



ANÁLISE DA ADOÇÃO DO REGIME DE COMPETÊNCIA NO SETOR PÚBLICO INTERNACIONAL

ANALYSIS OF THE ADOPTION OF THE ACCRUAL BASIS IN INTERNATIONAL PUBLIC SECTOR

Maria Elisabeth Moreira Carvalho Andrade*

Doutoranda em Controladoria e Contabilidade/Universidade de São Paulo

Professora da da Universidade Federal de Uberlândia

E-mail: melizabeth@facic.ufu.br

Uberlândia, Minas Gerais, Brasil

Luiz Nelson Guedes de Carvalho

Doutor em Controladoria e Contabilidade/Universidade de São Paulo

Professor da Universidade de São Paulo

E-mail: lnelson@usp.br

São Paulo, São Paulo, Brasil

*Endereço: Andre Luiz Zambalde

Universidade Federal de Lavras, Departamento de Ciência da Computação. Campus Universitário, Caixa-postal: 3037, CEP: 37200-000, Lavras/MG, Brasil.

Editora: Dra. Marlene Araújo de Carvalho

Artigo recebido em 01/02/2013. Última versão recebida em 25/02/2013. Aprovado em 26/02/2013.

Avaliado pelo sistema Triple Review: a) Desk Review pela Editora-Chefe; e b) Double Blind Review (avaliação cega por dois avaliadores da área).

RESUMO

A dívida pública na Europa está provocando um intenso debate sobre a transparência e *accountability* no setor público. A implantação do regime de competência ainda é uma questão em aberto: não existe consenso até o momento, pela literatura, de qual o melhor modelo para o setor público. Dos diversos artigos analisados destacam-se experiências de sucessos, bem como mal sucedidas. É importante que o país aprenda com as experiências dos países que já adotam o regime de competência há vários anos. É certo que o regime contábil de competência é mais informativo, mas as características criadas para o setor privado devem ser adaptadas à realidade do setor público.

Palavras-chave: regime de competência; regime de caixa; setor público; *accountability*; IPSAS.

ABSTRACT

The public debt in Europe is causing an intense debate about transparency and accountability in the public sector. The article analyzes the international experience regarding the adoption of the accrual basis of accounting in the public sector. The implementation of the accrual accounting in the public sector is still an open question, there is no consensus so far, the literature of the best model for the public sector. This is an exploratory study with a qualitative approach and carried out by means of literature. Of the several articles and documents analyzed include experiments were successful and unsuccessful. As Brazil is still in the process of convergence, there is no way making an empirical analysis of its effects, but it is important that the country learn from the experiences of countries that already have accounts on an accrual basis for several years. It is concluded that there is a general format which may be applied indistinctly to all countries. Admittedly, the accrual basis of accounting is more informative, but the features created for the private sector must be adapted to the reality of the public sector.

Key words: accrual accounting; cash basis; public sector; *accountability*, IPSAS.

INTRODUÇÃO

Devido à crise da dívida pública na Europa, problemas com tratamentos contábeis ‘alternativos’ de receitas e despesas, dívidas do setor público, *accountability* e opacidade dos relatórios contábeis financeiros do setor público passaram a atrair bastante atenção de pesquisadores da área contábil. Ball (2012) cita que a crise da dívida pública demonstrou claramente que os governos em geral estão evidenciando muito mal o seu desempenho e posição financeira.

Irwin (2012) apresenta diversas formas que são utilizadas para reduzir o déficit e melhorar as finanças públicas, como por exemplo, adiar o reconhecimento de uma despesa ou acelerar o reconhecimento de uma receita.

Tal fato pode e deve levar a uma reforma significativa no setor público (BALL, 2012). Os 27 (vinte e sete) países que compõem a União Europeia atualmente possuem métodos contábeis distintos. Isso também amplia o efeito esperado da já existente corrente interessada na adoção do regime de competência e/ou as IPSAS (*International Public Sector Accounting Standards*) emitidas pelo IFAC (*International Federation of Accountants*) como normas contábeis para o setor público.

O Presidente do *International Accounting Standards Board* (IASB), Hans Hoogervorst, em conferência realizada pela comissão europeia comentou sobre isso: "Sem transparência, não pode haver uma estabilidade duradoura" (Hoogervorst, 2011). Para Ball (2012), um elemento crucial de transparência no setor público é o regime contábil de competência (*accrual accounting*), porque é preciso alta qualidade na gestão financeira e relatórios contábeis com poder informativo para gerir os recursos públicos com eficácia.

Anessi-Pessina e Steccolini (2007, p. 114) resumem as vantagens do regime contábil de competência com base na literatura: (i) ênfase no controle de custos, mensuração, eficiência e produtividade; (ii) definição das tarifas dos serviços públicos com maior facilidade; (iii) maior atenção na gestão dos ativos; (iv) informações mais completas do passivo das organizações públicas; (v) possibilidade de medir o impacto das políticas públicas com foco no longo prazo; (vi) ênfase na mensuração da equidade intergeracional; (vii) melhor avaliação das escolhas como privatização e empréstimos; (viii) possibilidade de os gestores melhorarem a avaliação de desempenho no serviço público.

Quanto à contabilidade em regime de caixa (*cash basis accounting*) os críticos argumentam que ela faz com que a prestação de serviços seja mais barata que do setor privado, pois não inclui despesas que não caixa, como por exemplo, depreciação. Tal fato faz

com que a médio e longo prazos ocorra uma diferença significativa na mensuração dos custos (GUTHRIE, 1998).

Sob o regime de caixa, o déficit de um determinado período pode ser reduzido simplesmente por adiar um pagamento para o próximo período (IRWIN, 2012).

