

Universidade de Brasília (UnB)
Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade (FACE)
Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais (CCA)

Brenno Carvalho Botelho

EXPERIÊNCIAS INTERNACIONAIS NA TRANSIÇÃO DA CONTABILIDADE
PÚBLICA PARA O REGIME DE COMPETÊNCIA

Brasília, DF
2014

Professor Ivan Marques de Toledo Camargo
Reitor da Universidade de Brasília

Professor Doutor Mauro Luiz Rabelo
Decano de Ensino de Graduação

Professor Doutor Jaime Martins de Santana
Decano de Pesquisa e Pós-graduação

Professor Doutor Roberto de Goés Ellery Júnior
Diretor da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade

Professor Doutor José Antônio de França
Chefe do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais

Professor Doutor Rodrigo de Souza Gonçalves
Coordenador Geral do Programa Multi institucional e Inter-regional de
Pós-graduação em Ciências Contábeis da UnB, UFPB e UFRN

Professora Mestre Rosane Maria Pio da Silva
Coordenadora de Graduação do curso de Ciências Contábeis – Diurno

Professor Doutor Bruno Vinícius Ramos Fernandes
Coordenador de Graduação do curso de Ciências Contábeis - Noturno

Brenno Carvalho Botelho

EXPERIÊNCIAS INTERNACIONAIS NA TRANSIÇÃO DA CONTABILIDADE
PÚBLICA PARA O REGIME DE COMPETÊNCIA

Trabalho de Conclusão de Curso (monografia) apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de Brasília como requisito à conclusão do curso de graduação em Ciências Contábeis.

Orientadora: Profa. Dra. Diana Vaz de Lima

Linha de pesquisa: Impactos da Contabilidade na Sociedade

Brasília, DF
2014

BOTELHO, Brenno Carvalho

Experiências Internacionais na Transição da Contabilidade Pública para o Regime de Competência - Brasília, 2014.

18. p.

Orientadora: Profa. Dra. Diana Vaz de Lima.

Trabalho de Conclusão de Curso (Monografia – Graduação) – Universidade de Brasília, 2º Semestre letivo de 2014.

Dedico à minha namorada por estar presente nos momentos de alegria, por me dar apoio nos momentos difíceis e me dar forças para concluir mais esta etapa de minha vida acadêmica.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus e a meu Pai ao seu lado por olhar por mim, iluminar meus caminhos e me dar forças nos momentos de fraqueza;

A minha orientadora, Profa. Dra. Diana Vaz de Lima, por sua dedicação, competência, paciência e suporte necessários para o alcance de meus objetivos para este trabalho;

À minha família pelo apoio.

“O maior inimigo do conhecimento não é a ignorância, mas a ilusão do conhecimento.”

Stephen Hawking

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AARF	<i>Australian Accounting Research Foundation</i>
AASB	<i>Australian Accounting Standards Board</i>
ASRB	<i>Accounting Standards Review Board</i>
AU	Austrália
BR	Brasil
BRM	<i>Basic Requiriments Model</i>
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CH	Suíça
FEE	<i>Fédération des Experts Comptables Européens</i>
FMAA	<i>Financial Management and Accountability Act</i>
FRA	<i>Fiscal Responsibility Act</i>
GASAC	<i>Government Accounting Standards Advisory Committee</i>
GFS	<i>Government Finance Staticitisc</i>
IFAC	<i>International Federation of Accountants</i>
IMF	<i>International Monetary Fund</i>
IPSAS	<i>International Public Sector Accounting Standards</i>
IPSASB	<i>International Public Sector Accounting Standards Board</i>
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MCASP	Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público
MPSAS	<i>Malaysia Public Sector Accounting Standards</i>
MT	Malta
MY	Malásia
NBCASP	Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público
NZ	Nova Zelândia
OECD	<i>Organisation for Economic Co-operation and Development</i>
PFA	<i>Public Finance Act</i>
PwC	<i>PricewaterhouseCoopers</i>
RO	Romênia
SPED	Sistema Público de Escrituração Digital
STN	Secretaria do Tesouro Nacional
TI	Tecnologia da Informação

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	2
2 REFERENCIAL TEÓRICO E NORMATIVO	3
2.1 Aspectos Conceituais dos Regimes Contábeis Governamentais	3
2.2 Da Aplicação do Regime Contábil de Competência no Setor Público	4
2.3 Procedimentos Recomendados para Adoção do Regime de Competência	6
3 METODOLOGIA	7
4 EXPERIÊNCIAS INTERNACIONAIS NA TRANSIÇÃO DA CONTABILIDADE PÚBLICA PARA O REGIME DE COMPETÊNCIA	8
4.1 Experiências Monitoradas pela IFAC	8
4.2 Experiências Relatadas na Literatura	10
4.3 A Experiência Brasileira: do regime de execução orçamentária e financeira ao regime contábil	12
5 DESAFIOS DOS GOVERNOS DOS PAÍSES NA TRANSIÇÃO PARA REGIME DE COMPETÊNCIA INTEGRAL	13
6 CONSIDERAÇÕES FINAIS	15
REFERÊNCIAS	16

