de uma aproximação de seus procedimentos de gestão com os procedimentos de gestão do setor privado. A expectativa é proporcionar uma melhor relação custo-eficácia para os governos, sem ter efeitos colaterais negativos sobre outros objetivos e considerações (BOSTON, 1996; HOEK, 2005).

Um dos principais pontos dessa reforma é a migração do regime contábil a ser utilizado pelos setores públicos (NÄSI; STECCOLINI, 2008). Grande parte do setor público utiliza o regime de caixa, porém, há uma tendência mundial no sentido de utilizar o regime de competência (HOEK, 2005; HEPWORTH, 2003; DIAMOND, 2002; CARLIN, 2006). Alguns países já adotaram o regime de competência no setor público e alguns deles o adotaram inclusive em seu governo central, como Espanha, Nova Zelândia, Suécia, Austrália, Estados Unidos, Reino Unido, Canadá, Finlândia e França entre outros (WYNNE, 2007).

Há uma movimentação internacional de diversos organismos para apoiar a implantação do regime de competência. O IFAC (*International Federation of Accountants*), o IMF (*Internacional Monetary Fund*) e a União Europeia apoiam a utilização do regime de competência na contabilidade do setor público. No Brasil, já foi iniciado o processo para a convergência das normas brasileiras para as normas

internacionais recomendadas pelo IFAC. Com o apoio do Conselho Federal de Contabilidade, da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) dentre outros representantes foi criado um grupo de trabalho, o qual divulgou em agosto de 2009 as NBC-T 16 (Normas Brasileiras de Contabilidades Aplicadas ao Setor Público) que entraram em vigor em de janeiro de 2010¹.

Apesar da mobilização nacional e internacional em prol da utilização do regime de competência na contabilidade no setor público, a literatura sobre o assunto (OUDA, 2005, 2006 e 2007; PARRY, 2005; BLÖNDAL, 2005; BERGMANN, 2006; HUGHES, 2006 e 2007; WYNNE, 2007; OLIIORILANTO, 2008; MONSEN, 2008) mostra que não há consenso sobre os resultados alcançados com a implantação e operação desse regime.

Nesse contexto, o presente estudo busca responder à seguinte questão: Quais as dificuldades encontradas com a mudança da utilização do regime de caixa para o regime de competência na contabilidade do setor público?

O objetivo do presente trabalho foi investigar por meio de outras pesquisas as dificuldades encontradas com a mudança da utilização do regime de caixa para o regime de competência nos procedimentos contábeis do setor público em diversos países.

A identificação das dificuldades encontradas em outros países que tiveram a experiência na implementação do regime de competência é necessária para que as autoridades possam se preparar para essa mudança (OUDA, 2005, p. 92).

¹ O processo de convergência para as normas internacionais baseadas no IFAC está em andamento, em todo o país estão sendo feitas audiências, encontros e reuniões para tratar de assuntos relacionados à contabilidade pública.

A metodologia utilizada neste trabalho foi a pesquisa bibliográfica, e procurou-se analisar os resultados de várias pesquisas internacionais sobre a experiência de implementação do regime de competência em vários países. A seleção dos artigos foi feita considerando-se aqueles que relataram experiências de implantação e operação da utilização do regime de competência no setor público. As dificuldades encontradas foram separadas em dois grupos: (1) teóricos e (2) práticos. O segundo grupo foi subdividido em dificuldades de implantação e de operacionalização.

O regime de competência tem um foco na evidenciação do patrimônio, porém, os políticos não têm interesse nessa evidenciação, uma vez que geralmente tentam demonstrar os seus resultados no curto prazo com fins eleitorais, conforme a teoria dos ciclos eleitorais orçamentários (ROGOFF, 1990). Isso pode gerar um desinteresse por parte dos políticos em fazer a convergência para o regime de competência, resultando assim na falta de incentivos para apoiar tais mudanças. Os resultados mostraram que a falta de vontade política é a principal responsável pela ocorrência de dificuldades na implementação do novo regime.

Outro objetivo complementar deste trabalho é analisar por meio de questionário se os gestores públicos municipais utilizam a informação contábil para tomada de decisão e, na visão dos próprios gestores, se há alguma preferência pelas informações contábeis geradas pelo regime de competência ou de caixa.

Assim foram aplicados questionários junto aos gestores públicos municipais do Espírito Santo para avaliar se a informação contábil é utilizada e, caso ela seja, qual regime contábil é mais útil na visão dos gestores. O resultado evidenciou que a informação contábil mais utilizada é o balanço orçamentário e que os tomadores de decisão preferem as informações geradas pelo regime de caixa.

Ao todo foram entrevistados 41 gestores públicos, sendo 11 prefeitos e 30 secretários de 11 municípios do estado do Espírito Santo. Nas entrevistas, foram aplicadas perguntas abertas e fechadas.

Capítulo 2

2 – REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 – O REGIME DE COMPETÊNCIA X REGIME DE CAIXA

2.1.1 O regime contábil no setor privado

A contabilidade utiliza principalmente dois regimes para o reconhecimento de receitas e despesas: regime de caixa e o regime de competência. Se, por um lado, no regime de caixa receitas e despesas são reconhecidas no momento em que há movimentação financeira, ou seja, quando há algum pagamento ou recebimento, por outro lado, no regime de competência, as receitas são reconhecidas no período em que são geradas, independentemente de seu recebimento, e as despesas são reconhecidas conforme são consumidas, incorridas ou utilizadas, independentemente de seu pagamento (MARION, 1996, p.68).

Organismos nacionais e internacionais como o *IASB (International Accounting Standards Board)*, o *FASB (Financial Accounting Standards Board)*, o CFC (Conselho Federal de Contabilidade), o IBRACON (Instituto Brasileiro de Auditores Independentes) e o STN (Secretaria do Tesouro Nacional) indicam a adoção do regime de competência no setor privado. O motivo para a utilização desse regime é que (LOPES; MARTINS, 2005, p 67):

O regime de competência faz com que a empresa claramente incorra à mensuração baseada simplesmente no caixa. (...) A fundamentação do regime de competência está justamente na ideia da relevância, ou seja, na capacidade de previsão de fluxos de futuros de caixa.

Para Horngren (1996) a utilização do regime de competência é mais completa do que o regime de caixa. Nas informações divulgadas por meio do regime de

competência, os dados são mais completos, demonstrando melhor a saúde financeira e as prospecções futuras das empresas.

Assim, Lopes e Martins (2005), ao estudar o setor privado afirmam que as informações contábeis só são relevantes economicamente caso elas promovam a alteração na percepção e na crença do usuário ao tomar uma decisão. A relevância da informação contábil reside no regime de competência, já que o mesmo possui um alto poder preditivo (BARTH et al, 1999, apud LOPES; MARTINS, 2005).

2.1.2 O regime contábil no setor público

Na contabilidade pública, para O'Farrell e Allen (2003, p 48), a contabilidade feita pelo regime de competência evidencia as despesas e as receitas no momento em que ocorrem e não quando os montantes são pagos ou recebidos.²

A Nova Gestão Pública (*NPM – New Public Management*) traz a intenção de modernizar o setor público por meio de uma aproximação de seus procedimentos de gestão com os procedimentos do setor privado. Isso deve proporcionar uma melhor relação custo-eficácia para os governos sem ter efeitos colaterais negativos sobre outros objetivos (BOSTON, 1996; HOEK, 2005).

Para isso, é necessário definir metas para poder avaliar o desempenho do setor público. Para Jansen (2008, p. 169), definir metas de desempenho no setor público é fundamental para a NPM:

Isso sugere que a NPM adota uma perspectiva de desempenho que difere da abordagem tradicional do setor público. O foco da NPM sobre a eficiência implica numa perspectiva mais explícita no desempenho interno do que na gestão pública tradicional, e o foco em resultados implicam uma perspectiva do cliente sobre o desempenho. A adoção da NPM implica na ampliação das perspectivas tradicionais, principalmente referente ao desempenho financeiro das organizações governamentais. (Livre tradução do autor).³

² “Accruals accounting shows departments' expenditure and income as it is incurred or earned rather than when amounts are paid or received”.

³ This suggests that NPM adopts a perspective on performance that differs from the traditional public sector approach. The focus of NPM on efficiency implies a more explicit internal perspective on performance than in traditional public management, and the focus on outputs and results imply a

Um dos pilares dessa reforma é a migração do regime contábil a ser utilizado pelos setores públicos (NÄSI; STECCOLINI, 2008). Esse regime contábil é fundamental para a NPM, pois proporciona maior transparência para as organizações (CHRISTIAENS; ROMMEL, 2008, p. 59). Os relatórios elaborados com base no regime de competência permitem avaliar melhor o desempenho do setor público (EVANS, 1995). Concluindo-se o raciocínio, “só é possível gerir o que se pode mensurar” (SLAMET, 1998).

Conforme informado pelos departamentos responsáveis pelo tesouro dos governos em suas páginas na internet, no setor público mundial o regime de caixa ainda é o mais utilizado, principalmente pelos governos centrais. Porém a utilização dos regimes contábeis no setor público tem sido muito debatida nos últimos anos, principalmente na última década. Essa ideia não é nova, o regime de competência tem sido discutido no Reino Unido há 150 anos, sendo que a cidade de *Birmingham City Council* o utiliza desde o ano de 1850 (WYNNE, 2007).

O regime de caixa vem sendo utilizado por quase todos os setores públicos, porém muitos países vêm aderindo ao regime de competência (WYNNE, 2007, p.36). No governo central, estudos mostram que a Espanha foi possivelmente a pioneira na adoção do regime de competência em seus relatórios em 1989, seguida da Nova Zelândia e da Suécia, em 1993, e da Austrália, em 1994. Até os dias atuais, dos mais de 200 países do mundo, poucos têm adotado o regime de competência. Dos que utilizam a maioria se refere a países desenvolvidos. Além disso, nos países que adotaram o regime de competência sua adoção ainda não é feita em todos os níveis do governo, alguns o utilizam apenas em governos locais, outros utilizam no governo central, e ainda há aqueles que utilizam no governo central e

customer perspective on performance. The adoption of NPM implies that the traditional, primarily financial perspective on performance of governmental organizations has to be broadened.

não utilizam em seu orçamento (WYNNE, 2007, p 26). Para Lüder (2009), deve-se utilizar o regime de competência tanto nos relatórios contábeis quanto no orçamento. Lüder (2009) argumenta que não deve existir uma contabilidade sob regime de competência sem que o orçamento esteja sob o mesmo regime.

Conforme estudos feitos pela *Fédération des Experts Comptables Européens* (2003), por meio da publicação do artigo ***“The Adoption Of Accrual Accounting And Budgeting By Governments (Central, Federal, Regional And Local)”***, percebe-se que há uma tendência por parte dos governos em todos os níveis para a adoção do regime de competência para fins de informação financeira com um movimento paralelo ao exercício orçamentário.

A revisão bibliográfica mostrou os vários motivos que estão levando o setor público a pensar sobre a mudança da contabilidade do regime de caixa para o regime de competência. Os organismos internacionais mais influentes, como o IFAC (*Internacional Federation of Accountants*), a União Europeia, o *World Bank* e o IMF (Fundo Monetário Internacional), incentivam a utilização do regime de competência.

O IFAC tem incentivado os países a adotarem o regime de competência no setor público com a publicação da cartilha ***“Study 14 - Transition to the Accrual Basis of Accounting: Guidance for Governments and Government Entities.”*** O estudo foi desenvolvido principalmente por profissionais contábeis, e o propósito principal da publicação desse estudo é ajudar as entidades a realizar a convergências para contabilidade com base no regime de competência conforme os padrões estabelecidos pelo IPSAS (*International Public Sector Accounting Standards*). Segundo o *Fédération des Experts Comptables Européens* (2003, p. 83), os benefícios declarados com a utilização dos padrões do IPSAS são:

- As contas do plano de contas com base no regime de competência do IPSAS são mais completas do que no regime de caixa;
- Por serem mais completas, as contas eliminam a possibilidade de manipulação de pagamentos e recebimentos, a fim de satisfazer os objetivos de controle e comunicação;
- A informação disponível a partir da contabilidade com base no regime de competência facilita uma melhor qualidade de gestão e tomada de decisão, incluindo sobre a aplicação de recursos;
- A oportunidade de mudar comportamentos organizacionais por meio da utilização de incentivos e de sanções, incluindo-se comparações com os custos da prestação de serviços pelos setores privados e voluntários;
- A oportunidade de estabelecer uma medida de desempenho eficaz que não é afetada pelo calendário de pagamentos e recebimentos em numerário, e que inclui informações sobre ativos correntes e fixo e passivos;
- Os custos de capital estão distribuídos ao longo de sua vida útil, e:
- Avaliação mais eficaz e confiável da saúde financeira da organização.

No entanto a utilização do regime de competência é complexa e requer recursos financeiros e humanos para funcionar. Além disso, muitas das habilidades necessárias para seu sucesso dependem de ser desenvolvidas em outros departamentos das entidades além do departamento de contabilidade (O'FARRELL; ALLEN, 2003, p. 30).

Muitos estudiosos (HUGHES, 2007; OUDA, 2005; BALL, 2000) também defendem a utilização do regime de competência no setor público. Jesse W. Hughes, vice-presidente do *International Journal on Governmental Financial*

Management (2007) é um dos defensores desse regime. Ball (2000) relatou que o regime de competência permite que seja prestada uma melhor informação aos tomadores de decisão, o que contribui para aumentar a eficiência da alocação dos recursos por parte do governo.

Para Ouda (2005):

O regime de competência também proporciona uma informação que ajuda a atingir uma maior responsabilização pelas decisões tomadas pelo governo. Além disso, exige do governo a desvalorização os seus ativos. O regime é exigido do governo, portanto, para que ele possa gerir melhor os seus ativos durante a vida útil dos bens. Mantém contabilizado o ativo no balanço patrimonial, proporcionando um maior incentivo para os gestores do setor público a manter esses ativos. (Livre tradução do autor).⁴

Seguindo essa linha de raciocínio, a utilização do regime de competência tem, em seu bojo o potencial de produzir informações relevantes, sejam elas financeiras, sejam elas não financeiras, no âmbito da contabilidade, “os números contábeis são vistos como relevantes somente se eles apresentarem impactos claros e objetivos nas decisões econômicas dos usuários” (LOPES; MARTINS, 2005, p. 138). Isso leva o usuário da informação a tomar suas decisões com mais qualidade devido à maior quantidade e qualidade de dados úteis, gerando um aumento na eficiência na utilização dos recursos públicos.

Por meio de uma análise de conteúdo dos relatórios anuais, juntamente com entrevistas semiestruturadas, Agasisti et al (2008) concluíram que nas universidades públicas da Itália, a adoção do novo regime foi feita por iniciativa dos gestores com o intuito de dar maior transparência às suas contas.

No entanto os benefícios só podem ser alcançados se outras condições existirem. Para isso, deve haver capacidade e vontade dos usuários de utilizarem as

⁴ *Accrual accounting also provides greater information that assists in achieving improved accountability for decisions made by government. Furthermore, accrual accounting requires government to depreciate its assets. It required government, therefore, to better manage its assets over the life of the assets. Having all the government's assets on the balance sheet provides a stronger incentive for public sector managers to maintain them.*

informações disponíveis para melhorar a qualidade do processo de gestão. A contabilidade pelo regime de competência não é um fim por si mesmo (FÉDÉRATION DES EXPERTS COMPTABLES EUROPÉENS, 2005, p. 82).

Diante disso, também há quem discorde da adoção do regime de competência pelo setor público. Entre as razões para a não utilização do regime de competência no setor público, destacam-se a falta de qualificação dos usuários da informação e seu custo de implantação.

Wynne (2007, p. 25) relata que muitos países estão seguindo um “modismo” internacional:

Nos últimos 20 anos, tem sido sustentado que governos têm que de adotar o regime de competência para aprovar o estilo financeiro das declarações do setor privado. Na verdade, esse movimento tornou-se uma tendência ou moda e a contabilidade foi descrita como a heroína do dia em uma conferência acadêmica sobre a informação financeira do setor público. (Livre tradução do autor).⁵

Segundo Olitorilanto (2008, p. 38) a intenção do setor público em seguir a tendência do setor privado é fortemente utilizada para sustentar tal convergência.

Essa abordagem foi desenvolvida a partir da idéia de que uma forma de modernizar a gestão do setor público foi a adoção de abordagens do setor privado (PALLOT, 2001; EZZAMEL e al, 2004; 2005; WYNNE, 2005). Assim, em alguns países, onde ocorreu a reforma da contabilidade no setor público, tem havido o acompanhamento do percurso da adoção do regime de competência do setor privado no lugar do tradicional regime de caixa no orçamento (LANDE, 2005; WYNNE, 2005). (Tradução livre do autor)⁶

Oettle (1990, p. 349) diz que não há comparações sobre a eficiência de ambos os regimes, e que as autoridades estão seguindo essa tendência apenas sustentada por razões de prestígio, sem ter qualquer base para tal decisão.