A discussão sobre o tema não é recente. A gestão pública é uma questão polêmica, mas importante e não pode ser ignorada. Os gestores são eleitos pelo povo para administrar um patrimônio que pertence a todos e que o principal objetivo é o bem estar social (*social welfare*) dos cidadãos de uma nação.

Nas últimas décadas, vários países como o Reino Unido, Austrália e Nova Zelândia têm buscado formas eficientes de gestão, o que foi denominada a Nova Administração Pública - NPM (*New Public Management*) (LAPSLEY, 2009). Com a NPM técnicas de gestão do setor privado têm sido introduzidas no setor público e a implantação do regime contábil de competência foi um dos processos adotados por esses países.

Algumas teorias buscam explicar esse fenômeno. Pina, Torres e Yetano (2009) citam que, segundo a teoria institucional, a adoção do regime contábil de competência pode ser vista como um processo formal de *compliance* com as expectativas e desejos externos e *stakeholders*. Assim, a confiança perdida nos governos, instituições públicas e regulamentárias poderiam ver o regime contábil de competência como um símbolo de responsabilidade e boa gestão.

Outra teoria que merece destaque é a dos ciclos políticos orçamentários (*Policy Cycles Theory*). O precursor desta teoria foi Nordhaus (1975) que detectou que os políticos manipulam a política econômica antes das eleições para aumentar as chances de reeleição. Herbst (2010), também cita que esta teoria defende que os administradores públicos não se interessam em evidenciar o patrimônio conforme os princípios fundamentais da contabilidade, pois seus objetivos são demonstrar os resultados a curto prazo, devido ao processo eleitoral.

A contabilidade tem o dever de cumprir a sua função social. Especificamente quanto à Contabilidade governamental, os seus relatórios contábeis têm por objetivo gerir e proteger o dinheiro público e *accountability* (Chan, 2003). O controle da atividade do Estado é um dos eixos de sustentação da democracia (PINHO e SACRAMENTO, 2009, p.1350).

Ball (2012), destaca que a contabilidade é importante componente para o setor público e ainda alerta que é demasiado tarde para evitar as consequências da negligência do passado, mas adotar e implementar padrões de relatórios contábeis financeiros de qualidade sinaliza ao menos a intenção de não repetir o erro.

Portanto, a busca de um modelo “ideal” para o setor público é de suma importância para todos e a discussão é salutar.

A opinião de que o regime contábil de competência no setor público é mais eficiente do que o regime de caixa não é unânime. Segundo Wynne (2012), apesar de todos afirmarem os benefícios do regime contábil de competência para o setor público, muitos governos das maiores economias do mundo não adotaram essa reforma, como China, Alemanha, Itália, Japão e Rússia. Ainda segundo Wynne (2012), outros governos como Gana, Paquistão e Namíbia entendem que o regime contábil de competência não é adequado.

Existem inúmeros países em processo de adoção do regime contábil de competência, inclusive o Brasil, mas somente cinco países, até 2008, estão adotando o regime contábil de competência amplamente (*full accrual accounting*): Austrália, Canadá, Nova Zelândia, Reino Unido e Estados Unidos (IPSAS BOARD, 2008).

No Brasil, em 2007, foi criado o Comitê da Convergência, através da Resolução nº 1.103/07, composto pelo CFC – Conselho Federal de Contabilidade, IBRACON – Institutos dos Auditores Independentes do Brasil, CVM – Comissão de Valores Mobiliários e BACEN – Banco Central do Brasil. O comitê está desenvolvendo ações para promover a convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) às normas internacionais, em conjunto com a STN – Secretaria do Tesouro Nacional, mas ainda falta muito a avançar.

Diante do exposto, a questão investigativa é: qual o estágio atual da adoção do regime de competência em nível internacional? O objetivo desse ensaio teórico é analisar a experiência internacional quanto à adoção do regime contábil de competência no setor público.

Para o alcance deste objetivo serão analisados artigos científicos, relatórios públicos oficiais, matérias jornalísticas.

Nas próximas seções é apresentada a plataforma teórica, em seguida é apresentado o desenho da pesquisa, a quarta seção traz os resultados e por último são apresentadas as considerações finais com sugestões de pesquisas futuras.

REFERENCIAL TEÓRICO

Atualmente, existem três sistemas contábeis que fornecem informações sobre as finanças públicas: contabilidade governamental (foco deste artigo); estatísticas financeiras do Governo (*Government Finance Statistics - GFS*) e a Contabilidade Nacional ou Social.

O GFS é um sistema instituído em 2001, pelo Fundo Monetário Internacional – FMI. Ele mostra os dados das atividades econômicas do governo em uma forma harmonizada e comparável. Diferem notavelmente das apresentações orçamentárias e da contabilidade pública que são especificamente nacionais e não harmonizadas entre os países (EUROSTAT, 2012).

Segundo Lock e Pigatto (2005, p.162), “as contas nacionais são medidas pela Contabilidade Nacional, que é um sistema que compila estatísticas agregadas do produto nacional, da renda nacional, do consumo, da acumulação, bem como do comércio exterior”.

O foco deste artigo é a contabilidade governamental quanto ao regime contábil mais adequado: competência (*accrual accounting*) ou caixa (*cash basis accounting*). O tema tem sido objeto de estudos nas últimas décadas, principalmente após a década de 1980, quando foi instituída a Nova Administração Pública - NPM (*New Public Management*) em diversos países. E nos dias atuais, devido à crise econômica mundial, esse debate vem se acirrando.

