



UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA - UNB
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, CONTABILIDADE E CIÊNCIA DA INFORMAÇÃO E
DOCUMENTAÇÃO (FACE)
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO (PPGA)

BENTO RODRIGO PEREIRA MONTEIRO

APLICABILIDADE DO ORÇAMENTO PÚBLICO POR REGIME DE COMPETÊNCIA NO MODELO
ORÇAMENTÁRIO BRASILEIRO

BRASÍLIA - DF
2012

BENTO RODRIGO PEREIRA MONTEIRO
APLICABILIDADE DO ORÇAMENTO PÚBLICO POR REGIME DE COMPETÊNCIA NO MODELO
ORÇAMENTÁRIO BRASILEIRO

Dissertação apresentada como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre em Administração, linha de pesquisa Administração Pública e Políticas Públicas do Programa de Pós-Graduação em Administração da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Ciência de Informação e Documentação da Universidade de Brasília.

Orientador: Professor Doutor Ricardo Correa Gomes

BRASÍLIA - DF
2012

BENTO RODRIGO PEREIRA MONTEIRO
APLICABILIDADE DO ORÇAMENTO PÚBLICO POR REGIME DE COMPETÊNCIA NO MODELO
ORÇAMENTÁRIO BRASILEIRO

Dissertação apresentada como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre em Administração, linha de pesquisa Administração Pública e Políticas Públicas do Programa de Pós-Graduação em Administração da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Ciência de Informação e Documentação da Universidade de Brasília.

Professor Doutor Ricardo Correa Gomes
Programa de Pós-Graduação em Administração - Universidade de Brasília
Orientador

Professor Doutor Luiz Antonio Abrantes
Departamento de Administração e Contabilidade - Universidade Federal de Viçosa
Examinador Externo

Professor Doutor José Matias-Pereira
Programa de Pós-graduação em Contabilidade - Universidade de Brasília/UFPB/UFRN
Examinador Externo

Professora Janann Josling Medeiros.
Programa de Pós-Graduação em Administração - Universidade de Brasília
Suplente

Data da banca: 27 de agosto de 2012.

AGRADECIMENTOS

A Deus pelos dons que me deu e por sempre cuidar de mim.

Ao meu filho Edgar Bento das Neves Monteiro, maior amor da minha vida, pelos momentos de alegria. Essa conquista é dedicada a você.

A minha mãe, por ter sido durante grande parte da minha vida, simultaneamente, pai e mãe, e por ter me ensinado qual é o valor do estudo.

Ao meu orientador, pela experiência e conhecimento que dele recebi, bem como pela paciência demonstrada nos momentos em que eu me desesperei.

Aos meus chefes Denis Urazato Pereira e Ricardo Soares de Almeida pela confiança em mim depositada de que poderia desempenhar bem o meu trabalho, apesar das necessidades acadêmicas.

Aos meus ex-chefes Heriberto Henrique Nascimento e Paulo Henrique Feijó da Secretaria do Tesouro Nacional, pelo apoio recebido quando da entrada no mestrado.

A Bruno Ramos Mangualde e ao professor Pedro Paulo Murce Meneses por diversas colaborações realizadas durante o andamento da pesquisa. Sem cada uma dessas pessoas, esse trabalho teria sido muito mais difícil, senão impossível de ser realizado.

To professor Klaus Lüder e to the IFAC member John Stanford. This work couldn't be done without their help either.

RESUMO

Com a adoção do regime contábil de competência como base do registro contábil na Contabilidade Aplicada ao Setor Público de diversos países, os governos precisam decidir entre manter o regime de caixa para elaboração dos documentos orçamentários ou ampliar o espectro da mudança também para o campo da geração do orçamento público. Até o momento, os governos encontram-se divididos entre as duas opções acima, de forma que cresce a atenção sobre os países que adotaram o mesmo regime como base de previsão orçamentária e de registro contábil. O assunto tem sido estudado, especialmente por governos nacionais e organismos internacionais de forma a verificar se o caminho percorrido por estes países em direção a mudança é o correto. A academia está começando a pesquisar o assunto. O objetivo desse trabalho é a verificação da aplicabilidade desse modelo no Brasil, levando em consideração as características do ciclo orçamentário brasileiro, bem como as questões técnicas e políticas surgidas na aplicação do modelo no Reino Unido e na Suíça. Para a elaboração dessa dissertação, de objetivo exploratório, foi realizado um estudo sobre a adoção do orçamento por competência pelos governos centrais suíço e britânico. Nos dois países a substituição do regime foi realizada simultaneamente com a mudança do regime na contabilidade. A comparação dos orçamentos desses governos, bem como de outros documentos evidenciou as principais diferenças entre os dois regimes. Aliando essa análise às respostas obtidas nas entrevistas, com respondentes do Brasil, Suíça e Reino Unido, a dissertação pode responder a questão sobre a amplitude necessária para realizar essa alteração, bem como se esse framework poderia ser utilizado para elaborar o orçamento brasileiro e qual seria seu impacto no resultado fiscal. A presente pesquisa encontrou modificações relevantes, as quais foram objeto de reflexão sobre o seu efeito no orçamento e no resultado fiscal e sobre seu potencial uso pela Administração Pública brasileira. Notadamente, foram identificados valores referentes a despesas não financeiras (depreciação, amortização e exaustão, por exemplo) para diversos órgãos governamentais, reconhecimento da receita tributária pelo seu valor total bruto, ou seja, com a inclusão de valores que não entrariam efetivamente nos cofres públicos durante a execução do orçamento. A análise do resultado fiscal apresentado por esses países após a execução do orçamento permite que se deduza que a estabilidade fiscal não foi afetada pela adoção do framework. Finalmente, pode-se perceber a partir das respostas dos entrevistados brasileiros, que no momento, o orçamento por competência ainda não encontra condições de ser aplicado no Brasil. As diferenças que tal modelo insere dentro da estrutura orçamentária ainda não é bem vista pela maioria dos respondentes, que no momento optam por preferir a manutenção do status quo no processo orçamentário. O presente artigo inicia uma discussão importante para o Brasil, em face da futura edição de uma nova lei de finanças públicas e abre caminho para a realização de novos estudos que aprofundem essa discussão.

Palavras-chave: Finanças públicas, Orçamento público, regime de competência, política fiscal, Brasil.

ABSTRACT

After the adoption of the accrual basis of accounting for the record and disclosure of transactions in the public sector accounting in several countries, governments must decide whether to keep the cash basis for preparation of budget documents or broaden the spectrum of change and adopt also the accrual budget. Until now, governments are divided between the two options above, so the studies shall focus on countries that adopted the same basis for budget and accounting. This subject has been studied, especially by national governments and international organizations in order to verify if the path taken by these countries towards the change is correct and if it should be followed. The academy is beginning to research the subject. The aim of this work is to verify the applicability of this model in Brazil, taking into account the characteristics of the Brazilian budgetary cycle, as well as the technical and political issues raised by the application of the model in the UK and Switzerland. For the preparation of this dissertation, the exploratory study was conducted on the adoption of the budget by the Swiss and British central governments, which was held in conjunction with the replacement of the basis also in the accounting. The comparison of the budgets of these governments, and other documents showed the main differences between the two regimes. Combining this analysis to the responses obtained in interviews with respondents from Brazil, Switzerland and the United Kingdom, the thesis can answer the question about the extent necessary to accomplish this change and whether this framework could be used to establish the budget and what would be the impact on Brazil's fiscal policy. This study found significant changes, which were the object of reflection on its effect on the budget and the fiscal result and on its potential use by the Brazilian government. Notably, we identified values for non-financial expenditure (depreciation and amortization) for various government agencies. It was also possible to identify the recognition of tax revenue by its total gross value, ie, with the inclusion of values that are not effectively received during the execution of the budget. The analysis of financial result of these countries after the implementation of the budget shows that fiscal stability was not affected by the adoption of the framework. Finally, the responses of Brazilian civil servants show that the accrual budget is not yet able to be applied in Brazil. The differences within the budget structure is not well seen by the majority of respondents who currently choose to prefer maintaining the status quo in the budget process. This thesis begins an important discussion to Brazil, in the face of future edition of a new law on public finances and paves the way for new studies to further investigate this discussion.

Keywords: Public Finance, Budget, Accrual, Fiscal Policy, Brasil.

Sumário

1	INTRODUÇÃO	12
2	FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....	19
2.1	Sistema Orçamentário Brasileiro.....	19
2.2	Orçamento por regime de competência.....	21
2.3	Política Fiscal	26
2.4	Aplicabilidade do Regime ao Sistema Orçamentário do Brasil.....	30
3	METODOLOGIA DA PESQUISA	32
3.1	Tipificação da Pesquisa	32
3.2	Caracterização da Organização.....	33
3.3	Coleta e análise.....	36
4	RESULTADOS E DISCUSSÕES.....	39
4.1	Orçamento por Competência: Questões Técnicas	39
4.1.1	Despesa Orçamentária Não Efetiva.....	39
4.1.2	Consumo de Ativos	46
4.1.3	Créditos a Receber de Tributos	54
4.1.4	Reconhecimento de Passivos.....	56
4.2	Gestão	57
4.3	Resultado Fiscal e Endividamento	61
4.4	Sistema Orçamentário Brasileiro e o Regime de Competência.....	67
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS	80
	REFERÊNCIAS.....	84
	ANEXO I.....	92
	ANEXO II.....	93

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 Divisão das despesas e receitas segundo o tipo de crédito	43
Tabela 2 Solicitação Líquida de Caixa do Ministério da Defesa do Reino Unido.....	44
Tabela 3 Execução do Orçamento segundo o regime de caixa no Reino Unido	45
Tabela 4 Execução do Orçamento segundo o regime de competência no Reino Unido	45
Tabela 5 Evolução da Despesa de Depreciação, Amortização e Exaustão na Suíça.....	46
Tabela 6 Evolução da Despesa de Depreciação, Amortização e Exaustão no Reino Unido...	49
Tabela 7 Despesa de Depreciação, Amortização e Exaustão no Brasil.....	50
Tabela 8 Redução ao Valor Recuperável no Orçamento do Reino Unido.....	53
Tabela 9 Inadimplência de Tributos.....	55
Tabela 10 Reconciliação Recurso para Caixa.....	57
Tabela 11 Despesas Correntes.....	59
Tabela 12 Gastos com Formação e Pesquisa.....	60
Tabela 13 Total de Alocação de Benefícios.....	60

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 Despesas com depreciação no orçamento suíço.....	40
Figura 2 Despesas com amortização de empréstimos no orçamento suíço.....	41
Figura 3 Representação do Modelo Contábil suíço.....	42
Figura 4 Despesas de Redução ao Valor Recuperável na Suíça.....	52
Figura 5 Despesas de Redução ao Valor Recuperável na Suíça.....	52
Figura 6 Despesas de Redução ao Valor Recuperável na Suíça.....	54
Figura 7 Despesas de Redução ao Valor Recuperável na Suíça.....	54
Figura 8 Planejamento da Dívida Pública Suíça no Orçamento de 2007.....	62
Figura 9 Planejamento da Dívida Pública Suíça no Orçamento de 2008.....	62
Figura 10 Planejamento da Dívida Pública Suíça no Orçamento de 2009.....	62

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 Divisão das Despesas no orçamento do Reino Unido.....	48
Gráfico 2 Evolução da Taxa de Endividamento Bruto na Suíça.....	62
Gráfico 3 Resultado Orçamentário da Suíça de 1990 a 2015.....	63
Gráfico 4 Relação Dívida/PIB no Reino Unido.....	64
Gráfico 5 Resultado Orçamentário do Reino Unido de 1996 a 2011.....	65
Gráfico 6 Relação Dívida/PIB na Comunidade Europeia 2007 a 2011.....	66

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 Síntese das Questões Técnicas.....	45
Quadro 2 Síntese das Questões Relacionadas à Gestão.....	61
Quadro 3 Síntese das Questões levantadas na entrevista.....	79

1 INTRODUÇÃO

A partir do início dos anos 1990, buscando o aperfeiçoamento da informação contida nas demonstrações contábeis regularmente apresentadas pelos entes públicos, foi adotado o regime contábil de competência como base de elaboração desses demonstrativos em diferentes níveis de governo de diversos países. Até então, o reconhecimento dos eventos contábeis evidenciados nesses demonstrativos era realizado de acordo com o regime contábil de caixa. Essa mudança permitiu que os usuários dessas informações pudessem avaliar a *accountability* por todos os recursos controlados pela entidade, bem como a distribuição desses recursos, avaliar o desempenho, a posição financeira e o fluxo de caixa da entidade e também tomar decisões sobre o fornecimento de recursos para a entidade ou sobre a realização de negócios com a mesma (IFAC, 2011).

Antes que os primeiros países começassem a adotá-lo, o regime de competência na contabilidade aplicada ao setor público encontrava-se limitado às unidades, órgãos, agências, empresas que atuavam em setores de exploração de atividade econômica, em muitos casos competindo com empresas privadas.

A *International Federation of Accountants* (IFAC), através da emissão das Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público (IPSAS – International Public Sector Accounting Standards), difundiu o uso do regime de competência como uma boa prática contábil também para o setor público. Nesse sentido, a IPSAS 1 – *Presentation of Financial Statements* (Apresentação das Demonstrações Financeiras) orienta expressamente em seu segundo parágrafo que a adoção das normas internacionais deverá ser realizada em um ambiente que utilize o regime contábil de competência: “Essa norma deve ser aplicada em todas as demonstrações contábeis destinadas a atender propósitos ou fins gerais elaboradas e apresentadas de acordo com o regime de competência conforme as IPSASs” (IFAC, 2010, p. 32). A partir disso, o regime contábil de competência começou a ser adotado por outros governos, em função de um projeto de convergência com as normas internacionais (TORRES, 2004; MARTÍ, 2004).

Paralelamente, o Fundo Monetário Internacional (FMI) adotou o regime de competência para elaboração das estatísticas fiscais governamentais (GFS – Government Finance Statistics) a partir de 2001. As informações de estatísticas fiscais permitem a aqueles que as utilizam a análise de diversas informações, como por exemplo, o tamanho do setor público, a sua contribuição para a demanda agregada, investimento e poupança, impacto da política fiscal no uso de recursos, efetividade do gasto para redução da pobreza, sustentabilidade das políticas fiscais entre outros (IMF, 2001).

Em 2001, outros documentos do FMI, como o Sistema de Contas Nacionais (SNA 1993 – System of National Accounts), o Manual do Balanço de Pagamentos (Balance of Payments Manual) e o Manual de Estatísticas Monetárias e Financeiras (Monetary and Financial Statistics Manual), já exigiam o uso do regime de competência para a geração dos seus demonstrativos. O alinhamento do Manual de Estatísticas Fiscais Governamentais com os demais manuais era desejável, de modo que a vinculação dos dados existentes nos diferentes sistemas fosse facilitada.

Assim, o Manual de Estatísticas Fiscais Governamentais identifica que “muitos países precisarão revisar os seus sistemas contábeis para refletir o regime de competência como base de registro” (IMF, 2001, p. vii, tradução do autor). Isso ocorreu porque a substituição do regime, que estava em curso em alguns países, foi percebida como uma tendência para o futuro, de modo que uma quantidade maior de informações seria gerada de acordo com o regime de competência, motivo pelo qual a base adotada no manual deveria ser modificada (EFFORD, 1996). A elaboração de demonstrativos nos moldes do Manual de Estatísticas Fiscais Governamentais faz com que seja necessária uma reforma no sistema contábil responsável pela geração desses dados (DIAMOND, 2006).

Apesar disso o Manual de Estatísticas Fiscais Governamentais admite que é possível o ajuste dos dados a partir de sistemas contábeis em caixa, desde que as diferenças não sejam relevantes. De qualquer forma, é considerada uma boa prática a possibilidade de que relatórios com base nos dois regimes possam ser gerados pela contabilidade (IMF, 2007).

A Contabilidade Aplicada ao Setor Público é utilizada principalmente como ferramenta de caráter orçamentário (MONTESINOS; VELA, 2000; CHRISTIAENS; ROMMEL, 2003). Isso faz com que a base escolhida para apropriação das receitas e despesas orçamentárias seja utilizada prioritariamente para a geração dos documentos e relatórios utilizados pelos servidores públicos e agentes políticos (ATHUKORALA; REID, 2003).

Essa mesma finalidade pode ser observada quando o regime contábil utilizado passa a ser o de competência, visto que um dos objetivos dos demonstrativos gerados segundo esse regime é a avaliação da conformidade da entidade em relação ao orçamento de competência (IFAC, 2000). A utilização de sistemas diferentes para orçamento e contabilidade, embora mantenha a utilidade da contabilidade como ferramenta gerencial, diminui a sua importância com relação à política orçamentária e a elaboração de políticas públicas, pois as informações contábeis deixam de poder alimentar de maneira direta o orçamento (PAULSSON, 2006).

É importante verificar também que a utilização do mesmo regime para a elaboração do orçamento e para a geração das estatísticas fiscais é vantajosa para os dois sistemas, ao permitir que informações geradas por um sistema possam ser diretamente usadas como base de análise para o outro (KEUNING; VAN TONGEREN, 2004).

Em virtude disso, o regime de competência, que inicialmente era uma regra destinada somente à elaboração de demonstrações contábeis começou a ser usado como base de apropriação de gastos públicos no orçamento (SCHICK, 2007). Desse modo, os governos centrais de vários países, como por exemplo, Nova Zelândia, Islândia, Austrália, Dinamarca, Reino Unido e Suíça, alteraram também a base utilizada para elaboração do orçamento, de forma a permitir que os relatórios contábeis elaborados estivessem na mesma base dos documentos orçamentários (GAO, 2007).

Observa-se que a adoção da competência como base do registro contábil, sem que o mesmo ocorra para apropriação das receitas e despesas orçamentárias, pode impedir que as demonstrações

contábeis tenham utilidade como ferramentas para tomada de decisão, tornando-se somente um trabalho realizado por motivos burocráticos (ANESSI-PESSINA; STECCOLINI, 2007). Dessa forma, o próximo passo lógico a ser dado pelos países que adotem o regime contábil de competência é fazer o registro pelo mesmo regime no orçamento.

Nesse sentido, pesquisa realizada pelo Tribunal de Contas da Holanda (ALGEMENE REKENKAMER, 2003) na qual foi abordada a experiência do governo central da Suécia, governo que manteve o orçamento de caixa após a introdução da contabilidade por competência, concluiu que a utilização de dois sistemas diferentes era desaconselhável em virtude dos problemas de compatibilização das informações dos documentos contábeis e orçamentários. Na mesma direção, pesquisa realizada com governos locais italianos (ANESSI-PESSINA; NASI; STECCOLINI, 2008) constatou que a confiabilidade das demonstrações contábeis elaboradas segundo o regime de competência estava sendo prejudicada, entre outros fatores, pela manutenção da contabilidade orçamentária tradicional, solução que também está sendo adotada no Brasil.

Isso ocorre porque os objetivos dos regimes de competência e de caixa são potencialmente conflitantes (DIAMOND, 2006). Chan (2001) acrescenta que a harmonia entre os padrões de orçamento e de contabilidade trata-se de um fator essencial para a credibilidade das informações geradas pelas demonstrações contábeis.

No entanto, o propósito com o qual as informações são usadas em cada sistema, a maior resistência encontrada para a mudança do regime orçamentário e a utilização de regimes modificados mistos podem ser apontados como a razão para que muitos governos ainda operem com bases diferentes para contabilidade e orçamento (PAULSSON, 2007). A adoção de um sistema misto pela Comissão Européia, que manteve o regime de caixa para o orçamento foi considerada como positiva em estudo realizado por Grossi e Soverchia (2011), mas novamente não se pode comprovar a utilidade da informação contábil para a tomada de decisão.

Nesse sentido, é interessante o fato de que a Austrália, que adotou o orçamento e a contabilidade por regime de competência continua a tomar decisões baseadas majoritariamente em informações de caixa, quando o assunto se refere a políticas orçamentárias (BLÖNDAL et al, 2008). Em pesquisa realizada por Connolly e Hyndman (2006) também foi identificado que o uso da informação por competência na Irlanda do Norte, país que usa orçamento e contabilidade por competência, era limitado, visto que ela não era compreendida pelos gestores, de modo que a adoção do regime de competência na Irlanda do Norte não foi capaz de gerar os benefícios esperados.

É importante considerar que apesar das reformas orçamentárias ocorridas nos países mais desenvolvidos poderem ser consideradas experiências de sucesso, o mesmo não se pode dizer das tentativas de cloná-las em países em desenvolvimento (ALLEN, 2009; ADHIKARI; MELLEMLVIK, 2011), de modo que cada país deve adaptar as reformas orçamentárias neles realizadas a sua própria realidade (BALE; DALE, 1998). Assim, ao mesmo tempo em que a adoção da competência na

contabilidade faz com que o orçamento por competência se torne vantajoso, o seu uso em países que não possuam sistemas altamente desenvolvidos é discutível (HEPWORTH, 2003).

A dificuldade dos países em desenvolvimento em conseguir aumentar a arrecadação das receitas públicas, bem como a sua maior sujeição às crises internacionais certamente tem relação com os problemas enfrentados por eles em implantar essas reformas (IMF, 2003). Além disso, Schick (1998) considera que as diferenças institucionais existentes entre os países desenvolvidos e os demais podem fazer com que a adoção de boas práticas de gestão pública seja inviabilizada.

Os modelos orçamentários alcançam resultados diferentes dependendo do país no qual são implantados. A adoção do PPBS (*Planning, Programming and Budgeting System*) encontrou diferentes graus de sucesso nos governos nos quais foi implementado, sendo que o seu custo e complexidade foram apontados como a razão do seu insucesso nos governos locais britânicos (HEPWORTH, 2002). Wildavsky (1974) aponta como razões para a falha na implementação do PPBS a falta de suporte político, a falta de treinamento adequado, e principalmente, a falta do conhecimento adequado para a realização das operações estipuladas pelo modelo. Considerando que a adoção do orçamento por competência pode ser impactada por esses mesmos fatores, entre outros, é relevante verificar a sua adaptabilidade para o Brasil.

A discussão a respeito do regime a ser utilizado para apropriação das despesas e receitas no Brasil é tão antiga quanto a própria história do orçamento brasileiro. O Decreto nº 41/1840 estabeleceu a adoção do regime de exercício em substituição ao regime de gestão, que foi utilizado nos primeiros orçamentos brasileiros. A contabilidade por gestão era o equivalente ao que chamamos hoje do regime de caixa puro. A principal diferença entre a contabilidade de gestão e a contabilidade denominada por exercício, é que esta última, em teoria, não trazia a figura das despesas de exercícios anteriores. Isso ocorria porque o orçamento permanecia aberto (no modelo francês, indefinidamente), sendo executado em anos posteriores sempre que era realizada uma despesa que tivesse como origem aquele determinado exercício (BIOLCHINI, 1930).

A discussão sobre o assunto permaneceu quando da elaboração do Código de Contabilidade Pública de 1922. Salles Junior em seu parecer esclareceu que a contabilidade por exercício permitia o prosseguimento das operações relativas à execução da lei orçamentária, por tanto tempo, além do período encerrado com a expiração do ano financeiro, quanto baste à liquidação dos Restos a Pagar ou a Receber, que o não puder ser dentro daquele período. O parecer de Tito Novaes indicava que embora houvesse a necessidade da integridade dos orçamentos, a adoção do regime de exercício levava a protelação e adiamento das contas. Moraes Junior ressaltava que a contabilidade por exercício aplicada nas empresas era diferente, visto que não havia o período adicional de registro, permitido na legislação brasileira (que veio a acabar através da edição do decreto 5426/1928), e que o mesmo não utilizava partidas simples (BIOLCHINI, 1930). Nesse ponto, deve-se levar em conta que o que se chamava de contabilidade por exercício não correspondia ao que hoje tratamos como regime de competência. Além disso, o Código de Contabilidade de 1922 acabou por adotar o regime de caixa (gestão) para o registro de despesas e receitas.

Atualmente, o Conselho Federal de Contabilidade e a Secretaria do Tesouro Nacional estão realizando a convergência das normas de Contabilidade Aplicada ao Setor Público para o padrão internacional de contabilidade. Esse trabalho inclui a tradução e validação das IPSAS, a elaboração das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público convergidas para o padrão internacional definido pelo IFAC e a edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público observando a normatização nacional e internacional, bem como uma reinterpretação da Lei 4320/1964, de forma a poder adotar a competência como base do registro contábil.

Os orçamentos públicos são peça de fundamental importância para a gestão das finanças públicas em todos os governos do mundo. A adoção de diversas práticas até então utilizadas somente no setor privado, quando do estabelecimento da Nova Administração Pública fez com que a contabilidade aplicada ao setor público, bem como o orçamento público adotassem o regime de competência como base de registro (TER BOGT; VAN HELDEN, 2000; PINA; TORRES, 2003; OLSON; HUMPHREY; GUTHRIE, 2007; GROOT; BUDDING, 2008). Essa mudança de regime do orçamento possuía uma ênfase em “corte de custos, eficiência do processo, maior disciplina e parcimônia no uso dos recursos” (HOQUE, 2005, p. 369).

A introdução de instrumentos da contabilidade privada no governo como o uso do regime de competência e a criação de sistemas de custos para análise de programas e ações orçamentárias está trazendo o tema do orçamento público por regime de competência para o debate no setor público brasileiro. A discussão do assunto no I Seminário Internacional Informação de Custos no Setor Público¹ e no II Seminário Internacional de Contabilidade Pública² é um indicativo da relevância do tema para os contadores públicos.

Com a mudança do regime, as técnicas utilizadas para a elaboração das estimativas presentes no orçamento público devem ser modificadas de forma a se adequar às novas necessidades de informação orçamentária. Não só o aspecto técnico, mas também o processo político de realização da mudança é complexo, fazendo com que alguns países, como por exemplo, Suécia, Noruega, Estados Unidos e Alemanha, abandonassem, pelo menos temporariamente, a ideia de adotar o orçamento por competência durante os estudos realizados.

A mudança do registro da despesa pública causa uma modificação na própria maneira pela qual esses gastos serão administrados por esses países. Assim é extremamente importante verificar não só de que forma ocorre esse processo de mudança, como também de que forma o resultado fiscal desses países é afetado, tendo em vista que a mudança de regime interfere na medição do equilíbrio entre receitas e despesas orçamentárias expressas no orçamento anual.

Embora a utilização do regime de competência para apresentação da informação orçamentária possa ser vista como um fator de menor importância, comparado com os atores, processos e instituições envolvidas no sistema orçamentário (MIKESELL; MULLINS, 2011), é importante entender esse framework em virtude da importância do assunto. Além disso, ao considerar a teoria de *garbage*

¹ Realizado pela Secretaria do Tesouro Nacional, de 03 a 04 de dezembro de 2009, no Auditório da Escola de Administração Fazendária, em Brasília.

² Realizado pelo Conselho Federal de Contabilidade, de 20 a 22 de setembro de 2010, em Belo Horizonte.

can, o momento atual de crise fiscal em diversos países do mundo faz com que sejam criadas oportunidades para a realização de reformas na área de finanças públicas (POSNER, 2009), de modo que esse é um momento propício para que essa discussão aconteça.

O orçamento por regime de competência é uma experiência recente na maioria dos países no qual foi implantado. Assim, a discussão acadêmica sobre o tema ainda é incipiente. Neste cenário, os acadêmicos dos países que passaram pela mudança concentraram seu trabalho em estudos de caso referentes ao resultado gerado pela mudança realizada (GUTHRIE, 1998; WARREN; BARNES, 2003; CARLIN, 2003; 2005; VAN DER HOEK, 2005; SCHEERS; STERCK; BOUCKAERT, 2005; MARTI, 2006; WYNNE, 2008; ROBINSON, 2009). Além disso, no que se refere aos estudos sobre o déficit e dívida pública, pouca atenção tem sido dada a influência do regime adotado pelo orçamento (HEALD; GEORGIU, 2011).

Quando se estende a pesquisa a trabalhos profissionais, encontram-se diversos órgãos públicos e organismos internacionais que têm estudado o assunto de modo a avaliar utilidade do orçamento por regime de competência no âmbito de seus sistemas orçamentários (GAO, 2000, 2007; ATHUKORALA; REID, 2003; ALGEMENE REKENKAMER, 2003), bem como para servir de fundamentação teórica sobre a realização da mudança (CHRISTIE, 2009; FEDERAL FINANCE ADMINISTRATION, 2008).

No Brasil, embora o regime de competência dentro da contabilidade já venha sendo explorado academicamente (PIGATTO et al, 2010; BORGES et al, 2010; SILVA, 2011), o tema do orçamento por competência ainda não mereceu similar atenção. Pesquisa realizada identificou somente o trabalho de Rezende, Cunha e Bevilacqua (2010) abordando brevemente o assunto, sendo necessário aprofundar essa discussão e abordar os aspectos culturais envolvidos no assunto. Com relação ao aspecto fiscal, considerando a geração das estatísticas fiscais de acordo com o Manual de Estatísticas Fiscais Governamentais pelo Brasil, deve ser verificada qual a utilidade deste *framework* para o Brasil e quais os cuidados necessários para realizar a sua adoção.