⁵ *Over the last 20 years, there have been sustained calls for governments to move towards accrual based accounting and to adopt private-sector-style financial statements. Indeed, this move has become some what of a trend or fashion and accrual accounting was described recently as the hero of the day at an academic conference on public sector financial reporting.*

⁶ *This approach developed from the idea that one way to modernise public sector management was to adopt private sector approaches (PALLOT, 2001; EZZAMEL and al, 2004; 2005; WYNNE, 2005). Thus in some countries public sector accounting reform has followed this route with the adoption of private sector style accrual accounting in place of the traditional cash based budget out-turn statement (LANDE, 2005; WYNNE, 2005).*

Alguns estudiosos (GUTHRIE, 1998; OUDA, 2005) acreditam que a utilização do regime de caixa tem sido mais viável pelo setor público, pois as informações produzidas são de fácil interpretação e são objetivas. Guthrie (1998, p. 05) conclui que o regime de caixa:

(...) Reflete o princípio fundamental de que nenhum dinheiro público deve ser gasto de forma e em quantidades não especificadas nas dotações anuais parlamentares. Os registros contábeis no regime de caixa, como contas a receber, pagamentos e saldos de caixa, são trocados, portanto, contabilidade financeira e demonstrações financeiras têm tradicionalmente mostrado fontes de recebimentos, a alocação de despesas em dinheiro e então forneceu uma comparação do real em relação às despesas orçamentadas. (Livre tradução do autor).⁷

Interesses políticos pessoais também fazem com que muitos países adotem ainda o regime de caixa, conforme Hillier (1997, apud. OUDA, 2005):

E suas capacidades preferem se dirigir ao caixa, como sistema de contabilidade. A preferência do regime de caixa é devida ao fato de que ela ajuda os governos à “cozinhar” os livros. Isso acontece porque eles não gostam de notícia financeira ruim, já que as más notícias podem restringir a política e as iniciativas de gastos que o governo pretende introduzir. (Tradução livre do autor).⁸

O regime de competência proporciona um maior *disclosure* das contas, pois seu foco é na contabilidade patrimonial, baseando-se assim na evidenciação. Os políticos não têm o interesse de evidenciar o patrimônio público, uma vez que conforme a teoria dos ciclos políticos orçamentários, os tomadores de decisão estão interessados em mostrar seu desempenho a curto prazo devido ao processo eleitoral (CUKIERMAN; MELTZER, 1986; ROGOFF; SIBERT, 1988; PERSSON; TABELLINI, 1990 e ROGOFF, 1990).

⁷ (...) reflects the fundamental principle that no public monies should be spent in ways and in amounts not specified in annual parliamentary appropriations. Cash accounting records the cash receipts, payments and balances at the time cash is exchanged, hence cash accounting financial statements have traditionally shown sources of cash receipts, the allocation of cash expenditure and provided a comparison of actual against budgeted expenditures.

⁸ And their prefer ability is directed towards the cash-based accounting system. The preference of cash based system is due to the fact that cash accounting assists the governments to cook the books. This is because they do not like to report bad financial news since the bad financial news can restrict policy and spending initiatives that a government wants to introduce.

Conforme Rogoff e Sibert (1988, p.13):

Nossa análise demonstra o papel fundamental das assimetrias de informação temporária para explicar os ciclos eleitorais nas variáveis de políticas macroeconômicas. Grande parte das evidências empíricas existentes sobre ciclos políticos com as eleições nacionais nos E.U.A e Alemanha. (Tradução livre do autor).⁹

Rogoff (1990) conclui que a assimetria informacional proporciona ao político competente o incentivo para distorcer a política fiscal no período que antecede as eleições e assim aumenta a probabilidade de reeleição.

São vários os motivos sustentados para apoiar ambos os regimes, porém a maioria dos estudiosos concorda que mesmo que seja viável a implantação do regime de competência, este traz uma série de benefícios aos gestores que o regime de caixa é incapaz de fornecer. Sua utilização é recente e o resultado de sua aplicação no setor público ainda é objeto de debates.

2.2 A CONTABILIDADE PÚBLICA NO BRASIL

O propósito desse capítulo é discorrer sobre a adoção do regime contábil na contabilidade governamental no Brasil, sem a presunção de esgotar o assunto.

A contabilidade pública brasileira segue as normas gerais de direito financeiro e de finanças públicas instituídas pela Lei 4.320 de 17 de março de 1964 e suas alterações e regulamentações, a Constituição Federal de 1988 e a Lei complementar 101 de 04 de maio de 2000, também chamada de Lei de Responsabilidade Fiscal. Ainda complementam essas normas as portarias e as instruções normativas emitidas pelos órgãos públicos competentes. Essa legislação é obrigatoriamente aplicada em todos os entes de direito público interno definidos pelo Artigo 1º da Lei

⁹ *Our analysis illustrates the essential role of temporary information asymmetries in explaining electoral cycles in macroeconomic policy variable. Much of the extant empirical evidence on political business cycles deals with national elections in the U.S. and Germany.*

4.320/64 estando em todas as esferas administrativas seja municipal, estadual, federal e Distrito Federal.

Atualmente, o regime contábil adotado pela contabilidade governamental no Brasil é chamado de regime misto. O regime misto consiste na aplicação do regime de caixa e o regime de competência em conjunto, ou seja, para o registro da arrecadação das receitas é utilizado o regime de caixa e para a realização das despesas é utilizado o regime de competência (KOHAMA, 1996, p. 59). Esse procedimento de adotar o regime misto vem da interpretação do artigo 35, sobre o Título IV do Exercício Financeiro, da Lei 4.320/64:

Art. 35 - Pertencem ao exercício financeiro:

I – as receitas nele arrecadadas;

II – as despesas nele empenhadas.

Porém, ao analisar a legislação vigente, percebe-se que há divergência sobre a adoção do regime misto. O Art. 35 (acima citado) confrontado com o Art. 39 da mesma lei, diz:

Art. 39 - Os créditos da Fazenda Pública, de natureza tributária ou não tributária, serão escriturados como receita do exercício em que forem arrecadados, nas respectivas rubricas orçamentárias.

Pelos estudos de Reis (2006), na administração pública, a expressão “créditos da Fazenda Pública” tem o significado de direito líquido e certo de recebimento de bens ou direitos. Nesse caso, pode-se reconhecer por receita arrecadada aquelas que ainda não tenham sido recebidas pelo caixa. Há uma diferença entre a legislação acima mencionada no que diz respeito ao verbo arrecadar (REIS, 2006):

No que diz respeito às flexões do verbo arrecadar, que, no art. 35, pode ser interpretado como ação passada, **que nele foram arrecadadas** e como ação presente, **que nele estão sendo arrecadadas** e, no art. 39, a lei flexiona o verbo no futuro **forem arrecadadas**, o que nos leva a interpretar que, antes de a receita efetivar-se em moeda na caixa, os créditos ou os direitos líquidos e certos deverão ser considerados no exercício, dando pois a entender que o regime a ser adotado é o da competência.

Na Lei 4.320/64 comentada, uma explicação para o entendimento de se adotar o regime de caixa para a receita é, conforme Machado e Reis (2003, p. 95):

Várias são as razões que levam a administração a adotar o regime de caixa para as receitas arrecadadas, entre as quais destacam-se as que se seguem: (1) a segurança nas decisões sobre pagamentos com base nas disponibilidades efetivas de caixa; (2) o conservadorismo do regime que permite apurar a situação financeira da entidade com base na informação do caixa único.

Independentemente da interpretação a ser feita quanto aos artigos citados, a Lei 4.320/64 não é obstáculo para a adoção do regime de competência integral na contabilidade governamental. Conforme afirma Macedo (2003):

A Lei nº 4.320/1964 já mencionada não constitui um obstáculo à adoção de normas de contabilidade, inclusive no que diz respeito ao regime de competência. Na verdade, alguns de seus artigos revelam a preocupação de que a composição patrimonial da entidade seja conhecida e de que os fatos modificativos da situação líquida sejam levados à conta de resultado. Esse objetivo não pode ser plenamente alcançado sem a utilização do regime de competência.

Alguns dispositivos legais sugerem a adoção do regime de competência na contabilidade governamental. A Portaria STN n.º 447/2002 em seu texto não é clara quanto ao regime adotado no registro da receita nos casos de transferências constitucionais. Porém, o *caput* de seu artigo 1º e 2º diz que os Órgãos e Entidades transferidoras de recursos para outro ente da Federação deverão informar a cada beneficiário de transferência o valor das despesas liquidadas, independentemente da efetivação do respectivo pagamento, e que o beneficiário de transferência deverá proceder à compatibilização do valor da sua receita registrada com o da despesa informada pelo Órgão ou Entidade transferidor com base na informação recebida.

Assim, Reis (2006) destaca:

Para os registros, a entidade governamental beneficiária do direito às transferências constitucionais. O Município deve informar-se sobre o valor do mês a ser recebida por meio do Diário Oficial da União e registrá-lo como receita efetiva, independentemente do recebimento por Caixa, ou seja, mesmo que o recebimento se concretize no mês seguinte. Nesse caso, a Contabilidade, conforme já mencionado, utilizará a conta para registro do direito constitucional intitulada *Créditos a Receber*.

A Lei Complementar 101/2000 também se manifesta a favor da utilização do regime de competência no caput do artigo 42:

Art. 42 - É vedado ao titular de Poder ou órgão referido no art. 20, nos últimos dois quadrimestres do seu mandato, contrair obrigação de despesa que não possa ser cumprida integralmente dentro dele, ou que tenha parcelas a serem pagas no exercício seguinte sem que haja suficiente disponibilidade de caixa para este efeito.

Ao analisar e interpretar esse artigo, Reis (2006) destaca duas situações. A primeira é quanto a contrair obrigações de despesas que não possam ser cumpridas, integralmente, nos últimos dois quadrimestres do titular de mandato. Pode ocorrer que o valor disponível no caixa dos entes seja inferior às inscrições de obrigações a pagar.

A outra situação é quanto às parcelas a serem pagas no exercício seguinte sem que haja a suficiente disponibilidade de caixa para este efeito. A discrepância nesse caso seria o entendimento da expressão “disponibilidade financeira”. Esse termo pode ser entendido como “dinheiro em caixa” e também pode significar *créditos a receber* garantidos por lei ou contratos. Para funcionamento de tal conta, é necessária a utilização do regime de competência (REIS, 2006).

A adoção do regime misto no país é de difícil interpretação quanto à sua obrigatoriedade. Uma interpretação mais detalhada na Lei 4.320/76 mostra que os artigos que tratam da orçamentação indicam a utilização do regime de caixa e os artigos que tratam da contabilidade patrimonial indicam a utilização do regime de competência.

Cabe lembrar que nesse capítulo foi citada apenas a legislação federal voltada exclusivamente para a contabilidade governamental. Aqui não foram abordados os princípios e postulados da Contabilidade que definem o princípio da

competência no Brasil, em que as receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado no período em que elas ocorrerem, caso elas se correlacionem, independentemente de recebimento ou pagamento, conforme a Resolução CFC nº 750/93:

O Princípio da Competência é aquele que reconhece as transações e os eventos na ocorrência dos respectivos fatos geradores, independentemente do seu pagamento ou recebimento, aplicando-se integralmente ao Setor Público.

E conforme a resolução CFC nº 1.111/07:

Os atos e os fatos que afetam o patrimônio público devem ser contabilizados por competência, e os seus efeitos devem ser evidenciados nas Demonstrações Contábeis do exercício financeiro com o qual se relacionam, complementarmente ao registro orçamentário das receitas e das despesas públicas.

2.2.1 O Brasil rumo à convergência internacional

Seguindo a tendência mundial, o Brasil já iniciou um processo para a convergência das normas brasileiras para as normas internacionalmente recomendadas. Para Nascimento (2007), a convergência para as normas internacionais são essenciais para a contabilidade pública:

A adequação às normas internacionais e aos princípios contábeis é imperiosa, para permitir a comparação do desempenho das finanças públicas brasileiras em relação às dos demais países. Condição fundamental para que sejam identificados possíveis problemas nas políticas governamentais e que os mesmos sejam equacionados por meio de uma avaliação consistente e com o necessário rigor técnico.

Em 2006, o Conselho Federal de Contabilidade - CFC instituiu o Grupo Assessor das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Esse grupo conta com profissionais atuantes no setor público de todas as entidades interessadas. A função do Grupo Assessor foi (MAIOR, 2007):

Realizar um resgate, uma consolidação e uma necessária atualização das normas da contabilidade pública à realidade nacional e internacional. Para isso, o grupo estudou todos os trabalhos e estudos desenvolvidos e, em desenvolvimento, pelo CFC ao longo dos anos, visando à efetiva conclusão dos mesmos e à sua submissão à ampla discussão pública”

Conforme esclarecido por Maior (2007), para que as novas Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público propiciem impactos positivos na transparência e no controle social, vários fatores foram considerados para sua elaboração. Para isso, foi considerado o acúmulo histórico da prática contábil na contabilidade pública, as pesquisas desenvolvidas, a legislação vigente aplicável no Brasil, e também as Normas Brasileiras de Contabilidade já existentes e as normas da IFAC (*International Federation of Accountants*). De acordo com Araujo (2007), as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, conhecidas como NBC_T 16, “pretendem contribuir para uma melhor *accountability*, por que incorporam um referencial teórico que propicia a adoção de boas práticas contábeis e de responsabilização”.

Para Ribeiro (2007), a adoção de conceitos alinhados com os normativos internacionais trará uma inovação no que se diz respeito à contabilidade pública, haverá a possibilidade de ajuste de *impairment* de ativos em entidades públicas. Nos relatórios contábeis a inovação propiciará a elaboração da demonstração do fluxo de caixa como preditor de cenários futuros de caixa, além da elaboração da demonstração do resultado econômico. Ribeiro (2007) destaca ainda que o setor da contabilidade de custos trará a adoção do conceito de custo de oportunidade pelo setor público.

O passo seguinte foi em 2007, quando o Conselho Federal de Contabilidade criou por meio da Resolução CFC n. 1.103/07 o Comitê Gestor da Convergência no Brasil (CGC), o qual é o responsável por identificar e por monitorar as ações a serem implantadas para viabilizar a convergência das normas contábeis e de auditoria. O CGC é formado por representantes do CFC (Conselho Federal de Contabilidade),

IBRACON (Instituto dos Auditores Independentes do Brasil), CVM (Comissão de Valores Mobiliários) e BACEN (Banco Central do Brasil).

O objetivo desse Comitê é contribuir para o desenvolvimento sustentável do Brasil por meio da reforma contábil e de auditoria que resulte numa maior transparência das informações financeiras utilizadas pelo mercado. Também tem como objetivo contribuir no aprimoramento das práticas profissionais, levando-se sempre em conta a convergência da Contabilidade Brasileira aos padrões internacionais (Caput do Art. nº 03 da Resolução CFC 1.103/07).

Para intensificar os esforços com o intuito de ampliar os níveis atuais de convergência o Ministério da Fazenda emitiu a Portaria MF nº 184, em 25 de Agosto de 2008. O Ministério da Fazenda considerou as transformações verificadas nos últimos anos no cenário econômico mundial, representadas, notadamente, pelo acelerado processo de globalização da economia. Considerou também a necessidade de promover a convergência das práticas contábeis vigentes no setor público com as normas internacionais de contabilidade, tendo em vista as condições, as peculiaridades e o estágio de desenvolvimento do país.

Foi considerada a importância de que os entes públicos disponibilizem informações contábeis transparentes e comparáveis, que sejam compreendidas por analistas financeiros, investidores, auditores, contabilistas e demais usuários, independentemente de sua origem e localização. Considerou-se ainda que a adoção de boas práticas contábeis fortalecem a credibilidade da informação, facilita o acompanhamento e a comparação da situação econômico-financeira e do desempenho dos entes públicos, possibilita a economicidade e eficiência na alocação de recursos (Portaria MF nº 184, em 25 de Agosto de 2008).

A Portaria MF 184 determina em seu art. 1º que o STN (Secretaria do Tesouro Nacional), órgão responsável pela contabilidade federal no Brasil, desenvolva ações no sentido de promover a convergência às Normas Internacionais de Contabilidade publicadas pela IFAC (*International Federation of Accountants*) e às Normas Brasileiras de Contabilidade editadas pelo Comitê Gestor da Convergência no Brasil. Conforme os incisos do artigo 1º o STN deverá:

- I - identificar as necessidades de convergência às normas internacionais de contabilidade publicadas pela IFAC e às normas Brasileiras editadas pelo CFC;
- II - editar normativos, manuais, instruções de procedimentos contábeis e Plano de Contas Nacional, objetivando a elaboração e publicação de demonstrações contábeis consolidadas, em consonância com os pronunciamentos da IFAC e com as normas do Conselho Federal de Contabilidade, aplicadas ao setor público;
- III - adotar os procedimentos necessários para atingir os objetivos de convergência estabelecido no âmbito do Comitê Gestor da Convergência no Brasil, instituído pela Resolução CFC nº 1.103, de 28 de setembro de 2007.