A implantação do regime contábil de competência no setor público é um tema controverso, com intenso debate sobre a sua utilidade para tomada de decisão (KOBBER *et al*, 2010). Segundo Ellwood and Newberry (2007, p.551) “o propósito fundamental da contabilidade governamental é a proteção do dinheiro público, sendo que as práticas contábeis das empresas do setor privado não foram concebidas para tal fim”.

Com a NPM a eficiência da contabilidade pública pelo regime de caixa começou a ser questionada e países como o Reino Unido, Austrália e Canadá passaram a adotar o regime contábil de competência no setor público, acreditando ser mais eficiente, trazendo características do setor privado para o setor público.

O *International Federation of Accountants* (IFAC) é o órgão emissor das normas internacionais aplicadas ao setor público, as IPSASs (*International Public Sector Accounting Standards*). O IFAC emite, para o citado setor público, normas semelhantes às emitidas pelo *International Accounting Standard Board* (IASB), as IFRSs - (*International Financial Reporting Standards*) voltadas para o setor privado.

Segundo Guthrie (1998), os defensores do regime contábil de competência afirmam que sua adoção resulta em melhorias na prestação de contas pelo governo, melhoria na gestão financeira e maior comparabilidade na *performance* entre as jurisdições.

Mas, ainda, poucos são os estudos para sustentar ou invalidar as vantagens do regime contábil de competência no setor público, sendo ainda menor para os países emergentes (DEACONU *et al.*, 2011).

Segundo Papenfub e Schaefer (2009), os objetivos dos relatórios contábeis e financeiros para atender a necessidade de um Estado moderno devem conter informações estruturadas sobre custos e resultados, e as demonstrações contábeis devem proporcionar ao parlamento e aos cidadãos uma visão justa e verdadeira (*true and fair view*) sobre as atividades do setor público.

A adoção do regime de competência no setor público implica mudanças fortes em termos operacionais e administrativos para o seu sucesso, sendo imprescindível o envolvimento de todos os níveis do governo. Caso contrário, a sua implementação não será bem sucedida.

Fernandez e Rainey (2006) enumeram oito fatores a serem observados em uma mudança institucional no setor público, para obter o sucesso na implantação: (i) os gestores precisa ser persuasivos quando da comunicação da necessidade de mudanças; (ii) desenvolver um plano de ações estratégicas para a implementação das mudanças; (iii) disponibilizar um suporte interno de apoio às mudanças, na tentativa de reduzir a resistência às mudanças com ampla participação dos envolvidos no processo; (iv) os gestores tem o dever de formar grupos dentro das organizações que defendam as mudanças, para obter o sucesso; (v) buscar apoio e compromisso externo; (vi) disponibilizar recursos financeiros; (vii) para uma mudança duradoura membros das organizações deve incorporar as novas políticas e/ou inovações; e (viii) desenvolver ação integradora que atinja todos os setores da organização.

Wynne (2012), encontrou evidências de que poucos países adotaram o regime contábil de competência, porque a reforma é onerosa e que a informação adicional fornecida por ela é pouco utilizada no setor público para tomada de decisão. Isso nos leva a discutir o custo/benefício da informação contábil. O custo não pode exceder o benefício a ser gerado pela informação. Os relatórios contábeis elaborados sob o regime de competência trazem informações relevantes para a tomada de decisão e se não for utilizada é evidente que não gerará nenhum benefício futuro e o seu custo será altíssimo.

Os relatórios elaborados sob o regime de competência exigem julgamentos difíceis e complexos, sendo que a sua aplicação deve vir acompanhada de controles cuidadosos para assegurar um julgamento razoável (IRWIN, 2012).

Outro ponto que merece destaque é a comparabilidade entre os países que já estão adotando o regime contábil de competência. Esta comparação tem que ser feita com cautela, pois, há diferenças significativas na sua aplicação devido a regulação de cada país. Stanton *et al* (1998) compararam os Estados Unidos e Austrália que, apesar da diferença de tamanho, os sistemas legais, governamentais e econômicos são parecidos. Ressaltam que os dois países

usam abordagens diferentes na aplicação do regime contábil de competência, sendo os principais relatados no quadro 01.

Quadro 01: Principais diferenças na aplicação do regime de competência

	Austrália	Estados Unidos
Objetivo primário	Decisões úteis	<i>Accountability</i>
Usuários	Determinados pelas entidades que elaboram as demonstrações	Determinado conteúdo: Cidadãos; congresso; executivos e os gestores de programas
Entidade	Governo federal, os seus departamentos e agências	Governo federal, os seus departamentos e agências
Accrual accounting	Requerida em todas as circunstâncias	Uso e aplicação determinados para qualquer propósito deve ser cuidadosamente avaliados
Demonstrações	Demonstração do Resultado, Balanço Patrimonial e Fluxo de Caixa	Balanço patrimonial Demonstrações de custos líquidos Mudanças na posição líquida Atividades de custódia Recursos orçamentários Mensuração da performance dos programas
Mensuração	Valor justo menos o reduzido do custo corrente reavaliações frequentes	Custo Financeiro mais informação não financeira
Ativos	Benefícios econômicos futuros Controlado pela entidade Resultado de evento passado	Quatro categorias: Geral; Missão federal; Patrimônio Cultural e Terras de manejo
Performance	Posição financeira	Condição financeira

Fonte: Adaptado Stanton *et al.* (1998)

Conforme demonstrado no quadro 01, há várias diferenças entre os dois países na aplicação do regime de competência, sendo que o foco principal para os Estados Unidos é *accountability*, já para a Austrália o foco é fornecer informações úteis para auxiliar as decisões para a alocação dos escassos recursos (STANTON *ET AL.*, 1998).

É importante destacar estudos que abordaram a experiência de alguns países que já adotaram o regime de competência no setor público como: Austrália, Reino Unido, Nova Zelândia, Romênia, Suécia, Grécia e Holanda.