A Secretaria do Tesouro Nacional, órgão responsável pela promoção da avaliação periódica das estatísticas e indicadores fiscais, visando adequar o sistema brasileiro de geração de estatísticas fiscais às melhores práticas internacionais e aos requisitos locais (Decreto 7.037/2009), introduziu, na 3ª edição do Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP), as regras referentes ao Demonstrativo de Estatísticas de Finanças Públicas, de modo a “alinhar as práticas estatísticas do país às normas internacionais, com o objetivo de adequar a estatística fiscal brasileira à praticada pela maioria dos países” (BRASIL, 2010, p. 5).

A legislação brasileira, no que se refere a Direito Financeiro, apresenta regras que impedem o uso integral da competência, fazendo com que as estatísticas fiscais tenham que ser elaboradas utilizando um regime de competência modificada³. Assim, a elaboração das estatísticas de um

³ Não existe uma definição para os termos “competência modificada” e “caixa modificada”, os termos são usados pela literatura para expressar modelos que utilizam características dos regimes de caixa e de competência simultaneamente. Diamond (2006) considera que a utilização de tais sistemas mistos geralmente é uma solução temporária, até que a modificação do sistema se complete.

determinado exercício exclui os empenhos realizados para os quais o fato gerador ainda não tenha ocorrido, adicionando, por outro lado, as despesas referentes a empenhos realizados no exercício anterior, mas cujo fato gerador somente tenha ocorrido no exercício em questão.

Considerando a perspectiva da atualização da legislação de finanças públicas do Brasil, tendo em vista a Tramitação do Projeto de Lei do Senado 229/2009, o presente trabalho, tendo como ponto de partida a geração de orçamentos públicos e de estatísticas fiscais por Suíça e Reino Unido que já utilizam o regime de competência para elaboração do orçamento, visa identificar as oportunidades de melhoria do *framework* utilizado para elaboração do orçamento brasileiro.

As experiências com o orçamento público por regime de competência no cenário internacional ainda estão sujeitas a ajustes no processo contínuo de melhoria de seus processos e da qualidade das suas informações. A experiência na implantação do referido regime na Suíça e no Reino Unido, que tem sido avaliada positivamente pela administração desses países, será o ponto de partida para a análise a ser realizada nessa pesquisa. O resultado obtido pelos países após o processo de implantação será analisado e comparado com o sistema orçamentário brasileiro. Dessa forma, o presente trabalho teve como objetivo geral a verificação da aplicabilidade desse modelo no Brasil, consideradas as características do seu ciclo orçamentário, bem como as questões técnicas e políticas surgidas na aplicação do modelo em outros países. Para que o objetivo geral seja alcançado, é necessário que os seguintes meios sejam atingidos:

- ✓ Identificar as diferenças técnicas existentes entre os orçamentos públicos elaborados pela Suíça e pelo Reino Unido em dois momentos distintos, antes e depois da adoção do modelo;
- ✓ Identificar de que forma a mudança influenciou a gestão dos gastos públicos nesses países.
- ✓ Comparar os resultados fiscais dos países que adotaram o orçamento por competência de forma a verificar se o modelo gerou déficit fiscal;
- ✓ Identificar as dificuldades existentes no processo de mudança de regime, tanto no aspecto técnico, quanto no aspecto político.
- ✓ Identificar de que forma o sistema orçamentário brasileiro poderia se beneficiar ou não da adoção desse modelo, consideradas as instituições e atores existentes no processo orçamentário brasileiro.

Finalmente, cabe ao presente trabalho identificar as mudanças necessárias no processo orçamentário para que se estabeleça o regime de competência para a alocação das receitas e despesas orçamentárias, o resultado gerado por essa mudança no âmbito das políticas fiscais desses países e verificar em que medida seria possível ou necessário adotar esse regime no processo de construção do orçamento no Brasil.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Neste capítulo encontra-se a fundamentação teórica para a realização da presente pesquisa. Nele será explorado primeiramente o atual sistema orçamentário brasileiro, identificando seu regime de apropriação de receitas e despesas. Em seguida será abordado o orçamento por regime de competência, para que conceito sólido sobre o *framework* possa ser formado. Na parte final, será verificada a pesquisa bibliográfica realizada envolvendo a influência da adoção do orçamento por regime de competência no impacto fiscal e a evolução da política fiscal no Brasil.

2.1 Sistema Orçamentário Brasileiro

Como Stourm (1891, p. 4, tradução do autor) definiu em sua obra *Le Budget*, ainda no século XIX, “o orçamento do Estado é um ato contendo a aprovação prévia das receitas e das despesas públicas”. Essa definição, concisa, contém a síntese do significado do orçamento como instrumento financeiro do Estado. Nessa época, o orçamento era um quadro de caráter financeiro, destinado a servir de controle do poder legislativo sobre as despesas planejadas pelo poder executivo, e principalmente sobre a cobrança das receitas necessárias para arcar com essas despesas. Somente por volta da metade do século XX é que ele viria a servir como uma expressão monetária de um programa governamental (GIACOMONI, 2002).

A elaboração do orçamento público passa por um rito processual denominado de ciclo orçamentário. A respeito desse ciclo, Orin Cope (1963 apud SANCHES, 2006, p. 187) informa que:

O ciclo orçamentário pode ser definido como uma série de passos, que se repetem em períodos prefixados, segundo os quais os orçamentos sucessivos são preparados, votados, executados, os resultados avaliados e as contas aprovadas.

Complementando a definição acima, Giacomoni (2002) esquematiza o processo orçamentário como sendo composto da elaboração da proposta orçamentária, discussão, votação e aprovação da lei orçamentária, execução orçamentária e controle de avaliação da execução orçamentária.

O orçamento brasileiro é composto de três leis que tratam do orçamento, a Lei do Plano Plurianual, que estabelece as diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada, a Lei de Diretrizes Orçamentárias, a qual compreende as metas e prioridades da administração pública federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, e a Lei Orçamentária Anual. A Constituição Federal, a qual regulamenta diversos aspectos do orçamento, traz no parágrafo quinto do seu artigo 165, a divisão da Lei Orçamentária Anual:

A lei orçamentária anual compreenderá: I - o orçamento fiscal referente aos Poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público; II - o orçamento de investimento das empresas em que a União, direta ou

indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto; III - o orçamento da seguridade social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público (BRASIL, 2012c).

Considerando-se que o orçamento público em sentido estrito encontra-se apresentado na lei orçamentária anual, o ciclo orçamentário inicia-se com a elaboração do Projeto de Lei Orçamentária Anual. A proposta orçamentária é realizada pelo órgão técnico do poder executivo, visto que a iniciativa de proposta de lei orçamentária, conforme mandamento constitucional, é privativa do Chefe do Poder Executivo. Esse órgão técnico, que no caso da União é a Secretaria de Orçamento Federal, é o responsável pela consolidação das propostas dos ministérios e órgãos do Poder Executivo e pela união das propostas elaboradas pelos três poderes (PEREIRA, MÜLLER, 2002). O projeto de lei é então enviado para o Congresso Nacional, onde é alvo de processo legislativo diferenciado conforme definido nos artigos 165 a 169 da Constituição Federal. Como parte desse processo legislativo diferenciado, a lei orçamentária é apreciada pelo Congresso Nacional, na forma do regimento comum. Além disso, a lei é analisada por uma comissão específica (Comissão Mista de Planos, Orçamentos Públicos e Fiscalização) na qual são apresentadas as emendas parlamentares que modificarão o projeto inicial da Lei Orçamentária Anual.

Uma vez aprovado o orçamento pelo Congresso e sancionado pelo Presidente da República, inicia-se a execução orçamentária, realizada de forma descentralizada por todos os órgãos da estrutura dos três poderes e registrada na contabilidade orçamentária, através do Sistema de Administração Financeira (SIAFI).

O regime de execução do orçamento brasileiro encontra-se insculpido no artigo 35 da lei 4320/1964: “Art. 35. Pertencem ao exercício financeiro: I - as receitas nêle arrecadadas; II - as despesas nêle legalmente empenhadas”. Com isso, pode-se verificar que o Brasil atualmente adota um regime de caixa modificado, em que na verdade, mais do que relacionar as despesas com o momento em que o recurso financeiro sai dos cofres públicos, o legislador optou por considerar a despesa executada no momento em que é feito o compromisso de realização do pagamento, representado pelo empenho. A definição de empenho encontra-se presente na mesma lei: “O empenho de despesa é o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição”. No caso da receita, a entrada do recurso na conta única do Tesouro Nacional ocorre somente no estágio de recolhimento, posterior a arrecadação, de forma que o seu reconhecimento ocorre efetivamente antes do ingresso dos recursos financeiros.

Finalmente, o ciclo orçamentário se encerra na fase de controle. Esse controle é realizado em um primeiro momento pelos sistemas de controle interno dos três poderes e do Ministério Público da União e, posteriormente pelo controle externo, executado pelo Congresso Nacional com o auxílio do Tribunal de Contas da União. Esse controle deve ser realizado de forma a permitir a avaliação da legalidade, eficiência, eficácia, efetividade e economicidade dos atos referentes à arrecadação de receitas e realização de despesas.

2.2 Orçamento por regime de competência

Uma forma pela qual os orçamentos podem ser classificados é em função do processo contábil utilizado para a alocação dos recursos. Ao dividi-los dessa forma, encontram-se aqueles que registram os gastos públicos no momento em que o recurso público é pago (regime de caixa), aqueles que realizam esse registro no momento em que o fato gerador ocorre (regime de competência). Há ainda os que consideram o momento em que a obrigação legal de realizar toda a despesa referente a um projeto é contraída, variação do regime de caixa (regime de obrigação) (GAO, 2000). Além disso, os orçamentos de diversos países possuem fórmulas mistas dos modelos acima, tendo a implantação do regime de competência no orçamento de alguns países sido limitada a determinadas agências ou a determinados programas (GAO, 2007).

No orçamento por caixa, despesas e receitas são registradas no mesmo momento em que o caixa é movimentado através do ingresso ou dispêndio de disponibilidades financeiras. Neste, é irrelevante a data de ocorrência do fato gerador. A alocação de recursos seguindo o regime de caixa faz com que a uma autorização orçamentária para o gasto, corresponda efetivamente a uma saída de recursos de igual valor. Ao considerar que para a grande maioria das transações governamentais, o tempo decorrido entre o fato gerador e a movimentação financeira é relativamente pequeno, a distorção das informações financeiras geralmente não envolve uma quantia considerável (BLÖNDALL, 2003b, 2004).

O regime de obrigação (utilizado nos Estados Unidos), tem como marco para a consideração da realização da despesa orçamentária a criação do vínculo legal para a execução dessa despesa. Dessa forma, em projetos de longo prazo, com execução da despesa em diversos exercícios financeiros, a despesa é considerada executada pelo seu valor total no início da realização do projeto, visto que o vínculo legal já foi estabelecido nesse momento (GAO, 2000).

No orçamento por competência, a fixação da despesa e a previsão da receita são realizadas considerando o conceito contábil de competência. Conforme Lüder e Jones (2003, p. 35), “o termo ‘orçamento por competência’ significa, de novo na prática, a extensão na qual medidas e registros da contabilidade por competência são usados no processo orçamentário”. No Brasil, esse conceito encontra-se no artigo 9º da resolução 750/93 do Conselho Federal de Contabilidade, alterada pela resolução 1282/2010, a qual lhe deu a seguinte redação: “O Princípio da Competência determina que os efeitos das transações e outros eventos sejam reconhecidos nos períodos a que se referem, independentemente do recebimento ou pagamento”.

De modo a permitir a diferenciação entre despesas que também são consideradas em de acordo com o regime de competência, das demais, que são consideradas somente no regime de caixa, pode-se classificar a despesa com relação a sua capacidade de modificar qualitativamente o patrimônio da entidade. Partindo dessa possibilidade de classificação, o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público classifica as despesas orçamentárias entre efetivas e não efetivas, sendo que as primeiras reduzem a situação líquida patrimonial da entidade quando da sua realização, o que

não acontece com as despesas não efetivas. Entre as despesas não efetivas, as mais relevantes dentro dos gastos governamentais são a aquisição de bens para o patrimônio da entidade e as amortizações da dívida pública.

Os valores registrados pelo orçamento por competência não são necessariamente idênticos àqueles revelados pela contabilidade por competência, visto que no primeiro eles são registrados *ex-ante*, enquanto que na contabilidade esse registro é realizado *ex-post*. Apesar disso, o termo orçamento por competência geralmente é usado para se referir ao registro do orçamento baseado nos padrões da contabilidade financeira (ROBINSON, 2009).

O caráter *ex-ante* do orçamento faz com que determinadas operações que são registradas na contabilidade, influenciando na geração do resultado contábil não sejam registradas no orçamento, como é o caso das reavaliações de bens.

Isso não significa, no entanto que não seja necessário ter atenção com relação a esses valores no momento de elaboração do orçamento. No caso específico das reavaliações, o valor considerado para os bens afeta a apropriação a ser realizada para a depreciação no orçamento. Além disso, nos casos em que os órgãos fazem uma “poupança” para a aquisição de bens, a sua subavaliação pode fazer com que os fundos reservados para esse fim não sejam suficientes para mantê-los e/ou substituí-los (GAO, 2007). O reconhecimento da depreciação como uma despesa incontável levanta preocupações com relação à sua inclusão no orçamento (ROBINSON, 2002b). Nesse sentido, em estudo realizado pela U.S. Government Accountability Office - GAO (1995), Tribunal de Contas dos Estados Unidos, foi identificado que a inclusão da depreciação no orçamento diminui o controle e aumenta a incerteza das estimativas orçamentárias.

Um dos principais objetivos que motivaram a introdução do regime de competência no orçamento público foi o de torná-lo mais transparente e melhorar a eficiência do gasto público e a *accountability* pelos resultados. Isso é obtido, pois ao considerar as despesas realizadas no momento de ocorrência de seu fato gerador, sendo irrelevante o momento em que o recurso financeiro é desembolsado, permite-se que o custo real da ação governamental seja obtido, de forma a permitir a comparação do custo da atividade desenvolvida pelo governo com o custo de terceirizar essa atividade, servindo como ferramenta de decisão para os gestores e também como uma forma de medir o seu resultado. (SCHICK, 1996; LIKIERMAN, 2000; SALINAS, 2002; BLÖNDALL, 2003a; BARTON, 2005; VAN DER HOEK, 2005; MARTÍ LOPEZ, 2008; ROBINSON, 2009; JAGALLA; BECKER; WEBER, 2011). Essa mudança indica a transformação do orçamento como peça de autorização da despesa pública e controle financeiro em direção a um instrumento de planejamento e gestão (STERCK; SCHEERS; BOUCKAERT, 2004).

Entretanto, pesquisa realizada por Carlin (2005) no estado de Victoria, na Austrália, demonstrou que a avaliação do custo total dos departamentos através do regime de competência tende a mostrar

sempre um custo mais elevado para o setor público, inviabilizando a sua comparação com o setor privado.

Apesar disso, a adoção do regime de competência para elaboração do orçamento não tem o poder de, por si só, permitir que a medições dos diferentes órgãos governamentais seja realizada, sendo necessárias outras ações para que esse efeito possa ser permitido (ROBINSON, 2002a). Entre essas ações encontra-se a utilização do orçamento por produto (*output budget*). No entanto, Carlin (2003) argumenta que o orçamento por produto distorce o resultado operacional e econômico do governo. Talvez por essa razão, na Nova Zelândia, a disponibilização das informações dos custos governamentais não teve impacto na tomada de decisão (WARREN; BARNES, 2003).

Além disso, o adequado gerenciamento de custos pelas unidades responsáveis pela realização do gasto é prejudicado pela obrigação de cumprir um orçamento. Não é possível avaliar os gestores pelo resultado obtido na geração dos serviços públicos ao mesmo tempo em que os controles orçamentários não possuem flexibilidade que permita ao gestor atingir o menor custo (SCHICK, 2007).

A alteração da ocasião em que determinadas despesas e receitas são reconhecidas, causada pela mudança de regime de caixa para competência, faz com que, por exemplo, exija-se o reconhecimento do direito ao benefício previdenciário referente às contribuições realizadas para os Regimes de Previdência. Isso faz com que a despesa referente ao pagamento desses benefícios relacione-se com o seu fato gerador, ao invés de serem fatos sem aparente conexão. Por outro lado, os custos referentes aos gastos com a seguridade social não podem ser previamente registrados, visto que não preenchem os requisitos necessários para serem reconhecidos como uma obrigação. Outra modificação é o reconhecimento da despesa no momento em que o estoque é consumido, deixando de haver o seu registro por ocasião do pagamento ao fornecedor, que ocorre quando é utilizado o regime de caixa puro. Com relação aos demais tipos de bens, os quais não são destinados ao consumo, torna-se necessária a sua depreciação no decorrer da sua vida útil, fazendo com que os recursos gastos na sua compra tornem-se despesa de forma parcelada, dividida pelo seu período de existência (BLÖNDALL, 2003a; ROBINSON, 2009).

Determinados direitos que os servidores adquirem ao longo do tempo também devem ser reconhecidos de acordo com o cumprimento das condições necessárias para essa aquisição. No caso brasileiro pode-se citar como exemplos o direito a férias, décimo terceiro salário e também a licença prêmio, ainda existente em determinadas esferas de governo. Da mesma forma, os juros de um empréstimo são reconhecidos de acordo com a passagem do tempo. Isso é particularmente importante para os empréstimos cujos juros sejam pagos somente no final do período, bem como para aqueles que possuem um período de carência (BLÖNDALL, 2003a; ROBINSON, 2009).

Considerando o caso dos bens de capital e seu tratamento nos orçamentos públicos por regime de competência, a Comissão Nacional de Auditoria da Austrália indicou que os “orçamentos de competência eliminariam distorções no déficit ou superávit do orçamento de caixa causado pela venda de ativos” (NATIONAL COMMISSION OF AUDIT, 1996, tradução do autor). Esse entendimento

tem como ponto de partida o fato de que a receita obtida com a venda de ativos não poderia ser utilizada como forma de reduzir o déficit no orçamento, o que pode ocorrer quando o regime adotado é o de caixa.

No entanto, a identificação de bens públicos, bem como a sua avaliação é problemática. Não há consenso a respeito da contabilização de bens de uso comum. A normatização internacional sobre o assunto, realizada através da IPSAS 17 – *Property, Plant and Equipment* (Ativo Fixo Tangível) indica a obrigatoriedade de contabilização dos ativos de infraestrutura (ruas, praças e estradas, por exemplo), enquanto que regulamenta como opcional a contabilização dos chamados ativos hereditários (heritage assets), entre os quais se encontram os monumentos públicos e parques nacionais (IFAC, 2010).

No que se refere à avaliação do valor da maioria desses bens, a complexidade decorre da inexistência de informações referentes ao custo de construção desses bens, havendo casos em que há bens construídos há mais de um século. Acrescente-se que não há mercados para negociação de bens públicos, de forma que a sua avaliação ao preço de mercado é igualmente inviável. Esses fatores podem fazer com que mesmo sob o regime de competência ocorra venda de ativos subavaliados reduzindo o déficit orçamentário com o lucro gerado por essa transação (ROBINSON, 1998). O Manual de Estatísticas Fiscais Governamentais oferece como alternativa à ausência dos meios comuns de avaliação de bens, o valor do prêmio do seguro sobre o ativo em questão (IMF, 2001).

Apesar das dificuldades mencionadas, a Nova Zelândia foi capaz de incluir ambas as categorias de bens nos seus ativos (GAO, 2007). O Reino Unido resolveu a questão determinando um valor nominal para os bens não operacionais que já se encontravam em sua propriedade, enquanto que as novas aquisições seriam avaliadas pelo seu preço de compra (DIAMOND, 2006).

A utilização do regime de competência permite uma melhora na maneira como são alocados recursos para a manutenção dos ativos governamentais. Ao utilizar o regime de caixa, os projetos que se referiam a despesas de capital somente eram considerados caso houvesse uma sobra orçamentária. Com a depreciação, os bens públicos sempre terão uma cota do orçamento (CHRISTIE, 2009).

Outra diferença relevante entre caixa e competência é o momento do reconhecimento da receita. No orçamento por competência, deve-se considerar a ocorrência do fato gerador do tributo. O nascimento do direito de receber do Estado, independente de seu pagamento pelo contribuinte, é o que representa o nascimento da receita no regime de competência. A esse registro, acrescenta-se a necessidade de prever que uma parcela dos contribuintes não efetuará esse pagamento, criando-se uma provisão no valor referente a essa parcela (BLÖNDALL, 2004).

As despesas registradas segundo o período de competência que tem natureza não monetária, como por exemplo, a depreciação e o direito aos benefícios previdenciários, podem ser apropriadas no orçamento de duas maneiras diferentes: o modelo *cash-in-hand* e o modelo *no-cash-in-hand* (BLÖNDAL, 2004).

No modelo *cash-in-hand* as unidades administrativas recebem recursos financeiros para atender as suas necessidades com despesas cujo desembolso ocorra durante o exercício, bem como para as despesas que não envolvem caixa, recebendo os recursos para cobertura de todos os seus custos. Nesse modelo o controle da aquisição dos bens se torna menos transparente, pois a unidade administrativa poderia utilizar os recursos recebidos para outra finalidade que não a de substituir o ativo depreciado (BLÖNDAL, 2004).

No modelo *no-cash-in-hand* somente são alocados recursos financeiros referentes ao pagamento das despesas no período. As despesas as quais não corresponde o desembolso recebem recursos orçamentários, mas não recursos financeiros. Esse modelo possui a vantagem de assegurar o controle parlamentar sobre a aquisição de bens de capital, diminuindo a autonomia das unidades no uso dos recursos financeiros referentes a despesas registradas em razão da ocorrência do fato gerador, mas que não serão pagas no período (BLÖNDAL, 2004).

Ao mesmo tempo em que os custos ficam mais transparentes, o orçamento se torna mais complexo. A decisão política referente à alocação dos recursos orçamentários deve ser sempre representada no orçamento. Entretanto, no orçamento por competência essa premissa não pode ser verificada. Na verdade, nos países onde o orçamento por competência foi implantado, o Parlamento teve o seu papel no processo orçamentário diminuído, ampliando concomitantemente o papel representado pelos técnicos. Nesse sentido, é interessante notar que a adoção do regime de competência na maioria dos países é um movimento iniciado pelos técnicos e não pelos políticos.

Especificamente no caso australiano, onde o orçamento de competência foi adotado juntamente com o *output budget*, as mudanças organizacionais comumente realizadas na estrutura das agências fazem com que seja difícil para os políticos daquele país acompanhar a evolução dos gastos públicos ao longo do tempo. Essa falta de transparência enfraquece o controle parlamentar sobre o orçamento, sendo verificado que mesmo mais de dez anos após a sua implementação, os políticos australianos ainda tem dificuldade de entender o orçamento por competência (LÜDER; JONES, 2003; BLÖNDAL, 2003a, 2003b, 2004; SCHEERS; STERCK; BOUCKAERT, 2005; SCHICK, 2007; ROBB, NEWBERRY, 2007; BLÖNDAL et al, 2008; ROBINSON, 2009; ADHIKARI; MELLEMLVIK, 2011).

A própria postura do legislativo muda conforme o objeto da reforma se foca no orçamento, sendo possível notar uma aversão dos parlamentares a mudanças no processo orçamentário, de modo que na Alemanha, por exemplo, a oposição do Parlamento colocou em suspenso o plano de modernização do orçamento (JONES; LÜDER, 2011).

O regime de caixa consegue retratar os gastos públicos de uma maneira direta, visto que os valores orçados serão aqueles que efetivamente sairão dos cofres públicos. Além disso, a aplicação da competência precisa que estimativas sejam realizadas, as quais, além de poderem ser mais facilmente manipuladas, também são de mais difícil compreensão, ou seja, existem preocupações com relação à geração das informações, bem como quanto a sua utilização. Provavelmente por essa razão, pesquisas ainda indiquem que o processo de tomada de decisão governamental continua a

usar informações baseadas em caixa, mesmo depois de implantada a competência (DIAMOND, 2006; SCHICK, 2007; GAO, 2007; GROOT; BUDDING, 2008; BARTON, 2011).

A utilização de ferramentas para aferir os custos, bem como a produção de informações contábeis e orçamentárias corretas são fundamentais para a boa alocação de recursos públicos e para que os gestores sejam responsabilizados pelos seus resultados (OCDE, 2009). No entanto, a relutância dos governos centrais de alguns países, entre eles Suécia e Alemanha, em utilizar o regime de competência para a elaboração do orçamento indica que os fatores acima abordados têm impedido que a adoção do orçamento por regime de competência seja um passo lógico a ser dado após a adoção do mesmo regime pela contabilidade pública desses países.

2.3 Política Fiscal

Além do nível de alocação de recursos, o orçamento de competência pode ser utilizado para atender a outro nível de tomada de decisão do orçamento. Trata-se do nível de estabilização macroeconômica, onde a competência pode ser usada para cálculo de resultado orçamentário para fins de políticas fiscais e para o estabelecimento de limites relacionados ao endividamento governamental (DIAMOND, 2006).

As duas funções exercidas pela política fiscal que devem ser garantidas por qualquer sistema orçamentário são a sustentabilidade fiscal e a estabilização fiscal (ROBINSON, 2009). A sustentabilidade fiscal é a “política que busca que a razão de dívida/Produto Interno Bruto eventualmente volte ao seu nível inicial” (BLANCHARD, 1990, p. 11, tradução do autor).

Para Alvarado, Izquierdo e Panizza (2004), a sustentabilidade somente é alcançada desde que o país possa cumprir as suas restrições existentes no orçamento corrente sem que para isso entre em *default* ou que monetarize excessivamente a sua dívida. Além disso, também é necessário que essa dívida não continue a ser acumulada ao mesmo tempo em que existe o conhecimento de que será necessário um ajuste futuro considerável para que a dívida possa ser paga.

A estabilização fiscal é a “promoção da estabilidade macroeconômica através do gerenciamento do impacto das operações fiscais do governo na demanda agregada” (ROBINSON, 2009, p. 2, tradução do autor). A influência do processo orçamentário adotado no resultado fiscal pode ser percebido ao identificar países que, apesar de passarem por períodos de crescimento econômico e de respeito à disciplina fiscal, não obtiveram resultado favorável no que se refere ao resultado fiscal (BLÖNDAL, 2003a).

Argumenta-se que a medição do resultado fiscal do governo por meio do regime de caixa pode ser incompleta, tornando-se, por isso, sujeita a manipulação. Isso ocorre, pois ao não considerar a despesa quando do consumo dos ativos, a realização do pagamento pode ser antecipado ou postergado, gerando um resultado diferente (SCHICK, 2007). Trabalho realizado pelo U.S. General

Accountability Office (2007) identificou seis áreas como geradoras das maiores diferenças ao apurar o resultado entre os dois diferentes regimes, benefícios dos servidores civis, benefícios dos militares, compensação para os veteranos, bens de capital, seguros e contingências ambientais.

Assim, pode-se ver que o orçamento realizado conforme o regime de caixa pode ignorar a geração de contingências que serão pagas no futuro. Dessa forma, é identificado que o orçamento por competência pretenderia fazer com que os governos agissem com maior precaução ao realizar comprometimentos com baixo impacto no orçamento atual, mas que afetariam diversos exercícios fiscais (SCHICK, 2007). Assim, o melhor método para a medição do custo potencial dos compromissos de longo prazo é justamente o orçamento por competência, pois ele permite calcular o custo provável dos fluxos de caixa em valores presentes e antecipar medidas para que a sustentabilidade fiscal não seja comprometida (MEYERS, 2009; SALINAS, 2002).

Marti (2006), ao considerar que a modificação do momento de reconhecimento das receitas e despesas interfere na avaliação da política fiscal, identifica que o maior déficit gerado pelo orçamento realizado seguindo a competência, bem como a possibilidade de avaliação do impacto de longo prazo, faz com que uma melhor política para tratamento dos agregados fiscais possa ser adotada.

Além disso, o orçamento por competência também permite indicar os efeitos orçamentários na sustentabilidade de longo prazo, bem como aos seus efeitos intergeracionais, ao mostrar a relação entre as receitas e os custos totais do governo para um determinado período, formando um orçamento atuarialmente mais sólido (BALL et al, 2000; BARTON, 2009).

Assim, a utilização do regime de competência faz com que seja mais fácil representar a manutenção do patrimônio líquido do ente público (ROBINSON, 1998). Nesse sentido, enquanto um orçamento de caixa equilibrado é aquele no qual as entradas no caixa superam as saídas, ao utilizar o regime de competência, todos os custos incorridos no período são considerados (ROBINSON, 2002c).

Por outro lado, em pesquisa realizada na Austrália por Kober, Lee e Ng (2010) a informação gerada com base no regime de caixa foi considerada de maior utilidade do que a informação gerada com base no Manual de Estatísticas Fiscais Governamentais em determinadas situações (avaliação do desempenho do departamento, avaliação do desempenho do programa, principais decisões sobre aquisição de bens do departamento e decisões sobre reavaliação da alocação de recursos do departamento). Entretanto é relevante o fato de que até o ano de 2008 a prestação de contas que os departamentos apresentavam ao Parlamento da Austrália utilizava o padrão do Australian Accounting Standard Board, ao invés do Manual de Estatísticas Fiscais Governamentais, visto que esse padrão era conhecido somente pelos servidores do Tesouro da Austrália. Essa duplicidade de padrões, que fazia com que valores diferentes pudessem ser obtidos dependendo do padrão que estivesse em uso, foi fonte de confusão no uso dessas informações (BARTON, 2011). Esse problema com relação ao

entendimento das informações pode explicar porque a informação com base no regime de caixa foi considerada mais útil.