Assim, contando com a ampla participação das entidades responsáveis, a elaboração das Novas NBCT 16 está sendo realizada a partir do envolvimento e da colaboração de diversos profissionais altamente qualificados e de destaque na área prática e na acadêmica. A previsão dada pelo artigo 4 da Resolução CFC 1.103/07 é de que a convergência contábil deverá ser concluída até 2010. As primeiras NBC_T 16 foram emitidas em agosto de 2009, com efeitos válidos a partir de janeiro de 2010.

2.3 MOBILIZAÇÃO INTERNACIONAL

Alguns grandes organismos internacionais multilaterais como o IFAC e o IMF (*Internacional Monetary Fund*) apoiam a utilização do regime de competência na contabilidade governamental. O principal é o IFAC que está divulgando modelos de normas por meio de *Study* o qual contém orientações sobre as práticas adotadas na contabilidade governamental.

O IFAC (*International Federation of Accountants*) é a entidade internacional da profissão contábil no mundo para proteger o interesse público. Seu objetivo é incentivar as práticas de alta qualidade contábil. Fazem parte do IFAC 157 membros e associados em 123 países e jurisdições, sendo representados por profissionais da contabilidade (IFAC, 2008).

O IFAC é um dos principais apoiadores internacionais das atividades do IPSASB (*International Public Sector Accounting Standards Board*), um organismo internacional multilateral mantidos principalmente por bancos de desenvolvimento como o *World Bank* e o ADB (*Asian Development Bank*).

O objetivo do IPSASB é emitir os IPSAS (*International Public Sector Accounting Standards*). Os IPSAS são normas contábeis internacionais para utilização no setor público para a elaboração de demonstrações financeiras, que buscam melhorar a qualidade das informações financeiras por entidades do setor público, proporcionando uma melhor informação das avaliações na atribuição de recursos, nas tomadas de decisões pelos governos, o que consequentemente aumenta a transparência e a responsabilização. Conforme o IFAC (2008):

A adoção das NICSP (Normas Internacionais de Contabilidade para o setor público) pelos governos irá aprimorar a qualidade e a comparabilidade das informações financeiras divulgadas pelas entidades do setor público no mundo inteiro. O Comitê reconhece o direito dos governantes e dos definidores de normas em âmbito nacional de estabelecer diretrizes e normas contábeis para demonstrativos financeiros para o setor público em suas respectivas jurisdições. O Comitê encoraja a adoção das NICSP e a harmonização das demandas nacionais com as NICSP.

Para maior aceitação das IPSAS, o IPSASB adota um processo específico para sua elaboração, segundo o qual os usuários participam de seu desenvolvimento. Conforme informado no site da instituição, são realizadas reuniões entre os usuários e todos os documentos gerados, inclusive as atas das reuniões, são divulgadas ao público em geral.

Para Nascimento (2007, p 26) até o momento as normas que se apoiam no regime de competência contábil. São vinte e seis contra apenas uma norma sobre o regime de caixa da contabilidade. Muitas outras normas estão em fase de elaboração. As IPSAS recomendam principalmente o regime de competência para todas as classes patrimoniais, inclusive para as receitas que, normalmente, sob o conceito orçamentário, são reconhecidas em regime de caixa (NASCIMENTO, 2007, p 26).

As IPSAS estão sendo implantadas em muitos países, inclusive alguns que já adotaram o regime de competência em sua contabilidade. As metas e o estágio de desenvolvimento dessa implantação podem ser acompanhados por meio da internet conforme orientado pelo Gerente Técnico do IFAC, o Sr. Matthew Bohun-Aponte (2009):

Por favor, consulte o seguinte artigo: <http://en.wikipedia.org/wiki/IPSAS>. Este artigo indica quais governos têm aplicado o regime de competência na contabilidade. (Livre tradução do autor)¹⁰

O IMF (*Internacional Monetary Fund*) é uma organização multilateral que presta assistência financeira e técnica para 185 países membros. Seu objetivo é assegurar o bom funcionamento do sistema financeiro mundial por meio do monitoramento das taxas de câmbio e da balança de pagamentos. Segundo o próprio IMF (<http://www.imf.org/external/about.htm>, acesso em 12 de Abril de 2009):

O Fundo Monetário Internacional (FMI) é uma organização de 185 países, trabalhando para promover a cooperação monetária global, assegurar estabilidade financeira, facilitar o comércio internacional, promover o aumento do emprego e crescimento econômico sustentável e reduzir a pobreza no mundo. (Livre tradução do autor).¹¹

¹⁰ Please refer to the following article: <http://en.wikipedia.org/wiki/IPSAS>. This article indicates which governments have identified them selves as applying accrual accounting.

¹¹ *The International Monetary Fund (IMF) is an organization of 185 countries, working to foster global monetary cooperation, secure financial stability, facilitate international trade, promote high employment and sustainable economic growth, and reduce poverty around the world.*

Em 2001, o IMF emitiu o GFSM (*Government Finance Statistics Manual*), manual que estabelece regras a respeito de como devem ser apresentadas as informações nos balanços consolidados emitidos pela contabilidade governamental de seus países membros. O manual traz também algumas recomendações a respeito da avaliação de itens patrimoniais e rotinas contábeis. Segundo o IMF (2001):

O objetivo principal do Manual GFS é proporcionar um amplo quadro conceitual e contabilístico adequado para analisar e avaliar a política fiscal, especialmente o desempenho do setor das administrações públicas e o setor público de qualquer país. (Livre tradução do autor).¹²

Em toda a redação do manual, em vários momentos e capítulos a ele destinados, fica clara a importância e a necessidade da utilização de regime de competência na contabilidade governamental. O GFSM introduz a adoção do regime de competência na contabilidade governamental na elaboração de demonstrações contábeis e financeiras (IMF, 2001, p. 06).

¹² *The primary purpose of the GFS Manual is to provide a comprehensive conceptual and accounting framework suitable for analyzing and evaluating fiscal policy, specially the performance of the general government sector and the broader public sector of any country.*

Capítulo 3

3 METODOLOGIA DA PESQUISA

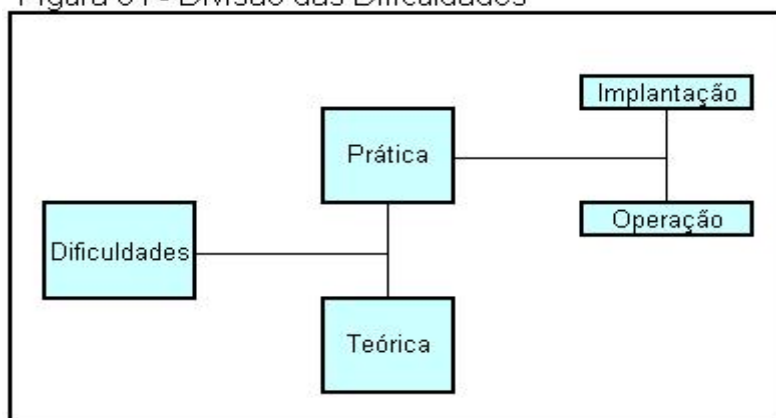
A revisão bibliográfica mostrou que alguns países já implantaram o regime de competência na contabilidade do setor público, em níveis federal, estadual ou municipal. Conforme relacionado no Quadro 01, estudos empíricos foram realizados nos últimos 20 anos sobre a experiência na implementação em diversos setores públicos e relataram as principais dificuldades na convergência para o regime de competência.

Com base nessas pesquisas (Quadro 01) foram realizadas análises nos conteúdos de seus resultados na tentativa de investigar as dificuldades enfrentadas nos diversos países que implementaram o regime de competência em substituição ao regime de caixa.

A amostra foi coletada em 2009 e feita por meio da seleção dos estudos empíricos realizados no setor público internacional em que autores observaram as dificuldades encontradas na implementação do regime de competência na contabilidade.

Na tentativa de melhor evidenciar os resultados desta pesquisa as dificuldades detectadas nos países foram divididos em dois grandes grupos: (1) teóricas e (2) práticas. O segundo grupo está subdividido em dificuldades de implantação e de operacionalização. A Figura 01 mostra esquematicamente essa divisão.

Figura 01 - Divisão das Dificuldades



Fonte: O autor

Neste trabalho, o termo implementação se refere ao processo como um todo, incluindo-se a implantação e a execução. Considerou-se como implantação a fase pré-operacional do regime de competência no setor público. A execução está relacionada à fase operacional, ou seja, à utilização do novo sistema contábil.

Na Quadro 01 observam-se os estudos analisados. Nesses estudos, todos os países apresentaram dificuldades na implementação do regime de competência no setor público. A primeira coluna do Quadro 01 está indicando o grupo no qual os trabalhos se focaram, dividido em prático e teórico, e na segunda coluna está a sua subdivisão relacionada à fase estudada: implantação e operação. Nota-se que não existe um subgrupo no grupo teórico, pois as dificuldades desse grupo são comuns tanto na implantação quanto na operação. Na terceira coluna estão relacionados os autores dos trabalhos estudados. A quarta coluna se refere ao país pesquisado, na qual pode-se avaliar as dificuldades conforme o ambiente em que ele se encontra, como por exemplo, países desenvolvidos e em desenvolvimento ou países sob *common law* ou *code law*¹³. E finalmente na quinta coluna do Quadro 01 está elencado o nível do setor público analisado.

¹³ Segundo Filho (2010): Code Law, é o modelo puro de legislação e regulamentação baseado no Direito Romano, em que os Poderes Executivos e legislativo são supremos. E, Common Law é a auto-regulação

Grupo	Subgrupo	Autor	País	Local
Prático	Implantação	Hoek (2005)	Países Baixos	Governo Central
Prático	Implantação	Cohen, Kaimenaki e Zorgios (2007)	Grécia	Governos Locais
Prático	Implantação	Singh (2007)	Ilhas Fiji	Governos Locais
Prático	Implantação	Oliorilanto (2008)	Madagascar	Governos Locais
Prática	Implantação	Carlin (2006)	Austrália	Governo Estadual
Prático	Execução	Ridder, Bruns e Spier (2008)	Alemanha	Governos Locais
Prático	Execução	Ellwood (2003)	Reino Unido	Macro-economia
Prático	Execução	Nasi e Steccolini (2008)	Itália	Governos Locais
Prático	Execução	Wynne (2007)	Reino Unido	Governo Central
Prático	Execução	Venieris e Cohen (2000)	Grécia	Universidades
Prático	Execução	Venieris e Cohen (2004)	Grécia	Universidades
Prático	Execução	Jones e Puglisi (1997)	Austrália	Departamentos
Teórico		Marti (2006)	Reino Unido, Suécia e Nova Zelândia	Governo Central
Teórico		Stalebrink e Sacco (2003)	Áustria	Macro-economia
Teórico		Bardon (1999)	Austrália	Governo Central
Teórico		Anessi-Pessina e Steccolini (2007)	Itália	Governos Locais
Teórico		Paulsson (2006)	Suécia	Governo Central
Teórico		Robinson (2002)	Austrália	Departamentos
Teórico		Christiaens e Rommel (2008)	Bélgica	Governos Locais

Quadro 01 – Pesquisas analisadas sobre regime de competência no setor público.

Fonte: O autor.

Adicionalmente, para determinar a possibilidade de ocorrência da falta de vontade política no setor público brasileiro, foi realizada uma *survey* exploratória para observar se os gestores públicos utilizam as informações contábeis na tomada de decisão e, caso utilizem, se existe preferência das informações contábeis geradas pelo regime de caixa ou pelo regime de competência.

Foram realizadas 41 (quarenta e uma) entrevistas entre prefeitos e secretários municipais de 11 (onze) cidades do estado do Espírito Santo por meio de um questionário semiestruturado. No total foram 11 (onze) prefeitos e 30 (trinta) secretários entrevistados. As entrevistas foram realizadas presencialmente, e a duração média foi de 10 minutos cada uma. Para o mapeamento da amostra, foi registrado no questionário o nome, cargo e a formação de cada respondente. Foi

promovida por entidades não controladas pelo governo como IASB, FASB e CFC, que editaram no exterior os Princípios Geralmente Aceitos de Contabilidade e as Normas Internacionais de Contabilidade e no Brasil os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade.

perguntado também se o entrevistado tem algum tipo de formação contábil, caso a resposta tenha sido positiva, foi perguntado qual é essa formação (cursos, técnica ou bacharelado), há quanto tempo foi essa formação e se já atuou na área. Essas informações não foram tratadas individualmente por questões de sigilo.

Capítulo 4

4 ORGANIZAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

4.1 EXPERIÊNCIA NO SETOR PÚBLICO INTERNACIONAL

Tanto nos países desenvolvidos quanto nos países em desenvolvimento existem dificuldades comuns que surgem durante o processo de implantação do regime de competência, conforme Ouda (2005, p 92):

(...) Alguns destes problemas são, basicamente, práticos. Outros problemas são conceituais, preocupados com os princípios que sustentam o sistema de contabilidade. Além disso, tem sido também confirmado que existem outros problemas que surgem como corolário da prevalência de um determinado ambiente político, burocrático e socioeconômico dos países em desenvolvimento (problemas que poderíamos chamar de adicionais). (Livre tradução do autor).¹⁴

Para que seja possível a utilização do regime de competência no setor público é necessário identificar as dificuldades encontradas na transição e, por conseguinte, levá-los aos responsáveis para sua resolução. Ouda (2005, p 92) argumenta que:

Na verdade, o processo de identificação dos problemas de transição, práticos, conceituais ou adicionais é essencial para chamar a atenção do governo para determinados problemas e entraves que podem impedir a plena transição para o regime de competência no setor público dos países desenvolvidos e em desenvolvimento. (Livre tradução do autor)¹⁵

A análise completa do resultado da implementação só será possível quando o regime de competência estiver sendo utilizado por maior tempo (LIKIERMAN, 2000, p. 253). Em um relatório sobre a implantação na França, em 2003, o IFAC diz que a transição para a contabilidade no regime de competência é um projeto a longo prazo

¹⁴ (...) some of these problems are basically practical problems. Other problems are conceptual problems that are concerned with the principles that underlie the system of accrual accounting. Furthermore, It has also been confirmed that there are other problems which emanate as corollary of the prevalence of a certain political, bureaucratic and socioeconomic environment of the developing countries (these problems we might call additional problems).

¹⁵ In fact, the identification process of the transition problems whether practical, conceptual or additional is essential to bring the government attention to a certain problems and barriers which can preclude the full transition to accrual accounting in the public sector of both developed and developing countries.

e que as experiências nacionais e internacionais indicam que, para mudar o sistema de contabilidade e aplicar plenamente as reformas, é necessário um período de 8 a 10 anos, aproximadamente. (WYNNE, 2007, p 27). Devido a esse tempo, análises feitas por Näsi e Stecollini (2008) indicam que não há nenhum modelo predominante do sistema de contabilidade no setor público pois o novo sistema ainda está em transição. Pelo mesmo motivo, na Bélgica, os relatórios contábeis elaborados pelo regime de competência serão relevantes após o ano de 2015 (CHRISTIAENS; ROMMEL, 2008, p. 73).

Segundo Baker e Rennei (2006, p. 106), que pesquisaram os motivos que levaram o Canadá a implementar o regime de competência, é muito cedo para ter resultados, principalmente no que diz respeito à geração de informações para a tomada de decisão e uma melhor gestão dos recursos. Para o O'Farrell e Allen (2003, p 31), também é cedo para tirar conclusões sobre o resultado da implantação do Regime de Competência:

Na maioria dos casos, é muito cedo para identificar eventuais benefícios perceptíveis de melhor gestão dos recursos, a fim de contribuir para a melhoria dos serviços públicos e de, por exemplo, ocasionar uma maior eficiência. (Tradução livre do autor).¹⁶

Apesar do pouco tempo de utilização do regime de competência no setor público e da escassez de trabalhos sobre o assunto, algumas conclusões já podem ser tiradas dessa experiência, uma vez que há grande interesse sobre o resultado dessa implementação (PAULSSON, 2006; HEPWORTH, 2003, ANESSI-PESSINA; STECOLLINI, 2007). Por esse motivo, vem crescendo o número de estudos que criticam o uso do novo sistema contábil no setor público, tanto com fundamentos teóricos quanto com práticos (NÄSI; STECOLLINI, 2007, p 178).

¹⁶ *In most cases it is too soon to identify any discernable benefits from better resource management in terms of contributing to improved public services from for example, enhanced efficiency.*

4.1.1 Dificuldades práticas

O primeiro grande grupo para as dificuldades encontradas são de origem prática. Nesse grupo estão incluídas as dificuldades de execução da contabilidade no setor público, inclusive problemas relacionais e estruturais, como exemplo a falta de recursos e problemas jurídicos.

A utilização de um sistema novo pode trazer dificuldades em duas etapas: na implantação e na operação do sistema de contabilidade com base no regime de competência. Essas duas etapas estão relatadas a seguir.