Austrália

A implantação das reformas na Austrália teve início no final de 1980. Carlin (2005) analisou as reformas no setor público ao longo de duas décadas no estado australiano de Victoria e concluiu em sua análise empírica que o impacto com a introdução do regime de competência não foi neutro. Um dos impactos foi a introdução de um viés de alta para a função do custo total nos departamentos avaliados, em relação aos mesmos custos do setor

privado. Cita que este fato é preocupante, pois pode refletir em tomada de decisões errôneas e a perda da confiabilidade dos números contábeis.

Segundo Barton (2009), o regime de competência tem sido fundamental para as reformas no setor público na Austrália na busca por eficiência, eficácia e *accountability*. Concluiu que o resultado da reforma tem sido misto: a contabilidade patrimonial teve resultados benéficos para atingir os objetivos acima, mas a adoção de um modelo de negócios, em grande parte irrelevante para atender as necessidades do setor público, não trouxe melhorias.

Reino Unido

O regime de competência no Reino Unido iniciou em 1991 na área da saúde, quando houve uma grande reforma nesse setor e quase ao mesmo tempo no governo central, mas este último foi implementado efetivamente somente a partir de 2001 (WYNNE, 2007, p. 27).

Em 2003, o UK National Audit Office (NAO) realizou um estudo sobre a implantação do regime contábil de competência no Reino Unido. Foram analisados 46 (quarenta e seis departamentos) e os principais destaques foram:

- (i) 13 (treze) departamentos progrediram bem na implantação do regime contábil de competência;
- (ii) 16 (dezesseis) departamentos ainda dependem principalmente do orçamento em regime de caixa; as informações gerenciais e as demonstrações contábeis preparadas pelo regime de competência são elaboradas em separado ao final do exercício para usuários externos e para atender os requisitos legais. Portanto, esses departamentos não se beneficiaram da implantação ou benefícios limitados.

Esse mesmo estudo foi repetido em 2008, encontrando progressos significativos na utilização do regime contábil de competência e sistemas orçamentários em relação a 2003. Os relatórios permitiram uma melhor compreensão de como estão sendo utilizados os recursos financeiros, proporcionando informações mais detalhadas para gerenciar os ativos e passivos do poder público (NAO, 2008).

No último estudo realizado em 2011 encontraram evidências da maturidade na gestão financeira, mas a gestão ativa dos fluxos de caixa e o balanço patrimonial continua a ser insuficiente em todo o governo (NAO, 2011).

Arnaboldi e Lapsley (2009) consideram que a implementação do regime contábil de competência no Reino Unido teve impacto limitado. O estudo revelou um ceticismo no uso das informações geradas para tomada de decisão, principalmente pela falta de vontade dos contadores em repassar aos gestores.

Diante da experiência do Reino Unido infere-se que a implantação não é simples e o resultado é de longo prazo.

Nova Zelândia

Segundo Carlin (2005), a Nova Zelândia foi a primeira nação a implementar o regime contábil de competência tanto a nível nacional como de agência no final da década de 1980.

Após uma década da adoção do regime de competência, Pallot (2001) analisou a sua implantação e concluiu que a mesma foi benéfica, não havendo nenhuma vontade de retornar ao regime de caixa, mas há ainda algumas questões pendentes a serem resolvidas. Afirma ainda que é evidente que o regime de competência não é uma panaceia, há preocupações que talvez nunca terão respostas, como por exemplo, o equilíbrio adequado entre a liberdade de gestão e controle parlamentar. Ou ainda a eficiência em curto prazo e a manutenção da capacidade a longo prazo (PALLOT, 2001).

A experiência da Nova Zelândia revela que sempre haverá externalidades que poderão influenciar na tomada de decisão, inclusive econômicas e políticas.

Romênia

Segundo Deaconu *et al.* (2011), o sistema de contabilidade pública na Romênia pode ser dividido em três fases: 1ª fase (2000 a 2002) Pré-reforma: contabilidade em base de caixa; 2ª fase (2003 a 2005) – o período de transição: implantação do regime contábil de competência; 3ª fase (2006 a 2009) – período pós-reforma: nessa fase, segundo o estudo é possível perceber a materialização dos benefícios da reforma para a Romênia como uma economia emergente. Houve uma contribuição informacional quanto às receitas e custos desde 2006, e foi possível explicar a evolução dos ativos e passivos. O estudo demonstrou a utilidade da aplicação do regime contábil de competência em que as informações geradas são úteis para uma gestão eficiente.

Suécia

Segundo Paulsson (2006), o regime contábil de competência foi introduzido na Suécia em 1986, no governo local e em 1993 no governo central, sendo um componente da grande reforma da gestão pública naquele país. Entretanto, concluiu que o governo central da Suécia pouco utiliza as informações geradas pelo regime de competência, sendo empregada mais como uma ferramenta de gestão das agências.

Em seu estudo, Martí (2006) cita que na Suécia os agregados fiscais são calculados de acordo com três *framework*: (1) as contas nacionais, que constam dados dos financiamentos e empréstimos e a dívida do governo central; (2) o orçamento central do Estado que mostra as receitas orçamentais, despesas, em regime de caixa; (3) o relatório anual do governo central que apresenta a demonstração financeira e relatório de desempenho, baseados em regime de competência.

Como citado anteriormente, é necessário o envolvimento de todos para o aproveitamento efetivo dos relatórios gerados e ainda uma análise do custo/benefício.