Deve-se considerar também que os governos, ao adotar o regime de competência podem procurar gerar resultados orçamentários positivos, gerando, no entanto déficits de caixa (BUTI; MARTINS; TURRINI, 2007). Por essa razão, a política fiscal somente será considerada adequada, para os governos que utilizam o regime de competência, quando houver também um controle sobre a quantidade de recursos financeiros recebidos e gastos (ROBINSON, 2009).

Ao utilizar o regime de competência para a elaboração do orçamento, o mero controle dos totais das despesas será insuficiente para que o nível de endividamento fiscal possa ser mantido. Isso ocorre porque os gastos realizados com despesas de capital deixam de constar no orçamento, visto que a realização dessa despesa se dará somente através da depreciação do bem adquirido ou construído (ROBINSON, 2009).

Ao verificar o resultado da adoção do orçamento de competência na Nova Zelândia e na Austrália, pode-se perceber que parte das melhorias atingidas com o seu resultado fiscal podem ser fruto de outras iniciativas, pois o orçamento de competência foi adotado como um dos aspectos de uma reforma mais ampla na administração pública (BALE; DALE, 1998; GAO, 2000; WARREN; BARNES, 2003; KELLY; WANNA, 2004; DIAMOND, 2006). O resultado dessa análise deixa espaço para que se retome o tema, verificando o impacto da mudança na política fiscal desses países, bem como a tentativa de dissociar a implantação de um novo regime orçamentário das demais modificações realizadas durante a reforma como, por exemplo, a implantação de um controle orçamentário sobre o resultado obtido pelas agências, em substituição ao controle sobre com o que se gasta.

Os países que implementaram o orçamento por regime de competência realizaram esse controle de duas formas. Em alguns, o controle das despesas de capital foi realizado através de um limite orçamentário para as despesas de capital do órgão. Esse modelo, seguido no Reino Unido e na Nova Zelândia é mais transparente, visto que os limites estarão explícitos no documento orçamentário. A Austrália, no entanto, optou por não incluir esse controle no orçamento. Nele, as despesas com depreciação de um ano formam o montante que pode ser gasto com despesas de capital. Esse valor é acumulado por órgão, de modo que não é necessária uma autorização externa ao órgão para a realização da despesa quando o órgão houver acumulado depreciação em montante suficiente para a realização da despesa de capital (JONES, 2003; ROBINSON, 2009). Assim, nas palavras de Robinson (2002b), o recebimento de recursos pelo órgão é realizado efetivamente pela despesa ao invés de pelo desembolso. No entanto, pode ser observado que neste último caso, as agências poderiam utilizar os fundos acumulados para outras aquisições, evidenciando que, nesse modelo, o Parlamento pode facilmente perder o controle sobre a aquisição de bens de capital (GAO, 2007).

O Comitê de Administração Pública e Finanças do Senado australiano considerou essa provisão de apropriações para depreciação de bens como sendo uma anomalia, visto que os bens que

estavam sendo depreciados já haviam sido autorizados no orçamento quando de sua aquisição, resultando numa dupla contagem (MURRAY, 2008). O fato de que com a adoção da competência, nenhuma das agências recebeu os recursos referentes à depreciação acumulada faz com que tal método faça ainda menos sentido (BLÖNDAL et al, 2008). Baseado nisso, foi editada uma recomendação para o governo, no sentido que um novo modelo fosse desenvolvido para o orçamento de 2009/2010 (MURRAY, 2008). Assim, o controle das despesas de capital passou a ser feito com base no total de recursos necessários para um determinado exercício financeiro desde o orçamento elaborado para o período de 2010/2011 (AUSTRALIA, 2008). Além disso, foi reintroduzido o orçamento de caixa para a geração das estatísticas fiscais governamentais, adicionalmente ao orçamento por competência, a partir do orçamento de 2008/2009 (BARTON, 2009).

Diferentemente do que foi considerado por Rezende, Cunha e Bevilacqua (2010), essa mudança não foi o fim do orçamento por competência na Austrália. As despesas com consumo de capitais como, por exemplo, depreciação, ainda fazem parte do orçamento australiano. Na verdade, “transações em caixa são especificamente identificadas porque a gestão de caixa é considerada uma função integral do orçamento por competência” (AUSTRALIA, 2010, p. 9-31). Dessa forma, a modificação se concentrou no modelo utilizado para autorização das despesas de capital, o qual deixou de ser baseado no acúmulo dos saldos de depreciação ao longo dos orçamentos do órgão e na recentralização da gestão dos recursos financeiros, ou seja, um abandono do modelo *cash-in-hand*.

Não há, entre os países que adotaram o regime de competência, um padrão sobre o regime utilizado para o cálculo do resultado fiscal. Os indicadores de agregados fiscais na Nova Zelândia e no Canadá são baseados em competência, enquanto que a Austrália e o Reino Unido utilizam caixa para cálculo do resultado do governo. Entretanto, todos sem exceção ainda usam informações geradas com base no regime de caixa em algum momento (GAO, 2007).

Robinson (2009) identifica que os governos que utilizam o regime de competência deveriam também gerar agregados fiscais baseados em competência. Ele acrescenta que o uso de agregados baseados em competência é vantajoso em virtude de que a dívida pública patrimonial é um indicador melhor para a gestão da sustentabilidade fiscal do que o endividamento em caixa. Entretanto, a utilização dos agregados fiscais por caixa ou competência pode ser realizada independentemente do regime adotado para a contabilidade ou orçamento (SCHICK, 2009).

A política fiscal adotada por grande parte dos países em desenvolvimento, entre os quais o Brasil, durante os anos 1970 e 1980, é tida pela ortodoxia econômica como geradora de resultados fiscais negativos e responsável pelo crescimento da dívida pública, sendo por isso alvo do primeiro item do consenso de Washington (VERA, 2009).

Em busca do controle das contas públicas, a partir do início dos anos 1990 houve um avanço na apuração do resultado fiscal brasileiro. Notadamente o início da apuração das estatísticas acima da

linha⁴ a partir de 1991, primeiramente pela Secretaria de Política Econômica e posteriormente pela Secretaria do Tesouro Nacional, e a divulgação mensal do resultado fiscal abaixo da linha⁵ pelo Banco Central a partir de 1995 (GIAMBIAGI, 2007) podem ser apontados como parte desse avanço.

Em virtude das crises internacionais ocorridas nesse mesmo período e que impactaram o resultado fiscal brasileiro foi iniciado o Programa de Estabilidade Fiscal objetivando alcançar a estabilização da relação dívida/PIB, que seria alcançada através da geração de sucessivos superávits primários. Essas e outras mudanças realizadas no Brasil nesse período de 20 anos, como por exemplo, a promulgação da Lei de Responsabilidade Fiscal, permitiram a constituição de uma base para sustentabilidade da política fiscal no Brasil (TAVARES, 2005).

2.4 Aplicabilidade do Regime ao Sistema Orçamentário do Brasil

A construção de um orçamento segundo o regime de competência faz com que uma série de modificações tenha que ser realizada. Uma série de estimativas relacionadas a valores de bens públicos e seu uso, gasto e consumo no decorrer do exercício, à geração de passivos que serão pagos futuramente, mas que estão sendo devidos a partir desse exercício, bem como com a relação da ocorrência do fato gerador são fundamentais no orçamento por competência. Ao mesmo tempo em que essas estimativas, por um lado, aumentam o grau de imprecisão do orçamento, por outro, permitem que o custo real da atividade governamental seja apresentado no orçamento.

A complexidade trazida pelo modelo, bem como o abandono do registro de desembolsos que deixam de ser despesas no regime de competência é também um dos principais pontos de preocupação quanto ao impacto desse modelo no resultado fiscal dos países, em virtude da perda do poder dos parlamentares, e em última instância do povo, o qual eles representam, no primeiro caso e por poder, teoricamente ocasionar fluxos de caixa negativos.

Observa-se que o regime de competência é aplicado dentro do registro e evidenciação das informações contábeis de forma ampla nas entidades privadas, em todas as partes do mundo, e também que a adoção desse regime pela contabilidade aplicada ao setor público seja identificada pela grande maioria dos estudos de organizações governamentais, organismos internacionais e academia como um movimento capaz de melhorar a qualidade das informações geradas pela contabilidade desses países. Apesar disso, a adoção do regime de competência também para o

⁴ “Cálculo da necessidade de financiamento do setor público, realizado pelo Ministério da Fazenda, onde é apurada a diferença entre as receitas e despesas realizadas em determinado exercício” (BRASIL, 2012b).

⁵ “Cálculo da necessidade de financiamento do setor público, realizado pelo Banco Central, considerando apenas a variação do endividamento público, com base nos balanços das instituições financeiras do país, inclusive das vinculadas às autoridades monetárias. Corresponde ao conceito oficial para a apuração da Necessidade de Financiamento do Setor Público” (BRASIL, 2012b).

orçamento público é controversa, em virtude das diferenças que ele traz para o sistema orçamentário, ressaltadas nessa seção.

3 METODOLOGIA DA PESQUISA

O orçamento por competência é um *framework* de elaboração orçamentária ainda desconhecido no Brasil, apesar da sua utilização em diversos países nas últimas duas décadas. Essas experiências internacionais podem servir de base para a análise sobre o resultado obtido na aplicação desse *framework*. A metodologia utilizada para a realização dessa pesquisa será apresentada nessa seção.

Nessa seção de metodologia da pesquisa, primeiramente é apresentado o desenho da pesquisa para analisar o resultado da aplicação do orçamento de competência no Reino Unido e na Suíça e a aplicabilidade de tal *framework* ao sistema orçamentário brasileiro. Em seguida, o método de pesquisa que foi utilizado para a realização deste trabalho será abordado. Dentro dele, é possível identificar as organizações diretamente envolvidas no trabalho aqui analisado e os procedimentos utilizados para a coleta dos dados e para sua posterior análise.

3.1 Tipificação da Pesquisa

A presente pesquisa tem objetivo exploratório, tentando constituir uma base de conhecimento sobre o tema, dentro das características da Administração Pública brasileira. Para isso, Flick, von Kardorff, e Steinke (2004) indicam a importância da pesquisa qualitativa para a descoberta e para a construção de teorias.

A partir do estudo dos casos da adoção do orçamento por competência pelos governos centrais da Suíça e do Reino Unido foi investigado o efeito que essa adoção exerceu na geração dos documentos orçamentários e fiscais. Para que isso seja possível, será utilizada como base de comparação, em um corte longitudinal, o último orçamento elaborado com regime de caixa e os orçamentos dos exercícios financeiros seguintes, até os orçamentos elaborados para o ano de 2012.

De acordo com Stakes (2005), a seleção dos casos a serem estudados deve ser realizada de modo que os casos que oferecem uma maior oportunidade para aprendizagem sejam escolhidos. Poucos países no mundo terminaram a adoção do regime de competência na contabilidade. Cerca de metade deles adotou o regime de competência também para a elaboração do orçamento. A seleção da Suíça e do Reino Unido se deveu a acessibilidade dos documentos, bem como dos respondentes dentro da burocracia desses países.

Essa pesquisa foi realizada com um desenho observacional, pois, a partir da observação da realidade orçamentária dos governos pesquisados, traçou-se um retrato do processo de implantação do novo *framework*, investigando os impactos nos documentos gerados pela administração pública e os resultados alcançados, especialmente o resultado fiscal em médio prazo.

A medição da utilidade de um *framework* orçamentário é complexa. O mesmo modelo pode ser implementado em diferentes governos atingindo resultados opostos. O orçamento de desempenho, para citar um caso recente, não conseguiu se firmar como padrão para desenvolvimento de documentos orçamentários no mundo.

Com isso em mente, o presente trabalho abordou o resultado da iniciativa a partir da identificação da geração de informações orçamentárias, contábeis e fiscais, as quais podem ter um caráter de suporte à decisão, como no caso dos gestores públicos e políticos, bem como para o exercício do controle, seja ele institucional ou social.

Assim, foi realizada uma análise das informações relacionadas com a sustentabilidade das finanças públicas no longo prazo, verificando a previsão e a realização das fixações de gastos públicos que tenham essa característica. Do mesmo modo, será também verificado o tratamento dado ao poder de tributar que o Estado possui e como esse direito de exigir essa receita pública sem contraprestação foi evidenciada no orçamento. A introdução de provisões para despesas que deverão ser realizadas no futuro, como as referentes ao custo da previdência social, também deve ser verificada.

A pesquisa foi realizada através de uma pesquisa documental baseada em documentos dos governos centrais brasileiro, suíço e britânico. Além disso, foi enviado um questionários com respostas abertas por meio eletrônico para servidores que estão envolvidos no processo de geração de informações orçamentárias e fiscais com base no regime de competência nos governos do Reino Unido e da Suíça. Para que nessa pesquisa fosse possível analisar a perspectiva do governo brasileiro com relação a esse *framework*, foram realizadas entrevistas com servidores dos principais atores institucionais presentes no ciclo orçamentário, ou seja, elaboração, execução e controle do orçamento no governo federal permitindo que fosse possível identificar de que forma as experiências pesquisadas podem influenciar o processo orçamentário brasileiro.

3.2 Caracterização da Organização

O fato de o presente trabalho envolver a situação atual do orçamento e da geração de estatísticas fiscais em diversos países e a análise da situação brasileira faz com que diversos órgãos da estrutura estatal estejam sob o enfoque dessa dissertação.

No caso brasileiro, a Secretaria do Tesouro Nacional detém a competência relativa à geração das estatísticas fiscais governamentais. A Secretaria do Tesouro Nacional, o órgão central do Sistema de Administração Financeira Federal e do Sistema de Contabilidade Federal, foi criado em 1986, como parte do processo de centralização da administração financeira da União. Entre as suas competências encontram-se a gestão da dívida pública, emissão e venda de títulos públicos, edição de normas referentes à contabilidade aplicada ao setor público para todos os entes da Federação, atribuições vinculadas aos Programas de Ajuste Fiscal dos Estados e Municípios, reestruturação e assunção de passivos contingentes e a administração dos recursos financeiros da União, sendo o responsável por aprovar as propostas de programação financeira de todos os órgãos públicos. Finalmente, através de sua Coordenação Geral de Estudos Fiscais, o Tesouro Nacional é responsável pelo cálculo do resultado primário do governo central, bem como pela elaboração dos demonstrativos de estatísticas fiscais de acordo com o FMI.

A Secretaria de Orçamento Federal, órgão central do sistema orçamentário, conforme atribuições estabelecidas pelo Decreto 7675/2012, possui a competência de:

I - coordenar, consolidar e supervisionar a elaboração da lei de diretrizes orçamentárias e da proposta orçamentária da União, compreendendo os orçamentos fiscal e da seguridade social; II - estabelecer as normas necessárias à elaboração e à implementação dos orçamentos federais sob sua responsabilidade; III - proceder, sem prejuízo da competência atribuída a outros órgãos, ao acompanhamento da execução orçamentária; IV - realizar estudos e pesquisas concernentes ao desenvolvimento e ao aperfeiçoamento do processo orçamentário federal; V - orientar, coordenar e supervisionar tecnicamente os órgãos setoriais de orçamento; VI - exercer a supervisão da Carreira de Analista de Planejamento e Orçamento, em articulação com a Secretaria de Planejamento e Investimentos Estratégicos, observadas as diretrizes emanadas do Comitê de Gestão das Carreiras do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão; VII - estabelecer as classificações orçamentárias da receita e da despesa; e VIII - acompanhar e avaliar o comportamento da despesa pública e de suas fontes de financiamento, bem como desenvolver e participar de estudos econômico-fiscais, voltados ao aperfeiçoamento do processo de alocação de recursos.

A Consultoria de Orçamento e Fiscalização Financeira da Câmara dos Deputados tem como competência o assessoramento aos deputados em assuntos relacionados a orçamento, controle e fiscalização financeira. Com atribuição semelhante, a Consultoria de Orçamentos, Fiscalização e Controle do Senado Federal é órgão responsável pela prestação de assessoramento ao Senado Federal nas áreas de planos, orçamentos públicos, fiscalização e controle. No âmbito da Comissão Mista de Orçamento, que envolve parlamentares das duas casas legislativas, essas consultorias são responsáveis pela realização da análise do projeto do Plano Plurianual, do projeto da Lei de Diretrizes Orçamentárias e do projeto da Lei Orçamentária Anual, e das emendas apresentadas pelos congressistas.

O Tribunal de Contas da União possui a competência constitucional de auxiliar o Congresso Nacional em sua responsabilidade de fiscalizar as áreas contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial das unidades administrativas da administração pública federal, sendo por isso ator responsável pela última fase do ciclo orçamentário, o controle.

Na Suíça, a Administration Fédérale des Finances, órgão pertencente ao Département Federal des Finances, este equivalente ao Ministério da Fazenda, é responsável pelo orçamento e pelos planos financeiros, bem como pelo gerenciamento das contas, avaliação dos planos de gastos de todos os departamentos governamentais e pelo desenvolvimento da política fiscal e orçamentária. É também responsável pela geração das estatísticas de finanças públicas da Suíça.

O Contrôle fédéral des finances se trata do órgão superior de fiscalização em matéria financeira na Suíça. Ele possui a competência de assessorar, de forma independente, o Parlamento suíço, cabendo a ele examinar se os recursos estão sendo empregados de maneira econômica, a relação entre custo e benefício e se as despesas realizadas tiveram o efeito desejado.

O Her Majesty's Treasury (HM Treasury) é o órgão britânico que contém as atribuições relacionadas com o orçamento público, monitoramento do débito fiscal, determinação da estratégia fiscal, bem como pelas questões relacionadas com a estabilidade fiscal do Reino Unido.

O National Audit Office (NAO) é responsável pela análise do gasto público em auxílio ao Parlamento britânico. Entre as prioridades estratégicas do NAO encontra-se a análise da gestão e dos relatórios financeiros.

3.3 Coleta e análise

A pesquisa foi realizada através de três instrumentos de pesquisa, pesquisa documental, survey (Anexo I) e entrevista (Anexo II). Segundo Bauer e Aarts (2008) “para selecionar pessoas a serem entrevistadas ou documentos para uma pesquisa qualitativa, nós escolhemos indivíduos e fontes de acordo com critérios externos: estratos sociais, funções e categorias”.

Assim, a survey foi realizada com pessoas que fazem ou fizeram parte do serviço público dos governos dos países envolvidos na pesquisa, e que estejam envolvidas com o tema de estudo da pesquisa, ou seja, elaboração do orçamento por regime de competência e geração de informações orçamentárias, contábeis ou fiscais. A survey foi realizada através de mensagens de correio eletrônico enviadas para os participantes selecionados conforme critério de interesse da experiência do participante para o campo da pesquisa.

De acordo com Duarte (2002) não é possível definir qual é a quantidade de indivíduos que serão entrevistados, pois esse número é dependente de as respostas das entrevistas acrescentarem novas informações. Segundo Godoi e Matos (2010), isso faz com que seja possível ao pesquisador não só ampliar o número de entrevistados como também “aprofundar a conversação com os participantes” (p. 308).

Na pesquisa documental foram analisados os principais documentos orçamentários dos três países. No caso suíço, por critérios de interesse e relevância para o trabalho, foram selecionados documentos gerados pelo Ministério da Fazenda suíço e pela Entidade de Fiscalização Superior da Suíça (Contrôle Fédéral des Finances). Foi utilizado o documento contendo as diretrizes das finanças federais (Lignes directrices des finances fédérales), o qual apresenta os objetivos, princípios e instrumentos de política orçamentária suíça. Outro documento selecionado foi o documento contendo os princípios aplicáveis a gestão de finanças (princípios applicables à la gestion des finances). O documento em questão reúne princípios econômicos, jurídicos e organizacionais referentes à política orçamentária, contabilidade pública e a gestão de finanças públicas.

Além desses, é necessário também a consulta ao balanço de abertura de 2007 (Bilan d'ouverture ao 1er janvier 2007, conforme au NMC), documento que realizou os ajustes contábeis dos elementos patrimoniais do governo suíço por ocasião da introdução do regime de competência. Foram também pesquisados os orçamentos do governo central suíço no período de 2006 a 2012, iniciando no último ano imediatamente anterior à mudança, bem como a prestação de contas realizada para o período de 2007 a 2010 e as estatísticas fiscais geradas pela Suíça de acordo com o Manual de Estatísticas Fiscais Governamentais para os exercícios de 2009 e 2010, únicos exercícios para os quais as estatísticas estão disponíveis. Finalmente, a legislação orçamentária suíça também será pesquisada, especialmente a Lei de Finanças de 7 de outubro de 2005. Todos esses documentos encontram-se disponíveis no site do Ministério da Fazenda Suíço. Além desses documentos, também foram utilizados os relatórios anuais do *Contrôle Fédéral des Finances*, no período de 2007 a 2010, disponíveis no site do referido órgão.

Com relação ao Reino Unido, foi utilizada a documentação orçamentária anual a partir do ano de 2000, novamente o último ano a utilizar o regime de caixa. Essa documentação inclui, além dos orçamentos, o relatório orçamentário, o discurso de apresentação do orçamento na Casa dos Comuns, relatório do auditor geral, as auditorias das estimativas orçamentárias, as contas do governo britânico (Whole of Government Accounts – WGA) e outros documentos relacionados à divulgação de cada um desses orçamentos. Entre esses outros documentos, pode-se citar como os de maior importância para a pesquisa os “Supply Estimates”, que são os documentos que trazem a relação das despesas a serem executadas, os “Government Financial Reporting Manual” (FReM), que trata-se do guia para elaboração dos demonstrativos contábeis, os documentos emitidos pelo Financial Reporting Advisory Board’s, órgão estabelecido em 1996 com objetivo de emitir uma visão independente sobre o processo de definição de normas contábeis governamentais, os “Long-term public finance report”, ferramenta de análise das finanças públicas para o longo prazo, os “Public Expenditure Statistical Analyses” (PESA), que apresenta os dados sobre a execução dos gastos públicos, bem como os guias e manuais que orientam a elaboração dos orçamentos.

Também serão objeto dessa pesquisa os “Spending Reviews”, os quais fixam um limite de gasto para os diversos departamentos, por um período de três anos. Finalmente, serão utilizadas as estatísticas em finanças e gasto público e as estatísticas nacionais, de modo a analisar a execução das despesas e receitas orçadas. Todos esses documentos encontram-se disponíveis nos sites do Tesouro de Sua Majestade, do National Audit Office, do Arquivo Nacional e do Escritório de Estatísticas Nacional britânico.

Para coleta de dados de estatísticas de finanças governamentais da Suíça, Reino Unido e dos demais países da Comunidade Européia, nesse último caso para fins de comparabilidade e contextualização dos dados encontrados por aqueles países foi utilizada a base dados da Eurostat.

No Brasil, as peças a serem analisadas de forma a embasar a análise comparativa dos orçamentos serão as leis ordinárias federais de número 12.593/2012, 12.465/2011 e 12.595/2012, respectivamente o Plano Plurianual para o período de 2012 a 2015, a Lei de Diretrizes Orçamentárias para 2012 e a Lei Orçamentária Anual para o exercício financeiro de 2012, bem como os seus anexos, o Manual Técnico de Orçamento para o exercício de 2012, disponíveis no site da Secretaria de Orçamento Federal, órgão responsável pela elaboração desses documentos, os demonstrativos contábeis publicados pela União para o ano de 2010, o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, disponível no site da Secretaria do Tesouro Nacional, documento orientador da aplicação do regime de competência para a Contabilidade Aplicada ao Setor Público no Brasil. Esse mesmo documento normatiza também a geração das estatísticas fiscais governamentais do governo brasileiro. Tais documentos serão necessários para que se possam verificar as regras que norteiam a elaboração do orçamento em cada um desses países, bem como para verificar a aplicação dessas regras na elaboração de um orçamento no caso concreto.

A partir das informações obtidas com a análise dos documentos orçamentários dos países pesquisados e das respostas a survey, foram realizadas entrevistas com servidores do governo federal que trabalham no processo de elaboração, execução e controle do orçamento brasileiro.

A survey foi enviada por correio eletrônico para os respondentes do Reino Unido e da Suíça. Os respondentes, para serem selecionados deveriam ter alguma participação presente ou passada no processo orçamentário desses países. Em virtude disso, foi selecionado para responder a pesquisa na Suíça, o consultor técnico para as reformas na contabilidade do setor público suíço. Para responder a pergunta no Reino Unido, foi selecionado um dos diretores da área de Relatório e Gestão Financeiros do Tesouro de Sua Majestade.

As entrevistas foram realizadas com servidores de cada um dos órgãos envolvidos em um dos estágios do ciclo orçamentário, Secretária de Orçamento Federal, Secretaria do Tesouro Nacional, Consultorias da Câmara dos Deputados e do Senado Federal e Tribunal de Contas da União.

A análise de conteúdo realizada nos documentos, foi feita de forma a verificar as mudanças realizadas na estrutura dos orçamentos, comparando os orçamentos selecionados para cada país. A análise do reconhecimento das despesas e receitas segundo os diferentes critérios norteou esse processo de comparação. Os demais documentos foram utilizados como base de referência para o entendimento dessa mudança, bem como também para formar uma base comparativa com o caso brasileiro. A análise das surveys realizadas buscou identificar de que forma a mudança melhorou a gestão das finanças públicas naqueles países.

As entrevistas foram importantes para identificar de que forma os atores do processo orçamentário brasileiro entendem o orçamento por regime de competência. A análise de conteúdo será utilizada para atender a esse objetivo, pois a análise de conteúdo é uma técnica que permite que se produzam inferências a partir do texto em análise (BAUER, 2002).

Para garantir a qualidade dos dados coletados foram utilizados os três princípios indicados por Yin (2010), o uso de múltiplas fontes de evidência, a criação de uma base de dados sobre o estudo dos casos e a manutenção do encadeamento de evidências. Assim, foram selecionados para a realização da pesquisa, 101 documentos do governo suíço e 505 documentos do governo britânico, todos provenientes de sítios oficiais desses governos e relacionados com o objetivo da pesquisa. Esses documentos foram selecionados em virtude de sua relevância dentro do tema de orçamento público para esses dois países.

4 RESULTADOS E DISCUSSÕES

A análise dos documentos estudados, bem como das respostas às entrevistas realizadas revelou aspectos importantes sobre a implantação do orçamento por regime de competência no Reino Unido e na Suíça e sobre o entendimento que os atores do processo de elaboração, execução e controle do orçamento brasileiro têm sobre o tema, bem como sobre a aplicabilidade do regime ao Brasil. Assim, serão apresentados nas seções a seguir os principais resultados encontrados e as discussões a respeito desses resultados, buscando comparar os casos suíço e britânico com a situação concreta do orçamento público federal brasileiro.

4.1 Orçamento por Competência: Questões Técnicas

O primeiro objetivo específico dessa dissertação é a identificação das diferenças, com relação às técnicas de elaboração, entre os orçamentos públicos elaborados segundo o regime de competência e de caixa. Assim, a partir da análise dos orçamentos suíço, britânico e, utilizando o brasileiro como referência, foram identificados como diferenças relevantes nos dois modelos, o tratamento dado as despesas orçamentárias não efetivas, ao consumo dos bens registrados no ativo, aos créditos a receber de tributos e ao registro de despesas decorrentes de passivos reconhecidos.

O quadro a seguir traz um resumo das principais questões levantadas nessa seção:

Quadro 1 – Síntese das Questões Técnicas

	Reino Unido	Suíça
Despesas não efetivas e consumo de ativos	Registradas no orçamento aprovado pelo legislativo pelos valores totais de cada agência.	Identificadas no texto orçamentário
Créditos a Receber de Tributos	Reconhecimento iniciado somente anos depois da adoção da competência para a despesa e somente para determinados tributos	Reconhecidas pelo valor bruto desde o início da aplicação do regime de competência
Reconhecimento de passivos	Identificados provisões para pagamentos de pensões e aposentadorias futuras	Registro de pensões futuras, para descarte de dejetos radioativos, seguro invalidez e seguro militar

4.1.1 Despesa Orçamentária Não Efetiva

Quando o orçamento público utiliza como base de apropriação o regime de competência, as despesas não efetivas deixam de ser registradas orçamentariamente, visto que o fato gerador da

despesa ainda não ocorreu. No entanto, para que o controle sobre o fluxo de caixa do governo seja mantido, conforme pode ser verificado no referencial teórico, surge a necessidade da autorização para a realização de desembolsos relacionados a esses gastos. Isso ocorre porque, embora não ocorra o fato gerador, a saída do recurso financeiro acontece, tornando-se relevante a verificação de como o assunto foi tratado nos orçamentos por competência implementados na Suíça e no Reino Unido.

Cabe salientar que os dois países utilizam o regime de competência em sua totalidade. Quando perguntado aos respondentes na survey a respeito da extensão do uso da competência naqueles orçamentos, sua resposta foi:

Orçamento por regime de competência foi implementado em nível estadual e local na década de 1980, no nível federal (nacional) em 2007. Ambos sistemas são de competência pura. Nada foi deixado de fora. (respondente da Suíça).

Todo o orçamento é realizado sob o regime de competência. (respondente do Reino Unido).

Assim, para que fosse possível explicitar no orçamento suíço os desembolsos realizados para a aquisição de bens, foi necessária a criação das contas de investimento (compte de investissement), que incluem as despesas previstas com a compra de imóveis, móveis, bens para o estoque e equipamentos de informática entre outros bens, conforme pode ser visto na Figura 1, retirada, exemplificativamente, do orçamento para o Ministério da Saúde da Suíça para 2007.