4.1.1.1 Dificuldades práticas na implantação

Conforme Näsi e Stecollini (2008, p 179), do ponto de vista prático, a utilização do regime de competência no setor público está ligada a significativas dificuldades de implementação, considerando-se que seus resultados são contraditórios (GUTHRIE, 1998; STANTON; STANTON, 1998; NEWBERRY, 2002; CARLIN; GUTHRIE, 2003 e HODGES; MELLETT, 2003). Na implantação do regime de competência na contabilidade do setor público, foram identificadas dificuldades relacionadas com a estrutura física do setor público e com os agentes envolvidos.

Lüder afirma (1993, p. 234) que:

A existência de condições ambientais desfavoráveis não exclui a reforma da contabilidade governamental, e a abordagem de implementação sugerida não garante seu sucesso. Há, evidentemente, uma chance de falha em cada uma das cinco fases que não deve ser subestimadas. Mas o sucesso não pode ser alcançado sem mesmo tentar, certamente vale o esforço. (Livre tradução do autor).¹⁷

¹⁷ The existence of unfavorable environmental conditions does not exclude governmental accounting reform, and the suggested implementation approach does not guarantee its success. There is of course a chance of failure in each of the five phases that should not be underestimated. But success cannot be achieved without even trying and the objective is certainly worth the effort.

O regime de contabilidade não é por si só um fim, e sim um meio (NÄSI; STECOLLINI, 2008; HEPWORTH, 2004 e TUDOR; MUTIU, 1990), pois ele não irá resolver os problemas já existentes. A partir desses argumentos uma das dificuldades encontradas na implantação do novo regime é a transferência dos problemas já existentes. Em muitos casos, o regime de caixa não é robusto o suficiente, o controle das contas não é seguro, e a auditoria externa não funciona corretamente (HEPWORTH, 2004, p. 37). Para o êxito da mudança, o ambiente deve estar apto para receber tais mudanças. Para Hepworth (2003, p 42):

Uma característica de muitas reformas é que elas são introduzidas em uma organização sem vontade e sem cultura para aceitá-las, nem há capacidade técnica para entender e implementar a reforma, ou mesmo para mantê-la. Como resultado, as reformas ou não saem do papel ou criam distorções que têm efeitos nocivos e, em qualquer caso, acabam sendo abandonadas ou postas de lado.. (Livre tradução do autor).¹⁸

Hoek (2005) estudou a experiência da implantação do regime de competência no governo central dos Países Baixos por meio do questionamento dos 3 “W”¹⁹. A implantação foi focada nas realizações e nos resultados e com a intenção de aumentar o controle e a responsabilização, porém a falta de indicadores que pudessem demonstrar o desempenho e as metas a serem atingidas proporcionou uma falta de clareza dos objetivos entre os agentes. Assim, o resultado mostra que não foi formulado um meio de avaliar os efeitos e metas dos objetivos propostos.

¹⁸ *A characteristic of many reforms is that they are introduced into an organization with neither the willingness culturally to accept the reform, nor the technical ability to understand and implement the reform — or, indeed, to maintain it once introduced. As a result, the reforms either do not succeed or they create distortions that have damaging effects and, in either event, are eventually abandoned or put to one side as other new ideas or fashions emerge.*

¹⁹ Hoek (2005, p. 40): Livre tradução do autor: 1 - "O que queremos alcançar?" - Parece que quase três quartos dos artigos sobre orçamento deixar de abordar esta questão de forma adequada. Apenas 29 por cento oferece conhecimento suficiente ou bom, 47 por cento, oferecem uma visão limitada, e 24 por cento não oferecem qualquer discernimento. 2 - "O que vamos fazer para conseguir isso?" "Geralmente, os departamentos respondem a essa pergunta melhor do que a questão do orçamento. Mais da metade (56 por cento) do orçamento oferecem conhecimento suficiente ou bom para as atividades que os ministérios planejam realizar e os instrumentos que pretende implantar, ao passo que 38 por cento fornecer apenas uma visão limitada. 3 - "Quanto custaria?" Mais de dois terços (69 por cento) do orçamento fornecem um conhecimento suficiente ou bom para o custo do planejamento de atividades dos serviços a realizar e os instrumentos que pretendem implantar.

Na Grécia, Cohen *et al* (2007) realizaram uma análise dos documentos oficiais publicados principalmente pela EETAA (*Ελληνική Εταιρία Τοπικής Ανάπτυξης και Αυτοδιοίκησης* - Agência Helênica de Desenvolvimento Local e Governo Local) e pelo MIPAD (*Ministry of Interior, Public Administration and Decentralization*), assim como entrevistas estruturadas com membros do EETAA, servidores públicos do departamento municipal de contabilidade e com vendedores de software durante o processo de implantação. Um dos objetivos foi identificar e analisar os fatores que contribuíram na falha da TI (Tecnologia da Informação) do setor público grego, o qual se mostrou inadequado e insuficiente para suportar a reforma da contabilidade. O fracasso não pode ser considerado como uma questão meramente técnica, mas a atitude (falta de aptidão) dos servidores públicos dos departamentos de contabilidade perante o regime de competência, a demora das autoridades para controlar o problema e a limitação do suporte oferecido pelos vendedores do software foram os principais motivos.

Utilizando-se o modelo de contingência revisado, verificou-se que tanto os promotores de mudança quanto os usuários de informação são muito influentes no processo de implantação do regime de competência no setor público (SINGH, 2007), corroborando com a teoria do interessado²⁰. O estudo de caso realizado por Singh (2007) em cinco conselhos governamentais locais na Ilha de Fiji mostrou que as maiores barreiras para a transição entre os regimes foram a falta de aptidões contábeis e a ausência de padrões no setor público.

²⁰ Conforme Scott et al (2003): Interessado: “aquelas pessoas ou entidades que têm interesse, algo a ganhar ou a perder como resultado das suas atividades (da organização ou da corporação)”, e interesse: “algo de valor, alguma forma de capital humano, físico ou financeiro que está em jogo – voluntária ou involuntariamente”

Um problema de falta de comunicação entre os agentes foi detectado por Olorilanto (2008) no Município de Malagasi (em Madagascar). Foi utilizado o modelo da contingência de Lüder²¹ e adotada uma abordagem qualitativa com o objetivo de “associar a não realização do regime de competência para as relações entre o governo central, os municípios e os institutos nacionais de contabilidade”. Os resultados da pesquisa mostraram que a falta de comunicação efetiva entre os servidores públicos e os órgãos reguladores da contabilidade levaram ao desenvolvimento de uma norma que não foi realmente entendida, até mesmo por aqueles responsáveis pelo seu desenvolvimento. Isso deu às novas normas uma falta de credibilidade por parte de todos, inclusive os políticos, e assim não obteve o apoio necessário para o sucesso da utilização do Regime de Competência, como cita Olorilanto (2008):

O apoio político também é necessário para assegurar a aplicação do regime de competência, em nível de governo central e nos municípios. Sem esse compromisso político, as reformas contábeis não vão se tornar uma prioridade nacional e por isso não serão automaticamente beneficiadas com financiamento da comunidade internacional. Como resultado, é lógico que os principais atores são funcionários públicos do governo central e dos municípios, os quais serão motivados para implementar as reformas de contabilidade. (Tradução livre do autor).²²

Uma grande quantidade de recursos foi investida na implementação do novo sistema no estado de Victoria na Austrália. As agências do governo central apoiaram a implementação do regime de competência alegando seus benefícios. Segundo

²¹ Olorilanto (2008, p 39): Livre tradução do autor: "Teoria de contingência foi inicialmente um referencial teórico que serviu para explicar a estrutura organizacional em relação ao seu ambiente contextual. Isto incluiu o tamanho das organizações, a tecnologia utilizada e da cultura da organização (Lawrence e Lorsch, 1967; THEODORE e al, 1977; Crozier e Friedberg, 1992). No início de 1990, Lüder usava esta teoria de contingência para explicar por que alguns governos implementaram reformas de contabilidade pelo regime de competência enquanto outros não. Para Lüder o modelo de contingência foi desenvolvido para se referir aos estímulos, os atores-chave, a organização institucional e a estratégia de implementação, como variáveis para o sucesso ou o fracasso da implementação da inovação de contabilidade."

²² *Political support is also needed to ensure the implementation of accrual accounting, both at central government level and in the municipalities. Without such political commitment, accounting reforms will not become a national priority and so will not automatically gain funding from the international community. As a result, it is logical for the major actors, civil servants in central government and municipalities, not to be motivated to implement the accounting reforms.*

Carlin (2006), nos processos de decisão, uma das alegações feitas é a de que o novo sistema proporciona uma melhoria na qualidade da informação e, assim, facilita a gestão do sistema financeiro público. Os resultados mostraram que tais alegações não são fundamentadas. Devido à falta de dados históricos, a dificuldade de gestão é agravada. Carlin (2006) relata também que os custos de implementação são ignorados, tanto pelos agentes responsáveis quanto pela literatura dos defensores do novo sistema.

4.1.1.2 Dificuldades práticas na execução

O passo seguinte após a implantação do regime de competência na contabilidade do setor público é a sua operação. Novamente, foram identificados problemas relacionados com a estrutura física do setor público e com os agentes envolvidos.

Mudanças feitas em um ambiente não propenso carregam consigo os problemas anteriores, os quais não podem ser resolvidos na implantação, como dito anteriormente. O mau planejamento aliado com mudanças feitas sob pressão e com pouco prazo resulta num sistema sem a confiança necessária para sua implantação e consequente operação (VENIERES; COHEN, 2004).

Na Alemanha, foi estudada a capacidade dinâmica dos gerentes nos governos locais no Estado de Nordrhein-Westfalen na operação do regime de competência (Ridder et al, 2008). Sua pesquisa mostrou que o processo de implementação não teve muito sucesso e que sua causa não está bem clara. Os resultados mostram que os problemas entre instrumentos e saídas de dados não são os únicos responsáveis pelo sucesso ou pelo fracasso do regime de competência. Além deles, apontam-se duas razões importantes. A primeira é a falta

de investimentos, e a segunda é a falta de apoio da chefia superior para as chefias intermediárias na mudança estratégica. Conforme Ridder et al (2008, p. 107):

Em suma, os gestores de topo não suportam ou melhoram as rotinas de criação e mediação na agenda de mudanças estratégicas no que diz respeito ao comportamento estratégico autônomo dos dirigentes intermediários. Portanto, a falta de cooperação mútua entre a alta administração e gestão do meio é um risco em processos de mudança estratégica na gestão pública como a implementação da contabilidade patrimonial. A inércia, a resistência e a persistência podem ser esperadas se os gerentes não são considerados em termos de suas expectativas e não têm a capacidade de desenvolver novas rotinas estruturais na gestão da mudança. (Livre tradução do autor)²³

Questionando se o setor público britânico utiliza realmente GAAP (*Generally Accepted Accounting Principles*) para que haja comparabilidade entre os setores públicos e entre o setor público e o setor privado, Ellwood (2003) examina o grau de diferença considerando os princípios e normas aplicáveis nos departamentos do governo central, nos governos locais e em empresas públicas. Foram feitas únicas e pontuais alterações ao GAAP, porém de forma fragmentada e sem uniformidade em todo o setor público. Muito trabalho tem que ser realizado pelos órgãos reguladores, principalmente sobre um enfoque teórico para permitir alguma comparação.

Nasi e Stecollini (2008) realizaram um *survey* em 237 governos locais na Itália para avaliar a implementação das reformas contábeis. A análise mostra que os relatórios pelo regime de competência são marginalizados, enquanto a importância dos demais relatórios (regime de caixa ou cameralístico²⁴) é ressaltada. E apesar de tomadores de decisão estarem dispostos a realizar uma mudança no sistema de contabilidade, o regime de competência não é visto como uma ferramenta útil e não

²³ *In sum, top managers do not support or improve routines of agenda setting and mediating strategic change with regard to the autonomous strategic behaviour of middle managers. Therefore, lack of mutual cooperation between top management and middle management remains a risk in processes of strategic change in public management like the implementation of accrual accounting. Inertia, resistance and persistence can be expected if managers are not considered in terms of their expectations and do not have the capability to develop new structural routines in managing change.*

²⁴ Regime contábil difundido na Alemanha, com sua escrituração baseada na responsabilidade das câmaras, que são grupos de tomadas de decisão sobre os recursos. Ver Monsen (2006).

atende às necessidades internas e de gestão dos sistemas de controle. De acordo com Näsì e Steccollini (2008, p 191):

O regime de competência não traz os benefícios que foram prometidos. Mais especificamente, por diferentes razões, incluindo-se os recursos, a inércia, a falta de formação para compreender as potencialidades, os limites da configuração de contabilidade e a falta de confiança nas ferramentas de contabilidade, o papel dos sistemas de contabilidade em geral é esmagador, enquanto o regime de competência traz ferramentas de controle de gestão marginalmente implementadas e não utilizadas para apoiar as atividades internas e tomada de decisão. (Tradução livre do autor).²⁵

Resultado semelhante ao dos governos locais italianos foi encontrado nos estudos feito pela ACCA (*Association of Chartered Certified Accountants*) na Irlanda do Norte no Reino Unido. No estudo é relatado que as informações adicionais fornecidas pelos relatórios elaborados com base do regime de competência foram pouco utilizadas pelos tomadores de decisão, conforme relata Wynne (2007, p 30):

Eles encontraram pouca evidência de que informações de contabilidade pelo regime de competência foram amplamente utilizadas no processo de decisão dentro do setor público. Muitos entrevistados identificaram os problemas de complexidade desnecessária e incompreensibilidade da informação, prejudicando o seu uso potencial. Um número de participantes sugeriu que, como os problemas relacionados com os recursos e os níveis de compreensão são abordados, os benefícios mais substanciais podem ser realizados no longo prazo. (Livre tradução do autor).²⁶

A implementação do novo sistema de contabilidade nas universidades da Grécia, onde todas são públicas, não está tendo êxito. Com base na Teoria de Pettigrew²⁷ foi aplicado um questionário por Venieres e Cohen (2004). Os principais obstáculos para o funcionamento do novo sistema encontrados na pesquisa foram:

²⁵ *Accruals reporting is not bringing the benefits which were promised. More specifically, for different reasons, including resources, inertia, lack of training to understand the potentials and limits of both accounting configuration and lack of trust in the new accounting tools, the role of cash- and commitment-based accounting in the overall systems is overwhelming, whereas accrual-based reporting and management control tools are marginally implemented and are not used to support internal activities and decision making.*

²⁶ *They found little evidence that accrual accounting information was extensively used in decision making within the public sector. Many interviewees identified the problems of unnecessary complexity and incomprehensibility of the information as undermining its potential use. A number of stakeholders suggested that, as problems relating to resources and levels of understanding are addressed, more substantial benefits may be realized in the long term.*

²⁷ Conforme Venieres e Cohen (2004, p 184): Pettigrew (1977) afirma que o contexto, seja ambiental, seja intraorganizacional, determina a necessidade de mudanças na estratégia de influências e seu

1 – Falta de treinamento do pessoal do departamento de contabilidade sobre a utilização do software específico (VENIERES; COHEN, 2004).

2 – Falta de aptidão do pessoal do Departamento de Contabilidade, principalmente sobre os princípios contábeis do regime de competência (VENIERES; COHEN, 2004).

3 - A falta de incentivos (financeiros ou outros) para a adoção do regime de competência (VENIERES; COHEN, 2004).

4 - A falta de normas para o efeito na avaliação do ativo.

Além desses, três anos antes foram apontados mais outros três problemas (VENIERES; COHEN, 2000). São eles: (1) a falta significativa de pessoal no Departamento de Contabilidade, (2) a falta de software adequado e (3) a necessidade de mudanças administrativas e de gestão que deveriam ser tomadas pela administração superior da Universidade.

Na Austrália, Jones e Puglisi (1997) aplicaram uma *survey* aos Departamentos de Governo para avaliar se as informações geradas por meio do regime de competência são relevantes para os usuários internos e externos, e para avaliar se o novo sistema pode ser facilmente implantado. Os resultados encontrados sugerem que a relevância do novo sistema é muito modesta para o

processo de formulação. A estratégia consiste das fases de formulação e aplicação, mas essas duas fases têm uma interação contínua e simultânea (PETTIGREW, 1985b). A mudança é o resultado de um processo dinâmico, no qual os titulares da luta pelo poder e status quando os seus interesses são percebidos, e formam uma nova rede de relações. A dependência de qualquer tipo (fundos, conhecimentos, informações, controle de incerteza, etc.) é uma base de poder. Os vários grupos de interesse que estão envolvidos em um processo de mudança estratégica são suscetíveis de terem objetivos diferentes, as orientações do tempo, valores e estilos de resolução de problemas. Em suma, eles podem ter diferentes racionalidades, que fornecem a força motriz para suas ações e reações, juntamente com a linguagem e os estilos de comportamento de expressar essas ações (PETTIGREW, 1985a). O conflito surge a partir da existência de diferentes racionalidades e opostos. No entanto essas racionalidades estão estáveis, mas pode haver mudanças no decorrer do tempo (PETTIGREW, 1985a) (Livre tradução do autor).

processo decisório interno e externo, o que dificulta sua implantação. Isso possivelmente foi ocasionado pela falta de suporte para o entendimento das normas adotadas.