Grécia

Segundo Cohen, Kaimenaki e Zorgios (2007), os esforços iniciais para implantação do regime de competência nos municípios gregos foram em 1996 e se intensificaram em 1999, quando foi aprovada por lei a sua adoção. A reforma contábil foi uma mistura da contabilidade patrimonial e de caixa, e os dois sistemas eram utilizados em paralelo. Segundo os autores, a primeira avaliação da reforma em 2003 foi decepcionante, principalmente quanto a ineficiência do sistema de informação. Após a identificação do problema o governo grego enviou subsídio para os municípios para a melhoria do sistema de informação, sendo que ao final de 2005, 64% (sessenta e quatro) por cento dos municípios subsidiados publicaram suas demonstrações contábeis sob regime de competência.

Entretanto, vale ressaltar que, mesmo assim, os balanços públicos gregos não evidenciaram o déficit e dívida pública, tema que vem sendo bastante debatido em 2012, devido à grave crise que assolou o país (ver Irwin, 2012).

Holanda

Na Holanda, o regime de competência foi instituído a partir de 1982, nas províncias e em nível municipal a partir de 1985. Após vinte anos da sua implantação, houve uma contribuição positiva para a base econômica quanto à tomada de decisões e para o funcionamento das organizações. Os resultados indicam uma mudança na cultura organizacional (TER BOGT, 2008).

METODOLOGIA

Trata-se de um estudo exploratório, com abordagem qualitativa e realizada por meio de pesquisa bibliográfica. Segundo Gil (1996, p. 45): “Boa parte dos estudos exploratórios pode ser definida como pesquisa bibliográfica.” Os objetivos da pesquisa bibliográfica são recolher, selecionar, analisar e interpretar contribuições teóricas já existentes sobre determinado assunto (MARTINS, 2002).

Segundo Martins e Theóphilo (2009, p. 54) “a pesquisa bibliográfica busca conhecer, analisar e explicar contribuições sobre determinado assunto, tema ou problema”.

Por se tratar de uma pesquisa bibliográfica a coleta de dados foi realizada em diversos periódicos internacionais que publicaram sobre a adoção do regime de competência no setor público. Foram pesquisados periódicos da área contábil; administração pública e outras áreas afins, correspondendo a vinte e uma análises.

RESULTADOS E DISCUSSÃO

Conforme mencionado na seção anterior foram analisados vinte e um artigos em dez periódicos internacionais entre os anos de 1998 a 2012. O quadro 02 destaca os periódicos pesquisados e a quantidade de artigos em cada um deles. O *Financial Accountability & Management* é o periódico que mais publicou sobre o tema nos últimos anos, entre os pesquisados, demonstrando bastante interesse no setor público.

Quadro 02: Periódicos pesquisados

Título Periódico	Ano de publicação	Quantidade de artigos
Abacus	2009	2
Accounting, Auditing & Accountability Journal	2007	1
European Accounting Review	2009	2
Financial Accountability & Management	1998, 2001, 2005, 2006, 2007, 2008, 2010	9
International Journal on Governmental Financial Management	2012 e 2007	2
International Review of Administrative Sciences	2009	1
Public Administration Review	2009	1
Public Budgeting & Finance	2006	1
Public Money & Development	2003	1
Public Money & Management	2012	1
Total		21

Fonte: dados da pesquisa

O quadro 03 traz os títulos dos artigos e seus autores. É notável o pequeno número de pesquisadores na área pública. Dos 21 artigos pesquisados, 12 possuem somente um autor, ou seja, cerca de 60%, e ainda dentre esses 12, dois autores possuem dois artigos, portanto, são somente 10 autores. Para o desenvolvimento desta linha de pesquisa faz-se necessária a criação de grupos de pesquisadores no sentido de aumentar os estudos e publicações na área. Trata-se de uma área ainda muito carente de pesquisas.

Quadro 03: Título e autores pesquisados

Título	Autores
An Efficient Technical Solution or an Ideologically Contested Approach – the balance sheet for business style accrual accounting in the public sector	WYNNE, A. (2012)
Is the Move to Accrual Based Accounting a Real Priority for Public Sector Accounting.	WYNNE, A. (2007)
‘Mind your Accruals: Perceived Usefulness of Financial Information in the Australian Public Sector under Different Accounting Systems’	KOBER, R., J. LEE, NG. J. (2010)
Management Accounting Change and New Public Management in Local Government: Sector’	TER BOGT, H. J. (2008)
A Reassessment of Ambitions and Results – An Institutional Approach to Accounting Change in the Dutch Public	COHEN, S.; KAIMENAKI E.; ZORGIOS, Y. (2007)
‘Assessing IT as a Key Success Factor for Accrual Accounting Implementation in Greek Municipalities’	ANESSI-PESSINA, E. and STECCOLINI, I. (2007)
Effects of Budgetary and Accruals Accounting Coexistence: Evidence from Italian Local Governments’	PAULSSON, G. (2006)
Accrual Accounting in the Public Sector: Experiences from the Central Government in Sweden	CARLIN, T. M. (2005)
Debating the impact of accrual accounting and reporting in the public sector.	PALLOT, J. (2001)
“A Decade in Review: New Zealand’s Experience With Resource Accounting and Budgeting”	GUTHRIE, J. (1998)
Application of Accrual Accounting in the Australian Public Sector – Rhetoric or Reality?	STANTON, P.; HUGHES, J. W.; STANTON, J. (1998)
Australian – USA Federal Governmental Accounting: Convergence or Divergence?	PINA, V.; TORRES, L.; YETANO, A. (2009)
Accrual accounting in EU local governments: one method, several approaches	ARNABOLDI, M.; LAPSLEY, I. (2009)
On the implementation of accrual accounting: a study of conflict and ambiguity	PAPENFUB, U.; SCHAEFER, C. (2009)
Public financial reporting in true and fair terms — discussion on shortfalls in Germany and recommendations for the reform agenda.	MARTÍ, C. (2006)
Accrual Budgeting: Accounting Treatment of Key Public Sector Items and Implications for Fiscal Policy	LAPSLEY, I. (2009)
New Public Management: The Cruellest Invention of the Human Spirit?	CARLIN, T. M. (2009)
Debating the impact of accrual accounting and reporting in the public sector	FERNANDEZ, S.; RAINEY, H. G. (2006)
Managing Successful Organizational Change in the Public Sector	ELLWOOD, S.; NEWBERRY, S. (2007)
Public Sector Accrual Accounting: Instituting Neoliberal Principles?	CHAN, J.L. (2003)
‘Government Accounting: An Assessment of Theory, Purposes and Standards’,	BALL, I. (2012)
New development: Transparency in the public sector	