Figura 1 Despesas com depreciação no orçamento suíço

Compte des investissements	
Dépenses	
Immobilisations corporelles et incorporelles, provisions	
A4100.0001	1 065 900
Systèmes d'ablation par laser, spectromètres de masse et turbo-pompes ainsi qu'instruments de surveillance de l'environnement et de mesure de la radioactivité dans l'atmosphère.	
• Investissement, machines, appareils, outils, instruments AIF	1 048 400
• Investissement, voitures de tourisme AIF	17 500

Fonte: Orçamento da Suíça de 2007

Os pagamentos de empréstimos recebidos, bem como a realização de empréstimos a terceiros também não constituem despesa quando o regime adotado é o de competência. Isso ocorre, pois, simultaneamente com a saída do caixa ocorre a baixa de um passivo, no primeiro caso, ou o surgimento de um ativo, no caso da concessão de um empréstimo, tornando-as despesas não efetivas. Na Figura 2, pode-se identificar, dentro das despesas de investimento do Ministério da Economia Suíço para o exercício de 2007, a inclusão de empréstimos que serão realizados durante o exercício.

Figura 2 Despesas com amortização de empréstimos no orçamento suíço

CHF		Compte 2005	Budget 2006	Budget 2007	Ecart p. r. au B 2006 val. abs.	%
	<i>Prêts et participations</i>	<i>48 567 944</i>	<i>37 270 900</i>	<i>53 078 200</i>	<i>15 807 300</i>	<i>42,4</i>
				BC -495 000		
A4200.0106	Prêts et participations, pays d'Europe de l'Est	8 700 000	8 500 000	3 500 000	-5 000 000	-58,8
				BC -35 000		
A4200.0107	Participat., Banque europ. pr reconstruc. et dévelop. (BERD)	9 939 375	4 770 900	3 578 200	-1 192 700	-25,0
A4200.0108	Prêts en faveur de la Société suisse de crédit hôtelier	6 000 000	3 000 000	20 000 000	17 000 000	566,7
				BC -200 000		
A4200.0109	Prêts et participations, pays en développement	23 928 569	21 000 000	26 000 000	5 000 000	23,8
				BC -260 000		

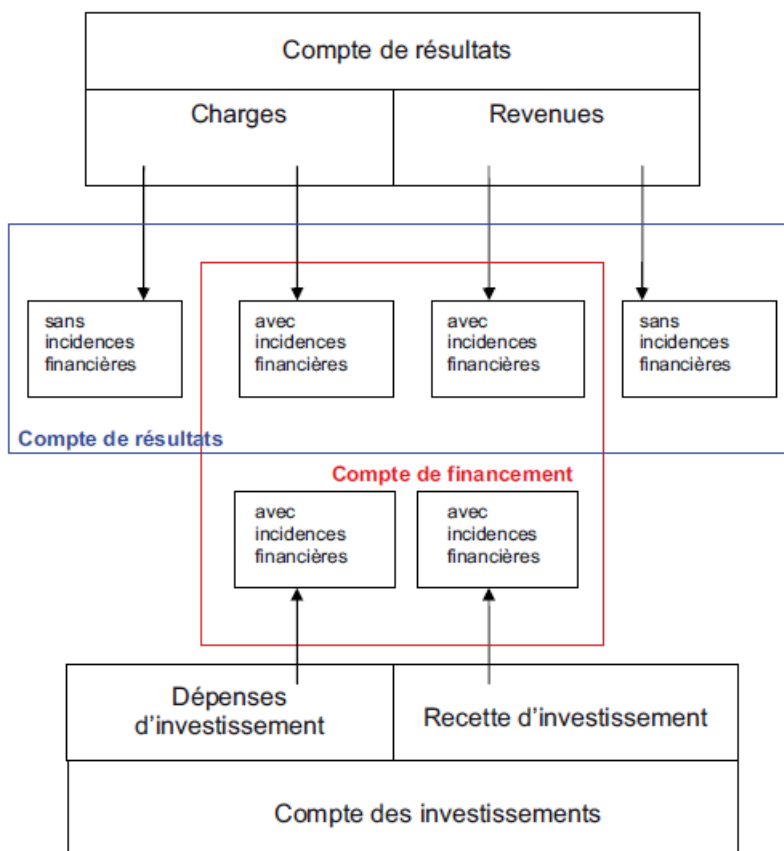
Fonte: Orçamento Suíço de 2007

Assim, as contas de investimento permitem que haja a autorização legislativa para a realização de aquisições de bens, que no caso de determinados ativos, como imóveis e equipamentos militares, podem atingir altos valores, bem como para a concessão de empréstimos e pagamento de empréstimos concedidos. No entanto, o registro de uma despesa que ocorre somente sob o enfoque de caixa em um orçamento por competência faz com que o orçamento suíço faça uma dupla contagem desses dispêndios. Isso ocorre porque que elas são apropriadas dentro das contas de investimento no momento do desembolso e posteriormente, no momento do consumo desses bens, que pode ocorrer pelo consumo direto no caso das requisições de itens dos estoques, ou indireto no caso da depreciação em que o consumo ocorre gradativamente ao longo de sua vida útil, elas são novamente apropriadas, dessa vez como contas de resultado (compte de résultats). A realização das despesas referentes ao consumo de ativos em um orçamento utilizando o regime de competência será tratada na próxima seção.

Essa divisão entre contas de investimento e de resultado pode ser mais bem entendida a partir da Figura 3, retirado do documento Modelo Contábil (Modèle comptable). Nele pode ser demonstrado que as contas de resultado encontram-se integralmente no regime de competência, dividindo-se entre as que possuem ou não efeitos financeiros. As contas de investimento abrangem as receitas e despesas que não são reconhecidas segundo o critério de competência, mas que seriam reconhecidas em orçamento elaborado segundo o regime de caixa puro. Conforme definição do documento Princípios Aplicáveis a Gestão de Finanças (Principes applicables à la gestion des finances): “A conta de investimento inclui despesas de bens de capital, empréstimos, participações e contribuições para investimentos”.

A Figura 3 acrescenta ainda um terceiro termo, que são as contas de financiamento (compte de financement). Essas despesas e receitas são aquelas que incluem entrada e saída de recursos financeiros, ou seja, trata-se das despesas e receitas segundo o regime de caixa puro, sejam elas reconhecidas no orçamento de competência ou não. Dessa forma, pode-se verificar que todas as contas de investimento são simultaneamente classificadas como contas de financiamento, visto que aquela não indica um regime distinto de reconhecimento. Assim, ao excluir as receitas e as despesas sem incidência financeira, deixando somente as contas de financiamento, teríamos um orçamento por regime de caixa puro.

Figura 3 Representação do Modelo Contábil suíço



Fonte: Documento Modelo Contábil

A existência das contas de financiamento se deve à legislação suíça criada para atender ao chamado freio ao endividamento público (frein à l'endettement). Tal legislação busca que ao final de um determinado ciclo conjuntural as receitas tenham sido maiores que as despesas, segundo o critério de caixa. Assim, para que déficits no fluxo de caixa possam ser admitidos há a exigência da geração de superávits prévios. As contas de financiamento, conforme o documento Princípios Aplicáveis a Gestão de Finanças apresenta informações relativas ao montante das origens e utilizações de recursos e também, durante a execução orçamentária, a evolução do saldo de recursos disponíveis durante o exercício.

As contas de resultado, de acordo com o documento Princípios Aplicáveis a Gestão de Finanças, “são usadas para indicar o resultado anual, que é mencionado no balanço em termos de variação de patrimônio, bem como para analisar a atividade administrativa da Confederação em nível financeiro”. Acrescenta o mesmo documento, que no nível das unidades administrativas, elas “constituem um fator essencial da gestão”, visto que “permitem o conhecimento das despesas de uma secretaria ou departamento como um todo para o desempenho das suas funções”.

A introdução do orçamento e da contabilidade por regime de competência na Suíça, através do Novo Modelo Contábil (NMC – Nouveau Modèle Comptable) fez com que fosse necessário diferenciar as despesas segundo a sua necessidade de desembolso. Assim, foram criados três tipos de créditos

orçamentários diferentes de modo a identificar quais eram as receitas e despesas orçamentárias para as quais há um ingresso ou um desembolso financeiro e quais as que surgem unicamente em função da aplicação da competência, dividindo assim essas receitas e despesas, conforme os tipos a seguir descritos:

- Com incidência financeira (AIF - Avec incidences financières) – Correspondem a entrada/saída de recursos financeiros, gerando fluxo de caixa na sua ocorrência. Estarão sempre classificadas dentro das contas de financiamento, podendo ser também contas de resultado ou de investimento.
- Sem incidência financeira (SIF - Sans incidences financières) – Não possuirão movimentação de recursos financeiros acompanhando a execução orçamentária. Essas despesas se tratam de autorização para gasto público desacompanhada da autorização para que se realize o desembolso. Tratam-se das depreciações, amortizações e provisões, por exemplo. Sempre se classificam nas contas de resultado.
- Alocação de benefícios (IP - Imputation des prestations) – Correspondem à realização de despesas intra-orçamentárias de natureza gerencial, do qual trato na seção 4.2. Também são sempre classificadas entre as contas de resultado.

A Tabela 1 demonstra a divisão dos valores alocados no orçamento de 2007, segundo o tipo de crédito, de modo que os valores referentes a cada um desses tipos de crédito dentro das despesas e receitas estivesse evidenciado. É interessante notar que em virtude das receitas e despesas de investimento ser obrigatoriamente executadas com incidência financeira, esse trecho da tabela não está dividido. Esse quadro, contendo essa forma de divisão, deixou de constar do orçamento suíço a partir de 2009, embora a classificação continue a ser utilizada.

Tabela 1 – Divisão das despesas e receitas segundo o tipo de crédito

Consolidation à l'échelon de la Confédération

Confédération <i>mio CHF</i>	Compte 2005	Budget 2006	Budget 2007	Ecart p. r. au B 2006 val. abs. %	
Compte de résultats					
Revenus ordinaires	51 006	51 964	58 199	6 235	12,0
Avec incidences financières	51 006	51 964	55 730	3 766	7,2
Sans incidences financières	–	–	72	72	–
Imputation des prestations	–	–	2 397	2 397	–
Charges ordinaires	45 931	47 153	57 624	10 471	22,2
Avec incidences financières	45 931	47 153	48 696	1 543	3,3
Sans incidences financières	–	–	6 541	6 541	–
Imputation des prestations	–	–	2 387	2 387	–
Revenus extraordinaires	8 388	–	–	–	–
Avec incidences financières	8 388	–	–	–	–
Sans incidences financières	–	–	–	–	–
Charges extraordinaires	7 038	–	–	–	–
Avec incidences financières	–	–	–	–	–
Sans incidences financières	7 038	–	–	–	–
Compte des investissements					
Recettes d'investissement ordinaires	276	193	218	25	13,0
Dépenses d'investissement ordinaires	5 472	5 590	6 468	878	15,7
Recettes d'investissement extraordinaires	–	–	–	–	–
Dépenses d'investissement extraordinaires	–	–	–	–	–

Fonte: Orçamento da Suíça de 2007

No Reino Unido, a introdução da Contabilidade e Orçamento por Recursos (RAB - Resource Accounting and Budgeting) a partir do orçamento de 2001/2002, também tornou necessária a criação de uma classificação que permitisse determinar qual a necessidade real de caixa dos diferentes departamentos.

Assim, foi feita a divisão entre o orçamento de recursos (resource budget), o qual consistia nos custos necessários para a execução do serviço público pelo Departamento, considerando a despesa segundo o critério de competência, e o orçamento de capital (capital budget), que como o próprio nome diz, trata-se do registro das receitas e despesas de capital, não reconhecidas segundo o regime de competência.

Para chegar à necessidade de caixa de cada departamento, foi feito um ajuste de competência para caixa, de forma que a necessidade de caixa do órgão era o orçamento por competência ajustado para caixa acrescido do total do orçamento de capital. A Tabela 2, retirada do orçamento britânico de 2001/2002 demonstra como o orçamento demonstrava a necessidade de recursos, que era considerado por competência e a necessidade de caixa:

Tabela 2 – Solicitação Líquida de Caixa do Ministério da Defesa do Reino Unido

Ministry of Defence

<i>Resources</i>	Gross £	AinA £	Net £
Request for Resources 1	30,665,167,000	1,255,800,000*	29,409,367,000
Request for Resources 2	184,259,000	—	184,259,000
Total	30,849,426,000	1,255,800,000	29,593,626,000
<i>Non-Resource Budget items</i>			
Capital			5,573,181,000
Non-operating AinA			173,413,000**
Accruals to cash adjustments			- 10,787,396,000
Net Cash Requirement			24,205,998,000

Fonte: Orçamento do Reino Unido de 2001/2002

Tanto o orçamento de recursos quanto o orçamento de capital, continuaram a ser divididos entre o Limite de Gasto Departamental (Departmental Expenditure Limits - DEL) e o Gasto Gerenciado Anualmente (Annually Managed Expenditure - AME), classificação existente no orçamento britânico desde 1998, sendo, portanto, anterior ao regime de competência. As despesas apresentadas no AME são aquelas que têm que ser estimadas anualmente. O DEL apresenta o orçamento para três exercícios. As despesas introduzidas no orçamento em virtude da adoção do regime de competência foram incluídas inicialmente somente no AME, sendo, de acordo com o processo de transição, introduzidos também no DEL a partir do exercício de 2002.

Segundo o Guia Consolidado de Orçamento (Consolidated Budgeting Guidance) e as Análises Estatísticas do Gasto Público (Public Expenditure Statistical Analyses) para o período de 2011-2012, devem ser registradas no orçamento de capital, como principais receitas, a venda de bens de capital, a venda de bens de estoque que constaram do orçamento de capital no momento da aquisição, a

renda obtida com loterias cuja destinação seja a realização de despesas de capital, as receitas com royalty e as receitas com privatizações.

De acordo com os mesmos documentos, as despesas registradas no orçamento de capital são aquelas realizadas para formação e aquisição de novos ativos fixos, como por exemplo, terrenos, imóveis, máquinas e veículos, incluídos nesses casos os bens comprados através de leasing, equipamentos de uso militar, gastos realizados com o desenvolvimento de softwares e bancos de dados, dívidas contraídas com o propósito de aplicar o recurso delas proveniente em políticas públicas, pagamentos realizados antecipadamente, em período superior a doze meses em relação a sua data de vencimento e subvenções de capital.

A Tabela 3 demonstra a execução do orçamento segundo o regime de caixa apresentado nas Análises Estatísticas do Gasto Público referente ao período de 2000/2001, dividido entre o orçamento corrente e o orçamento de capital:

Tabela 3 - Execução do Orçamento segundo o regime de caixa no Reino Unido

Em bilhões de libras	1997-98	1998-99	1999-00 ⁶
Orçamento corrente – DEL	149,6	155,3	165,1
Orçamento de capital – DEL	12,6	12,1	13,8
AME	160,4	163,6	166,3

Fonte: Public Expenditure Statistical Analysis 2000/2001

A Tabela 4 demonstra a execução do orçamento segundo o regime de competência do período de 1998/1999 a 2009/2010 apresentado nas Análises Estatísticas do Gasto Público referentes aos períodos de 2004, 2007 e 2011:

Tabela 4 - Execução do Orçamento segundo o regime de competência no Reino Unido

Bilhões de libras	1998/1999	1999/2000	2000/2001	2001/2002	2002/2003	2003/2004	2004/2005	2005/2006	2006/2007	2007/2008	2008/2009	2009/2010
Resourc e - DEL	173,9	184,2	199,8	210,7	229,8	244,8	253,8	270,4	283,4	300	313,5	334,8
Capital – DEL	12,9	11,9	15,2	23,2	27,0	30,4	32,8	36,6	39,5	44,8	48,5	56,6
AME	153,2	154,8	161,2	164,7	179,5	189,1	213,6	236,6	237,5	248,7	279,5	291,2

Fonte: Public Expenditure Statistical Analysis 2004, 2007 e 2011

A partir da análise das duas tabelas pode-se verificar que o orçamento de capital adotado dentro do RAB não corresponde exatamente ao orçamento de capital existente dentro dos orçamentos de caixa, visto que há diferença nesses valores para os anos em que os dados estão disponíveis para os

⁶ Os dados do ano de 1999/2000 referem-se a estimativas realizadas quando da publicação do documento contendo as Análises Estatísticas do Gasto Público 1999/2000

dois regimes. Pode-se verificar também um crescimento acelerado do orçamento de capital, que pode ser um indicativo de uma melhor gestão de substituição dos ativos no governo britânico.

4.1.2 Consumo de Ativos

Conforme discutido na seção Despesa Orçamentária Não Efetiva, no orçamento por regime de competência, os bens adquiridos que passam a integrar o ativo não se tornam despesa no momento em que há o desembolso do recurso. No entanto, esses orçamentos registram o momento do consumo do bem, que é quando ocorre o fato gerador da despesa sob a ótica da competência. Isso pode ocorrer de três formas: através da depreciação, amortização ou exaustão do ativo, através da utilização de um bem que seja destinado ao consumo e, finalmente, através da desvalorização do bem, quando ocorre a redução ao valor recuperável (impairment) do bem.

As depreciações, reavaliações e provisões, despesas que, em virtude de sua natureza, são registradas unicamente nos orçamentos por regime de competência, são apropriadas, no orçamento suíço, de acordo com a classificação quanto ao tipo de crédito em “sem incidência financeira”. Essas despesas são identificadas no texto do orçamento suíço de acordo com o órgão responsável pelo fato gerador da despesa, sendo encontradas nesse orçamento as despesas de depreciação de móveis, máquinas, veículos, instalações e animais pertencentes à Secretaria Federal de Cultura.

A evolução da depreciação, amortização e exaustão (registradas no caso suíço como amortissements) nos orçamentos do período pesquisado pode ser vista na Tabela 5. Essas despesas incidem sobre os ativos registrados no balanço patrimonial em um grupo semelhante ao Ativo Permanente, previsto na Lei 4.320/1964 (patrimoine administratif).

Tabela 5 - Evolução da Despesa de Depreciação, Amortização e Exaustão na Suíça

Em milhões de francos suíços	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Orçado	940	2.250	2.173	2.034	2.163	2.190
Executado ⁷	675	1.914	1.902	2.143		
Varição	-28,19%	-14,93%	-12,47%	5,36%		

Fonte: Contas do Governo Suíço para 2007, 2008, 2009 e 2010 e Orçamento da Suíça para 2011 e 2012

A variação encontrada entre o exercício de 2007 e os anos seguintes refere-se à inclusão de todas as estradas no ativo do governo central suíço a partir de 2008. Essas vias foram federalizadas e inscritas no balanço do governo suíço a partir desse ano. Dessa forma, a depreciação dessas estradas começou a constar do orçamento desse período em diante.

Na Tabela 5 pode-se perceber também a melhoria na realização de estimativas a respeito da depreciação para cada exercício, de modo que a cada ano as estimativas apresentadas no orçamento mostraram-se mais próximas dos números reais. Percebe-se também que o valor

⁷ Durante a realização da pesquisa ainda não estavam disponíveis as contas de Estado da Suíça referentes aos períodos de 2011 e 2012.

executado foi maior do que o valor orçado em 2010. Isso é possível em virtude da legislação de finanças públicas suíça, em seu artigo 33⁸, dispensar a necessidade de créditos adicionais para o registro de excesso de despesa encontrado no total da depreciação. O mesmo artigo estende essa dispensa também às reduções ao valor recuperável e às provisões, ambas tratadas adiante, dentro desse trabalho.

A inclusão das estradas no orçamento de 2008, no valor de 1,376 bilhão de francos suíços, faz com que não se perceba em um primeiro momento, um dos efeitos da inclusão da depreciação como uma despesa orçamentária que é o melhor aproveitamento dos bens pela administração pública.

A utilização desnecessária de ativos por um órgão faz com que o seu orçamento seja maior do que deveria, quando considerado o regime de competência. No orçamento suíço, o caso mais significativo é o do Armasuisse Immobilier, o qual teve sua despesa de depreciação diminuída entre os orçamentos de 2007 e 2008 em 95 milhões de francos suíços (de 548 para 453 milhões). Isso ocorreu, principalmente, em virtude da diminuição dos ativos mantidos por esse órgão, explicação fornecida na página 172 do volume 2B do orçamento de 2008.

No orçamento britânico, conforme pode ser verificado no Guia do Orçamento Consolidado para o orçamento de 2010/2011, a depreciação é uma “medida do desgaste, consumo ou outra redução da vida útil de um ativo fixo, seja em virtude do uso, passagem do tempo ou obsolescência de acordo com mudanças técnicas ou de mercado”.

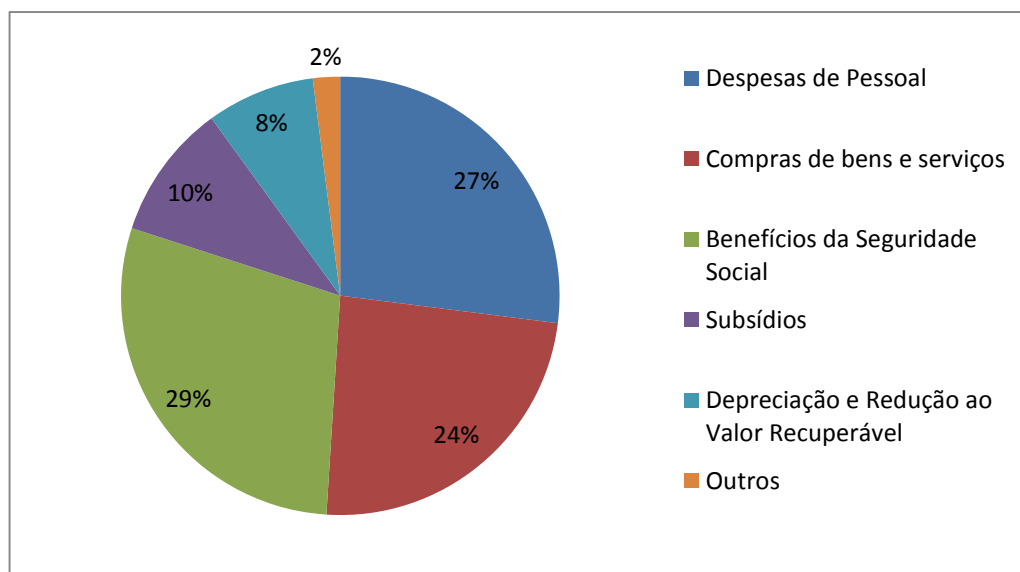
A depreciação, amortização e a exaustão, por se tratarem de despesas reconhecidas somente quando é utilizado o regime de competência, consta do orçamento de recursos no Reino Unido. O Gráfico 1, retirado das contas do governo britânico para o período de 2009/2010 exibe a importância relativa dos gastos com depreciação no orçamento, representando para aquele período, juntamente com os valores referentes a reduções ao valor recuperável, oito por cento das despesas realizadas.

⁸ Não deverão ser objeto de uma demanda de crédito suplementar:

...

c. as depreciações, as reavaliações e as provisões não orçamentáveis (tradução do autor).

Gráfico 1 – Divisão das Despesas no orçamento do Reino Unido



Fonte: Contas do Governo do Reino Unido de 2009/2010

O Manual de Demonstrações Financeiras do Governo (Frem) é o documento que traz a definição das políticas de depreciação dos bens no Reino Unido. Entretanto, ressalte-se que, para que a taxa de depreciação de uma classe de ativos seja definida não basta a sua definição no referido documento, devendo haver concordância da National Audit Office e do Tesouro do Reino Unido com ela.

Os bens recebidos por doação pelo governo britânico, depois de devidamente avaliados, também são depreciados, de forma que, embora não tenha havido desembolso para sua aquisição, eles deverão constar do orçamento quando do seu consumo. Porém, em virtude da exclusão da depreciação para o cálculo do total do orçamento DEL (Manual de Estimativas), com o objetivo de evitar a dupla contagem dos recursos para aquisição do bem no orçamento britânico, os bens recebidos por doação, mesmo quando incluídos no orçamento, através de seu consumo, ficam excluídos do total do DEL. Por outro lado, os bens hereditários, em virtude de sua característica especial, não são considerados como depreciáveis.

Com relação às estradas, elas são consideradas como um ativo único e o valor de depreciação é mensurado pelo valor do potencial de serviço da estrada. Na prática, os custos identificados no programa de manutenção dessas vias são considerados como o valor da depreciação, podendo ser ajustado caso se verifique que a deterioração da estrada é maior ou menor do que o previsto no programa de manutenção, conforme pode ser visto nos documentos emitidos pelo Financial Reporting Advisory Board e no Government Financial Reporting Manual.

No orçamento do Reino Unido de 2010/11, foi criada uma área chamada “ring-fenced” dentro do orçamento de recursos DEL. Os gastos incluídos nessa área não poderiam ser remanejados para atender outros tipos de despesas. Os gastos dos departamentos com depreciação nesse orçamento

foram incluídos nessa área, de modo a evitar que essas despesas fossem remanejadas dentro do orçamento.

A Tabela 6, elaborada com dados da tabela Dados Gerenciados Totais (Tabela 1.1 do documento de Análises Estatísticas do Gasto Público) referentes aos anos de 1999/2000 a 2009/2010, traz os valores orçados e executados no orçamento britânico. Assim como aconteceu no orçamento suíço, também se verifica que depois de dois anos, a estimativa da depreciação a ocorrer durante o exercício melhorou consideravelmente, baixando de excessos de previsão superiores a 10% para diferenças inferiores a 5% em todos os anos a partir de então.

Tabela 6 - Evolução da Despesa de Depreciação, Amortização e Exaustão no Reino Unido

Bilhões de libras	2000/200 1	2001/200 2	2002/200 3	2003/200 4	2004/200 5	2005/200 6	2006/200 7	2007/200 8	2008/200 9
Orçado	14,5	15,5	14,0	14,4	15,5	15,5	16,8	18,7	18,6
Executado	12,67	13,20	13,98	14,58	15,16	16,1	16,99	17,82	18,72
Variação	-12,6%	-14,84%	-0,14%	1,25%	2,19%	3,87%	1,13%	-4,71%	0,65%

Fonte: Public Expenditure Statistical Analysis 1999/200 a 2009/2010

No Brasil, a introdução do regime contábil de competência fez com que, pela primeira vez, os entes públicos tivessem que depreciar os seus bens. A macro-função Siafi 020330 (BRASIL, 2012a), que orienta quanto aos procedimentos para registro da reavaliação, redução a valor recuperável, depreciação, amortização e exaustão na Administração Pública Direta da União, suas autarquias e fundações traz o procedimento que passou a ser adotado na esfera federal desde 2010.

Em virtude de não existirem valores confiáveis para os ativos registrados anteriormente, a macro-função demandou que os procedimentos comesçassem a ser adotados somente com relação aos bens móveis, adquiridos, incorporados ou que se tornassem em condição de uso a partir de janeiro de 2010.

Além disso, o modelo de transição contido na norma informa quais os bens que devem ser depreciados e qual o seu percentual de depreciação. O início da contabilização da depreciação gera uma base para previsão de seu impacto anual no custo do serviço público, permitindo o seu reconhecimento como despesa orçamentária. Entretanto, a realização do procedimento ainda encontra-se incipiente no Brasil.

Na Tabela 7, retirado dos demonstrativos contábeis publicados para a União no ano de 2011, pode ser verificado o valor executado de depreciação, amortização e exaustão nesse exercício (1,7 bilhões de reais). Apesar disso, o valor total da depreciação acumulada ainda é desprezível em relação ao valor total do ativo (pouco mais de um por cento). Esse fato foi objeto de ressalva nas contas de governo de 2011, elaboradas pelo TCU. Os balanços dos Estados Unidos, México e União Européia pesquisados pela Corte de Contas exibiram sempre valores de depreciação superiores a quarenta por cento do valor total do ativo.

Tabela 7 - Despesa de Depreciação, Amortização e Exaustão no Brasil

IMOBILIZADO	R\$ milhões			
	POSIÇÃO ATÉ		VARIACÃO SOBRE 2010	
	31/12/2011 (a)	31/12/2010 (b)	(a) - (b)	(a) / (b) %
Bens Imóveis	251.529,72	219.937,11	31.592,62	14%
Bens Móveis	55.997,17	43.608,72	12.388,45	28%
Títulos e Valores	9,07	9,07	-	0%
Depreciação, Amortização e Exaustão Acumuladas	(4.815,44)	(3.107,31)	(1.708,13)	55%
TOTAL	302.720,53	260.447,59	42.272,94	16%

Fonte: SIAFI/Secretaria do Tesouro Nacional

Fonte: Demonstrativos Contábeis da União, exercício de 2011

Quando se trata do consumo dos bens de estoque, ele é apropriado de duas formas no orçamento da Suíça. Quando essas saídas se referem ao consumo do referido bem, ele é apresentado dentro das contas de resultado (dentro do grupo SIF, sem incidência financeira, tendo em vista que o desembolso financeiro ocorreu no momento da compra do bem). Caso esse produto tenha sido vendido, ele estará registrado como uma receita (nesse caso, gerando fluxo financeiro). Antes disso, os estoques são apropriados no orçamento no momento da compra dentro das contas de investimento, em virtude de não se tratarem de uma despesa no momento do desembolso e sim no momento do seu consumo, quando considerado o regime de competência.