Para analisar o uso das informações no regime de competência, Paulsson (2004) elaborou uma *survey* e uma entrevista, e aplicou ao governo central da Suécia, onde encontrou que o uso do regime de competência é relativamente fácil e que as agências têm pacotes de software viáveis e contam ainda com um bom suporte da *Swedish National Financial Management Authority* (Autoridade Nacional Sueca de Gestão Financeira). Resultados indicam que as dificuldades estavam mais relacionadas à quantidade de regulamentos e as exigências de informação do que com os princípios e práticas contábeis. Além disso, as informações pelo regime de competência podem ser de utilidade inferior nas decisões orçamentárias e políticas devido ao fato do orçamento na Suécia ainda ser baseado no regime de caixa.

4.1.2 Dificuldades teóricas

Nesse tópico, são descritas as dificuldades conceituais relatadas na utilização do regime de competência no setor público. Conforme mencionado neste trabalho, a intenção da NPM (*New Public Management*) é aproximar os procedimentos do setor público com os do setor privado. Porém, o ambiente do setor público tem se apresentado de forma diferente do setor privado.

Princípios e postulados contábeis, como exemplo o da competência, oportunidade e continuidade, têm sido um obstáculo para a adoção do novo sistema no setor público. Para Ouda (2007), esses princípios e postulados precisam de uma

reformulação para tornar clara a forma a qual eles podem ser aplicados ao setor público.

O regime de caixa incide sobre o orçamento do setor público tradicional por meio do controle da legalidade, da garantia de conformidade com as autorizações das despesas, enquanto que o regime de competência está incidindo no objetivo de utilidade para a tomada de decisões. Devido a isso, Martin (2006) analisou por meio de pesquisa bibliográfica realizada no Reino Unido, Suíça e Nova Zelândia, o tratamento contábil dispensado a elementos do relatório financeiro pelo governo central. Esses três países representam o modelo de contabilidade anglo-saxônica tradicional (Reino Unido e Nova Zelândia) e a contabilidade nórdica tradicional (Suíça).

Naquele mesmo trabalho, Martin (2006) analisou a relação entre o regime de competência e a política fiscal. Novos princípios e práticas contábeis têm sido desenvolvidos para possibilitar a escrituração em relatórios financeiros do governo de infra-estruturas, dos acervos patrimoniais e dos equipamentos militares. Isso resolveu na prática as dificuldades técnicas, porém sem um quadro teórico.

Para Stalebrink e Sacco (2003), o êxito da utilização das informações geradas pelo regime de competência baseia-se em dois pressupostos: (1) as entidades têm que ter a capacidade de fazer uma determinação quanto ao método de mensuração mais adequado, e (2) os incentivos devem ser suficientes para que as entidades possam escolher o método de mensuração contábil mais relevante para as audiências externas. Utilizando-se o enquadramento econômico austríaco²⁸, conclui-

²⁸ Para Stalebrink and Sacco (2003, p. 340): “A economia austríaca é mais sensível ao conhecimento imperfeito e interesse próprio. Em outras palavras, trata-se da fraqueza potencial da economia

se que o regime de competência sozinho não pode produzir uma informação relevante, pois não é viável aplicar as mesmas normas do setor privado no setor público devido à ausência de concorrência e dos direitos de propriedade.

Uma das características do setor público é que seus ativos são fornecidos livremente aos cidadãos. Na Austrália, Bardon (1999) estudou a natureza, as características e as diferenças de tais bens. Seu estudo conclui que os ativos fornecidos livremente ao público não devem ser tratados como bens para fins contábeis e incluídos nas demonstrações contábeis do Governo, de acordo com as normas do FASB, pois o ambiente do setor público difere do ambiente do setor privado em muitos aspectos e os métodos contábeis utilizados em empresas privadas não podem ser transferidos para o setor público sem as devidas análises críticas. Além disso, existem graves problemas na mensuração destes ativos, pois todas as avaliações são arbitrárias e essas informações não são necessárias para facilitar a gestão do patrimônio (BARDON, 1999).

Anessi-Pessina e Stecollini (2007) discutiram a co-existência do regime de competência e o regime de caixa ou o de orçamentação baseada no compromisso (regime de câmera) analisando demonstrações financeiras em governos locais na Itália. Os resultados não foram satisfatórios do ponto de vista dos tomadores de decisão. A utilização do regime de competência não é adequada para o setor público

neoclássica e progressismo, quando a contabilidade de exercício é colocada no setor público. (...) Como resultado, o quadro da Áustria, juntamente com as questões dos custos de transação e os mercados de capitais globais, é apresentado como uma forma de analisar e melhorar a compreensão do público - manipulações contabilísticas do setor ". (Livre tradução do autor).

por quatro motivos relativos aos objetivos da entidade (MA e MATTHEWS, 1993; GUTHRIE; JOHNSON, 1994; LEWIS, 1995 e GUTHRIE, 1998), sendo esses:

- 1 - O lucro não é uma medida de desempenho para o setor público pois não é o objetivo do setor público;
- 2 - A estrutura financeira e de solvência não são relevantes na esfera pública;
- 3 - O regime de competência não mede resultados;
- 4 - O regime de competência proporciona apenas uma pequena ideia de desempenho, concentrando-se sobre o custo dos serviços e eficiência.

Para Anessi-Pessina e Steccolini (2007, p 114):

Do ponto de vista teórico, Montesinos et al. (1995), Monsen e Näsi (1998, 1999 e 2000) e Monsen (2002) argumentam que orçamento (em dinheiro ou de contabilidade) cameralista é mais coerente com a natureza intrínseca dos governos. O setor privado é caracterizado por uma reciprocidade entre os produtos/serviços recebidos ou prestados e pagamentos de dado ou recebido. No setor público, a reciprocidade, correspondentes receitas e despesas, nem sempre é possível, e uma maior importância é dada à maneira como as despesas são financiadas. (Livre tradução do autor).²⁹

Ao analisar a gestão de fundos próprios em departamentos governamentais australianos, Robinson (2002) concluiu que os tomadores de decisão podem controlar suas contas apenas exercendo forte controle sobre os gastos governamentais. O problema encontrado é que as diferenças entre o setor público e o setor privado fazem que os tomadores de decisão ignorem ou menosprezem as informações geradas pelo novo sistema. Ao dar maior autonomia aos tomadores de decisão (com seu controle baseado no desempenho), criam a dúvida da validade na perda de transparência e responsabilização.

²⁹ *From a theoretical viewpoint, Montesinos et al. (1995), Monsen and Näsi (1998, 1999 and 2000) and Monsen (2002) argue that budgetary (or cash, or cameralistic) accounting is more consistent with the intrinsic nature of governments. The private sector is characterised by a reciprocity between products/services received or provided and payments given or received. In the public sector, such reciprocity is rare, matching revenues and expenses is not always possible, and greater importance is attached to the way expenditures are financed.*

Christiaens e Rommel (2008) estudaram a utilização do regime de competência pelos governos locais do distrito de *Flemish* (Bélgica) na perspectiva do objetivo geral de informação financeira. Concluíram que a transição para o regime de competência nos governos é inviável por motivos teóricos, e não apenas uma questão de tempo, como divulgado pelos defensores. Mais problemas surgem à medida que o tempo avança e algumas reformas terão que ser feitas sobre as reformas anteriores. Entre os motivos para o resultado encontrado, o principal deles é a falta de clareza conceitual subjacentes das reformas, juntamente com as desilusões dos servidores e dos tomadores de decisão. Como o setor público analisado não tem atividade comercial, ele não deve adotar regime de competência, já que esse regime pressupõe incorretamente que a coesão econômica das saídas representa o nível dos serviços sociais. Para Christiaens e Rommel (2008, p 72):

Poderíamos apresentar esse raciocínio em termos de um continuum: quanto mais o governo atua como uma empresa, a contabilidade torna-se necessária. E quanto mais um governo presta serviços sociais sem objetivos de lucro, a contabilidade torna-se menos adequada. (Livre tradução do autor).³⁰

Os estudos Christiaens e Rommel (2008) mostram também que políticos estão interessados relatórios contábeis que desempenham um papel importante na tomada de decisões, as informações complementares fornecidas pelo regime de competência não são suficientes para atender às suas necessidades.

³⁰ One could present this reasoning in terms of a continuum: the more the government acts as an enterprise, the more applicable and even necessary accrual accounting becomes. Vice versa, the more a government provides social services without businesslike or profit objectives, the less appropriate accrual accounting becomes.

4.1.3 Análise das pesquisas

Os artigos analisados são estudos empíricos realizados em diversos países e em vários setores públicos (ver Figura 01). Apesar dos objetivos desses estudos não terem sido encontrar as dificuldades, elas surgiram ao relatar a experiência da implementação do regime de competência em vários setores.

Os dados mostram que a maioria dos estudos sobre a prática na implantação do regime de competência no setor público está sendo feita em governos locais e a metade deles foi realizada no continente europeu, mesmo que grande parte do setor público europeu já tenha adotado o regime de competência (WYNNE, 2007). Os estudos sobre a execução e sobre dificuldades teóricas do novo sistema foram feitos em países da Europa, além da Nova Zelândia e da Austrália (Oceania), este último com uma grande quantidade de estudos. Destaca-se também o objeto desses estudos, neles, o foco principal foi os governos locais, seguido pelos governos centrais. Essa razão se deve à maior quantidade amostral. Foram ao todo 19 estudos, sendo 12 deles demonstrando as dificuldades práticas e o restante, as teóricas.

Foram encontradas 27 dificuldades práticas e 9 teóricas, sendo que, na grande maioria das vezes, estavam aliadas ao fracasso desse sistema (COHEN et al, 2007; SINGH, 2007; OLIORILANTO, 2008; CARLIN, 2006; RIDDER et al, 2006; VENIERIS; COHEN, 2004).

Foi observado que as dificuldades não acontecem isoladamente. As dificuldades estão ligadas entre si, assim sendo, o surgimento de uma dificuldade pode ocasionar um reflexo no qual surge outra dificuldade (figura 02).

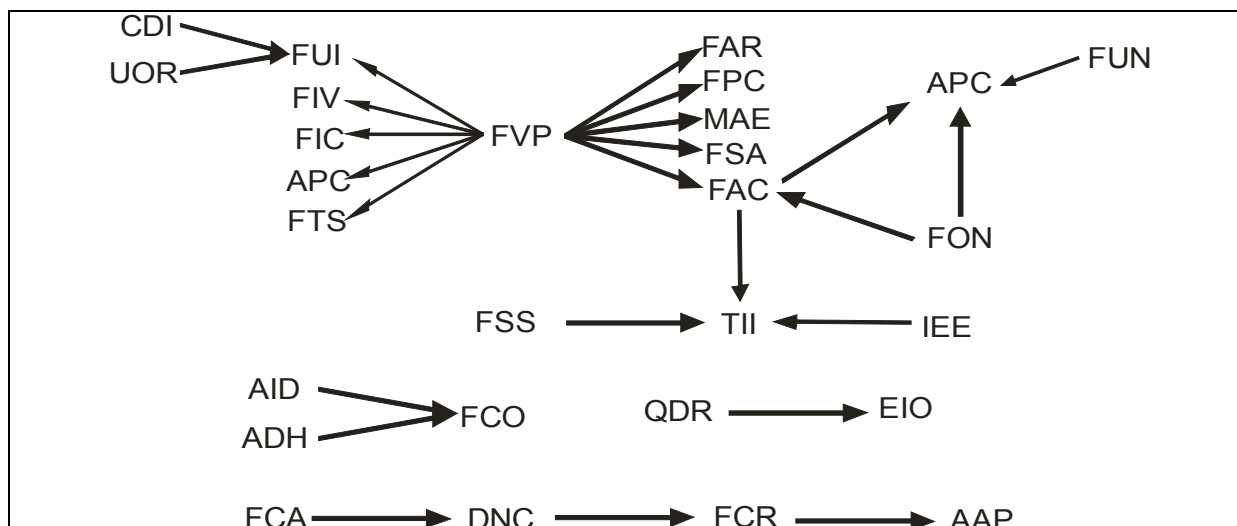


Figura 2: Fluxo das dificuldades práticas.

Fonte: O autor

Nota: O sentido da seta indica qual dificuldade ocasiona a outra.

Legenda:

- AID Ausência de indicadores de desempenho
- AAP Ausência de apoio político para mudança
- ADH Ausência de dados históricos
- APC Ausência de padrões e normas contábeis.
- CDI Complexidade das informações.
- DNC Desenvolvimento de norma não compreendida
- EIO Excesso de informação obrigatória
- FAC Falta de aptidões contábeis dos servidores públicos do departamento de contabilidade.
- FAR Falta de apoio das chefias superiores às chefias intermediárias.
- FAR Falta de aptidões contábeis dos servidores públicos dos órgãos reguladores.
- FCA Falta de comunicação entre os agentes.
- FCR Falta de Credibilidade
- FCO Falta de clareza dos objetivos entre os agentes.
- FIC Falta de incentivos
- FIV Falta de investimento.
- FON Falta de suporte para o entendimento das normas adotadas.
- FPC Falta de pessoal no departamento de contabilidade.
- FSA Falta de software adequado
- FSS Falta de suporte para utilização do software específico.
- FTS Falta de treinamento para p pessoal do departamento de contabilidade sobre a utilização do software específico.
- FUI Falta de utilidade das informações para o setor público.
- FUN Falta de uniformidade na elaboração das normas
- FVP Falta de vontade política
- IEE Inércia dos executivos envolvidos.
- MAE Falta de mudanças administrativas no executivo
- QDR Quantidade de regulamentos
- TII TI inadequado e insuficiente.
- UOR Utilização de outros regimes na orçamentação

A Figura 03 esquematiza os agentes envolvidos no processo contábil, sendo eles os órgãos reguladores, os tomadores de decisão (executivo) e os servidores

públicos. Os assuntos em discussão relacionados ao novo regime são repassados para os órgãos reguladores, que, por sua vez, os passam ao executivo. O executivo passa os assuntos para quem opera os instrumentos, chamados de servidores públicos, que por sua vez colocarão em prática a decisão tomada anteriormente pelos órgãos reguladores e pelo executivo. Como resultado, haverá a aprovação ou não desse assunto, o qual, caso não seja aprovado, volta para os órgãos reguladores para novas decisões. Os estudos mostraram que uma falha em qualquer uma das etapas pode resultar no fracasso na utilização do regime de competência pelo setor público.

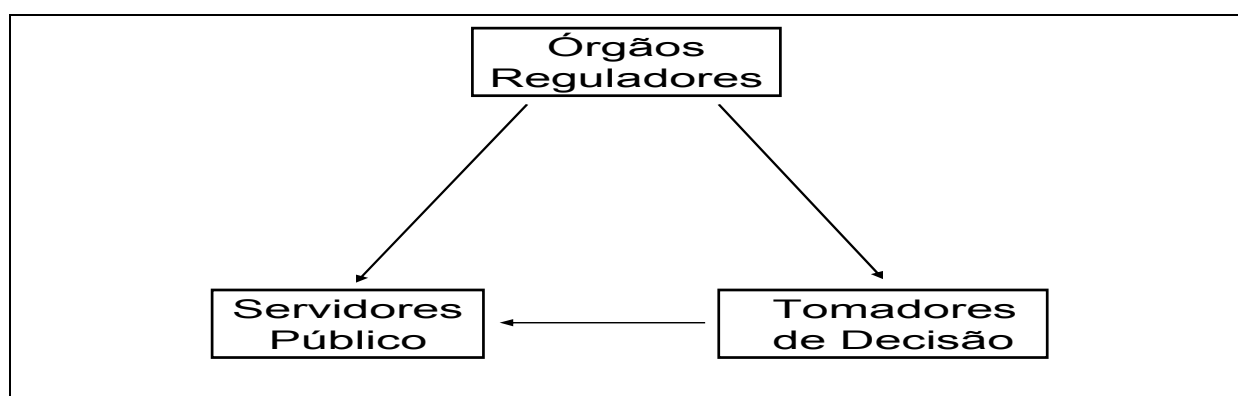


Figura 03 – Fluxo dos Assuntos Contábeis.
Fonte: O autor.

Em todas as fases, as dificuldades podem ter sido originadas internamente no agente ou podem ter surgido no agente mediante reflexo de problemas em outros agentes (Apêndices A, B e C). Serão chamadas de dificuldades primárias as que originaram as dificuldades refletidas posteriormente, e serão chamadas de secundárias as dificuldades que foram causadas devidas a problemas anteriores, até então não solucionados.