Fonte: dados da pesquisa

Após esta pequena explanação sobre os periódicos pesquisados, serão destacados os principais achados da experiência internacional quanto à aplicação do regime de competência no setor público, objeto desta pesquisa.

Dentre os artigos pesquisados foi possível analisar a adoção do regime de competência em oito países e ano de implantação. Nos Estados Unidos não foi possível detectar uma data específica; entretanto, conforme se depreende dos artigos, isto aconteceu no início da década de 1990.

Quadro 04: Resultado da experiência internacional na adoção do regime de competência

País	Ano da implantação	Conclusão
Austrália	Final da década 1980	Foi favorável para o controle patrimonial, entretanto quanto a utilização do modelo do setor privado foi irrelevante para tomada de decisão
Estados Unidos	Início da década de 1990	Accountability é o foco principal. Utiliza indicadores financeiros mensurados pelo regime de competência como ponto de partida para a elaboração de relatórios, mas é necessário informações complementares
Grécia	1996	Em 2005, 64% por cento dos municípios gregos estavam adotando o regime de competência, mas ainda com muitos problemas.
Holanda	1982	A implantação foi bem sucedida contribuindo para a tomada de decisão
Nova Zelândia	Final da década 1980	Foi benéfica para a tomada de decisão, mas há outros fatores externos que influenciam o processo.
Reino Unido	1991	Teve impacto limitado apesar de proporcionar informações mais detalhadas sobre os ativos e passivos
Romênia	2000	Contribuição informacional quanto às receitas e custos e possibilitou acompanhar a evolução dos ativos e passivos
Suécia	1986	Informações geradas pelo regime de competência são poucas utilizadas

Fonte: dados da pesquisa

Como exposto no quadro 04, o regime de competência no setor público não consegue resolver todos os problemas de gestão. Como dito por Pallot (2001) o regime de competência não é uma panacéia. Cada país tem sua peculiaridade, sistemas legais diversos e é certo que o resultado da adoção do regime de competência no setor público e as práticas de gestão do setor privado precisam ser adaptados de acordo com a realidade de cada nação.

Outros aspectos que merecem destaque é a vontade política e a disponibilização de recursos para a devida adaptação e implantação dos sistemas necessários para o sucesso da adoção.

Enfim, não basta adotar o modelo sem levar em consideração as diferenças culturais de cada país.

Só para ilustrar, pois, não é o foco do artigo, o quadro 05 traz alguns estudos realizados desde o início do processo de convergência no Brasil.

Quadro 05: Artigos Nacionais publicados nos últimos anos sobre a ‘Nova Contabilidade Pública’

Ano	Título	Autores	Periódico/Congresso
2012	A Reforma na Contabilidade Pública Brasileira e o Processo de Convergência: Implicações e Perspectivas	Vicente, Morais e Neto	RIC - Revista de Informação Contábil
2012	Implantação de Sistemas de Custos no Setor Público: Um Estudo em Municípios do Rio Grande do Sul Face as Determinações da STN e do CFC	Souza e Carvalho	VI Congresso Anpcont
2011	Transição para o Regime Contábil de Competência no Setor Público: Impactos na Estrutura Patrimonial dos Municípios	Söthe e Scarpin	RIC - Revista de Informação Contábil
2011	Regime de Competência Aplicado ao Setor Público: Análise no Reconhecimento dos Restos a Pagar não Processados e Despesas de Exercícios anteriores dos Municípios Brasileiros	Costa et al.	V Congresso Anpcont
2011	Convergência Contábil na Administração Pública Federal: o Caso das Instituições Federais de Ensino do Estado do Rio de Janeiro	Ribeiro e Bizerra	Revista Pensar Contábil
2010	Desmistificação do regime contábil de competência	Borges et al.	RAP - Revista de Administração Pública
2010	Normas Brasileiras e Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público e o Desafio da Convergência: Uma Análise Comparativa IPSAS e NBCTSP	Fragoso et al.	10o Congresso USP - Controladoria e Contabilidade
2010	Impairment no setor público: particularidades das normas nacionais e internacionais	Carvalho, Costa e Oliveira	RAP - Revista de Administração Pública
2009	As Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao setor público e a legislação contábil pública brasileira: uma análise comparativa à luz da teoria contábil	Lima, Santana e Gue	Revista Contabilidade, Gestão e Governança
2009	Convergência entre a Contabilidade Pública e a Contabilidade Nacional: os encargos assumidos e não pagos	Santos e Sarmento	Revista Contemporânea de Contabilidade
2009	Análise das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBCASP: Mudanças e Desafios para a Contabilidade Pública	Darós e Pereira	9o Congresso USP - Controladoria e Contabilidade
2009	Evolução da Contabilidade Financeira na Perspectiva Emancipatória de Erich Fromm: O Processo de Construção das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBCASP	Ribeiro Filho et al.	Revista Sociedade, Contabilidade e Gestão
2008	Em busca da harmonização das normas contábeis para o setor público: Uma comparação entre Balanços Patrimoniais segundo a Lei 4320/64 e a IPSAS 1	Felix et al.	III EnAPG - Encontro de Administração Pública e Governança

Fonte: dados da pesquisa

Analisando os artigos nacionais constantes do quadro 05, percebe-se que no Brasil a pesquisa quanto ao tema ainda é incipiente e com poucos estudos empíricos. Tal fato pode ser justificado por causa do estágio inicial em que se encontra a adoção do regime de competência.