Segundo as contas do governo suíço de 2009, os estoques para consumo eram compostos principalmente por combustíveis (214 milhões de francos), equipamento médico (36 milhões), impressos e publicações (14 milhões). Todos esses bens deverão, para serem consumidos no decorrer do exercício, constar do orçamento suíço.

No Reino Unido, conforme o Guia do Orçamento Consolidado para 2010/11, a aquisição dos estoques não consta do orçamento de recursos. Os valores referentes a bens do estoque somente são registrados nesse orçamento quando são usados ou baixados. Essa regra começou a ser adotada a partir do orçamento de 2010/11. Anteriormente, as baixas no estoque, que não se referiam ao uso, constavam somente dos orçamentos não-financeiros.

Apesar de não constar do orçamento de recursos, as aquisições de estoques podem constar do orçamento de capital, desde que realizadas em grande quantidade. Quando isso ocorre, esses estoques recebem o mesmo tratamento orçamentário que os demais ativos fixos, como carros e imóveis.

Além disso, o valor necessário para a aquisição de bens para o estoque deve sempre constar da solicitação de caixa líquido (net cash requirement) de cada departamento, votada junto das estimativas do orçamento britânico.

No Brasil, o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público determina que a compra de itens para o estoque seja registrada através da conta contábil "Bens e valores em circulação – Material de Consumo". O mesmo manual define que deverão ser classificados como estoques, os materiais ou suprimentos a serem usados no processo de produção; os materiais ou suprimentos a serem usados

ou distribuídos na prestação de serviços; os ativos mantidos para a venda ou distribuição no curso normal das operações e os ativos usados no curso normal das operações.

No entanto, na normatização orçamentária não há um tratamento padrão para os bens adquiridos para estoque. Consultando os elementos de despesa existentes no Manual Técnico do Orçamento, verifica-se que essas compras podem ser classificadas em cinco elementos de despesa diferentes: material de consumo, material, bem ou serviço para distribuição gratuita, equipamentos e material permanente, aquisição de produtos para revenda e despesas de exercícios anteriores.

A orçamentação de estoques segundo o regime de caixa atrapalha a alocação de custos para os programas e ações orçamentários. Isso ocorre, pois o estoque é orçado para ser utilizado dentro de um determinado programa governamental. No entanto, não há registro contábil identificando o programa no qual o consumo do estoque realmente ocorreu, visto que os programas e ações são informações de natureza orçamentária, não contábil e que o uso de um determinado bem de estoque pode ocorrer em uma ação orçamentária diferente daquela para a qual o item foi adquirido. Isso inviabiliza que o custo real das ações governamentais seja medido no Brasil.

Passando ao tratamento dado as Reduções ao Valor Recuperável, o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público normatiza que:

“caso o valor contábil de um ativo imobilizado ou intangível apresente valor acima da quantia que será recuperada através do uso ou da venda desse ativo, é possível afirmar que esse ativo está em imparidade (impairment)” (BRASIL, 2010, p. 90).

No mesmo sentido, as contas do governo suíço definem que:

“O valor dos ativos tangíveis e intangíveis é revisado sempre que os valores contábeis estejam acima do valor justo, em decorrência de novas condições ou eventos. Se houver evidência de sobrevalorização, o valor de mercado é determinado com base em fluxos de caixa esperados de sua utilidade futura e, finalmente, o seu desempenho, menos quaisquer custos de descarte”.

Diferentemente do que foi apurado no referencial teórico, que afirmou que em virtude do caráter *ex-ante* do orçamento, não seria possível orçar as reduções ao valor recuperável, foi possível identificar a realização da orçamentação dessas despesas nos dois orçamentos estudados.

Assim, na Suíça, o valor de todos os ativos é revisado a cada ano. Se há indicação de que algum ativo deve sofrer redução ao valor recuperável, são realizados os cálculos de modo a orçar esse valor. Para que a redução ao valor recuperável dos empréstimos concedidos seja realizada, são considerados como elementos determinantes para a apuração do novo valor dos empréstimos, os termos de vencimento acordados e a solvência do devedor. A Figura 4 mostra a orçamentação de um ajuste ao valor recuperável de empréstimos no orçamento de 2008

Figura 4 Despesas de Redução ao Valor Recuperável na Suíça

Réévaluations dans le domaine des transferts	
A2320.0001	3 500 000
• Réévaluations de prêts SIF	3 500 000
Réévaluation de prêts accordés à la Fondation des immeubles pour les Organisations internationales (FIPOI) en faveur des Organisations internationales.	

Fonte: Orçamento da Suíça de 2008

A dificuldade de prever a ocorrência dessas variações de valor faz com que elas sejam somente parcialmente orçadas. Na verdade, grande parte das reduções a valor recuperável do orçamento suíço é reduzida em 100% do seu valor, em virtude de serem considerados pagamentos a fundos perdidos, como pode ser visto no caso demonstrado na Figura 5, retirado do orçamento da Secretaria Federal de Agricultura para o ano de 2008.

Figura 5 Despesas de Redução ao Valor Recuperável na Suíça

Réévaluations dans le domaine des transferts	
A2320.0001	142 000 000
LF du 7.10.2005 sur les finances de la Confédération (RS 611.0), art. 51.	

Les contributions aux investissements (améliorations structurales dans l'agriculture) sont réévaluées à 100 %, car il s'agit de paiements à fonds perdus. Les prêts sont réévalués en fonction de la probabilité de remboursement. Les crédits d'investissement et les aides à l'exploitation sont des prêts sans intérêts dont la probabilité de remboursement est faible. Par conséquent, ces prêts sont également réévalués à 100 %.

- Réévaluation de contributions à des investissements SIF 83 000 000
- Réévaluation de prêts SIF 59 000 000

Dépenses moins élevées en raison de la réduction des crédits avec incidences financières. Cette réduction est due à l'abandon des suppléments péréquatifs avec l'introduction de la RPT. Voir les commentaires relatifs aux divers postes budgétaires avec incidences financières dans le compte des investissements de l'OFAG.

Fonte: Orçamento da Suíça de 2008

No Reino Unido, o tratamento orçamentário que é dado às reduções ao valor recuperável depende da razão que levou a realização dessa redução. São classificados no DEL as perdas ou danos resultantes das operações normais do órgão, os bens pertencentes a projetos abandonados e as reduções referentes a projetos cujo custo de construção seja superior ao valor justo do bem. São classificados no orçamento AME as perdas decorrentes de catástrofes, obsolescência inesperada, bem como quaisquer outros casos imprevistos.

A Tabela 8 mostra como as reduções ao valor recuperável aparecem no orçamento do Reino Unido, nesse caso nas estimativas principais das Agências de Segurança e Inteligente, parte integrante do orçamento de 2009/10.

Tabela 8 – Redução ao Valor Recuperável no Orçamento do Reino Unido

Main Estimate 2009–10

Security and Intelligence Agencies

Part II: Subhead detail

										£'000	
2009-10 Provision							2008-09 Provision		2007-08 Outturn		
Resources						Capital Non- operating		Net Total		Net Total	
Admin	Other Current	Grants	Gross Total	A in A	Net Total	Capital	A in A	Resources	Resources		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10		
RFR 1: Protecting and promoting the national security and economic well being of the UK											
93,858	1,832,372	-	1,926,230	68,369	1,857,861	330,560	60	1,735,565	1,479,906		
Spending in Departmental Expenditure Limits (DEL)											
<i>Central Government spending</i>											
A Security and Intelligence Agencies											
93,858	1,825,872	-	1,919,730	68,369	1,851,361	330,560	60	1,720,065	1,428,616		
Spending in Annually Managed Expenditure (AME)											
<i>Central Government spending</i>											
B Impairments											
-	6,500	-	6,500	-	6,500	-	-	15,500	51,290		
Total for Estimate:											
93,858	1,832,372	-	1,926,230	68,369	1,857,861	330,560	60	1,735,565	1,479,906		

Fonte: Estimativas principais do orçamento do Reino Unido para 2009/2010

Obviamente, mais do que em qualquer outro ponto do orçamento de competência, a redução ao valor recuperável dos ativos é altamente dependente de estimativas governamentais que dificilmente conseguirão prever todas as hipóteses em que a redução será necessária. A previsão de o quanto um bem será afetado por catástrofes e obsolescência inesperada, por exemplo, serve somente como uma forma aproximada de estimar o custo esperado de um órgão ou serviço público, fator importante quando se trabalha com o regime de competência para o orçamento.

Reforçando esse entendimento, as Figuras 6 e 7 representam, respectivamente os valores orçado e executado do orçamento de 2008 da Secretaria de Economia de Estado na Suíça para Redução ao Valor Recuperável, de modo que fica clara a incerteza e imprecisão relacionadas com essas estimativas. No ano de 2008, as reduções ao valor recuperável tiveram seus créditos originais ultrapassados no orçamento suíço num valor total de mais de 44 milhões de francos suíços.

Figura 6 Despesas de Redução ao Valor Recuperável na Suíça

Réévaluations dans le domaine des transferts	
A2320.0001	4 000 000
LF du 7.10.2005 sur les finances (LFC; RS 611.0), art. 51.	
Réévaluations dans le domaine des transferts.	
• Réévaluation de prêts AIF	4 000 000
Réévaluation des prêts à des organisations de cautionnement des petites et moyennes entreprises (voir poste budgétaire A4200.0123).	

Fonte: Orçamento da Suíça de 2008

Figura 7 Despesas de Redução ao Valor Recuperável na Suíça

Réévaluations dans le domaine des transferts	
A2320.0001	24 058 245
Les prêts et participations doivent être réévalués en fin d'année.	
• Autres variations de valeur avec incidences sur les résultats (prêts) SIF	- 6 899 755
• Autres variations de valeur avec incidences sur les résultats (participations) SIF	30 958 000
Diminution de 6,9 millions de francs par rapport au compte 2007 suite à la réévaluation du stock de monnaie étrangère pour les frais d'adhésion à la BERD.	
Réévaluation complète des prêts à des organisations de cautionnement en faveur des petites et moyennes entreprises (voir crédit A4200.0123).	

Fonte Prestação de Contas do Governo Suíço de 2008

4.1.3 Créditos a Receber de Tributos

Outro impacto importante a ser percebido ao avaliar os orçamentos da Suíça e do Reino Unido é a adequação da previsão da receita orçamentária ao regime de competência. Por conta dessa mudança, houve necessidade de registrar no orçamento o valor da receita prevista em função de seu fato gerador contábil, ou seja, a origem do poder estatal de cobrar o tributo.

Na Suíça, até o ano de 2006, o valor da receita tributária suíça era orçado pelo valor efetivamente arrecadado, ou seja, líquido de valores não recebidos. A introdução do novo modelo exigiu que o orçamento passasse a considerar o valor bruto da receita tributária, juntamente com uma previsão referente aos valores não pagos. Assim, o orçamento suíço, no ano de 2007, incluiu uma despesa referente à parcela de devedores no valor de 304 milhões de francos suíços, sendo 296 milhões referentes ao TVA (imposto suíço sobre o consumo) e 8 milhões referentes a devedores de tributos aduaneiros. Esse mesmo valor, calculado com base nos débitos de tributos referentes aos anos de 2006 e 2007, foi acrescentado no lado da receita para demonstrar o tributo pelo seu valor bruto. A tabela 9 apresenta os valores orçados no orçamento suíço de 2007 referente a inadimplência dos tributos registrados em função do regime de competência e o valor efetivamente executado, apresentado na prestação de contas do governo suíço.

Tabela 9 – Inadimplência de Tributos

Distorsions induites par le NMC					
mio CHF	Compte 2006	Budget 2007	Compte 2007	Ecart p. r. au C 2006 val. abs. %	
Dépenses ordinaires	52 377	55 107	53 965	1 588	3,0
<i>moins les distorsions induites par le NMC:</i>	–	748	489	489	–
Pertes sur débiteurs, taxe sur la valeur ajoutée	–	296	213	213	–
Pertes sur débiteurs, recettes douanières	–	8	7	7	–
Dépenses supplémentaires du DFI (loyers des EPF)	–	443	270	270	–
Dépenses, sans les distorsions induites par le NMC	52 377	54 359	53 476	1 099	2,1

Fonte: Contas do Governo Suíço de 2007.

Entretanto, embora com a adoção do novo modelo contábil todas as receitas deveriam ser reconhecidas em virtude da ocorrência do fato gerador, como pode ser verificado nas contas do governo suíço, até o ano de 2010, o regime de competência ainda não havia sido implementado para todos os tributos.

Assim, nas contas suíças geradas para o período de vigência do regime de competência, pode ser verificado que diversos tributos ainda são considerados em bases diferentes. O Imposto Federal Direto continuou sendo registrado sob o regime de caixa, o imposto sobre o selo, com base nas declarações recebidas durante o ano, o imposto retido na fonte, com base nas declarações recebidas e solicitações de restituições realizadas, os impostos sobre os óleos minerais, o imposto sobre o tabaco, o imposto sobre veículos automóveis, bem como os direitos aduaneiros sobre as importações, são registradas pelo regime de competência com base fato gerador da operação econômica, o imposto sobre a cerveja é reconhecido um trimestre depois com base nas declarações recebidas.

No Reino Unido, os tributos são reconhecidos no período em que o evento que gera a cobrança ocorre. A dificuldade na realização das estimativas fez com que as receitas somente pudessem ser reconhecidas de acordo com o regime de competência para o orçamento do período financeiro de 2004/05. Motivo pelo qual, entende-se que a aplicação total da competência no Reino Unido ocorreu somente a partir desse orçamento. Entretanto, mesmo depois da introdução da competência para orçamentação da receita, também se verifica no Reino Unido a utilização de regime de caixa para determinados tributos (imposto sobre as corporações, declaração do imposto de renda e outros impostos do interior), conforme informações do orçamento de 2004. O reconhecimento das receitas com base no regime de competência causou uma variação no orçamento britânico de 1,3% (260 bilhões de libras segundo o regime de competência e 257 bilhões segundo o regime de caixa).

No Brasil, a realização da receita orçamentária atualmente é feita no momento da arrecadação. O Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, no que se refere à realização da receita contábil, exige o reconhecimento da receita por competência, segundo a ocorrência do fato gerador.

Em virtude disso, no ano de 2011, dezessete órgãos e entidades da administração pública federal reconheceram receitas públicas segundo o regime contábil de competência, totalizando 249 bilhões de reais. A falta de informações históricas, dada a novidade do procedimento na contabilidade pública

brasileira, aliada a objeção do Tribunal de Contas da União a realização do reconhecimento da receita por competência, conforme pode ser visto no Acórdão 158/2012-TCU-Plenário impedem que possam ser feitas análises sobre a evolução dos créditos tributários reconhecidos como receita, bem como sobre a perspectiva desses valores continuarem a ser reconhecidos. Entretanto, uma vez que o seu reconhecimento contábil continue, esse é um dos primeiros passos para que possa ser possível orçar a receita segundo a ocorrência do fato gerador, ao invés de pela arrecadação.

4.1.4 Reconhecimento de Passivos

A adoção do regime de competência permite que os passivos governamentais sejam reconhecidos no momento em que eles são gerados, ao invés de no momento do seu pagamento.

No orçamento suíço, conforme pode ser visto no balanço de abertura de 1º de janeiro de 2007, é necessário calcular os direitos adquiridos a benefícios de pensão, levando em consideração possíveis alterações em salários e pensões no futuro. Para isso, é necessário analisar as taxas de mortalidade e incapacidade, a probabilidade de aposentadoria, as mudanças salariais e de renda, a inflação, as taxas de retorno de longo prazo e as taxas de juros.

Também foi possível identificar no orçamento suíço a orçamentação de provisões com o objetivo de se preparar para despesas futuras referente ao descarte de detritos radioativos, seguro invalidez e seguro militar.

No Reino Unido, igualmente foi possível identificar a realização desse tipo de despesa. A Tabela 10 traz o detalhamento da diferença entre o orçamento de recursos e a necessidade de caixa da folha de pagamento de aposentados e pensionistas das Forças Armadas. Conforme pode ser verificado, a diferença entre os dois valores foi superior a quatro bilhões. Isso se deve ao estabelecimento de provisões para pagamentos futuros de pensões e aposentadorias, no valor de 7,8 bilhões de libras, conjugado ao uso de provisões estabelecidas em anos anteriores no valor de 3,7 bilhões.

Tabela 10 – Reconciliação Recurso para Caixa

Main Estimates, 2011-12	Armed Forces Retired Pay, pensions etc		
Part II: Resource to cash reconciliation			
	£'000		
	2011-12 Plans	2010-11 Provisions	2009-10 Outturn
Net Resource Requirement	5,750,002	6,792,537	5,599,323
Net Capital Requirement	-	-	-
Accruals to cash adjustments	-4,180,920	-5,036,623	-3,881,851
<i>Of which:</i>			
<i>Adjustments to remove non-cash items:</i>			
Depreciation	-	-	-
New provisions and adjustments to previous provisions	-7,881,926	-8,663,501	-7,312,150
Departmental Unallocated Provision	-	-	-
Supported capital expenditure (revenue)	-	-	-
Prior Period Adjustments	-	-	-
Other non-cash items	-	-	-
<i>Adjustment for NDPBs:</i>			
Remove voted resource and capital	-	-	-
Add cash grant-in-aid	-	-	-
<i>Adjustments to reflect movements in working balances:</i>			
Increase (+) / Decrease (-) in stock	-	-	-
Increase (+) / Decrease (-) in debtors	482	15,196	-2
Increase (-) / Decrease (+) in creditors	-17,423	5,481	-103,702
Use of provisions	3,717,947	3,606,201	3,534,003
Removal of non-voted budget items	-	-	620
<i>Of which:</i>			
Consolidated Fund Standing Services	-	-	-
Other adjustments	-	-	620
Net Cash Requirement	1,569,082	1,755,914	1,718,092

Fonte: Orçamento do Reino Unido para 2011/12.

4.2 Gestão

A avaliação sobre o impacto do orçamento por competência na administração pública envolve a necessidade de diferenciar as alterações que foram causadas em virtude da adoção do regime de competência no orçamento daquelas que poderiam ser atingidas independentemente dessa alteração. Considerando que o orçamento por competência é adotado sempre em um contexto de reforma mais ampla, e que Suíça e Reino Unido não foram exceção a essa regra, torna-se importante não só avaliar os benefícios, mas também a relação de causa e efeito que une esses benefícios ao orçamento por regime de competência.

A identificação dos benefícios decorrentes da competência não costumam ser imediatos. No Reino Unido, o UK National Audit Office verificou, em relatório elaborado em 2003, que ainda não era possível identificar quaisquer benefícios relacionados com melhor gerenciamento de recursos que estivessem contribuindo para a melhoria dos serviços públicos de alguma forma.

Foi somente no relatório seguinte, elaborado em 2008, que foi possível a identificação de benefícios relacionados com a introdução do regime de competência no Reino Unido. Assim, foi verificado pelo UK National Audit Office, que o orçamento de competência permitiu aos órgãos do governo britânico, um melhor entendimento sobre a maneira pela qual os recursos financeiros estavam sendo utilizados. O mesmo relatório aponta com causa a maior disponibilidade de informações a respeito da gestão de ativos e passivos. Essas informações foram importantes, principalmente, para permitir que, ativos que eram desnecessários ou subutilizados pudessem ser eliminados.

Nesse sentido, o governo central britânico deixou de utilizar ativos avaliados em 4,7 bilhões de libras entre os exercícios de 2004/05 e 2006/07. Essa mesma vantagem identificada pelo órgão de controle britânico foi também identificada pelo respondente da survey realizada nessa dissertação. Ao ser perguntado sobre em que situações, o orçamento de competência melhorou a gestão orçamentária, os respondentes britânico e suíço apontaram nessa mesma direção:

Nós temos gerenciado todos os bens de capital em uma base muito melhor desde a introdução da contabilidade e do orçamento por competência (em 2000). Por exemplo, decisões no nosso uso de imóveis (terrenos e prédios) são baseadas em informação confiável sobre o valor atual do bem e sobre o custo de usar aquele bem (depreciação dos prédios e manutenção). (respondente do Reino Unido)

Eu acho que ela é mais aparente em decisões de investimento. Essas decisões não olham somente o dispêndio imediato (caixa), mas também o custo econômico futuro de manutenção, juros e depreciação. A consistência com a contabilidade de competência também ajuda os tomadores de decisão. (respondente da Suíça)

Complementando a resposta anterior, ao ser questionado sobre os benefícios da informação do orçamento de competência, a resposta do respondente britânico foi:

Existe um gerenciamento financeiro de bens de capital de giro muito melhor e a implicação que o gasto com bens de capital terá nas despesas dos próximos anos pode ser vista claramente. De fato, no regime de caixa, é difícil ver como as decisões sensíveis na despesa de capital podem ser feitas. Além disso, informações sobre passivos de longo prazo como aposentadorias dos servidores fazem com que tenhamos informações sobre o débito que estamos incorrendo nesses ou em outros passivos. *Accountability* ao parlamento e transparência também são muito melhores com contabilidade e orçamento por competência.

Sua resposta acrescenta ainda a questão relativa à transparência dos gastos e ainda quanto à prestação de contas ao parlamento. Com relação ao custo, o orçamento de competência permite que o custo total de produção do bem ou de prestação do serviço possa ser identificado e aprovado pelo orçamento previamente. Entretanto, a questão identificada da *accountability* não pode ser plenamente comprovada mediante a aplicação dos demais instrumentos de pesquisa. Essa comprovação é especialmente necessária em virtude da literatura sobre o tema, conforme visto no referencial teórico, identificar uma dificuldade dos parlamentares em conseguir entender como funciona o orçamento por competência.

A introdução da competência também permitiu que outras medidas, complementares a adoção desse regime, pudessem ser adotadas. Na Suíça, foram introduzidos mecanismos de modo a permitir o cálculo real dos custos, simultaneamente com o regime de competência. Esse controle de custos foi implementado através da criação de um tipo de crédito identificado como “alocação de benefícios”.

A utilização da “alocação de benefícios” no orçamento, iniciada em 2007, foi sendo aperfeiçoada com o decorrer do tempo. A partir do orçamento de 2009, esses créditos orçamentários deveriam, para que constassem do orçamento, cumprir cumulativamente as seguintes regras:

- Importância dos benefícios: o volume global da alocação de benefícios para o fornecedor deveria ser superior a 100.000 francos
- Influenciabilidade: somente são cobrados os benefícios que podem ser diretamente atribuídos a um beneficiário específico e que o mesmo seja afetado pelo custo e pela quantidade recebida desses benefícios.
- Característica comercial: os benefícios alocados devem se referir a serviços ou produtos que o beneficiário pode receber igualmente da parte de terceiros.

Essa iniciativa teve dois grandes objetivos. Primeiramente, permitir a definição dos preços pagos pela administração pública, mesmo em serviços internos, permitindo que decisões relativas à opção entre fazer e comprar determinados bens e serviços pudessem ser feitas. Além disso, acrescentar transparência aos custos internos referentes a aluguel, informática etc, que não se encontravam expressos no orçamento suíço antes da reforma orçamentária.

Assim, ao analisar no orçamento suíço de 2007, verifica-se um impacto significativo da alocação de benefícios na rubrica de Outras Receitas Correntes. Como pode ser conferido na Tabela 11, houve um crescimento superior a 800% no valor dessas receitas quando comparadas com o ano anterior.

Tabela 11 – Receitas Correntes

114 Autres recettes courantes

<i>mio CHF</i>	Compte 2005	Budget 2006	Budget 2007	Ecart p. r. au B 2006	
				val. abs.	%
Autres recettes courantes	1 264	1 112	1 700	588	52,9
Part en % aux recettes ordinaires	2,5	2,1	3,0		
Taxes	1 202	1 053	1 164	111	10,5
Taxe d'exemp. de l'obli. de servir	128	100	102	2	2,0
Emoluments pour actes administratifs	257	252	266	14	5,6
Remboursements	232	116	86	-30	-25,9
Autres taxes	585	585	710	125	21,4
Recettes diverses	62	59	536	477	808,5

Fonte: Orçamento da Suíça de 2007

Esse aumento se deveu principalmente a cobrança de aluguel dos imóveis de propriedade das escolas politécnicas federais. O valor total cobrado como aluguel foi de 443,3 milhões de francos suíços. Esses valores foram calculados com base nos custos de depreciação e manutenção necessárias para esses imóveis. Esse registro é realizado igualmente no lado da despesa, fato que foi responsável pelo crescimento de 9,2% em relação ao ano anterior nos valores referentes à formação e pesquisa, conforme pode ser visto na Tabela 12:

Tabela 12 – Gastos com Formação e Pesquisa

126 Formation et recherche

mio CHF	Compte	Budget	Budget	Ecart p. r. au B 2006	
	2005	2006	2007	val. abs.	%
Formation et recherche	4 588	4 759	5 196	436	9,2
Part en % des dépenses ordinaires	8,9	9,0	9,4		
Formation professionnelle	497	541	532	-9	-1,7
Etablissements universitaires	1 427	1 471	1 611	140	9,5
Recherche fondamentale	1 640	1 701	1 945	244	14,3
Recherche appliquée	948	976	1 043	67	6,9
Autres tâches d'enseignement	76	70	65	-5	-7,6

Fonte: Orçamento da Suíça de 2007

A identificação dessas despesas com o aluguel tem o objetivo gerencial de alocar custos às unidades administrativas usuárias dos imóveis, visto que esses valores são calculados de acordo com o custo de manutenção dos ativos. A criação de tal receita intra-orçamentária poderia ser executada independentemente do regime adotado, não sendo totalmente dependente da adoção da competência. No entanto, sem o uso da competência, os custos da produção dos bens e serviços estariam somente parcialmente avaliados.

Da mesma forma, foi criada uma despesa orçamentária referente a prestações de despesas com Tecnologia da Informação e Comunicação. Assim, os departamentos de informática dos órgãos suíços se tornaram também “centros de lucros”, possuindo receitas que seriam computadas como despesas dos órgãos usuários. Essas despesas incluem a cobrança de bens e serviços de informática em geral como, por exemplo, material de informática, licenças, manutenção, consultoria entre outros. É interessante ressaltar que o valor cobrado por esse custo aos demais órgãos é realizado pelo custo do serviço e não por valor de mercado.

Dessa forma, pode-se ver na Tabela 13, retirada da prestação de contas do governo central suíço no ano de 2007, que a confiabilidade da orçamentação da alocação de benefícios foi considerada satisfatória, havendo uma diferença de 0,4% entre os valores orçados e executados.

Tabela 13 – Total de Alocação de Benefícios

mio CHF	Budget	Compte	Ecart p. r. au B 2007	
	2007	2007	val. abs.	%
Total de l'imputation des prestations	2 397	2 387	-10	-0,4
Loyers	1 634	1 635	1	0,1
armasuisse Immobilier	1 329	1 329	-	-
Office fédéral des constructions et de la logistique (OFCL)	305	306	1	0,4
Informatique	421	454	33	7,8
Office fédéral de l'informatique et de la télécommunication (OFIT)	296	330	33	11,2
Fournisseurs de prestations TIC restants	125	124	-	-0,2
Exploitation des bâtiments et remise en état des immeubles	212	202	-11	-5,1
Prestations facturées restantes	130	96	-33	-25,7
Prestations de service	65	42	-23	-34,7
Ventes	65	54	-11	-16,7

Fonte: Prestação de Contas do Governo Suíço de 2007

No Reino Unido, junto à introdução do regime de competência, também foram realizadas outras modificações no orçamento de modo a melhorar a sua gestão. Uma delas foi a necessidade dos departamentos desenvolverem orçamentos para um período de três anos de modo a permitir um planejamento de médio prazo.

Além disso, foram criados Acordos de Serviço Público (Public Service Agreements). Isso fez com que fosse criado um foco no resultado e no produto dos departamentos, que os departamentos estavam comprometidos a cumprir.

Todas essas modificações nesses orçamentos, complementares ao orçamento de competência permitiram a esses países explorar os benefícios das informações disponíveis de uma forma mais completa. Fazendo com que a realização do orçamento segundo o novo regime utilizado não fosse feita somente de modo a cumprir uma conformidade legal.

O Quadro 2 identifica de forma sintética as principais mudanças de gestão realizadas na reforma orçamentária desses países:

Quadro 2 – Síntese das Questões Relacionadas à Gestão

	Reino Unido	Suíça
Resultado do Serviço Público	Os departamentos passaram a ter que gerar resultados de acordo com os Public Service Agreements	Cálculo do custo dos serviços internos através dos créditos de “Alocação de Benefícios”
Gestão dos Ativos	Desfazimento dos bens desnecessários e consciência no momento da aquisição de bens de capital, dos seus custos de manutenção.	Decisões de investimento passaram a olhar o custo econômico futuro de manutenção, juros e depreciação desses investimentos.

4.3 Resultado Fiscal e Endividamento

Um dos principais objetivos da política orçamentária é equilíbrio em médio prazo das despesas e receitas de um Estado. Essa afirmação, trazida no documento Princípios aplicáveis à gestão das finanças, do governo suíço, faz com que uma das preocupações de todos os governos que adotaram o regime de competência seja com a manutenção da sustentabilidade fiscal em um contexto que as despesas e receitas orçamentárias passam a ser consideradas de forma diferente.