A maioria das dificuldades práticas é relacionada aos tomadores de decisão, com 56% dos problemas primários, seguidos dos órgãos reguladores, com 22% e pelos servidores públicos, com 13%. Os problemas entre os agentes, como falta de

comunicação e falta de suporte, representa, 9%. Esses resultados estão na Figura 04.

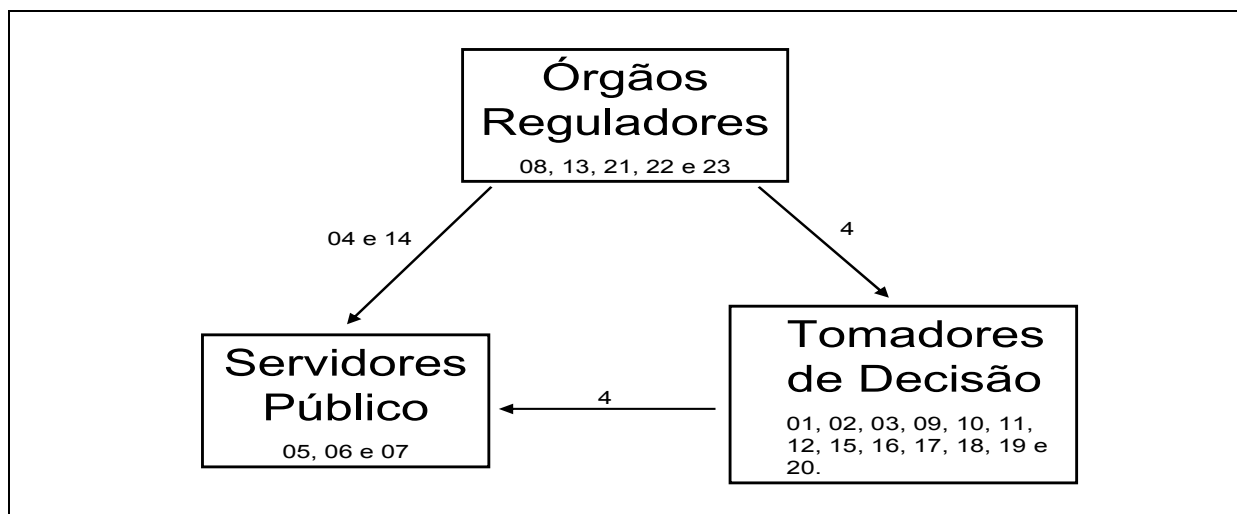


Figura 04 – Localização das dificuldades práticas primárias.

Fonte: O autor.

Nota: No gráfico acima, os números estão localizados onde ocorre a dificuldade, e cada número corresponde a uma dificuldade, conforme legenda abaixo.

Legenda:

Número de ordem	Autor	Dificuldade Prática na Implantação
1	Hoek (2005)	Ausência de indicadores de desempenho
2	Carlin (2005)	Ausência de dados históricos
3	Cohen et al (2007)	Falta de suporte para utilização do software específico.
4	Cohen et al (2007)	Falta de aptidões contábeis dos servidores públicos do departamento de contabilidade.
5	Cohen et al (2007)	Inércia dos executivos envolvidos.
6	Oliorilanto, 2008	Falta de comunicação entre os agentes → Desenvolvimento de uma norma não compreendida → Falta de credibilidade
7	Singh (2007)	Falta de suporte para o entendimento das normas adotadas. (Orientação)
8	Singh (2007)	Falta de aptidões contábeis dos servidores públicos dos órgãos reguladores.
9	Venieres e Cohen (2001)	Falta de vontade política
10	Venieres e Cohen (2001)	Falta de vontade política
11	Venieres e Cohen (2001)	Falta de vontade política
Número de ordem	Autor	Dificuldade Prática na Execução
12	Ridder et al (2008)	Falta de vontade política
13	Ellwood (2003)	Falta de uniformidade na elaboração das normas
14	Jones e Puglisi (2004)	Falta de suporte para o entendimento das normas adotadas.
15	Nasi e Stecollini (2008)	Falta de vontade política
16	Ridder et al (2008)	Falta de vontade política
17	Venieres e Cohen (2004)	Falta de vontade política
18	Venieres e Cohen (2004)	Falta de vontade política
19	Venieres e Cohen (2004)	Falta de vontade política
20	Venieres e Cohen (2004)	Falta de vontade política
21	Paulsson (2004)	Utilização de outros regimes na orçamentação
22	Paulsson (2004)	Quantidade de regulamentos
23	Wynne (2007)	Complexidade das informações.

Ao analisar as dificuldades secundárias (Figura 05), nota-se uma alteração. Os servidores públicos são os agentes responsáveis por 39% das dificuldades. E 35% estão relacionadas aos tomadores de decisão. Os órgãos reguladores apresentam 17%. Por último, estão as dificuldades entre os agentes, com os mesmos 9%. A maioria das dificuldades (61%) teve origem em um dos agentes e consequentemente refletiu em outro. Apenas 39% das dificuldades refletiram no mesmo agente. Isso era esperado, pois tais agentes estão inter-relacionados de forma a interagir para a realização do sistema contábil.

Entre as etapas de implantação e de execução existem dificuldades comuns entre as diferentes fases, como a falta de aptidão contábil, a falta de suporte para o entendimento das normas adotadas, a ausência de padrões e de normas contábeis e a falta de vontade política.

A falta de aptidões contábeis dos servidores públicos do departamento de contabilidade foi encontrada em governos locais da Itália. Universidades na Grécia e nos órgãos reguladores da Ilha de Fiji (país localizado na Oceania e de colonização britânica). Na Itália, a falta de aptidão juntamente com a falta de recursos, a inércia dos agentes e a falta de confiança no novo sistema resultaram em relatórios sem utilidade para os tomadores de decisão. Assim, a falta de aptidão foi detectada também entre os executivos, e juntamente com a falta de recursos, a inércia dos agentes e a falta de confiança no novo sistema resultaram em informações consideradas sem utilidade e com uma complexidade desnecessária pelos tomadores de decisão. Na Suíça, porém, o uso sistema de contabilidade pelo regime de competência foi considerado relativamente fácil.

Algumas dificuldades já tinham sido detectadas anteriormente nas universidades da Grécia, porém nada foi feito para solucionar. São eles: (1) a falta significativa de pessoal no departamento de contabilidade, (2) a falta de software adequado e (3) a necessidade de mudanças administrativas e de gestão devem ser tomadas pela administração superior da Universidade. Isso indica que existe a falta de vontade política, a qual é a dificuldade primária mais encontrada em ambas as fases.

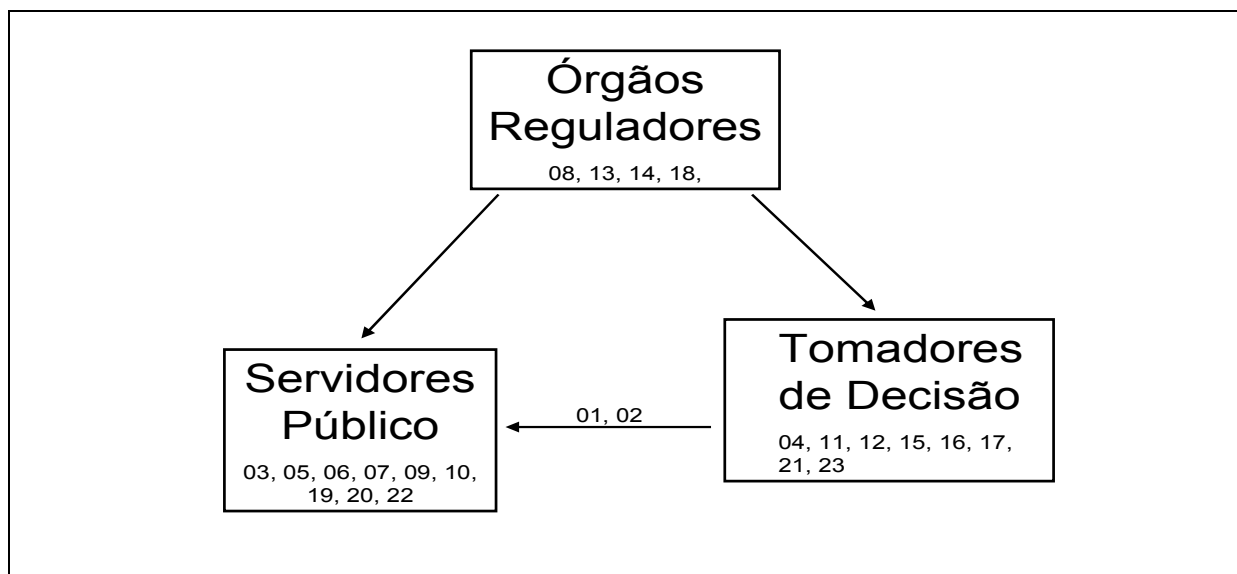


Figura 05 – Localização das dificuldades práticas secundárias.

Fonte: O autor.

Nota: No gráfico acima, os números estão localizados onde ocorre a dificuldade, e cada número corresponde a uma dificuldade, conforme legenda abaixo.

Legenda:

Número de ordem	Autor	Dificuldade Prática na Implantação
1	Hoek (2005)	Falta de clareza dos objetivos entre os agentes.
2	Carlin (2005)	Falta de clareza dos objetivos entre os agentes.
3	Cohen et al (2007)	TI inadequado e insuficiente.
4	Cohen et al (2007)	TI inadequado e insuficiente.
5	Cohen et al (2007)	TI inadequado e insuficiente.
6	Oliorilanto (2008)	Ausência de apoio político para mudança
7	Singh (2007)	Falta de aptidões contábeis dos servidores públicos do departamento de contabilidade.
8	Singh (2007)	Ausência de padrões e normas contábeis.
9	Venieres e Cohen (2001)	Falta de pessoal no departamento de contabilidade.
10	Venieres e Cohen (2001)	Falta de software adequado
11	Venieres e Cohen (2001)	Falta de mudanças administrativas no executivo
Número de ordem	Autor	Dificuldade Prática na Execução
12	Ridder et al (2008)	Falta de apoio das chefias superiores às chefias intermediárias.
13	Ellwood (2003)	Ausência de padrões e normas contábeis.
14	Jones e Puglisi (2004)	Ausência de padrões e normas contábeis.
15	Nasi e Stecollini (2008)	Falta de utilidade das informações para o setor público.
16	Ridder et al (2008)	Falta de investimentos.
17	Venieres e Cohen (2004)	Falta de incentivos
18	Venieres e Cohen (2004)	Ausência de padrões e normas contábeis.
19	Venieres e Cohen (2004)	Falta de aptidões contábeis dos servidores públicos do departamento de contabilidade.
20	Venieres e Cohen (2004)	Falta de treinamento do pessoal do departamento de contabilidade sobre a utilização do software específico.
21	Paulsson (2004)	Falta de utilidade das informações para o setor público.
22	Paulsson (2004)	Excesso de informação Obrigatória
23	Wynne (2007)	Falta de utilidade das informações para o setor público.

Foi relatada a ausência dos padrões contábeis em todos os setores públicos. Os estudos mostram que não existe um padrão de normas e práticas para a utilização do regime de competência no aplicado no setor público e que isso pode estar ligado à ausência de aptidão dos servidores. No caso das Ilhas de Fiji, a falta de aptidão resultou na ausência de padrões contábeis, que culminou numa barreira na transição para o novo sistema de contabilidade. Com a ausência nos padrões contábeis, não é possível fazer comparações entre os diversos setores, o que levou a um descrédito desse regime no Reino Unido, apesar de, nesse país, a sua implantação ter sido considerada um sucesso (LIKIERMAN, 2000).

A ausência de indicadores de desempenho nos Países Baixos foi responsável pela falta de clareza dos objetivos entre os agentes. Assim, não foi possível avaliar os efeitos do regime de competência.

Em Madagascar, a falta de comunicação entre os agentes promotores da mudança ocasionou a falta de credibilidade das normas contábeis criadas para a implantação do regime de competência. Por sua vez, essa falta de credibilidade foi a responsável pela falta de apoio político necessário para o êxito da reforma contábil. Assim, novamente foi notada uma falta de vontade política gerada pela inércia dos agentes.

Problemas com software foram encontrados na Grécia, tanto nos governos locais quanto nas universidades. A inércia do departamento de contabilidade e a falta de suporte dos vendedores do software criaram um sistema de TI inadequado e insuficiente para as reformas contábeis em governos locais na Grécia. Resultados contrários foram encontrados no governo central da Suíça, onde os softwares foram considerados viáveis e ainda contam com um suporte dos órgãos reguladores.

A coexistência de mais regimes foi encontrada em vários países. Em muitos países a implantação do regime de competência ainda não foi plena, há a sua utilização junto com o regime de caixa na elaboração do orçamento na grande maioria dos países e há a sua utilização juntamente com o regime de câmera nos países germânicos. Lüder (2009) afirma que é necessária a adoção plena do regime de competência.

A ausência de normas e padrões contábeis foi observada em muitos estudos analisados neste trabalho. Os órgãos reguladores têm problemas internos como falta de aptidão, falta de suporte, e na maioria das vezes fazem as novas normas de forma fragmentada, sem a crítica necessária para sua elaboração. O apoio internacional não é utilizado na maioria dos casos.

A análise das dificuldades teóricas também revelou uma situação de causa e efeito (Apêndice C). As dificuldades teóricas são em sua essência problemas sobre a aplicação do regime de competência no setor público, mais objetivamente sobre o valor de suas informações para o setor público. O ambiente no qual está inserido o setor público difere em muitos aspectos do setor privado, causando dificuldades. A ausência de concorrência e dos direitos de propriedade, a falta de clareza conceitual e a diferença no tratamento contábil entre os diversos países resultam em problemas de mensuração e escrituração de ativos e geração de informações consideradas irrelevantes para os tomadores de decisão, culminando numa desilusão sobre o novo sistema. Para a maioria, o regime de competência no setor público é incompatível com as leis atuais e as entradas de dados.

Não foram encontradas dificuldades teóricas na Suíça. As dificuldades encontradas foram a grande quantidade de normas e que o orçamento é elaborado

com base no regime de caixa. As dificuldades na Suíça estão sendo resolvidas com o desenvolvimento de novas práticas contábeis. Porém, tanto na Suíça, quanto no Reino Unido e na Nova Zelândia, os problemas técnicos estão sendo resolvidos sem um quadro teórico. É notada também uma diferença entre o tratamento contábil desses países. Essa informação é relevante, pois países anglo-saxônicos enfatizam a eficiência, eficácia e valor do dinheiro (PINA; TORRES, 2003) enquanto países germânicos enfatizam a responsabilização na aplicação de recursos (MONSEN, 2006). Na Alemanha, é utilizado um modelo semelhante ao NPM, que é o KGSL (*Neues Steuerungsmodell*), baseado na transparência, controle de recursos e orientação estratégica.

Uma análise confrontando os países que alegaram sucesso na implantação juntamente com a forma de aplicação do direito (*commom law ou code law*) não evidenciou qualquer relação entre a ocorrência de dificuldades, e também nenhum dos trabalhos analisados relatou a ocorrência.

4.2 VISÃO DE GESTORES MUNICIPAIS BRASILEIROS QUANTO ÀS INFORMAÇÕES CONTÁBEIS

O resultado das pesquisas analisadas neste trabalho indica que um dos fatores decisivos para o surgimento de dificuldades na implementação do regime de competência no setor público é a falta de vontade política (OLIORILANTO, 2008; NASI; STECOLLINI, 2008; VENIERES; COHEN, 2001 e 2004; RIDDER et al, 2006). Isso foi relatado principalmente na Itália, Alemanha e Grécia, em seus governos locais e órgãos públicos.

A teoria dos ciclos políticos orçamentários diz que os administradores públicos não se interessam por evidenciar o patrimônio conforme os princípios

fundamentais da contabilidade, pois seus objetivos são demonstrar os resultados a curto prazo devido ao processo eleitoral (CUKIERMAN; MELTZER, 1986; ROGOFF; SIBERT, 1988; PERSON; TABELINI, 1990 e ROGOFF, 1990).

A falta de vontade política pode ser influenciada pela falta de incentivos para sua implementação, como a não utilização das informações contábeis geradas pelo regime de competência para o setor público na tomada de decisão (ROBINSON, 2002; BARDON, 1999; ANESSI-PESSINA; STECOLLINI, 2007; PAULSSON, 2004; WYNNE, 2007; NÄSI; STECOLLINI, 2008 e STALEBRINK; SACCO, 2003).

Assim, realizou-se um estudo piloto por meio de uma *survey* exploratória e procurou-se, no primeiro momento, observar se os administradores públicos municipais do Espírito Santo utilizam informações contábeis para a tomada de decisão. Em seguida, verificou-se se há uma preferência por algum tipo de regime.