Entretanto, vale ressaltar que a Lei nº 4.320/64 já prevê a utilização do regime contábil de competência para a evidenciação dos ativos e passivos, mas que não estava sendo cumprida na prática. A contabilidade patrimonial estava esquecida até a edição das Normas Brasileiras Aplicadas ao Setor Público, o enfoque principal era orçamentário e financeiro (SILVA, 2009). Ainda segundo Silva (2009), com a aprovação das normas pelo CFC estabeleceram-se duas abordagens para a Contabilidade Pública: (i) enfoque orçamentário, definido pelo art. 35 da Lei nº 4.320/64, que tem o objetivo de apurar o déficit ou superávit,

em que se originam os balanços orçamentário e financeiro, em que é utilizado o chamado regime contábil misto (onde se reconhece a receita por regime de caixa e despesa por regime de competência); (ii) enfoque contábil, art. 83 da Lei nº 4.320/64, que tem o objetivo de apurar o resultado econômico e evidenciar os ativos e passivos, em que se utiliza o regime contábil da competência.

Portanto, entende-se que a convergência às normas internacionais somente terá sucesso se houver um engajamento de todos os envolvidos no setor público, desde os servidores, gestores e principalmente os chefes de poderes.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo deste artigo foi analisar a experiência internacional quanto à adoção do regime contábil de competência no setor público. Para atingir o objetivo proposto foi realizada pesquisa bibliográfica em periódicos nacionais e internacionais e documentos técnicos emitidos por órgãos oficiais e jornais.

Do universo pesquisado, constam experiências de sucesso e mal sucedidas. O Brasil tem muito a aprender com a experiência dos demais países, a fim de evitar falhas e um insucesso na convergência. Nos últimos anos está ocorrendo um processo de resgate da cidadania. Cada vez mais a sociedade se interessa em saber onde estão sendo aplicados os impostos pagos por ela. É necessário estabelecer um diálogo mais próximo dos cidadãos, diminuindo a assimetria informacional existente. E as demonstrações contábeis podem e devem auxiliar nesse controle. As aspirações e necessidades dos cidadãos devem ser levadas em consideração em todas as decisões dos gestores públicos.

Pode-se afirmar que o regime contábil de competência é mais informativo que o regime de caixa, mas implantar métodos utilizados pelo setor privado, sem nenhuma adaptação à realidade do setor público, não parece ser o ideal. Pode-se inferir que não existe um formato geral que pode ser aplicado a todos os países. Cada país, de acordo com a sua cultura e regime legal deve buscar modelos de gestão cada vez mais eficientes e com visão de longo prazo, possibilitando a tomada de decisões corretas para a aplicação eficaz dos escassos recursos públicos. O regime contábil utilizado pode ter uma grande influência no desenvolvimento socioeconômico do país.

Mas, como estão evidentes desde a crise econômica de 2008, os relatórios gerados pelos países em todo mundo, independente do regime contábil adotado, não estão evidenciando a realidade econômica. É lógico que tratamentos “alternativos”, ou a

contabilidade criativa, mesmo sob o regime de competência, não podem ser eliminados em sua totalidade, mas existem vários mecanismos que podem ser adotados para reduzir tal prática.

Sugere-se para pesquisas futuras, a realização de múltiplos estudos de caso, para detectar com a maior precisão possível o modelo “ideal” de gestão a ser aplicado no setor público.

REFERÊNCIAS

ANESSI-PESSINA, E. and STECCOLINI, I. (2007), ‘Effects of Budgetary and Accruals Accounting Coexistence: Evidence from Italian Local Governments’, **Financial Accountability & Management**, Vol. 23, No. 2, pp. 113–31, 2007.

ARNABOLDI, M.; LAPSLEY, I. On the implementation of accrual accounting: a study of conflict and ambiguity. **European Accounting Review**, v. 18, n. 4, p. 809-836, 2009.

BALL, IAN. New development: Transparency in the public sector. **Public Money & Management**. Vol. 32:1, p. 34-40, 2012.

BARTON, A. The Use and Abuse of Accounting in the Public Sector Financial Management Reform Program in Australia. **Abacus**, 45(2), 221-248, 2009.

CARLIN, T. M. Debating the impact of accrual accounting and reporting in the public sector. **Financial Accountability and Management**. 21:309–36, August, 2005.

CHAN, J.L. ‘Government Accounting: An Assessment of Theory, Purposes and Standards’, **Public Money & Development** 23(1): 13–21, 2003.

COHEN, S.; KAIMENAKI E.; ZORGIOS, Y. ‘Assessing IT as a Key Success Factor for Accrual Accounting Implementation in Greek Municipalities’, **Financial Accountability and Management**, 23, 1, pp. 91-111, 2007.

DEACANOU, A; NISTOR, C. S.; FILIP, C.; The impact of accrual accounting on public sector management: an exploratory study for Romania. 2011. Disponível em: <<http://ssrn.com/abstract=1911285>>. Acessado em: 30 mai 2012.

ELLWOOD, S; NEWBERRY, S. *Public Sector Accrual Accounting: Instituting Neoliberal Principles?* **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, Vol. 20 No 4, 2007.