O orçamento suíço de 2007, primeiro elaborado com regime de competência, foi concebido segundo uma premissa de freio ao endividamento. Dessa forma, o orçamento trouxe um bloqueio de créditos no valor de 200 milhões, de forma a manter o nível de endividamento do governo suíço. Nesse orçamento, conforme pode ser visto na Figura 8, o demonstrativo para a evolução da dívida pública apresentou uma previsão de manutenção do nível de endividamento em 2007, indicando que a situação fiscal não seria afetada pela mudança de critérios então adotada:

Figura 8 Planejamento da Dívida Pública Suíça no Orçamento de 2007

Dettes								
mio CHF	Compte 1990	Compte 1995	Compte 2000	Compte 2005	Estimation 2006	Budget 2007	Ecart p. r. au B 2006 val. abs.	%
Dettes brute	38 509	82 152	108 108	130 339	129 800	130 200	400	+0,3

Fonte: Orçamento da Suíça de 2007

Ao acompanhar a evolução desses valores nos orçamentos referente aos períodos de 2008 (Figura 9) e 2009 (Figura 10), pode-se constatar que foi mantida a premissa de que a mudança de regime, não influenciaria no endividamento do país.

Figura 9 Planejamento da Dívida Pública Suíça no Orçamento de 2008

Evolution de la dette brute de la Confédération						
	Compte 1991	Compte 2001	Compte 2005	Compte 2006	Estimation 2007	Budget 2008
Dettes brute (mio CHF)	43 915	106 813	130 339	123 593	121 000	125 000
Taux d'endettement (% du PIB)	12,8	25,3	28,5	26,0	24,7	24,6

Fonte: Orçamento da Suíça de 2008

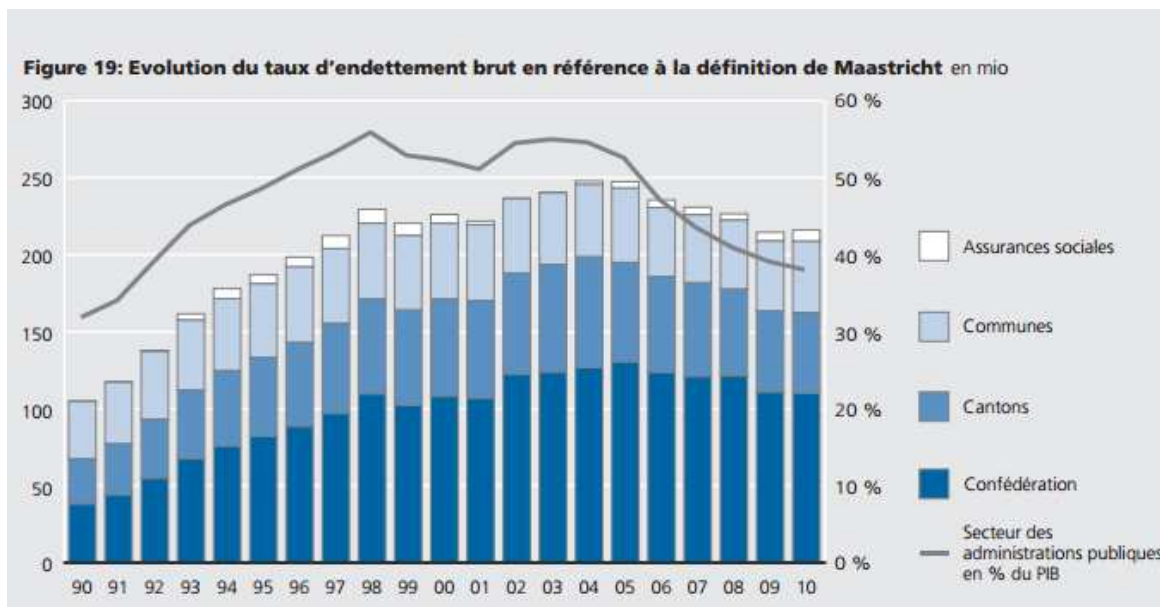
Figura 10 Planejamento da Dívida Pública Suíça no Orçamento de 2009

Evolution de la dette brute de la Confédération						
	Compte 1995	Compte 2000	Compte 2005	Compte 2007	Estimation 2008	Budget 2009
Dettes brute (en mio CHF)	82 152	108 108	130 339	120 978	119 700	114 400
Taux d'endettement (en % du PIB)	22,0	25,6	28,1	23,8	22,5	20,7

Fonte: Orçamento da Suíça de 2009

Ao analisar as estatísticas fiscais geradas na Suíça, atualizadas até o exercício de 2010, pode-se verificar, a partir dos dados referentes à execução, que não houve impacto fiscal aparente no resultado orçamentário após a introdução da competência. O Gráfico 2, retirado do documento de Estatísticas Financeiras 2010 da Suíça – Relatório Intermediário, o qual apresenta uma série temporal do resultado orçamentário, iniciando em 1990, passando pela introdução da competência em 2007, e finalizando no último ano para o qual os dados estavam disponíveis, permite observar que a relação dívida / Produto Interno Bruto, calculada segundo os critérios do Tratado de Maastricht, caiu.

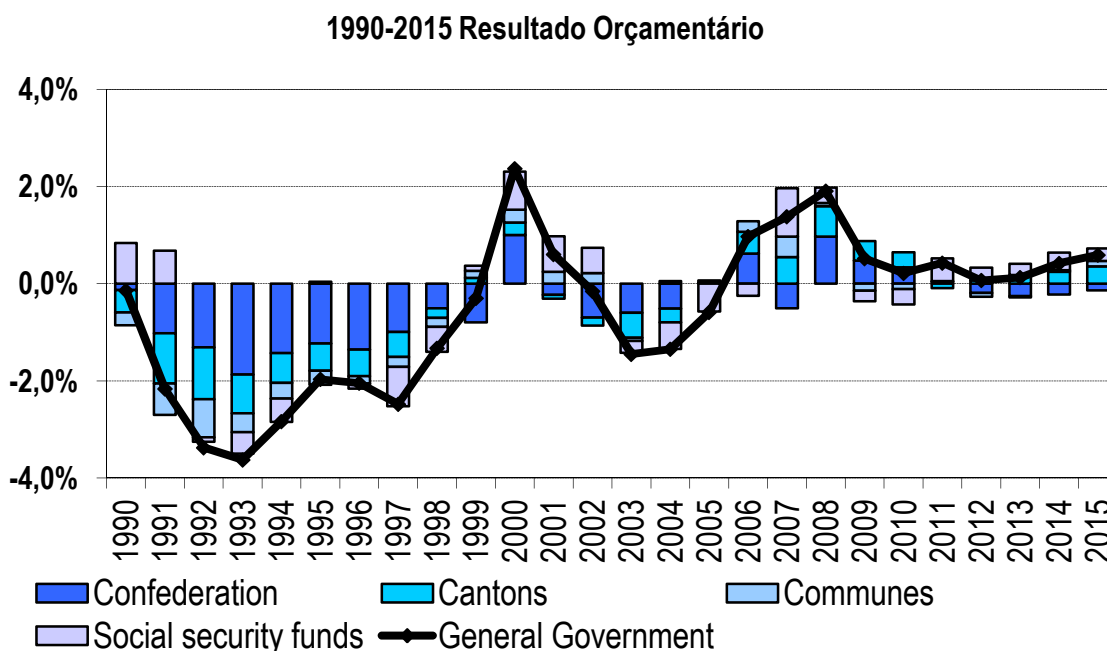
Gráfico 2 – Evolução da Taxa de Endividamento Bruto na Suíça



Fonte: Estatísticas Financeiras da Suíça de 2010

O Gráfico 3, parte integrante dos demonstrativos elaborados pelo governo suíço de acordo com o Manual de Estatísticas Fiscais Governamentais, contém os dados referentes ao resultado orçamentário do governo suíço, no período de 1990 a 2010, e projeções do resultado para os exercícios de 2011 a 2015. Nele, pode-se verificar que o resultado orçamentário foi positivo para todos os anos em que o orçamento por competência foi utilizado. É interessante notar que a Suíça vinha tendo seguidos resultados orçamentários negativos, resultado que foi revertido a partir do ano imediatamente anterior a adoção do orçamento de competência e se manteve nos anos seguintes. A geração de déficits orçamentários a partir do ano de 2011, observada no mesmo Gráfico pode ser atribuída à crise econômica mundial ocorrida em 2008, que fez com que o resultado de diversos países fosse deficitário.

Gráfico 3 – Resultado Orçamentário da Suíça de 1990 a 2015

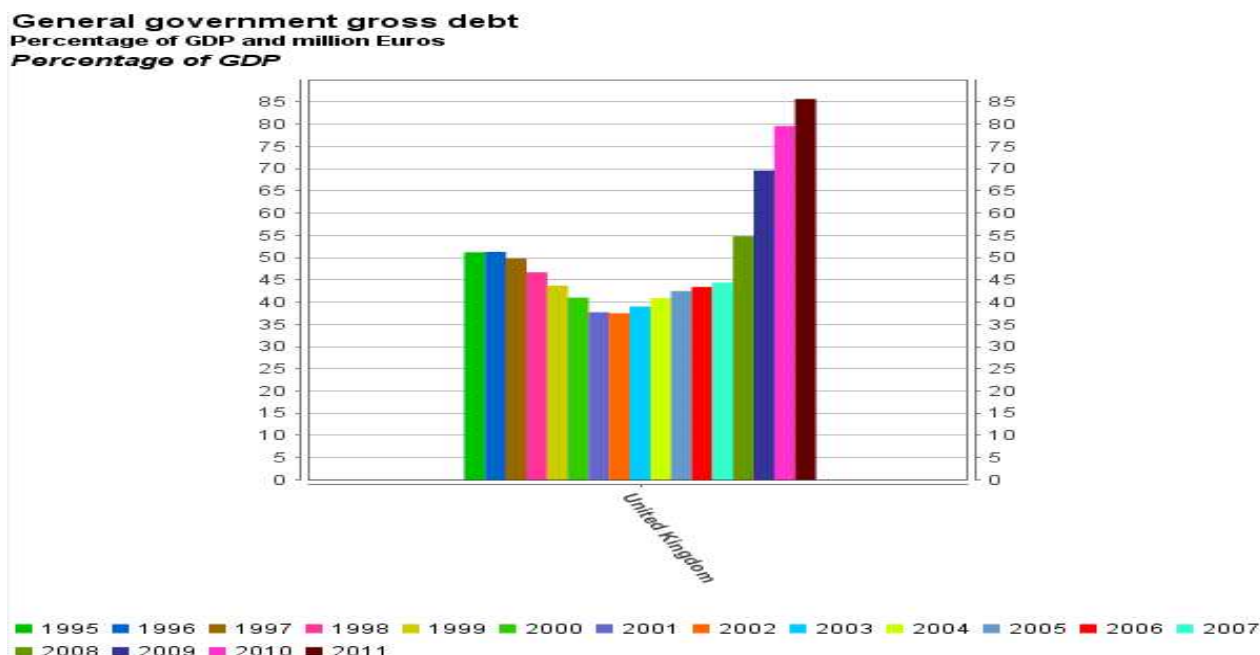


Fonte: Demonstrativo elaborados pela Suíça segundo o GFSM em 2010

No caso do Reino Unido, apesar da introdução da competência, o gerenciamento da dívida continuou a ser feito com base em informações de caixa. Isso foi realizado com o objetivo de manter o gerenciamento do fluxo de caixa e de permitir que os recursos necessários para a realização de investimentos estivesse disponíveis.

Ao verificar o Gráfico 4, gerado através das informações contidas nas bases estatísticas do Eurostat, o qual contem os resultados referentes à relação entre dívida e PIB no Reino Unido, também considerados os critérios do Tratado de Maastricht, mostra uma realidade diferente da realidade suíça. É possível verificar nesse gráfico que o Reino Unido tem mostrado crescente endividamento depois da adoção do orçamento por regime de competência, apesar dos relatórios de finanças públicas de longo prazo sempre apontarem que o orçamento britânico tem incluído planos de consolidação fiscal com o objetivo de diminuir o endividamento. Esse resultado é especialmente significativo em virtude de que, conforme pode ser observado no gráfico, o endividamento vinha sendo reduzido ao longo dos anos anteriores. A crise financeira mundial de 2008 acentuou essa tendência de endividamento fazendo com que a dívida britânica chegasse a patamares superiores a 85% em 2011.

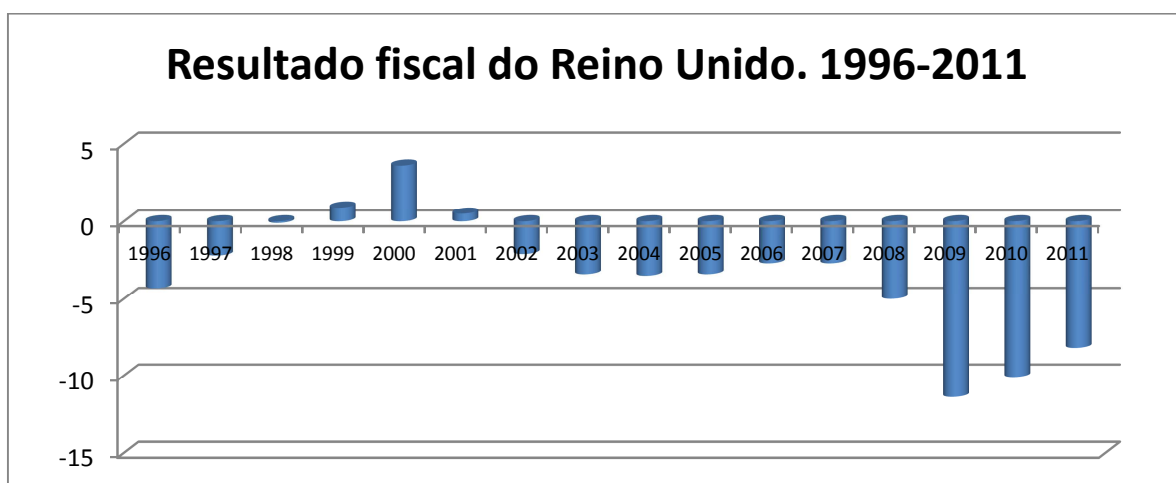
Gráfico 4 – Relação Dívida/PIB no Reino Unido



Fonte: Eurostat

Ao analisar os dados referentes ao resultado orçamentário do Reino Unido, no período de 1996 a 2011, presentes no Gráfico 5, também elaborado com os dados estatísticos disponibilizados pelo Eurostat, verifica-se que embora o endividamento britânico tenha crescido, os resultados orçamentários entre 2002 e 2007 não foram muito diferentes dos resultados de 1996 e 1997, período em que o orçamento ainda era por caixa. O orçamento apresentou resultado positivo somente no período de 1998 a 2001, sendo que nesse último ano, utilizando o regime de competência.

Gráfico 5 – Resultado Orçamentário do Reino Unido de 1996 a 2011

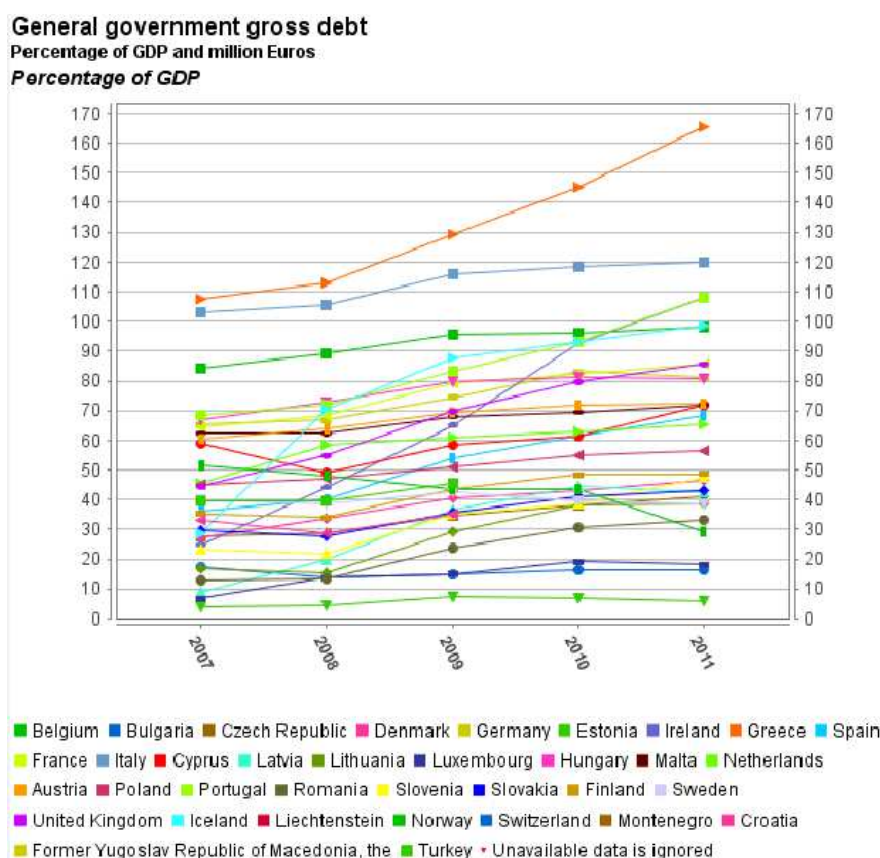


Fonte: Eurostat

Os resultados a partir de 2008 podem ser considerados atípicos, pois, como ocorreu com a Suíça, também o Reino Unido foi atingido pela crise internacional. O governo britânico chegou a comprometer 1,162 trilhão de libras para garantir que o sistema financeiro não entrasse em colapso,

segundo dados do National Audit Office. Desse total, efetivamente 123,93 bilhões foram gastos pelo governo britânico em compras de participações acionárias em instituições financeiras. Além disso, 332,4 bilhões ainda podem ser gastos em virtude de garantias prestadas pelo governo. O total, entre gastos e garantias, equivale a 31% do Produto Interno Bruto do Reino Unido. Conforme pode ser visto no Gráfico 6, igualmente elaborado com informações do Eurostat, os governos que utilizam competência (Islândia, Reino Unido, Suíça e Dinamarca) e caixa (demais países) foram igualmente atingidos pela crise, de forma que não se pode dizer que a escolha do regime base para contabilização tenha influenciado no agravamento da crise para esses países.

Gráfico 6 – Relação Dívida/PIB na Comunidade Europeia 2007 a 2011



Fonte: Eurostat

Finalizando, após a análise dos dados de Reino Unido e Suíça, bem como a sua consideração dentro da realidade desses países e de diversos países europeus, aliada a análise das políticas fiscais adotadas por esses países, como por exemplo, as ações realizadas dentro das restrições com o objetivo do freio ao endividamento na Suíça, é possível afirmar que a geração de resultados orçamentários positivos ou negativos não se deve tanto a escolha do modelo de registro das despesas e receitas, mas principalmente com outras medidas realizadas por esses países nas áreas de política fiscal e orçamentária.

4.4 Sistema Orçamentário Brasileiro e o Regime de Competência

Essa seção se destina a responder aos dois últimos objetivos específicos elencados nessa pesquisa. Primeiramente, tentar identificar de que forma o sistema orçamentário brasileiro poderia se beneficiar da adoção do regime de competência. Em seguida, identificar se as instituições e atores existentes no processo orçamentário brasileiro se encontram em condições de trabalhar com o referido framework.

As duas questões estão de tal forma intrinsicamente conectadas, que durante a realização das entrevistas com os atores do processo orçamentário brasileiro, servidores da Secretaria de Orçamento Federal (SOF), das consultorias de orçamento da Câmara dos Deputados e do Senado, da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) e do Tribunal de Contas da União (TCU), a questão institucional em que esses servidores estão inseridos, fez com que por meio de suas respostas, em muitos momentos fosse possível identificar quais são os sentimentos desses servidores com relação a essa mudança.

Analisando as respostas dadas durante as entrevista, primeiramente, a influência da contabilidade de competência como mecanismo indutor de alteração no desenvolvimento do orçamento pode ser verificada por alguns dos respondentes da pesquisa. A utilidade do uso do regime de competência para o melhor planejamento das despesas públicas futuras é ressaltada pelo servidor da STN. Em sua fala, embasada na contabilidade por regime de competência, objeto de seu trabalho na administração pública identifica-se que, do mesmo modo que foi constatado em diversas pesquisas, um fator relevante para o uso da competência é a possibilidade de ter uma política fiscal de longo prazo mais responsável:

A partir de uma contabilidade por competência, eu também consigo... ver melhor meus passivos e até direcionar minha política fiscal, e quando eu falo de direcionamento de política fiscal nos remete ao orçamento. Como que eu vou fazer minhas alocações futuras pra resolver tais problemas, então antecipar decisões, um caso clássico é que num orçamento ou numa contabilidade de caixa você não consegue ver passivo atuarial, você não consegue ver a necessidade de tomar a decisão no presente porque o teu caixa tá bem, mas você antecipa essa visão quando você traz o passivo atuarial... pra tomar uma decisão presente porque daqui a vinte anos esse negócio vai estourar.

É também ressaltada, pelo servidor da STN, a forma pela qual contabilidade por regime de competência pode influenciar na orçamentação das Despesas de Exercícios Anteriores. Essas despesas ocorrem quando são reconhecidas em exercício orçamentário posterior àquele ao qual a despesa se refere. Dessa forma, o servidor da STN acredita que, uma vez que exista uma contabilidade que registre efetivamente todas as despesas no momento da ocorrência do fato gerador, será possível, para a área orçamentária se planejar melhor com relação a esses pagamentos:

normalmente no orçamento por caixa, é tradição no Brasil, a área orçamentária levar o que a gente chama de bola nas costas, com despesas que ou já estão incorridas e depois chega a conta pra você pagar, e você não consegue evidenciar isso. Quando chega, chega a notícia já. Numa contabilidade por competência bem feita, você já vai saber que tem o passivo e já vai poder direcionar a questão alocativa do órgão... Às vezes o órgão está deixando de pagar

alguma conta, está pedindo um crédito orçamentário novo e a área orçamentária, o órgão central dá crédito pra ele e ele não consegue enxergar que tem cheio de conta a pagar

O servidor da Câmara dos Deputados identifica a melhor gestão dos ativos como um dos benefícios que um orçamento por competência traria, pois ao realizar a inclusão das despesas de consumo dos ativos nos orçamentos, seria mais fácil identificar a necessidade de reposição dos bens, da mesma forma que foi identificado na pesquisa dos orçamentos suíço e britânico e também no referencial teórico.

O mesmo servidor, entretanto, alerta que nesse caso, deve ser adotado o modelo *no-cash in hand*, dados os problemas encontrados na Austrália ao permitir que os órgãos recebessem uma cota financeira equivalente a sua cota no orçamento.

As Forças Armadas seriam beneficiárias da implementação do Orçamento por Competência no sentido de que você teria que prever toda a reposição de todos os equipamentos... quem tem bens patrimoniais pesados ganharia, quem não tem, perderia.

Se o Brasil fizesse orçamentação por competência, não teria tido nenhum desses problemas que os militares estão enfrentando pra renovar a frota aérea.

a gente correria o mesmo risco que esses outros países correram, se a gente caísse na bobagem de dar o limite financeiro.

O servidor do TCU, por outro lado, questiona até que ponto o orçamento por competência seria útil para resolver os problemas do orçamento brasileiro. Na visão dele, embora importante em alguns aspectos, há um grande questionamento a respeito de qual seria sua utilidade em resolver os problemas de baixa execução dos projetos do setor público:

O problema é a ineficiência e a falta de eficácia da gestão pública na execução da despesa pública. É você conseguir produzir, é você conseguir concluir uma obra pública, conseguir entregar um serviço público pro cidadão, de qualidade.

A gente tem que pensar naqueles três grandes objetivos do orçamento: disciplina fiscal, eficiência alocativa e eficiência operacional. Em que medida o orçamento por competência ajudaria nesses três grandes objetivos. O aspecto fiscal bem menos do que pros outros. Pra eficiência alocativa teria um benefício direto e pra operacional, um benefício indireto.

Apesar dessa dúvida, o mesmo servidor identificou que a adoção do regime de competência, ao registrar as despesas mediante a execução do fato gerador pode ter a vantagem de permitir que o gestor tenha maior preocupação com a execução do serviço do que com a realização do empenho, de modo a garantir que o recurso orçamentário não seja perdido.

cabe ao legislador e ao governo, que também tem sua participação no poder legislativo, refletir sobre como ele quer alocar recursos. Os dois modelos tem prós e contras, vantagens e desvantagens. O modelo do orçamento por competência, ele pode ter lá sua vantagem, por exemplo, na despesa por competência na questão da eficácia. Porque você incentiva o gestor não só a comprometer orçamentariamente o recurso empenhando. Você vai incentivar o gestor a fazer com que aconteça o fato gerador. Que já é um processo mais avançado da gestão da despesa. Então é um incentivo que tem pro gestor, porque ele sabe que vai perder o recurso se o fato gerador não ocorrer.

A maioria dos benefícios que podem ser esperados de um orçamento por regime de competência são, na verdade, oriundos da aplicação do próprio regime de competência, seja ele na contabilidade ou no orçamento.

Dessa forma, o atual processo de adoção do regime de competência na contabilidade brasileira, permite que uma melhor gestão dos bens, controle dos custos dos departamentos, gestão fiscal de longo prazo possam ser atingidas a partir das informações geradas pela contabilidade.

Assim, cresce a relevância a respeito da questão da dualidade existente entre a utilização de dois regimes distintos, um no orçamento e outro na contabilidade, fator de preocupação de muitos estudiosos. Nesse sentido, o respondente suíço, ao apontar benefícios obtidos com a adoção do regime de competência, identificou a utilização do mesmo regime nos dois sistemas:

Eu acho que o pensamento econômico na tomada de decisão e a consistência com o regime adotado na contabilidade são as principais vantagens.

Entretanto, todos os entrevistados consideraram plenamente compatíveis a coexistência entre regime de competência na contabilidade e regime de caixa no orçamento, como pode ser verificado nos diversos trechos a seguir:

na minha percepção, o orçamento por caixa, tal qual é feito hoje no Brasil, pelo regime do artigo 35 da (Lei) 4320, ele não é, longe de estar, incompatível com a contabilidade por competência. (servidor da STN)

não vejo como, havendo um confronto na questão da adoção do orçamento por caixa e uma contabilidade por competência eu acho que são coisas que podem ser vistas como complementares. (servidor da STN)

Na minha visão não interfere em nada (servidor da Câmara, quando perguntado a respeito da dualidade existente entre caixa e competência)

Isso foi justificado pelo servidor da STN em dois momentos distintos de sua entrevista. Ele apresentou como justificativa a necessidade de informações que qualquer entidade, seja ela pública ou privada tem necessidade de conhecer seus resultados por caixa e por competência:

Qualquer entidade, ela toma decisões não só por instrumentos de competência, ela também toma decisões por instrumentos de caixa.

na hora que eu vou me planejar eu tenho que olhar instrumentos, como é que está a minha situação por competência, onde eu quero chegar, minha situação de caixa e ver como eu que eu vou me financiar pra atingir esses sonhos do meu planejamento, então acho que mesmo o país que adote o orçamento por competência e a contabilidade por competência, ele vai ter a sua programação financeira com fluxo de caixa

Confirmado a validade das palavras acima, ao serem perguntados a respeito da necessidade de informações de caixa nos governos centrais daqueles países os respondentes suíço e britânico afirmaram que informações de caixa ainda são utilizadas naqueles governos.

No nível federal, informação de caixa ainda é fornecida. Além disso, em todos os níveis, informação de caixa para a realização de investimentos é fornecida sistematicamente – juntamente com a informação por competência. (respondente da Suíça)

Contabilidade e orçamento por competência ainda exigem o uso de orçamentos e relatórios de fluxo de caixa. Os controles do Tesouro por departamento incluem controle de caixa e controle de competência, embora os controles de competência sejam mais importantes. (respondente do Reino Unido)

Embora o servidor do TCU entrevistado tenha, num primeiro momento levantado uma possibilidade de incompatibilidade entre a informação gerada entre os dois regimes, em seguida ressaltou que os dois podem ser utilizados juntos, acompanhando a opinião dos demais servidores entrevistados:

Talvez o regime duplo, caixa pra orçamento e competência pra contabilidade possa gerar uma confusão de informações sobre os fluxos financeiros e econômicos... é possível fazer o controle de caixa de forma paralela.

A adoção do regime de competência não vai impedir um controle de caixa eficiente... Acredito que os regimes sejam plenamente conciliáveis.

A questão da confusão de informações levantada pelo servidor do TCU é relevante. A partir do início do processo de implantação da contabilidade por competência na STN, pode-se verificar que começaram a haver divergências entre o resultado gerado pela contabilidade governamental e o resultado orçamentário. No exercício de 2011, por exemplo, segundo o documento contendo as Demonstrações Contábeis da União, o Balanço Orçamentário apontou um superávit de R\$ 24.165.553,15, enquanto que o resultado patrimonial do exercício de 2011 foi de aproximadamente R\$ 292.272.000,00.