4.2.1. Metodologia da pesquisa do questionário

Para captar a utilização das informações contábeis pelos gestores públicos foi aplicado aos prefeitos e secretários municipais um questionário. Inicialmente, foi hipoteticamente criada a situação na qual o gestor teria que tomar uma decisão sobre algum investimento como por exemplo, a compra de algum bem durável. Em seguida, foram abordadas nas seguintes questões:

4.2.1.1 Utilização da Informação para a tomada de decisão

Essa pergunta foi respondida por meio de uma das cinco alternativas: nunca, pouco, às vezes, quase sempre e sempre. Todos os entrevistados responderam que

utilizam sempre alguma informação para tomar decisão sobre gastos, essa informação não é necessariamente contábil.

4.2.1.2 Tipo da informação utilizada

A pergunta 2 permite múltiplas respostas, e nessa pergunta, além de disponibilizada a opção de alguns tipos de informações que podem ser utilizadas, como estoque, saldo de conta bancária e balancete, era esperada uma resposta aberta do entrevistado, em que poderiam descrever o relatório utilizado na tomada de decisão.

Aproximadamente 45% dos entrevistados responderam que utilizam o saldo bancário e o estoque. Outros 10% utilizam o balancete. Porém todos os entrevistados completaram a resposta dizendo que utilizam informações sobre o saldo na dotação orçamentária para empenhar as despesas.

4.2.1.3 Frequência de utilização da informação contábil

Pergunta feita para saber a frequência com a qual as informações contábeis são utilizadas na tomada de decisão sobre compra de bens duráveis. Dez por cento dos entrevistados, deles todos prefeitos municipais, afirmaram que, às vezes, utilizam tais informações, e outros 10%, também prefeitos, responderam que quase sempre as utilizam. O restante, 90% dos entrevistados, entre alguns prefeitos e todos os secretários, responderam que sempre utilizam as informações.

Os prefeitos que responderam que utilizam as informações, às vezes ou quase sempre, relataram que não utilizam sempre essas informações pois cabe à equipe criada para esse fim decidir sobre as compras. Logo, dependendo da

estrutura organizacional da prefeitura municipal, na qual existe uma equipe para avaliar as decisões de compras, essa função é passada para os secretários municipais, que participam dessa equipe.

4.2.1.4 Relatório contábil utilizado

Pergunta fechada com cinco opções: nunca, pouco, às vezes, quase sempre e sempre. Dez por cento dos entrevistados responderam que às vezes utilizam algum relatório contábil, 45% responderam que quase sempre utilizam e o restante afirmou que sempre utiliza relatórios contábeis.

Pelas entrevistas foi observado que os prefeitos não são os responsáveis pela compras, mas há exceções. A responsabilidade pelas compras é atribuída aos seus secretários municipais, sendo que cada secretário é responsável pelo seu setor.

Também pelas respostas dos entrevistados conclui-se que os tomadores de decisão, principalmente os prefeitos municipais, utilizam predominantemente as informações orçamentárias.

4.2.2 Utilização das informações contábeis

A segunda parte da entrevista foi diagnosticar se os gestores públicos têm preferência pelas informações contábeis geradas pelo regime de caixa ou pelo regime de competência. Para isso, foram feitas perguntas conforme Apêndice D.

4.2.2.1 Informação útil para a tomada de decisão de gastar

Foram dadas duas opções de resposta: (a) Saber que o recurso já está depositado ou (b) saber que o recurso já está liberado, porém ainda não foi depositado. A primeira resposta indica a utilização do regime de caixa e a segunda a utilização do regime de competência.

Dos respondentes, 90% afirmaram que a informação mais útil para decidir sobre o gasto de recursos na compra de um bem durável é saber que o recurso já está depositado, demonstrando uma preferência pela utilização do regime de caixa.

4.2.2.2 Informação útil para a tomada de decisão de quanto gastar

Para saber se a informação de quanto foi depositado é mais útil do que a informação de quanto vão depositar, foi feita uma pergunta com duas alternativas idênticas às da pergunta anterior. Foi encontrado o mesmo resultado da pergunta anterior. As informações contábeis geradas pelo regime de caixa são mais úteis para os tomadores de decisão.

4.2.2.3 Importância da informação de quanto foi depositado

Para essa questão, foram dadas cinco opções de resposta: Nenhuma importância, pouca importância, indiferente, muito importante e extremamente importante. 90% dos respondentes afirmaram que é extremamente importante saber o quanto foi depositado, o restante afirma que essa informação é muito importante. Essa resposta indica a preferência pelo regime de caixa.

4.2.2.4 Importância da informação de quanto será depositado

Questão fechada com as mesmas opções da questão acima, porém com resultados diferentes. Dos entrevistados, 55% responderam que é extremamente importante saber quanto será depositado, e 45% responderam que essa informação é muito importante.

4.2.2.5 Informação preferida pelos gestores públicos

Quando feita a pergunta aberta, os entrevistados mostram que existe a preferência por informações geradas pelo regime de competência, apesar de utilizarem mais o regime de caixa.

Conforme os entrevistados, há utilização do regime de caixa devido à insegurança no repasse dos recursos. Mesmo que o recurso esteja empenhado pelo órgão que irá repassar o recurso pode acontecer que esse repasse não se realize ou que ele se realize em uma data posterior ao vencimento dos pagamentos. O exemplo foi dado por meio dos repasses de convênios.

Os gestores relatam que utilizariam informações pelo regime de competência apenas quando se trata de recursos vindos de transferências compulsórias, como exemplo o FPM (Fundo de Participação dos Municípios).

4.2.3 Análise do questionário

No primeiro bloco de perguntas observa-se que as informações contábeis são utilizadas no processo de tomada de decisão e que os gestores públicos municipais brasileiros utilizam o balanço orçamentário. Outras informações como controle de

estoque e demais relatórios contábeis são pouco ou nunca utilizadas pelos tomadores de decisão.

A utilização do balanço orçamentário indica que as informações contábeis no setor público têm a finalidade de controle a curto prazo, ou seja, a contabilidade voltada para maior *disclosure* da execução orçamentária e financeira da entidade. Os gestores públicos estão buscando uma transparência de sua gestão pública para a sociedade e para os órgãos fiscalizadores (Tribunais de Contas e Câmaras Municipais).

Todos os gestores públicos demonstraram uma preocupação no cumprimento dos limites legais, se reportando-se à LRF (Lei de Responsabilidade Fiscal). Alegam também que a utilização das informações contábeis serve para dar legitimidade a seus atos e para evitar punições dos órgãos controladores como o Tribunal de Contas e a Câmara Municipal. Isso indica uma preocupação em cumprir a legislação a qual impõe que a despesa para ser liquidada tem que estar previamente empenhada. Assim, não foi observada uma necessidade administrativa voltada para decisões sobre o patrimônio da entidade na hora de fazer uma aquisição de um bem durável.

Percebe-se que os gestores refletem fortemente a utilização de uma contabilidade orçamentária e financeira, tendo como informação mais importante a receita arrecadada e a despesa legalmente empenhada, bem como o confronto das receitas com as despesas, levando a um resultado de superávit ou déficit.

Na segunda fase de perguntas, percebe-se a preferência dos gestores municipais ao regime de caixa. Para eles, a informação da efetivação do repasse de recursos é extremamente importante tanto para saber se o gestor pode realizar a despesa quanto para saber o valor que ele pode gastar.

Essa preferência se dá pela insegurança quanto à realização do repasse de recursos. Na pergunta aberta, os gestores relatam que há a possibilidade de um recurso, mesmo empenhado pelo órgão que irá transferi-lo, atrasar ou ainda não realizar essa transferência.

Os resultados encontrados corroboram a Teoria dos Ciclos Orçamentários Eleitorais. Também estão de acordo com o resultado da revisão bibliográfica realizada. Conforme Wesberry (1991), as informações financeiras não estão disponíveis, não chegam de maneira oportuna, não são confiáveis e não são usadas na tomada de decisões importantes do governo.

Os resultados encontrados refletem as características da atual contabilidade pública brasileira, ou seja, uma contabilidade voltada para o orçamento e para uma consequente transparência das finanças públicas. Na análise das pesquisas realizadas em diversos países observa-se a falta de vontade política como principal responsável pela ocorrência de dificuldades, e ela pode ter sido causada pela não utilização das informações contábeis para tomada de decisão. A pesquisa exploratória adicional com gestores públicos sinaliza que, no Brasil, há uma situação propícia para o surgimento dessa dificuldade, considerando que a utilização das informações contábeis é para fins de cumprimento de leis e prestação de contas e que essas informações não são utilizadas nas tomadas de decisão pelos gestores públicos municipais.

5 CONCLUSÃO

Neste estudo foram analisadas as dificuldades na aplicação do regime de competência na contabilidade do setor público. As dificuldades surgem de diversas formas, podendo ser de natureza prática ou teórica.

Os estudos empíricos analisados revelam que, geralmente, a implementação no setor público de um novo sistema de contabilidade baseada no regime de competência apresenta pouco ou nenhum sucesso. Na maioria dos países, o resultado não satisfatório revelado foi devido à má ou nenhuma utilização da informação gerada pelo regime de competência e ainda porque não foi dada a atenção suficiente para a aplicação do novo sistema devido a uma falta de vontade política.

A falta de vontade política revelou-se a principal dificuldade enfrentada pelo regime de competência. Ela é a responsável pelo aparecimento da maioria dos outros problemas. As informações geradas não são devidamente utilizadas nas tomadas de decisão e no controle da entidade. Uma das causas pode ser que a disponibilidade de informações pelo regime de competência pode expor um mau desempenho dos gestores. Ainda há aqueles que não veem relevância dessas informações para a tomada de decisão.

Os organismos e defensores da implementação do regime de competência muitas vezes têm feito promessas de benefícios sobre sua utilização que, na prática, ainda não são percebidos. Isso tem gerado decepções e descrenças sobre o novo sistema.

As dificuldades se apresentam tanto na estrutura dos agentes quanto no relacionamento entre eles. A maioria das dificuldades são problemas práticos, e não de princípios ou conceituais. Os resultados encontrados nos estudos pesquisados corroboram os achados de Ouda (2007) e Wynne (2007).

Em alguns países, o regime de competência foi utilizado apenas na elaboração das demonstrações contábeis e não no orçamento (WYNNE, 2007). Os resultados indicam que a mudança completa em todos os sistemas para o novo regime (*full accrual accounting*) gera menos problemas.

Quanto à teoria, as informações contábeis só serão utilizadas se elas de alguma forma contribuírem para a previsão de fluxos futuros. Um estudo mais aprofundado que tem que ser feito é a respeito da relevância da informação contábil para setor público, já que se trata de um ambiente com características diferentes do setor privado. As informações sobre rentabilidade, situação financeira ou retorno sobre ativos são irrelevantes para os políticos (GUTHRIE, 1998).

Outro ponto a ser considerado é a elaboração de normas contábeis no setor público, as quais estão sendo feitas isoladamente, sem uma uniformidade, devido a características de cada setor público, tais como: tamanho, condições financeiras e características urbanas e culturais. Muitos estudiosos estão focando seus esforços para analisar essas práticas contábeis aplicadas no setor público (ALLEN; SANDERS, 1994; LINS et al, 1993 e CARVALHO et al, 2007).

Observou-se que algumas das dificuldades acarretam outras dificuldades. Além disso, existem as dificuldades já existentes antes mesmo da utilização do regime de competência, as quais são transferidas para sua implantação que por sua vez continuam existindo na sua execução. Essa “bola de neve” mostra que, antes de

se implementar o regime de competência, muito trabalho de nível estrutural, como treinamentos, estruturação física e até mesmo mudança cultural, tem que ser feito.

Com base nas entrevistas realizadas foi observado que os gestores municipais brasileiros utilizam a informação contábil e que o relatório mais utilizado é o orçamento no processo de tomada de decisão. As NBC-T_16 preveem que, para a elaboração do orçamento, as informações são feitas pelo regime de caixa. Os relatórios que utilizaram o regime de competência, que são o demonstrativo do resultado econômico e o balanço patrimonial, não foram citados como relevantes para a tomada de decisão.

Com a preferência em utilizar o regime de caixa para a tomada de decisão, os gestores declararam que utilizam como principal fonte de informação o orçamento. Conforme as NBC-T 16, o orçamento continuará a ser elaborado com o regime de caixa para as receitas. A partir de 01 de janeiro de 2010, o regime de competência será utilizado apenas para o controle patrimonial.

As entrevistas também demonstraram que as informações contábeis são mais utilizadas para o controle por parte dos órgãos fiscalizadores do que para a tomada de decisão. A vontade política necessária para a convergência para o regime de competência poderá aparecer apenas por meio da coerção por parte dos órgãos reguladores e fiscalizadores. Também essa pesquisa mostra que a tempestividade das informações contábeis não está sendo realizada para os tomadores de decisão. Vale ressaltar que o estudo por meio de entrevistas foi de caráter exploratório e não podem ser generalizados para todas as prefeituras.

Há a necessidade da separação clara entre a contabilidade para a transparência (orçamento) e a evidenciação (patrimônio). A aproximação dos procedimentos do setor público com o privado necessita de mais estudos pois a

contabilidade pública prioriza o controle, deixando em segundo plano o desempenho. A ausência de indicadores de desempenho para o setor público ainda se mostra frágil.

Não foi o objetivo deste trabalho relatar os avanços ocorridos no regime de competência e nem mesmo o seu resultado. Para isso, é necessário uma *proxy* para medir a eficiência dos governos. O problema é que eficiência envolve uma relação custo-benefício, que no caso do setor público deve atender a políticas internas que nem sempre se pautam por uma agenda internacional e, portanto, nem sempre são comparáveis. Além disso, existem outras questões relevantes com prioridades diferentes: como países em estado de guerra civil, com baixa arrecadação, alta corrupção, etc. Para que a contabilidade influencie, deve existir um estado das coisas que permita a decisão racional de longo prazo (WYNNE, 2007, p 30).

REFERÊNCIAS

AGASISTI, T. ARNABOLDI, M. e CATALANO, G. ***Reforming Financial Accounts in the Public Sector: The Case of Universities***. *Irish Accounting Review*. V. 15, Blackhall Publishing. 2008.

ALLEN, A. e SANDERS G.D, ***Financial Disclosure in US Municipalities: Has the government accounting standards board made a difference?*** *Financial Accountability and management*, v. 10, n. 3, p 174-193. 1994.

ANESSI-PESSINA Eugenio e STECCOLINI Ileana. ***Effects of budgetary and accruals accounting coexistence: evidence from italian local governments***. *Financial Accountability & Management*, v. 23, n. 2. p. 113-131. 2007.

ARAUJO, Inaldo da Paixão Santos. ***Normas brasileiras de contabilidade pública: Impacto Social***. Brasília: I SEMINÁRIO INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE PÚBLICA. 2007.

BALL, I. ***Reforming financial management in the public sector: lessons U.S. officials can learn from New Zealand***. Disponível em: <http://www.rppi.org/privatization/ps258.html>. Acesso em 20 jul. 2009.

BARDON, Allan D. ***Trusteeship Theory of Accounting for Natural Capital Assets***. *Abacus*, v. 35, n. 2, 1999.

BEKER, Ron. e RENNEL, Morina D. ***Forces Leading to the Adoption of Accrual Accounting by the Canadian Federal Government: An Institutional Perspective***. *CAP*, v. 5, n. 1 ,2006.

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

BLÖNDAL, Jon R. ***Issues in Accrual Budgeting***. 2005.

BOSTON, J. MARTIN, J. PALLOT, J. e WALSH, P. ***Public Management: The New Zealand Model***. Auckland: Oxford University Press, 1996.

BRASIL, ***Portaria MF nº 184***, de 25 de Agosto de 2008, que Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

BRASIL, ***Portaria STN n.º 447***, de 13 de Setembro de 2002. Dispõe sobre normas gerais de registro de transferências de recursos intergovernamentais no âmbito da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, com vistas à consolidação das contas públicas nacionais e dá outras providências.

BRASIL. **Constituição Federal**, de 05 de Outubro de 1988.

BRASIL. **Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000**, que “Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências.

BRASIL. **Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964**, que “Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

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

CARLIN, Tyrone M. ***Accrual Accounting & Financial Reporting in the Public Sector: Reframing the Debate***. *MGSM Working papers in management*. 2003.

CARLIN, Tyrone M. ***Victoria’s accrual output based budgeting system – delivering as promised? Some empirical evidence***. *Financial Accountability and Management*, v. 22, n. 01, p. 1-19, 2006.

CARVALHO, João B da C. et al. ***Conformity and Diversity of Accounting and Financial Reporting Practices in Portuguese Local Government***. *Canadian Journal of Administrative Sciences*. 2007.

CHRISTIAENS Johan. e ROMMEL, Jan. ***Accrual accounting reforms: only for businesslike (parts of) governments***. *Financial Accountability & Management*, v. 24, n. 1, p. 59-75, 2008.

CHRISTIAENS, J. ***Financial Accounting Reform in Flemish Municipalities: An Empirical Investigation***. *Financial Accountability & Management*, V. 15, N. 1, p. 21–40. 1999.