EUROSTAT. Statistical Book - Government finance statistics Summary tables — 1/2012, ed. 2012. Disponível em: <http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/product_details/publication?p_product_code=KS-EK-12-001> Acessado em: 10 jul 2012.

FERNANDEZ, S.; RAINEY, H. G. Managing Successful Organizational Change in the Public Sector. **Public Administration Review**, 66(2), 168-176, 2006.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projeto de pesquisa**. São Paulo: Atlas, 1996.

GUTHRIE, J., Application of Accrual Accounting in the Australian Public Sector – Rhetoric or Reality?“, **Financial Accountability and Management**, 14 (1), pp. 1-19, 1998.

HERBEST, F. G. Regime de competência no setor público: a experiência de implementação de diversos países. 2010. In. **IV Congresso ANPCONT**, 2010, **Anais...** Natal: ANPCONT, 2010

HOOGERVORST, H. (2011), The objectives of financial reporting. EC conference: A time for change? Disponível em: <c.europa.eu/internal_market/accounting/conference_20110209_en.htm>. Acesso em: 10 mar 2012.

IPSAS Board (2008) IPSAS Adoption by Governments, July, New York, **IFAC**. Disponível em: <http://web.ifac.org/download/IPSASB_Adoption_Governments.pdf> Acesso em: 06 de julho de 2012.

IRWIN, Timothy. Accounting Devices and Fiscal Illusions. IMF Staff Discussion Note, março de 2012.

KOBER, R., J. LEE, NG. J. ‘Mind your Accruals: Perceived Usefulness of Financial Information in the Australian Public Sector under Different Accounting Systems’, **Financial Accountability & Management**, Vol. 26, No. 3, pp. 267–98, 2010.

LAPSLEY, I. New Public Management: The Cruellest Invention of the Human Spirit? **Abacus**, 45(1), 1-21, 2009.

LOCK, F. N.; PIGATTO, J. A. M. A Dificuldade de Alinhamento entre a Contabilidade Pública Brasileira e o *Government Finance Statistics* – GFS. **Revista Eletrônica de Contabilidade**. V. 1 n.3 Mar-Mai/2005.

MARTÍ, CARIDAD. Accrual Budgeting: Accounting Treatment of Key Public Sector Items and Implications for Fiscal Policy. **Public Budgeting & Finance**. Summer, 2006.

MARTINS, Gilberto de Andrade. **Manual para elaboração de monografias e dissertações**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

MARTINS, G. A.; THEÓPHILO, Carlos Renato. **Metodologia da Investigação Científica para Ciências Sociais Aplicadas**. 2. ed. São Paulo: Editora Atlas S.A, 2009.

NATIONAL AUDIT OFFICE (December 2003). Managing Resources to Deliver Better Public Services, London, NAO. Disponível em: <www.nao.gov.uk/publications/nao_reports/03-04/030461.pdf> Acesso em: 02 jul 2012.

NATIONAL AUDIT OFFICE (2008). Managing Financial Resources to Deliver Better Public Services, London, NAO. Disponível em :

<http://www.nao.org.uk/publications/nao_reports/07-08/0708240.pdf> Acesso em: 02 jul 2012.

NATIONAL AUDIT OFFICE (2011). Progress in Improving Financial Management in Government, NAO, London. Disponível em:

<www.nao.org.uk/publications/0506/progress_in_improving_governme.aspx>. Acesso em 02 jul 2012.

NORDHAUS, William D. The political business cycle. **Review of Economic Studies**, n. 42, p. 169-190, 1975.

PALLOT, J. “A Decade in Review: New Zealand’s Experience With Resource Accounting and Budgeting”, **Financial Accountability & Management**, Vol. 17, No. 4, pp. 383 – 400. 2001.

PAPENFUB, U.; SCHAEFER, C. Public financial reporting in true and fair terms — discussion on shortfalls in Germany and recommendations for the reform agenda. **International Review of Administrative Sciences** 75(4), p. 715-725. 2009.

PAULSSON, G. Accrual Accounting in the Public Sector: Experiences from the Central Government in Sweden. **Financial Accountability & Management**, 22(1), February, p. 47-62, 2006.

PINA , V.; TORRES , L.; YETANO , A. Accrual accounting in EU local governments: one method, several approaches. **European Accounting Review**, v. 18, n. 4, p. 765–807, 2009.

PINHO, José A. G., SACRAMENTO, Ana R. S. Accountability: Já Podemos Traduzi-la para o Português? **Revista de Administração Pública**. Rio de Janeiro, n.6, v.43, p.1343-1368, nov. 2009.

SILVA, Lino Martins da. Contabilidade Governamental: Um enfoque administrativo da Nova Contabilidade Pública. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

STANTON, P.; HUGHES, J. W.; Stanton, J. Australian – USA Federal Governmental Accounting: Convergence or Divergence? **Financial Accountability & Management**, Vol. 14, No. 4, pp. 249–264, 1998.

TER BOGT, H. J. ‘Management Accounting Change and New Public Management in Local Government: A Reassessment of Ambitions and Results – An Institutional Approach to Accounting Change in the Dutch Public Sector’, **Financial Accountability & Management**, Vol. 24, No. 3, pp. 209–41, 2008.

WYNNE, Andy. Is the Move to Accrual Based Accounting a Real Priority for Public Sector Accounting. **International Journal on Governmental Financial Management.**, Vol. VI, No. 1, 2007.

WYNNE, Andy. An Efficient Technical Solution or an Ideologically Contested Approach – the balance sheet for business style accrual accounting in the public sector. **International Journal on Governmental Financial Management**. Vol. 12, 1, 2012.