Apesar disso, para o servidor do TCU, pelo menos no caso brasileiro, é desejável que a adoção do regime por competência não seja realizada simultaneamente em contabilidade e orçamento, em virtude de necessidade de um melhor entendimento a respeito da competência dentro da Administração Pública. Também o servidor da STN acha que é necessário que a informação gerada pela contabilidade possa ser considerada confiável antes que ela possa retroalimentar o processo orçamentário:

Eu acho que o regime de competência pra contabilidade deva vir antes, para amadurecer, se vier ao mesmo tempo pode ser que a rejeição seja imediata e a competência do orçamento atrapalhe a competência da contabilidade (servidor do TCU)

eu acredito que a gente tem que ter paciência nesse processo e esperar, porque é um processo de tentativa e erro. É esperar que uma medida seja implementada, e teste se funcionou ou não (servidor do TCU)

dentre os obstáculos, eu elencaria a questão da qualidade da informação contábil, ou seja,... pra maturar esse processo vai demorar muito tempo... pra eu afirmar que a contabilidade está gerando informações confiáveis, fidedignas que possa de fato subsidiar o orçamento, isso vai demorar. (servidor da STN)

A posição do servidor da Câmara é mais crítica a esse respeito. Para ele, a contabilidade e também o controle não têm qualquer interferência na elaboração do orçamento, segundo o modelo existente. De modo que, independentemente do regime adotado para a contabilidade, a elaboração do orçamento permanecerá inalterada. Segundo ele:

A elaboração orçamentária passa ao largo deles (do controle e da contabilidade), a não ser muito pontualmente, uma questãozinha ou outra, às vezes uma recomendação do controle interno, a SOF... resolve considerar, mas é fraquíssimo.

Contrariamente a essa visão do servidor da Câmara, o servidor da SOF identificou que a informação contábil, mesmo que realizada sob o regime de competência pode ter impacto nos valores previstos no orçamento:

A gente tem às vezes, reconhecimentos patrimoniais de elevados bens que a gente tem, públicos, e que muitas vezes eu só vou colocar ele pra dentro do orçamento se eu tiver, por exemplo, a venda daquele ativo. Então mensurar aquele ativo e saber quanto ele vale, pela contabilidade patrimonial, é importante, porque quando ou for fazer a reversão disso e isso poder entrar pro orçamento eu tenho condição de estar obtendo o recurso necessário pra poder fazer frente às despesas de determinado exercício.

Assim, a maioria das respostas obtidas na pesquisa, contrariam os resultados obtidos em pesquisas internacionais sobre o tema, abordadas no referencial teórico. O que pode justificar isso é que, conforme se depreende da resposta do servidor da Câmara, mesmo com uma situação em que contabilidade e orçamento utilizam o mesmo regime, as informações contábeis não alimentam, em quantidade significativa, a execução do orçamento.

Isso acontece, em parte, em virtude de o Brasil registrar no mesmo sistema utilizado para a contabilidade, a execução do orçamento. Dessa forma, toda a execução do orçamento pode ser obtida a partir da extração dos saldos das contas do Sistema Orçamentário, dentro da contabilidade.

Esse duplo registro das receitas e despesas, em contas patrimoniais e de controle orçamentário parece fazer com que, até o momento torne-se irrelevante, de uma forma geral, o modelo adotado pelas contas patrimoniais para efeito de elaboração do orçamento.

Nesse sentido é interessante verificar a necessidade do registro da execução orçamentária dentro da contabilidade exaltada pelo servidor da SOF, bem como a manifestação do servidor da STN no sentido de que a contabilidade deve ir além desse registro orçamentário, mas de qualquer forma não o excluindo:

Balanço orçamentário, eu acho que ele vai sempre existir. (servidor da SOF)

a contabilidade tem que ampliar o seu escopo, o seu sistema pra não captar fatos apenas orçamentários... a contabilidade não pode se restringir ao orçamento (servidor da STN)

Com relação aos obstáculos identificados na pesquisa para a realização de uma futura adoção do regime de competência no Brasil, diversos itens foram citados. Primeiramente, a questão legal aparece como crucial para a realização da mudança, visto que a legislação atual não permite nenhuma interpretação diversa, ao dizer que as despesas são reconhecidas pelo empenho e as receitas pela arrecadação:

a 4320, ela dá uma visão fortemente atrelada a caixa à questão orçamentária, então.... a lei tem que ser reformulada.... tem que haver vontade política pra mudar. (servidor da STN)

Eu acredito que a primeira coisa é já atuar nessa lei de finanças que acabou de ser apresentado o substitutivo pelo Francisco Dornelles. Então para que eu possa ter segurança no avanço desse orçamento por competência, eu teria que ter esse respaldo legal que a Lei 4320 não me dá. (servidor da SOF)

No modelo institucional e cultural do Brasil, eu acredito que o processo deva ser... uma alteração da legislação atual ou uma nova lei que revogue a anterior. (servidor do TCU)

you cannot say that the budget is by competence without the approval of a legislation approved by the legislative power, saying that the budget is by competence. (servidor do TCU)

This question was remembered by several interviewees, in part in view of the changes in public accounting having been carried out without the enactment of a new law, and even as a reinterpretation of the existing legislation.

Besides the legal question, really necessary, can be identified by the answers a question very strong in the culture of the Brazilian bureaucracy:

for me the main difficulty has a relation with the Brazilian culture. People have a culture strongly supported by the cash regime specifically, in a broad way. It is a culture inherent to the ease of management by cash... it is a vision very based on accommodation and on comfort... changing this culture is extremely complex. It is a process that does not come overnight. It is a process of transformation that occurs over the years (servidor da STN)

The point is the following, it is the level of maturity of the institutions and of the political system and of the agents that are involved, public agents and political agents (servidor do TCU)

Thus, the STN employee adds that there are two main aspects in this change of culture. The first is with respect to the accounting class, as can be seen in two excerpts from the interview:

One aspect is the change of culture of the accountant, who has become accustomed to forty years with the vision of cash accounting which is a vision much easier to do. Making an accounting of the budget is much easier than an accounting of competence. You need to capacitate this person, you need to understand, you need to revisit the subject...

The professional to do only cash is one thing. The professional to really be the inducer of the change of accounting of the entity is another matter.

In this sense, the Swiss respondent evidenced the need for training so that the regime could be adopted:

Obviously, budget by competence requires training, not only of the administration, but also of the politicians.

The other aspect raised by the STN employee is with relation to the change of management. This change of management includes not only the vision of how the management is done, but also the human and technological information necessary for the realization of the change, also mentioned on two occasions in the speech of the employee:

it is not easy to talk only about the change of accounting. You have to talk about a change of management... of the entity... How is it that you will capture the information... today it is captured in liquidation, you will have to capture when it comes... Reformulating its internal processes is not something easy. This is a necessary work for you to improve the quality of the capture of this information. On the other hand, making an accounting of cash requires fewer people than making an accounting of competence. The involvement of more people even, besides the best systems.

In the end, there is the challenge of systems. Systems to make an accounting under the patrimonial optics are in general more complex than just to control cash

A evidência da importância do aspecto cultural pode também ser verificada na fala do servidor da Câmara. Ele mostra que os próprios atores, envolvidos hoje nesse processo de elaboração, aprovação, execução e controle do orçamento, serão os maiores adversários de uma mudança no orçamento:

Aqui dentro da própria consultoria, que são os técnicos que assessoram os parlamentares. Mesma coisa lá no Senado. O foco do pessoal é o processamento de emenda. Essas discussões assim que são muito mais importantes e significativas, elas escapam totalmente ao que existe aí hoje.

Então esse processo aí de formação de opinião a favor de um avanço ele é muito complicado. Se você trazer uma proposta dessa aqui dentro, a tendência é o pessoal rechaçar porque é contra o que eles fazem hoje, o que eles conhecem hoje. Você vai acabar tendo resistência do TCU, resistência aqui, no Senado. A própria SOF é capaz de resistir.

Conforme mencionado pelo servidor da Câmara, foi observada uma resistência muito grande a ideia de aprovar despesas e receitas no orçamento, utilizando o regime de competência em diversas respostas da pesquisa. O servidor do Senado, sequer cogitou a possibilidade de que poderia vir a existir um orçamento por competência futuramente. Em dois momentos da entrevista ele apresentou a sua visão de que o orçamento está intrinsicamente ligado ao regime de caixa:

a questão do orçamento é a aprovação da Casa Legislativa para o outro poder efetuar o gasto
o orçamento na minha visão ele realmente é uma autorização para efetuar pagamentos

Isso é consequência de uma visão muito negativa do orçamento de competência que existe nas consultorias que assessoram os parlamentares nas duas casas legislativas. O servidor da Câmara dos Deputados tem a visão de que:

As experiências mundiais de Orçamento por Regime de Competência quase todas foram fracassadas... as experiências são todas negativas... esses países, que deram esse passo, se complicaram muito.

O servidor do Senado sugeriu ainda outras modificações que poderiam ser realizadas em substituição à mudança de regime. Primeiramente, uma mudança das nomenclaturas da receita e despesa para que pudessem deixar de apresentar um viés contábil:

Se eu pudesse realmente eu quebraria e chamaria de nomes diferentes... Receita e despesa é outra coisa.

No entanto, como visto no orçamento suíço, onde as contas de financiamento convivem com as contas de resultado, a mudança de nome não impede que possa haver a inclusão de receitas e despesas segundo o regime de competência no orçamento.

Como alternativa à melhor gestão dos ativos, benefício identificado através da inclusão da depreciação no orçamento, o servidor do Senado sugeriu:

A forma que me ocorre, que isso pode ser conciliado e se aproximar disso, é você dentre as diversas reservas de contingência que a gente tá imaginando que possa haver, você tenha lá uma reserva de contingência pra você substituir ativos no futuro. De certa forma estou atendendo meu orçamento que é financeiro, mas eu deixo um pedacinho intacto.

Conforme esperado pelo servidor da Câmara, o servidor da SOF mostrou muita preocupação a respeito as implantação desse regime. Diversos aspectos do orçamento de competência foram considerados em sua fala. Primeiramente, a preocupação com a adoção de receitas por competência, sem que houvesse o ingresso de recursos no caixa de modo a realizar as despesas:

O que é o lado perverso pro orçamento. Toda vez que eu considerar uma receita, que aquela receita, ela efetivamente não entrou no caixa, e aí eu não posso dispendê-la pra poder fazer jus a despesa que eu tô fazendo no ano, eu tenho um problema sério de organização orçamentária em determinado exercício financeiro... se eu não alterar essa metodologia da apuração eu não posso pensar em trabalhar um orçamento por competência.

Em outro momento da sua fala, novamente o servidor se preocupa com a realização de despesas em um determinado exercício, sem que ocorra a entrada de recursos financeiros. É interessante notar que sempre que ele se refere a resultado, está se referindo ao resultado medido segundo o regime de caixa:

O orçamento ele é muito prático... é o que eu tenho pra gastar e o que eu tenho que fazer. Se eu tenho essas duas coisas e pudesse tá fazendo dentro de um exercício que eu não tenha dificuldade conciliar isso. Tendo a meta sempre como foco, a meta de resultado.

Novamente, a respeito de outro ponto que é uma das grandes diferenças entre os dois regimes, que é o registro dos bens quando do eu consumo, o servidor da SOF é contrário à ideia:

Isso é muito perigoso pra um orçamento. Como é que eu não considero isso como despesa em um orçamento.

Da mesma forma, a inclusão das despesas por competência, especificamente daquelas que ocorrem desacompanhadas do desembolso, ao ver do servidor não podem ser incluídas no orçamento:

a gente tem que ter sempre essa preocupação, se tem impacto financeiro, tem que trazer pra dentro do orçamento. Agora tudo aquilo que é virtualmente colocado apenas pra cumprir o regime, isso não pode trazer. Porque aí eu.... perco a sensibilidade do orçamento de cumprir obrigação que ele colocou lá de autorização de despesa, por exemplo. Pra gente é temerário. Você precisa estar muito bem, conceitualmente embasado e sistematicamente também, via sistema, pra que possa realmente estar ocorrendo algum tipo de trabalho como esse.

o orçamento, ele não pode considerar o virtual.

Finalmente, o servidor da SOF emite um parecer contrário à adoção da competência para o orçamento, apesar de toda a utilidade que ele possa ter na contabilidade. Além disso, o servidor ressalta uma das vantagens das modificações na contabilidade que é a possibilidade de torná-lo comparável com o de outros países, lembrando que dado que a maioria dos países adota o orçamento por regime de caixa, a sua comparabilidade é maior se ele continuar utilizando esse regime:

Eu vejo com bons olhos a continuidade do trabalho, no que diz respeito a contabilidade patrimonial e seus reconhecimentos e vejo realmente uma necessidade de entendimento diferente quando eu trato a volta dessas informações contábeis para o orçamento.

O orçamento precisa avançar nesse lado comparável também....com o resto do mundo no que diz respeito ao orçamento. Porque a maioria dos orçamento ainda é via caixa. Então, na minha opinião, tem que ter essa separação mesmo.

Essa visão acompanha a decisão dos Estados Unidos, que embora tenha adotado a contabilidade por competência, não o fez para o orçamento, visto que eles consideram que os benefícios esperados das informações por regime de competência já são atingidos por eles (GAO 2000, 2007).

Outro aspecto relevante nessa discussão é a questão política. Conforme pode ser visto no referencial teórico, os políticos foram responsáveis pela paralisação do movimento em favor do orçamento por competência na Suécia e na Alemanha. Além disso, o pouco entendimento que os parlamentares australianos têm sobre o tema, faz com que a questão política tenha relevância em qualquer discussão sobre os obstáculos para a implementação desse modelo.

Assim, em diversas entrevistas, o aspecto político é ressaltado. O servidor do TCU questiona até que ponto, o desconhecimento do orçamento pelos parlamentares, que foi identificado nos países que o adotaram, conforme o referencial teórico, teria um impacto negativo na dinâmica de alocação de recursos públicos:

até o parlamentar conseguir compreender esse processo de alocação, será que a nossa eficiência alocativa aumentaria, diminuiria ? Uma tentativa do orçamento por competência muito precoce poderia fazer com que o processo morresse desde o início, pela falta de maturidade dos atores dessa reforma para fazer com que ela seja um sucesso.

Entretanto, um ponto que não foi identificado nas pesquisas internacionais, mas que aqui apareceu na fala de diversos atores foi a questão quanto a quão republicanos são os interesses que movem os políticos brasileiros.

A preocupação a esse respeito atinge os poderes Executivo e Legislativo. Com relação ao Poder Executivo a preocupação se refere a possibilidade de manipular esses resultados. É interessante notar que, conforme evidenciado nas pesquisas sobre o tema, não há consenso a respeito de qual modelo permite um maior grau de manipulação:

Há uma resistência política, porque uma contabilidade por competência evidencia mais coisas. Então evidencia passivos na sua totalidade, o que às vezes não interessa ao governante de plantão. Outro aspecto é que além de evidenciar todos os passivos, ela acaba com a arbitragem, porque com o orçamento, eu digo qual é a minha despesa... Se eu não paguei esse ano, não é.... Você quer melhorar o resultado fiscal, lá no final do governo Collor, o que é que você fez? Deixou de pagar o executivo no dia 20 e pagou no último dia do mês, então um arbítrio. Sob a ótica de competência, esse tipo de arbitragem não dá pro político..." (servidor da STN)

o processo de reconhecimento da receita por competência é muito complexo, arriscado, porque isso pode ter riscos fiscais.... o governante pode tentar manipular a receita. (servidor do TCU)

Se eu começo a flexibilizar muito as normas de contabilidade num país que tem uma tendência muito forte pra manipulação contábil. A contabilidade acaba virando um risco social. (servidor do TCU)

A crítica com relação ao Poder Legislativo vem de dentro do próprio poder. O servidor da Câmara em mais de um momento, enfatiza que a primeira preocupação dos políticos daquele poder seria que uma possível correção das deficiências existentes prejudicaria os interesses existentes no processo de aprovação do orçamento:

Você teria um processo muito mais complexo do que o que nós temos hoje aqui no Brasil. Não sei se o país está preparado, porque o nosso processo orçamentário tem uma série de deficiências e interesses nessas deficiências que são interesses muito fortes e muito bem colocados, inclusive aqui dentro do Congresso Nacional.

Uma mudança dessa ela contrariaria diversos interesses... hoje nós não aprovamos projetos, nós aprovamos limite financeiro para projetos.

Você tem que gerar massa crítica. Enquanto o orçamento for dominado por interesses paroquiais, interesses de curto prazo, você não consegue nem formar essa massa crítica.

É interessante também notar que as experiências internacionais com o orçamento por regime de competência não são consideradas como válidas para servir de modelo para as mudanças, em virtude das diferenças entre regime de governo e desenvolvimento humano da população desses países:

Nossos regimes são diferentes, presidencialismo e parlamentarismo, e isso afeta substancialmente a forma como o orçamento é feito... são experiências que acabam sendo não válidas pra gente, em grande parte, em vários aspectos. (servidor da Câmara)

Uma coisa é a Suíça, a Austrália, a Nova Zelândia, o Reino Unido... a contabilidade é feita pelo ser humano e utilizada pelo ser humano. O desenvolvimento humano tem tudo a ver com a capacidade de produção e utilização da informação contábil. Se eu começo a produzir informação pra um monte de gente que não vai saber analisar, então qual é a utilidade dela? (servidor do TCU)

nessa área de Finanças Públicas eu não acredito que existam soluções de prateleira. (servidor do TCU)

Eu sinceramente não acredito que seja possível importar um modelo de um país desenvolvido. (servidor do TCU)

O servidor do TCU não verificou, anteriormente à introdução da contabilidade por competência no Brasil, a realização de estudos que apurassem o benefício de implementar o regime no Brasil. Para ele, a mudança foi realizada somente para seguir um modelo normativo estabelecido internacionalmente:

nesse processo de inovação, você tem inovação que vem por isomorfismo mimético, você muda simplesmente imitando outros países, imitando outras organizações que é o que a maioria das organizações fazem... e tem também o isomorfismo normativo que decorre de orientações profissionais, que é o caso da contabilidade... não teve uma reflexão se isso é bom, se isso é ruim, quais são os prós, quais são os contras.

Outro problema que foi lembrado pelos respondentes foi com relação à complexidade do orçamento por competência. O servidor da SOF acha inadmissível que se adote um modelo orçamentário que não siga o princípio da clareza:

O orçamento, ele não pode ter dificuldade de implementação... Ele tem um princípio que é o da clareza e ele tem que ser seguido, não tem jeito. Esse aí é um que, independente de qualquer mudança que você tenha que realizar, ele precisa ser obedecido à risca. Teoricamente, é no orçamento que o cidadão sabe aquilo que vai ser empregado. Onde estão os recursos que foram realmente tirados dele... Uma mudança sutil que a gente teve no PPA, no ano passado... o pessoal lá falou assim, não to entendendo mais nada... onde é que eu entendo as coisas, é no orçamento? Então perai, deixa eu pegar aqui o orçamento, porque o orçamento eu entendo. Então pode cair nesse descrédito, e o orçamento de um país não pode cair no descrédito, principalmente nessa época de estabilidade econômica.

Deve-se entender que a introdução do orçamento por competência nos primeiros países que o adotaram, ocorreu dentro das mudanças realizadas por ocasião do surgimento da Nova Administração Pública, sendo em virtude do volume de alterações realizado, considerado por diversos autores como uma Nova Administração Financeira Pública (SCHEDLER, 1998; OLSON; HUMPHREY; GUTHRIE, 2007; BARTON, 2009; HUMPHREY; MILLER, 2011; ADHIKARI; MELLEMMVIK, 2011) sempre como uma busca ao melhor resultado das políticas públicas executadas. Esse aspecto de um melhor controle sobre o resultado não foi mencionado por nenhum dos respondentes, brasileiros ou estrangeiros, embora tenha sido identificado na pesquisa documental, conforme seção 4.2. Concomitante à cobrança maior no resultado, corresponde um menor controle prévio, de modo a dar maior flexibilidade ao gestor para cumprir as suas metas de resultado. Essa mudança de controle prévio, realizado através da aprovação de um orçamento imutável, para controle sobre o resultado é confirmada pelo servidor da Câmara em sua fala:

Quando você parte para o resultado, você abre mão do controle. A eficiência é inimiga do controle.

Em virtude dessa diminuição no controle, o servidor do TCU se manifestou preocupado com a adoção do regime de competência no Brasil, em virtude das estimativas necessárias a orçamentação no caso em que o regime adotado seja o de competência. Nesse sentido, lembrou que quando a França adotou o regime de competência, exigiu que houvesse uma necessidade de auditoria contábil, conforme pode ser visto nos trechos a seguir:

O regime de competência aumenta a quantidade de estimativas contábeis. Então, se por um lado você vai adotar o regime de competência, por outro você tem que ter uma estrutura de auditoria equivalente e suficiente pra dar conta de garantir com nível razoável de segurança que essa informação é confiável. Uma informação de caixa, se você tiver bons controles internos, bons sistemas. Se estiver dizendo que tem uma conta única de quatrocentos bilhões, se eu perguntar pro banco se tem quatrocentos bilhões ou não, acabou.

Em 2005, a França mudou a lei de finanças públicas e tiveram duas grandes mudanças, a adoção do regime de competência para a contabilidade, mas manteve o regime de caixa para o orçamento e ao mesmo tempo exigiu a emissão de opinião de auditoria financeira sobre as demonstrações contábeis do governo.

É interessante notar que o TCU já possui entre as suas competências constitucionais a de fiscalizar a contabilidade da União, de modo que hoje, independente de modificação legal, a Corte de Contas poderia priorizar a realização de auditorias nos demonstrativos contábeis elaborados.

Essa dicotomia controle prévio em contraposição a controle nos resultados foi identificada pelo servidor da STN como uma etapa natural no desenvolvimento das finanças públicas dos países. Ele ressaltou isso em dois momentos da sua entrevista:

colega do FMI... disse o seguinte... um país quando tá começando os seus controles, quem tem mais controle é quem domina o caixa, quem tem o dinheiro. Aí depois ele começa a controlar, a ter o orçamento como peça de planejamento, como peça de autorização da despesa e tal. Aí a força... vai pro cara do orçamento. E depois quando você vai caminhando, a informação que vai ter mais valor depois lá na ponta, um país mais maduro seria a informação contábil... Ela vai te dar a visão geral e as outras passam a ser informações um pouco mais acessórias.

Você pega a área de controle interno em países que estão iniciando seus controles, não tem valor nenhum. Vai lá e pega a Inspeção Geral de Finanças, que seria a CGU (Controladoria

Geral da União) lá de Moçambique hoje é um órgão fraco lá.... A CGU (Controladoria Geral da União), quando eu cheguei no Tesouro era uma coordenação, que se chamava Coaudi.

Assim, pode-se inferir da sua fala que o controle por resultado das políticas públicas, ou seja, dos bens e serviços públicos gerados, seja um próximo passo na evolução do controle no Brasil.

O servidor do TCU ressaltou sua preocupação com relação ao custo de adotar esse modelo orçamentário no Brasil. Essa preocupação realmente é relevante, pois não há números disponíveis sobre o total gasto com o atual processo de mudança da contabilidade que, na administração pública no Brasil, são formados essencialmente pelo tempo gasto pelos servidores, as diárias, despesas de viagens e despesas de treinamento, além é claro, das despesas com alteração dos sistemas informatizados. O modo como essas despesas são registradas torna impossível a realização do levantamento posterior do custo desse projeto. Nesse mesmo sentido, como pode ser verificado nas respostas dos respondentes estrangeiros, nem Suíça nem o Reino Unido foram capazes de calcular esse custo:

Não. Orçamento por competência foi – em todos os níveis – introduzido juntamente com contabilidade por competência, algumas vezes também com um novo sistema de TI. Essa é a razão por que não valor isolado apenas para orçamento por competência. Certamente, orçamento por competência foi o elemento menos custoso da reforma – sendo os gastos com TI normalmente o mais caro. (respondente da Suíça)

Nós nunca tentamos calcular o custo de implementar o orçamento ou a contabilidade por competência, focando, ao invés disso, nos benefícios de melhor gestão e *accountability*. O relatório “Entregando os benefícios da contabilidade por competência para todo o setor público” de 2005 endereça isso. Nós também reconhecemos que ao considerar custos, os custos incrementais é que são importantes. Assim, por exemplo, nós tivemos os sistemas de gerenciamentos de bens e de estoque no lugar antes da adoção da contabilidade por competência – eles teriam que ser atualizados em algum momento, assim é possível que o custo incremental de fazê-lo para o orçamento e contabilidade é baixo (respondente do Reino Unido)

No orçamento suíço há uma única menção as despesas com a adoção do Novo Modelo Contábil. Foi aprovado pelo parlamento nos exercícios de 2001 e 2005, um crédito orçamentário plurianual no montante de 57 milhões de francos, para a contratação de especialistas em relação a esse modelo, desenvolvimento de gestão financeira, implementação e manutenção de contabilidade de custos e garantia de qualidade.

Finalizando, apesar de todos os obstáculos, o orçamento público por competência, dentro de uma perspectiva de administração pública gerencial, foi identificado pelo servidor da STN como uma evolução, comparado com o modelo atual, de modo que é relevante a identificação dos benefícios e custos envolvidos nesse processo, de modo a preparar-se para o futuro:

contudo o orçamento por competência ele mostra essa tendência de evolução na... gestão pública de um modo amplo.

Realmente, esse ponto de vista é interessante, visto que perpassa todos os instrumentos de pesquisa utilizados. A evolução da Administração Pública, rumo a um melhor controle sobre os resultados das políticas públicas, de modo a gerar bens e serviços públicos de qualidade é profundamente impactado pela maneira como os gastos são alocados no orçamento público.

Assim, o Quadro 3 apresenta uma síntese das principais questões levantadas nas entrevistas relacionadas com a introdução do orçamento por competência no Brasil

Quadro 3 – Síntese das Questões levantadas na entrevista

Questão identificada	Servidores que identificaram
Necessidade de melhoria da qualidade do Serviço de contabilidade governamental	Servidor da STN
Necessidade de modificação legal.	Servidores da STN, SOF, TCU
Cultura do regime de caixa	Servidores da STN, SOF, Câmara dos Deputados
Oposição do Poder Legislativo	Servidor da Câmara dos Deputados
Necessidade de melhores sistemas.	Servidor da STN
Melhor gestão de ativos e passivos, como nas experiências internacionais.	Servidores da STN e da Câmara dos Deputados
Maior eficácia na realização da “liquidação”.	Servidor do TCU

Como foi observado nos três instrumentos de pesquisa aplicados, o regime de competência não será por si só suficiente para que essa mudança seja atingida. O regime de competência não pode ser considerado como uma panacéia que será responsável por eliminar todos os males existentes na má-alocação e dos gastos públicos, no desperdício de recursos e na eficiência, eficácia e efetividade dos produtos colocados à disposição da população pelo governo.

Entretanto, o controle governamental dos custos e a discussão sobre o uso dos ativos e o reconhecimento dos passivos são elementos suficientes para que se continue a acompanhar as experiências internacionais sobre o tema, de modo a identificar qual o melhor momento para o Brasil adotar tal regime, caso os estudos acadêmicos e governamentais apontem que esse é realmente o caminho a ser seguido.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho teve como objetivo verificar se a orçamentação de receitas e despesas levando em consideração o seu fato gerador, ao invés do momento em que ocorre o empenho da despesa e a arrecadação da receita, modelo adotado no Brasil, é aplicável. Embora o regime de competência para a orçamentação de receitas e despesas seja um processo iniciado há cerca de vinte anos, o tema no Brasil ainda é desconhecido, mesmo depois de abordado em eventos de contabilidade pública e de informações de custos no governo federal.

Para isso, levou-se em conta, primeiramente a verificação dos resultados obtidos com duas experiências de introdução de orçamento por competência, a introdução do Resource Accounting and Budgeting no Reino Unido e o Nouveau Modèle Comptable na Suíça. Essas experiências permitiram identificar os aspectos técnicos da mudança. Assim, foi possível verificar na prática as mudanças pelas quais passam não só os documentos orçamentários, mas também o impacto que essa mudança teve na gestão da administração pública daqueles países.

Além disso, foram consideradas também a visão que os servidores públicos federais dos órgãos envolvidos no ciclo orçamentário brasileiro tem desse modelo orçamentário. Essa visão é importante para verificar como esses servidores se sentem com relação a uma reforma nesse sentido, bem como para identificar que pontos poderiam ser fonte de problemas para a sua realização.

A necessidade de entender a importância do regime de competência no orçamento, num momento em que o Brasil adota esse regime para a contabilidade e encontra-se em processo de alterar a lei de finanças públicas, de modo a evitar que tal regime seja considerado sem que o mesmo seja conhecido e discutido na Academia foi a principal razão para a existência desse trabalho.

A falta de estudos internacionais analisando resultados fiscais e evolução da dívida pública dos países que adotaram o regime de competência, o dissenso entre os acadêmicos a respeito dos benefícios atingidos com a reforma, bem como a escassez de pesquisas realizando comparações entre os países que já o adotaram, principalmente, nesse último caso, sob uma perspectiva do Brasil, também justificam a necessidade desse trabalho.

A utilização das pesquisas sobre o tema, embasando os conceitos de competência e orçamento público e a sua relação na teoria da contabilidade, permitiram embasar as análises realizadas nesse trabalho, de modo a permitir que a pesquisa sobre as experiências internacionais fossem fundamentadas pela base teórica desenvolvida ao longo da evolução do conceito de competência.

A abordagem qualitativa do assunto, através de diferentes instrumentos de pesquisa, permitiu investigar profundamente o tema, percebendo o caráter técnico do orçamento público por regime de competência, bem como também os fatores humanos que interferem no seu uso pelos governos. As características e diferenças dos três países pesquisados, Suíça, Reino Unido e Brasil, foram respeitadas na pesquisa de forma a permitir um melhor entendimento dos resultados.