COHEN, Sandra. et al. ***Assessing it as a key success factor for accrual accounting implementation in greek municipalities***. *Financial Accountability & Management*. v. 23, p. 91-111, 2007.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC n.º 1.103**, de 18 de Outubro de 2007. Dispõe sobre a criação do Comitê Gestor da Convergência no Brasil, e dá outras providências.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução n.º 750**, de 29 de dezembro de 1993. Dispõe sobre os Princípios Fundamentais da Contabilidade.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução n.º 1.111**, de 29 de novembro de 2007. Dispõe sobre os Princípios Fundamentais da Contabilidade aplicadas ao setor público.

CUKIERMAN, Alex e MELTZER, Allan H. ***A Theory of Ambiguity, Credibility, and Inflation under Discretion and Asymmetric Information***. *Econometrica*,

Econometric Society. v. 54(5), pg. 1099-1128, 1986.

DIAMOND, Jack. ***Performance Budgeting—Is Accrual Accounting Required?***. IMF Working Paper. 2002.

ELLWOOD, Sheila. ***Bridging the GAAP across the UK public sector***. *Accounting and Business Research*. v. 33, n. 2, p 105-121. 2003.

EVANS, M. ***A Change for the Better?***. *Accountancy*, v. 115, 1995.

FÉDÉRATION DES EXPERTS COMPTABLES EUROPÉENS. ***The Adoption Of Accrual Accounting And Budgeting By Governments (Central, Federal, Regional And Local)***. 2003.

FILHO, Américo Garcia Parada, Portal de Contabilidade COFIFe. Disponível em: http://www.cosif.com.br/mostra.asp?arquivo=contabilidade_internacional02. Acesso em 26 de janeiro de 2010.

GUTHIER J.e JOHNSON M. ***Commercialisation of the Public Sector: Why, How and for What? A prospective view***, in K. Whiltshire (ed.), *Governance and Economic Efficiency* (CEDA, Sydney), p. 87–108. 1994.

GUTHRIE, J. ***Application of Accrual Accounting in the Australian Public Sector – Rhetoric or Reality?*** *Financial Accountability & Management*. v. 14, n. 1, p. 1–19. 1998.

HEPWORTH, Noel. ***Preconditions for Successful Implementation of Accrual Accounting in Central Government***. *Public Money and management*. p. 37-43. 2003.

HODGES, R.e MELLETT, H. ***Reporting public sector financial results***. *Public Management Review*. v. 5, n. 1, p. 99–113. 2003.

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

HORNGREN, Charles T. ***Cost Accounting***. Prentice Hall International Editions, 1996.

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

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

IFAC – *International Federation of Accountants*. [online]. Disponível em <http://www.ifac.org>. Acesso em 14 jul 2009.

IFAC. **Governmental Financial Reporting. Accounting issues and Practices. Study 14 - Transition to the Accrual Basis of Accounting: Guidance for Governments and Government Entities**. New York: IFAC, 2000.

IFAC. **IFAC Handbook 2000 - Technical Promuncements - International Public Sector Accounting Standards**. New York: IFAC, 2000.

IMF. **Government Finance Statistics Manual**. Washington: IMF. 2001.

JANSEN, E. Pieter. **New Public Management: perspectives on performance and the use of performance information**. *Financial Accountability and Management*. v. 24, n. 2, p. 169-191, 2008.

JONES, S. e PUGLISI, N. **The Relevance of AAS 29 to the Australian Public Sector: A Cause for Doubt?** *Abacus*, V. 33, N. 1, p. 1–18. 1997.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade pública: teoria e prática**. 5 ed. São Paulo: Editora Atlas S.A, 1996.

LEWIS, N. **AAS 29. A Critique**, in ASCPA (ed.), *Readings in Accounting Developments in the Public Sector 1993-1994* (Melbourne), p. 16–25. 1995.

LIKIERMAN, A. **Changes to Managerial Decision-Taking in U.K. Central Government**. *Management Accounting Research*. 2000.

LINS et al. **Improving government finacincial reporting in Canadá: na evaluation of compliance with the PSAAC'S accounting and reporting standards for governments**. *Financial Accountability and management*. v. 9. n 4. p. 235-254. 1993.

LOPES, Alexsandro. B. e MARTINS, Eliseu. **Teoria da Contabilidade: uma nova abordagem**. São Paulo: Atlas. 2005.

LÜDER, Klaus. **Reforming Central Government Accounting in Europe: With Special Reference to Cost Accounting**. Seminário Internacional de Custos – SE/MF. Brasília, DF, 2009.

LÜDER, Klaus. **Governmental Accounting In Germany: State And Need For Reform**. *Financial Accounting and management*. V. 9, 1993.

Ma, R. e MATTHEWS, R. **Financial Reporting by Government Departments. 55 ed. A Dissenting View**, *Australian Journal of Corporate Law*, v. 3, p. 67–86. 1993.

MACEDO, Mauricio Ferreira de, **Impacto das Normas Internacionais de Contabilidade na Apresentação das Demonstrações Contábeis**. Panamá: XXV Conferência Interamericana de Contabilidade. 2003.

MACHADO Jr, J. Teixeira, REIS, Heraldo da Costa. **A Lei 4.320 comentada e a lei de responsabilidade fiscal**. 31 ed. Rio de Janeiro: IBAM, 2003.

MAIOR, Veronica Souto, **Normas Brasileiras de Contabilidade Pública: Elaboração e Impacto**. I Seminário Internacional de Contabilidade Pública. Brasília. 2007.

MARION, José C. **Contabilidade Básica**. 7. ed, São Paulo: Atlas, 2004.

MARTI, Caridad. **Accrual Budgeting: Accounting Treatment of Key Public Sector Items and Implications for Fiscal Policy**. *Public Budgeting & Financ.* 2006.

BOHUN-APONTE Matthew: e-mail recebido em 10 abr 2009.

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

MONSEN, Norvald N. **Historical development of local governmental accounting in Norway**. *Financial Accountability & Management*. v. 22. n 4. p. 359-380, 2006.

NASCIMENTO, Leonardo Silveira do. **A Reforma da Contabilidade Governamental Brasileira: a necessária revisão dos preceitos vigentes em face das demandas de informações e do esforço de harmonização nacional e internacional**. Brasília: ESAF. 2007.

NASI, Greta. e STECOLLINI, Ileana. **IMPLEMENTATION OF ACCOUNTING REFORMS: An empirical investigation into Italian local governments**. *Public Management Review*. v. 10. n. 01. p 175-196. 2008.

NEWBERRY, S. M. **Intended or unintended consequences? Resource erosion in New Zealand's government departments**. *Financial Accountability and Management*. V. 18, n. 4, p. 309–330. 2002.

O'FARRELL Hugh. ALLEN, Matthew and Turner, Ed. **Managing resources to deliver better public services**, London, National Audit Office Press, 2003.

OETTLE, K., **Cameralistics: Handbook of German Business Management**. C.E. Poeschel Verlag, Stuttgart. 1990.

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

OUDA, Hassan A.G. **Accrual Accounting Principles And Postulations In The Public Sector: Rhetoric Or Reality.** *Fund Public Digest. The International consortium on Governmental Financial Management.* v. 07, n. 1, p. 39-52, 2007.

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

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

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

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

PAULSSON, G. **Accrual Accounting in the Public Sector: experiences from the central government in Sweden.** *Financial Accountability & Management,* v. 22, n. 1, p. 47-62. 2006.

PINA V. e TORRES L. **Reshaping Public Sector Accounting: an international comparative view.** *Canadian Journal of Administrative Sciences* 20, n. 4. 2003.

REIS, Heraldo da C. **Regime de Caixa ou de Competência: eis a questão.** *Revista de Administração Municipal* v. 260. Rio de Janeiro: IBAM. 2006.

PERSSON, Torsten; TABELLINI, Guido. **Do electoral cycles differ across political systems?** Disponível em: http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=392643#PaperDownload. 2003.

RIBEIRO, José F. F. **Da aprovação das NBCASP pelo CFC à Convergência com as Normas Internacionais: diretrizes, estratégias e próximos passos.** In: I SEMINÁRIO INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE PÚBLICA: Brasília - DF. 2007.

RIDDER, Hans-Gerd. et al. **The role of public managers in the implementation of accrual accounting: evidence from six case studies in Germany.** *Public Management Review,* v. 8, n. 1, p. 87-118. 2006.

ROBINSON, Marc. **Financial control in Australian government budgeting.** *Public Budgeting and finance.* p. 88-93. 2002.

ROGOFF, Kenneth; SIBERT, Anne. ***Elections and macroeconomic policy cycles. Review of Economic Studies.*** n. 55, p. 1-16, 1988.

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

SCOTT, J.E.M., et al. ***Cash to accrual and cash to accrual - A case study of financial reporting in two NSW hospitals 1857 to post 1975"***, *Accounting, Auditing and Accountability Journal.* v.16, n. 1. 2003.

SINGH, Ronita D. ***Regime de Competência no Setor Público: estudo de caso dos relatórios financeiros de conselhos governamentais locais em Fiji.*** 2007.

SLAMET, D. ***Looking to Best Practice: taking a broad view.*** *Australian CPA*, p. 60-62, 1998.

STALEBRINK Odd J. e SACCO John F. ***An 'Austrian' perspective on commercial accounting practices in the public sector.*** *Accounting Fórum.* v. 27 , n. 3, 2003.

STANTON, P. e STANTON, J. ***The Questionable Economics Of Governmental Accounting.*** *Accounting, Auditing and Accountability Journal.* V.11, n. 2, p.191–203. 1998.

TIRON-TUDOR, Adriana. e MUTIU, Alexandra. ***Cash versus accrual accounting in public sector.*** 1990. Disponível em: <http://ssrn.com/abstract=906813>. Acesso em 18 dez 2008.

VENIERES, Jorge. e COHEN, Sandra. ***The New System of Double Entry Accounting for Public Organizations: Examples of Simultaneous Accounting Entries in Public Accounting System and Financial Accounting System,*** *Accountant.* V. 543, p 882–886. 2000.

WESBERRY, James P. Jr. ***Administração integrada no governo.*** *Revista Brasileira de Contabilidade*, jan/fev. n. 91, p. 31. 1995.

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

nº	Autor	País	Local	Dificuldades Primárias	Dificuldades Secundárias
1	Hoek (2005)	Países Baixos	Governo Central	Ausencia de indicadores de desempenho	Falta de clareza dos objetivos entre os agentes.
2	Carlin (2006)	Austrália	Governo Estadual	Ausência de dados históricos	Falta de clareza dos objetivos entre os agentes.
3	Cohen et al (2007)	Grécia	Governos Locais	Inércia dos executivos envolvidos.	TI inadequado e insuficiente.
4	Oliorilanto, 2008	Madagascar	Governos Locais	Falta de comunicação entre os agentes → Desenvolvimento de uma norma não compreendida → Falta de credibilidade	Ausência de apoio político para mudança
5	Cohen et al (2007)	Grécia	Governos Locais	Falta de suporte para utilização do software específico.	TI inadequado e insuficiente.
6	Cohen et al (2007)	Grécia	Governos Locais	Falta de aptidões contábeis dos servidores públicos do departamento de contabilidade.	TI inadequado e insuficiente.
7	Singh (2007)	Ilhas Fiji	Governos Locais	Falta de suporte para o entendimento das normas adotadas. (Orientação)	Falta de aptidões contábeis dos servidores públicos do departamento de contabilidade.
8	Singh (2007)	Ilhas Fiji	Governos Locais	Falta de aptidões contábeis dos servidores públicos.	Ausência de padrões e normas contábeis.
9	Venieres e Cohen (2001)	Grécia	Universidades	Falta de vontade política	Falta de pessoal no departamento de contabilidade.
10	Venieres e Cohen (2001)	Grécia	Universidades	Falta de vontade política	Falta de software adequado
11	Venieres e Cohen (2001)	Grécia	Universidades	Falta de vontade política	Falta de mudanças administrativas no executivo

APÊNCIDE A – Dificuldades práticas primárias x secundárias na fase de implantação.

APÊNCIDE B – Dificuldades práticas primárias x secundárias na fase de execução.

nº	Autor	País	Local	Dificuldades Primárias	Dificuldades Secundárias
12	Ridder et al (2008)	Alemanha	Governos Locais	Falta de vontade política	Falta de apoio das chefias superiores às chefias intermediárias.
13	Ellwood (2003)	Reino Unido	Macro-economia	Falta de uniformidade na elaboração das normas	Ausência de padrões e normas contábeis.
14	Jones e Puglisi (2004)	Austrália	Departamentos	Falta de suporte para o entendimento das normas adotadas.	Ausência de padrões e normas contábeis.
15	Nasi e Stecollini (2008)	Itália	Governos Locais	Falta de vontade política	Falta de utilidade das informações para o setor público.
16	Ridder et al (2008)	Alemanha	Governos Locais	Falta de vontade política	Falta de investimentos.
17	Venieres e Cohen (2004)	Grécia	Universidades	Falta de vontade política	Falta de incentivos
18	Venieres e Cohen (2004)	Grécia	Universidades	Falta de vontade política	Ausência de padrões e normas contábeis.
19	Venieres e Cohen (2004)	Grécia	Universidades	Falta de vontade política	Falta de aptidões contábeis dos servidores públicos do departamento de contabilidade.
20	Venieres e Cohen (2004)	Grécia	Universidades	Falta de vontade política	Falta de treinamento do pessoal do departamento de contabilidade sobre a utilização do software específico.
21	Paulsson (2004)	Suécia	Governo Central	Utilização de outros regimes na orçamentação	Falta de utilidade das informações para o setor público.
22	Paulsson (2004)	Suécia	Governo Central	Quantidade de regulamentos	Exigências demasiadas de informação
23	Wynne (2007)	Reino Unido	Governo Central	Complexidade das informações.	Falta de utilidade das informações para o setor público.

APÊNCIDE C – Dificuldades teóricas primárias x secundárias.

nº	Autor	País	Local	Dificuldades Primárias	Dificuldades Secundárias
24	Martin (2004)	Reino Unido, Suécia e Nova Zelândia	Governo Central	Diferença entre tratamento contábil em diversos países.	Dificuldade de escrituração de ativos.
25	Anessi-Pessina e Stecollini (2007)	Itália	Governos Locais	Não aplicabilidade do regime de competência ao setor público devido aos objetivos da entidade.	Informação irrelevante para os tomadores de decisão
26	Stalebrink e Sacco (2003)	Áustria	Macro-economia	Ausência de concorrência e dos direitos de propriedade	Informação irrelevante para os tomadores de decisão
27	Bardon (1999)	Austrália	Governo Central	Não aplicabilidade do regime de competência ao setor público.	Informação irrelevante para os tomadores de decisão
28	Christiaens e Rommel (2008).	Bélgica	Governos Locais	Falta de Clareza conceitual	Desilusões dos agentes
29	Robinson (2002)	Austrália	Departamentos	Não aplicabilidade do regime de competência ao setor público.	Informação irrelevante para os tomadores de decisão
30	Bardon (1999)	Austrália	Governo Central	Não aplicabilidade do regime de competência ao setor público.	Problemas na mensuração dos ativos.

APÊNCIDE D – Questionário.

Identificação do respondente:

Nome: _____

Cargo: _____

Formação: _____

Alguma formação contábil? () Sim () Não

Qual formação contábil? _____

A quanto tempo? _____

Atuou na área? _____

1ª parte – Identificação da utilização das Informações Contábeis.

“Quando você tem que tomar uma decisão sobre algum investimento como, por exemplo, a compra de algum bem:”

1 - Você utiliza alguma informação para decidir se vai ou não comprar?

Nunca	Pouco	às vezes	Quase sempre	Sempre
-------	-------	----------	--------------	--------

2 - Qual tipo de informação você utiliza?

() Estoque.

() Saldo de conta.

() Balancete.

() Outros _____

3 - Com qual frequência você utiliza essa informação?

Nunca	Pouco	às vezes	Quase sempre	Sempre
-------	-------	----------	--------------	--------

4 - Você utiliza algum relatório contábil, como orçamento, saldo de caixa ou qualquer outro?

Nunca	Pouco	às vezes	Quase sempre	Sempre
-------	-------	----------	--------------	--------

2ª Parte – Informações caixa x competência.

1 – Para saber **se** você pode “gastar”, qual a informação mais útil?

a) Saber que o recurso já está depositado.

b) saber que o recurso já está liberado (que é certo que ira receber), porém ainda não foi depositado.

2 – Para saber **o quanto** você pode “gastar”, qual a informação mais útil?

a) Saber quanto foi depositado.

b) Saber quanto vão depositar.

3 - Qual a importância de Saber **quanto foi** depositado?

Nenhuma importância	Pouca Importância	Indiferente	Muito importante	Extremamente importante
---------------------	-------------------	-------------	------------------	-------------------------

4 - Qual a importância de saber **quanto será** depositado?

Nenhuma importância	Pouca Importância	Indiferente	Muito importante	Extremamente importante
---------------------	-------------------	-------------	------------------	-------------------------

5 – Porque o Sr.(a) prefere desse modo?