A pesquisa documental permitiu identificar de que forma o orçamento de competência alterou os documentos orçamentários desses países, bem como de que forma esses documentos registraram

as alterações nas decisões sobre as alocações orçamentárias e sobre os resultados orçamentários, contábeis e fiscais. A realização de entrevistas com os respondentes internacionais permitiu validar os achados da pesquisa documental, ampliando o entendimento sobre como o orçamento de competência ajudou a gestão da administração pública. A realização das entrevistas com os atores brasileiros serviu para realizar a triangulação dos achados nas experiências internacionais com os aspectos culturais e institucionais do Brasil, de forma a permitir a avaliação da aplicabilidade do framework no nosso sistema orçamentário.

A pesquisa verificou que os efeitos do orçamento por regime de competência no resultado fiscal desses países se mostrou inexpressivo, de forma que os riscos fiscais não podem ser considerados como uma razão para a não adoção do referido regime.

Foi verificado também que a adoção do regime teve como consequência a melhora na gestão do patrimônio público. O reconhecimento da depreciação dos ativos permitiu uma melhor gestão dos bens, pois ao ter que registrar no orçamento uma despesa referente ao uso desses ativos, os órgãos começaram a usá-los mais racionalmente, de modo a diminuir essa necessidade.

No entanto, a cultura das instituições envolvidas com o ciclo do orçamento público no Brasil faz com que apesar dos benefícios identificados, verifique-se que o orçamento por competência não é aplicável ao Brasil em curto prazo.

A objeção da maioria desses atores ficou clara durante a realização das entrevistas. O processo de reforma orçamentário necessário para a introdução desse modelo partiu dos técnicos em todos os países no qual foi realizado. Assim, é fundamental que exista a predisposição desses atores para a realização da reforma.

Tal predisposição não foi encontrada durante a pesquisa. Pelo contrário, o desejo de manutenção do *status quo* atual ficou claro durante o andamento da pesquisa. Assim, conclui-se que, apesar da possibilidade de melhora na gestão pública decorrente do uso do regime de competência, é necessário primeiro que o regime de competência na contabilidade se estabeleça no Brasil ao mesmo tempo em que se observa qual o caminho que os países que adotaram o orçamento por regime de competência irão percorrer. Além disso, é preciso que o controle dos resultados, bem como dos custos das políticas públicas amadureçam no Brasil, visto que, conforme identificado na pesquisa, o caminho para uma administração pública financeira gerencial passa pelo orçamento por regime de competência.

A realização deste trabalho permitiu identificar pontos importantes sobre o orçamento público por regime de competência. A dissertação cumpriu o objetivo de desenvolver um ponto de partida teórico para o estudo do orçamento público por regime de competência no Brasil, reunindo os aspectos principais desse modelo de alocação orçamentária tendo, inicialmente os estudos sobre o tema realizados no mundo. Além disso, a demonstração de como funciona um regime de competência na prática e quais os benefícios dele advindos permite que a discussão sobre o tema no Brasil possa ser aprofundada a partir daqui. A escassez de estudos empíricos sobre o tema, quando considerada a literatura internacional, bem como a inexistência de estudos que levem em consideração o sistema

orçamentário brasileiro, faz com que esse trabalho se apresente como relevante, podendo ser fonte de outras pesquisas acadêmicas em que se busque o estado arte sobre o tema.

A pesquisa possui relevância, não só em estabelecer um conhecimento das experiências internacionais para o Brasil, mas também como fonte de pesquisa sobre o sistema orçamentário brasileiro para estudiosos de outros países.

Algumas dificuldades inerentes à demonstração de gastos públicos que não são acompanhados de desembolso financeiro puderam ser observadas. A ausência de um detalhamento maior das despesas no documento orçamentário suíço impediu que as análises desses gastos pudessem ser avaliadas separadamente. Dessa forma, a obtenção de dados adicionais, não disponíveis no site do Ministério da Fazenda suíço, poderia ter acrescentado maior profundidade às análises realizadas. O orçamento do Reino Unido é ainda mais sintético do que o orçamento suíço. De modo que, apesar da adoção do regime competência estar estabelecido, a identificação dos valores exatos referentes a cada modificação técnica foi prejudicada,

A implantação do regime de competência, ainda em curso no Brasil, também dificulta a análise, pois esses dados começaram a ser criados somente no ano de 2010, havendo poucos demonstrativos que os apresentem e com informações ainda incipientes.

O tempo disponível para elaboração da pesquisa fez com que o escopo da pesquisa fosse limitado. Assim, não foram pesquisados os demais países que adotaram o regime de competência para contabilidade e orçamento, o que aumentaria o número de casos pesquisados, permitindo que a generalização a partir desses casos fosse mais precisa. Além disso, também faltou à pesquisa, identificar as dificuldades encontradas pelos países que, após adotar a competência na contabilidade, permaneceram utilizando o regime de caixa no orçamento, visto que os países com essas características não foram incluídos em nenhum dos instrumentos da pesquisa. Finalmente, apesar dos esforços realizados para que uma quantidade maior de respondentes britânicos fornecessem as respostas aos questionários, ao final da coleta de dados foi possível obter somente um respondente do Reino Unido.

Encerrada essa pesquisa, esse tema merece ser revisitado no futuro, quando mais dados estejam disponíveis, com o aperfeiçoamento desse modelo pelos países que já o utilizam, bem como pela difusão desse modelo para outros países, como por exemplo a Áustria que o está adotando a partir de 2013, de modo que seja possível definir se o regime de competência no orçamento foi uma tendência irreversível ou se foi apenas uma moda passageira.

De imediato, diversos caminhos de aprofundamento do tema, com os dados atualmente disponíveis podem ser vislumbrados. Primeiramente, a teoria da agência pode ser considerada para explicar o motivo pelo qual os políticos rejeitaram em diversos países, como Alemanha e Suécia, a implantação de reformas orçamentárias que aumentam a complexidade do orçamento. Outro caminho que pode ser seguido é a verificação de como as teorias de transferência/difusão de políticas públicas podem explicar a adoção do regime de competência pelos diferentes países. A adoção dessas reformas orçamentárias sob a perspectiva dos modelos de formação de agendas de

políticas públicas como o modelo do equilíbrio pontuado e das coalizões de advocacia também é uma possibilidade de realização de novas pesquisas. Finalmente, a verificação da forma pela qual esse modelo orçamentário é institucionalizado nos governos que o adotam também é uma possibilidade de pesquisa.

REFERÊNCIAS

- ADHIKARI, Pawan; MELLEMMVIK, Frode. **The rise and fall of accruals: a case of nepalese central government.** Journal of Accounting in Emerging Economies, v. 1, nº 2, p. 123-143, 2011.
- ALGEMENE REKENKAMER. **Accrual budgeting and accounting in central government – budgets and accounts in balance**, Haia, 2003.
- ALLEN, Richard. **The challenge of reforming budgetary institutions in developing countries.** IMF Working Paper, Washington DC: International Monetary Fund, 2009.
- ALVARADO, Carlos Díaz; IZQUIERDO, Alejandro; PANIZZA, Ugo. **Fiscal sustainability in emerging market countries with an application to Ecuador.** Inter-American Development Bank, Working Paper nº 511, 2004.
- ANESSI-PESSINA, Eugenio; STECCOLINI, Ileana. **Effects of budgetary and accruals accounting coexistence: evidence from italian local governments.** Financial Accountability & Management. v. 23, nº 2, p. 113-131, 2007.
- ANESSI-PESSINA, Eugenio; NASI, Greta; STECCOLINI, Ileana. **Accounting reforms: determinants of local governments' choices.** Financial Accountability & Management. v. 24, nº 3, p. 321-342, 2008.
- ATHUKORALA, S. A.; REID, B. **Accrual budgeting and accounting in government and its relevance for developing member countries.** Manila: Asian Development Bank, 2003.
- AUSTRALIA. **Operation Sunlight – enhancing budget transparency.** Disponível em < <http://www.finance.gov.au/financial-framework/financial-management-policy-guidance/operation-sunlight/docs/operation-sunlight-enhancing-budget-transparency.pdf>>, Acesso em 31 ago 2012, 2008.
- AUSTRALIA. **Budget Paper Nº 1 2010-2011. Budget strategy and outlook.** Disponível em < <http://www.budget.gov.au/2010-11/content/bp1/download/bp1.pdf> >, Acesso em 31 ago 2012, 2010.
- BALE, Malcolm; DALE, Tony. **Public Sector Reform in New Zealand and Its Relevance to Developing Countries.** The World Bank Observer, v. 13, nº 1, p. 103-121, 1998.
- BALL, Ian; DALE, Tony, EGGERS, William D.; SACCO, John. **Reforming financial management in the public sector: lessons Canada can learn from New Zealand.** Frontier Centre for Public Policy, Policy Series, nº 6, 2000.
- BARTON, Allan. **Professional accounting standards and the public sector – a mismatch.** Abacus, v. 41, nº 2, p. 138-158, 2005.
- BARTON, Allan. **The use and abuse of accounting in the public sector financial management reform program in Australia.** Abacus, v. 45, nº 2, p. 221-248, 2009.
- BARTON, Allan. **Why governments should use the government finance statistics accounting system.** Abacus, v. 47, nº 4, p. 411-445, 2011.

- BAUER, Martin W. **Análise de conteúdo clássica**. In: BAUER, Martin W.; GASKELL, George. Pesquisa Qualitativa com Texto, Imagem e Som. Petrópolis: Editora Vozes, p. 189-217, 2008.
- BAUER, Martin W., AARTS, Bas. **A Construção do Corpus: um Princípio para a Coleta de Dados Qualitativos**. In: BAUER, Martin W.; GASKELL, George. Pesquisa Qualitativa com Texto, Imagem e Som. Petrópolis: Editora Vozes, p. 39-63, 2008.
- BIOLCHINI, Alberto. **Codificação da contabilidade pública brasileira**. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1930.
- BLANCHARD, O.; CHOURAQUI, Jean Claude; HAGEMANN, Robert P.; SARTOR, Nicola. **The sustainability of fiscal policy: new answers to an old question**, Paris: OECD Economic Studies, nº 15, Autumn, 1990.
- BLÖNDAL, Jón R. **Budget reform in OECD member countries: common trends**. Paris: OECD Journal on Budgeting, v. 2, nº 4, p. 7-26, 2003a.
- BLÖNDAL, Jón R. **Accrual Accounting and Budgeting: Key Issues and Recent Developments**. Paris: OECD Journal on Budgeting, v. 3, nº 1, p. 43-59, 2003b.
- BLÖNDAL, Jón R. **Issues in accrual budgeting**. Paris: OECD Journal on Budgeting, v. 4, nº 1, p. 103-120, 2004.
- BLÖNDAL, Jón R.; BERGVALL, Daniel; HAWKESWORTH, Ian; DEIGHTON-SMITH, Rex. **Budgeting in Australia**. Paris: OECD Journal on Budgeting, v. 8, nº 2, p. 1-64, 2008.
- BORGES, Thiago Bernardo; MARIO, Pouri do Carmo; CARDOSO, Ricardo Lopes; AQUINO, André Carlos Busanelli de. **Desmistificação do regime contábil de competência**. Rio de Janeiro, Revista de Administração Pública, volume 44, número 4, p. 877-901, 2010.
- BRASIL. **Secretaria do Tesouro Nacional. Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público: aplicado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios**, Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, 2010
- BRASIL. **Manual Siafi**. Disponível em: < <https://gestaomanuaisiafi.tesouro.fazenda.gov.br/020000/020300/020330/>>. Acesso em 16 jul 2012, 2012a.
- BRASIL. Senado Federal. **Portal Orçamento**. Disponível em: < http://www9.senado.gov.br/portal/page/portal/orcamento_senado/Glossario?letra=C>. Acesso em 17 jul 2012, 2012b.
- BRASIL. **Constituição Federal de 1988**. Brasília: Senado Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em: 27 ago 2012, 2012c.
- BUTI, Marco; MARTINS, João Nogueira; TARRINI, Alessandro. **From deficits to debt and back: political incentives under numerical fiscal rules**. CESifo Economic Studies, v. 53, nº 1, p. 115-152, 2007.

- CARLIN, Tyrone M. **Accrual output based budgeting systems in Australia – a great leap backwards**, Australian Accounting Review, v. 13, nº 2, p. 41-47, 2003.
- CARLIN, Tyrone M. **Debating the impact of accrual accounting and reporting in the public sector**. Financial Accountability & Management, v. 21, nº 3, p. 309-336, 2005.
- CHAN, James L. **The implications of GASB statement No. 34 for public budgeting**. Public Budgeting & Finance, Fall, p. 79-87, 2001.
- CHRISTIAENS, J., ROMMEL, J. **Accrual accounting reforms: only for businesslike (parts of) governments**, Financial Accountability & Management, v. 24, p. 59-75, 2008.
- CHRISTIE, Terry. **Accrual budgeting by canadian federal, provincial and territorial governments**. Toronto: The Canadian Institute of Chartered Accountants, 2009.
- CONNOLLY, Ciaran; HYNDMAN, Noel. **The actual implementation of accruals accounting - caveats from a case within the UK public sector**. Accounting, Auditing & Accountability Journal, v. 19 nº 2, p. 272-290, 2006.
- DIAMOND, Jack. **Budget system reform in emerging economies: the challenges and the reform agenda**, Washington, D.C.: International Monetary Fund, 2006.
- DUARTE, Rosália. **Pesquisa qualitativa: reflexões sobre o trabalho de campo**. Cadernos de Pesquisa, nº 115, p. 139-154, 2002.
- EFFORD, Don. **The case for accrual recording in the IMF's government finance statistics system**. Washington, D.C.: International Monetary Fund Working Paper, 1996.
- FEDERAL FINANCE ADMINISTRATION. **The new accounting model of the swiss confederation**, Paris: OECD Journal on Budgeting, v. 8, nº 1, p. 1-38, 2008.
- FLICK, U.; VON KARDOFF, E.; STEINKE, I. **What is qualitative research? an introduction to the field**. In: FLICK, U.; VON KARDOFF, E.; STEINKE, I. A Companion to Qualitative Research. London: Sage Publications, p. 3-11, 2004.
- GAO, U.S. Government Accountability Office. **Budget issues - the role of depreciation in budgeting for certain federal investments**. Washington-DC: GAO, 1995.
- GAO, U.S. Government Accountability Office. **Accrual budgeting - experiences of other nations and implications for the United States**. Washington-DC: GAO, 2000.
- GAO, U.S. Government Accountability Office. **Budget issues - accrual budgeting useful in certain areas but does not provide sufficient information for reporting on our nation's longer-term fiscal challenge**. Washington-DC: GAO, 2007.
- GIACOMONI, James. **Orçamento público**. São Paulo: Atlas, 2002.

GIAMBIAGI, Fabio. **Dezessete anos de política fiscal no Brasil: 1991-2007**. Rio de Janeiro: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, Texto para discussão n° 1309, 2007.

GIBBS, Graham. **Análise de dados qualitativos**. Porto Alegre: Artmed, 2009.

GODOI, Christiane Kleinübing; MATOS, Pedro Lincoln C. L. de. **Entrevista qualitativa: instrumento de pesquisa e evento dialógico**. In: GODOI, Christiane Kleinübing; BANDEIRA-DE-MELLO, Rodrigo; SILVA, Anielson Barbosa da. Pesquisa Qualitativa em Estudos Organizacionais. São Paulo: Saraiva, p. 301-323, 2010.

GROOT, Tom; BUDDING, Tjerk. **New public management's current issues and future prospects**. Financial Accountability & Management, v. 24, n° 1, p 1-13, 2008.

GROSSI, G.; SOVERCHIA, M. **European commission adoption of IPSAS to reform financial reporting**. Abacus, v. 47, n° 4, p. 525-552, 2011.

GÜNTHER, Hartmut. **Como elaborar um questionário** (Série: Planejamento de pesquisa nas ciências sociais). Brasília, DF: UnB, Laboratório de Psicologia Ambiental. URL: www.psi-ambiental.net/pdf/01Questionario.pdf.

GUTHRIE, J. **Application of accrual accounting in the Australian public sector – rhetoric or reality**, Financial Accountability & Management, v. 14, p. 1-19, 1998

HEALD, David; GEORGIU, George. **The macro-fiscal role of the U. K. whole of government account**. ABACUS, v. 47, n° 4, p. 446-476, 2011.

HEPWORTH, Noel. **Government budgeting and accounting reform in the United Kingdom**, Paris: OECD Journal on Budgeting, v. 2, Supplement 1, p. 115-162, 2002.

HEPWORTH, Noel. **Preconditions for successful implementation of accrual accounting in central government**. Public Money & Management, January, p. 37-44, 2003.

HOQUE, Zahirul. **Securing institutional legitimacy or organizational effectiveness? A case examining the impact of public sector reform initiatives in an Australian local authority**. International Journal of Public Sector Management, v. 18, n° 4, p. 367-382, 2005.

HUMPHREY, Christopher; MILLER, Peter. **Rethinking impact and redefining responsibility. The parameters and coordinates of accounting and public management reforms**. Accounting, Auditing & Accountability Journal, v. 25, n° 2, p. 295-327, 2011.

IFAC, International Federation of Accountants. **Government financial reporting : accounting issues and practices 2000**. Disponível em: <http://www.ifac.org/publications-resources/study-11-Government-Financial-Reporting-Accounting-Issues-and-Practices>. Acesso em 23 set 2011.

IFAC, International Federation of Accountants. **2010 IFAC Handbook of international public sector accounting pronouncements**. 2010. Disponível em: <http://web.ifac.org/publications/%20international-public-sector-accounting-standards-board>. Acesso em: 18 out 2010.

IFAC, International Federation of Accountants. **Transition to the accrual basis of accounting: guidance for public sector entities**. 3rd. ed. 2011. Disponível em: < <http://www.ifac.org/publications-resources/study-14-transition-accrual-basis-accounting-guidance-governments-and-governm>. Acesso em: 22 set 2011.

IMF, International Monetary Fund. **Government finance statistics manual**. Washington DC: International Monetary Fund, 2001

IMF, International Monetary Fund. **Public debt in emerging markets: is it too high?**. World Economic Outlook, Washington DC: International Monetary Fund, 2003.

IMF, International Monetary Fund. **Manual on fiscal transparency**. Washington DC: International Monetary Fund, 2007.

JAGALLA, Tobias; BECKER, Sebastian D.; WEBER Jürgen. **A Taxonomy of the perceived benefits of accrual accounting and budgeting: evidence from german states**. Financial Accountability & Management, v. 27, n° 2, p. 134-165, 2011.

JONES, Rowan. **United Kingdom**. In: LÜDER, Klaus; JONES, Rowan. Reforming governmental accounting and budgeting in Europe. Fachverlag Moderne Wirtschaft, p. 941-1018, 2003.

JONES, Rowan; LÜDER, Klaus. **The federal government of Germany's circumspection concerning accrual budgeting and accounting**. Public Money & Management, v. 31, n° 4, p. 265-270, 2011.

KELLY, Joanne; WANNA, John. **Crashing through with accrual output-price budgeting in Australia. Technical adjustments or a new way of doing business**. American Review of Public Administration. v. 34, n° 1, p. 94-111, 2004.

KEUNING, Steven; VAN TONGEREN, Dick. **The relationship between government accounts and national accounts, with special reference to the Netherlands**. Review of Income and Wealth, Série 50, n° 2, p. 167-179, 2004.

KOBER, Ralph; LEE, Janet; NG, Juliana. **Mind your accruals: perceived usefulness of financial information in the australian public sector under different accounting Systems**. Financial Accountability & Management, p. 267-298, 2010.

LIKIERMAN, Andrew. **Changes to managerial decision-taking in U.K. central government**. Management Accounting Research, v. 11, p. 253–261, 2000.

LÜDER, Klaus; JONES, Rowan. **The diffusion of accrual accounting and budgeting in european governments – a cross-country analysis**. In: LÜDER, Klaus; JONES, Rowan. Reforming Governmental Accounting and Budgeting in Europe. Fachverlag Moderne Wirtschaft, p. 13-58, 2003.

MARTÍ, Caridad. **Hacia el presupuesto por devengo en las administraciones publicas**, Auditoría Pública, n° 34, p. 87-94, 2004.

MARTI, Caridad. **Accrual budgeting: accounting treatment of key public sector items and implications for fiscal policy**, Public Budgeting and Financing, p. 45-65, 2006.

- MARTÍ LOPEZ, Caridad. **Aspectos clave en la presupuestación por devengo: las cargas de capital.** Presupuesto y Gasto Público, p. 243-254. 2008.
- MEYERS, Roy T. **The “Ball of Confusion” in federal budgeting: a shadow agenda for deliberative reform of the budget process,** Public Administration Review, p. 211-223, 2009.
- MIKESELL, John L.; MULLINS, Daniel R. **Reforms for improved efficiency in public budgeting and finance: improvements, disappointments, and work-in-progress.** Public Budgeting & Finance, Winter, p. 1-30, 2011
- MONTESINOS, Vicente; VELA, José Manuel. **Governmental accounting in Spain and the European Monetary Union: a critical perspective.** Financial Accountability & Management, v. 16, nº 2, p. 129-150, 2000
- MURRAY, Andrew. **Review of Operation Sunlight: overhauling budgetary transparency,** Australia, Disponível em < <http://www.finance.gov.au/financial-framework/financial-management-policy-guidance/operation-sunlight/docs/budget-transparency-report.pdf> > 2008.
- NCOA, NATIONAL COMMISSION OF AUDIT. **Report to the Commonwealth Government.** Disponível em: <<http://www.finance.gov.au/archive/archive-of-publications/ncoa/chap9.htm> >. Acesso em: 25mai 2011.
- OECD, Organisation for Economic Co-operation and Development. **Evolutions in budgetary practice: Allen Schick and the OECD Senior Budget Officials.** Paris: OECD, 2009
- OLSON, Olov; HUMPHREY, Christopher; GUTHRIE, James. **Into the Shadows – a reflection on international developments in public sector accounting.** 30th European Accounting Associated Congress, Lisboa, Portugal 2007.
- PAULSSON, Gert. **Accrual accounting in the public sector: experiences from the central government in Sweden,** Financial Accountability & Management, v. 22 nº 1, p. 47-62, 2006
- PAULSSON, Gert. **Accrual accounting and cash budgeting - the prospects for running a dual system.** Sweden: Department of Business Administration, School of Economics and Management, Lund University, 2007
- PEREIRA, C.; MUELER, B. **Comportamento estratégico em presidencialismo de coalizão: as relações entre Executivo e Legislativo na elaboração do orçamento brasileiro,** Dados, v. 45, nº 2, p. 265-301, 2002.
- PIGATTO, José Alexandre M; HOLANDA, Victor Branco de; MOREIRA, Cristiane R; CARVALHO, Frederico A. **A importância da contabilidade de competência para a informação de custos governamental.** Rio de Janeiro, Revista de Administração Pública, v. 44, nº 4, p. 821-837, 2010.
- PINA, Vicente; TORRES, Lourdes. **Reshaping public sector accounting: An international comparative view.** Canadian Journal of Administrative Sciences, v. 20, nº 4, p. 334-350, 2003.
- POSNER, Paul L. **Budget process reform: waiting for Godot.** Public Administration Review, March|April, p. 233-244, 2009

- REZENDE, Fernando; CUNHA, Armando; BEVILACQUA, Roberto. **Informações de custos e qualidade do gasto público: lições da experiência internacional**. Rio de Janeiro, Revista de Administração Pública, v. 44, n° 4, p. 959-992, 2010.
- ROBB, Alan; NEWBERRY, Susan. **Globalization: governmental accounting and International Financial Reporting Standards**. Socio-Economic Review v. 5, p. 725–754, 2007.
- ROBINSON, M. **Measuring compliance with the Golden Rule**. Fiscal Studies, v. 19 n° 4, p. 447-462, 1998.
- ROBINSON, M. **Output-purchase funding and budgeting systems in the public sector**. Public Budgeting and Financing, Winter, p. 17-33, 2002a.
- ROBINSON, M. **Financial control in Australian government budgeting**. Public Budgeting and Financing, Spring, p. 80-93, 2002b.
- ROBINSON, M. **National and state fiscal rules in Australia: an outline and critical analysis**. Proceedings of the 3rd Banca d'Italia Workshop on Fiscal Policy, Perugia, January 2001, Rome, Banca d'Italia, 2002c.
- ROBINSON, M. **Accrual budgeting and fiscal policy**. Paris: OECD Journal on Budgeting, v. 2009, n° 1, p. 1-29, 2009.
- SALINAS, F. Javier. **Accrual budgeting and fiscal consolidation in the EMU**. Contemporary Economic Policy. v. 20, n° 2, p. 193-206, 2002.
- SCHEERS, Bram; STERCK, Miekatrien; BOUCKAERT, Geert. **Lessons from Australian and British reforms in results oriented financial management**, Paris: OECD Journal on Budgeting, Volume 5, número 2, p. 133-162, 2005.
- SCHEDLER, Kuno. **Blowing the alphorn: financial management reforms in Switzerland**. In OLSON, O.; GUTHRIE, J.; HUMPHREY, C. Global Warning! Debating international Developments in New Public Financial Management. Oslo: Cappelen Akademisk Forlag, p. 276-303, 1998.
- SCHICK, Allen. **The spirit of reform: managing the New Zealand state sector in a time of change**. A Report Prepared for the State Services Commission and The Treasury, New Zealand, 1996.
- SCHICK, Allen. **Why most developing countries should not try New Zealand's Reforms**. The World Bank Research Observer, v. 13, n° 1, p. 123-131, 1998.
- SCHICK, Allen. **Performance budgeting and accrual budgeting: decision rules or analytic tools?**, Paris: OECD Journal on Budgeting, v. 7, n° 2, p. 109-138, 2007.
- SCHICK, Allen. **Budgeting for fiscal space**. Paris: OECD Journal on Budgeting, v. 2009, n° 2, p. 1-18, 2009.
- SILVA, Lino Martins. **Contabilidade governamental. Um enfoque administrativo**, 9ª edição, São Paulo: Atlas, 2011.

- STAKE, Robert E. **Qualitative case studies** In: DENZIN, Norman K.; LINCOLN, Yvonna S. The Sage handbook of qualitative research. California: Sage Publications, p. 443-466, 2005.
- STERCK, Miekatrien; SCHEERS, Bram; BOUCKAERT, Geert. **Réformes budgétaires dans le secteur public : tendances et défis**, Revue Internationale de Politique Comparée, v. 11, n° 2, p. 241-269, 2004.
- STOURM, Rene. **Le budget**, Paris: F. Alcan, 1891
- TAVARES, Martus. **Vinte anos de política fiscal no Brasil: dos fundamentos do novo regime à Lei de Responsabilidade Fiscal**. São Paulo: Revista de Economia & Relações Internacionais, v. 4, n° 7, p. 79-101, 2005.
- TER BOGT, Henk J.; VAN HELDEN, G. Jan. **Accounting change in Dutch government: exploring the gap between expectations and realizations**. Management Accounting Research, v. 11, p. 263–279, 2000.
- TORRES, Lourdes. **Accounting and accountability: recent developments in government financial information systems**. Public Administration and Development, p. 447-456, 2004.
- VAN DER HOEK, M. Peter. **From cash to accrual budgeting and accounting in the public sector: the Dutch experience**. Public Budgeting & Finance, p. 33-45, 2005.
- VERA, Leonardo. **Reassessing fiscal policy: perspectives from developing countries**. Development and Change, v. 40, p. 611-643, 2009.
- WARREN, Ken; BARNES, Cheryl. **The impact of GAAP on fiscal decision making: A review of twelve years' experience with accrual and output-based budgets in New Zealand**. Paris: OECD Journal on Budgeting, v. 3, n. 4, p. 7-40, 2003.
- WILDAVSKY, Aaron. **A comparative theory of budgetary processes**. Little, Brown and Company. 1974.
- WYNNE, A. **Accrual accounting for the public sector – a fad that has had its day?** International Journal on Governmental Financial Management, v. 8, n. 2, p. 117–132, 2008.
- YIN, Robert K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. Porto Alegre: Bookman, 2010.

ANEXO I

Roteiro da Entrevista Aplicada aos Servidores dos Governos da Suíça e Reino Unido

- 1 - To what extent is accrual budgeting adopted in the national government of Switzerland/UK? What was left out and why?*
- 2 - Give specific examples of instances where accrual budgeting has improved your budget management.*
- 3 - Has your government been able to quantify the total cost of implementing accrual budget ? How much was spent?*
- 4 - What problems happened in the way of implementing accrual budget an how they were solved?*
- 5 - How often, and why, would politicians or bureaucrats in your government still require cash based information?*
- 6 - In what way(s) does your organization receive the full benefits of accrual budgeting based information? (Give both general impressions and specific examples).*

ANEXO II

Roteiro da Entrevista Aplicada aos Servidores da Secretaria de Orçamento Federal, da Secretaria do Tesouro Nacional, das Consultorias de Orçamento da Câmara dos Deputados e do Senado Federal e do Tribunal de Contas da União

- 1 – Qual a sua percepção sobre as mudanças que estão sendo introduzidas na Contabilidade Pública?
- 2 – De que forma você entende que essas modificações afetarão a elaboração do orçamento?
- 3 – Como você vê a dualidade existente entre uma contabilidade utilizando o regime de competência com um orçamento utilizando o regime de caixa?
- 4 – Quais os obstáculos existentes para adotar esse regime no orçamento brasileiro (institucionais, políticos, fiscais, legais, outros)?