Experiências Internacionais na Transição da Contabilidade Pública para o Regime de Competência

RESUMO

Este estudo tem como objetivo apresentar os requisitos e desafios observados pelos Governos dos países na transição da contabilidade pública para o regime de competência, também conhecido como *accrual basis*. Para tratar a questão da pesquisa, são discutidos os procedimentos recomendados pelo *Study 14*, desenvolvido pela IFAC, e pelo Modelo de Requerimentos Básicos (BRM, em inglês), proposto pelo pesquisador Ouda, e analisadas as ações adotadas e os principais desafios enfrentados pelos Governos dos países que estão passando por esse momento de transição. A justificativa para o estudo está na necessidade da implantação integral do regime contábil tendo em vista o cenário atual e a tendência de harmonização internacional das normas contábeis. Os resultados mostram que dos países analisados que já adotaram o regime de competência integral, apenas o Governo da Romênia não seguiu todos os procedimentos recomendados, o que pode explicar o fato de as informações por ele geradas não serem utilizadas nem pelos gestores, nem pelas autoridades governamentais locais. Quanto aos maiores desafios observados, destacam-se, nessa ordem, carência de pessoal treinado, exigências tecnológicas, falta de comprometimento da alta administração, custo da conversão e impacto esperado sobre a situação patrimonial e financeira divulgada.

Palavras-chaves: Regime de Competência. Setor Público. Padrões Contábeis Internacionais.

1 INTRODUÇÃO

O regime de competência, também conhecido como *accrual basis*, é uma prática contábil na qual as transações e os eventos econômicos são registrados e divulgados por ocasião de sua ocorrência, independentemente do momento do seu recebimento ou pagamento. Segundo relatório da empresa de consultoria Ernst & Young (2012), o processo de harmonização internacional das normas contábeis no âmbito dos Governos dos Países perpassa a necessidade da implantação integral do regime contábil de competência para o registro dos atos e fatos relevantes na perspectiva dos *stakeholders*.

De acordo com Chan (2010), embora existam produções científicas que não apoiam a utilização do regime de competência no Setor Público, o fato é que as informações geradas a partir do uso correto do regime de competência, tanto na contabilidade pública quanto na societária, refletem de forma mais adequada a realidade das transações.

Segundo informações disponibilizadas no relatório da empresa de consultoria PricewaterhouseCoopers (PwC, 2013), existe uma necessidade real de que os relatórios emitidos pelo Setor Público demonstrem mais solidez e transparência, e que as demonstrações contábeis dos Governos devem refletir integralmente o impacto econômico das decisões políticas, o que só poderia ser alcançado plenamente com a adoção do regime de competência.

No Brasil, o processo de convergência aos padrões contábeis internacionais no âmbito do Setor Público tem sido conduzido pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e operacionalizado pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN). Um dos aspectos que vem merecendo maior discussão encontra-se justamente relacionado à adoção integral do regime de competência (*accrual basis*), o que contraria a prática contábil adotada até recentemente na contabilidade pública brasileira, adepta do regime de execução orçamentária e financeira (caixa para receitas e competência para despesas).

Pilcher (2009) citado por Borges (2010) entende que a implantação do regime de competência é deveras complexa, visto que envolve uma série de questões que não se resume a aspectos puramente contábeis, com consequências que se estendem à questão política. Segundo os pesquisadores, um provável risco da transição para o regime de competência é a frequente mudança em padrões contábeis para atender às especificidades de cada governo local, o que poderia levar à manipulação de resultados com a finalidade de atingir metas fiscais.

Borges (2010) comenta que outra questão que poderia justificar a dificuldade da adoção do *accrual basis* na contabilidade pública seria a falta de informações sobre o fato gerador, por exemplo, de receitas tributárias. Entretanto, com o advento da Lei de Responsabilidade Fiscal e do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), o autor considera que é possível que o ente público, no momento da emissão da nota fiscal, reconheça a receita e o direito do valor a receber, uma vez que seria factível a sua mensuração e individualização.

O fato é que ainda que a sua adoção represente um grande desafio por parte dos Governos, o regime de competência na contabilidade pública tem sido paulatinamente adotado tanto nos países que seguem o modelo anglo-saxão de contabilidade, como nos países que seguem o modelo de contabilidade continental (NIYAMA, 2013), a exemplo da Espanha, Nova Zelândia, Suécia, Estados Unidos, Reino Unido, Canadá, Finlândia, França e Austrália (HERBEST, 2010).

Diante do exposto, considerando que a adoção do regime de competência é um ponto crucial para o processo de convergência aos padrões contábeis internacionais do Setor Público, e o fato de que os registros contábeis devem refletir a essência das

transações, o presente estudo traz a seguinte questão de pesquisa: *quais requisitos e desafios têm sido observados pelos Governos dos Países na transição da contabilidade pública para o regime de competência?*

Portanto, o presente estudo tem como objetivo apresentar quais requisitos e desafios têm sido observados pelos Governos dos países na transição da contabilidade pública para o regime de competência.

Para tratar a questão da pesquisa, são discutidos os procedimentos recomendados pelo *Study 14*, desenvolvido pela *International Federation of Accountants* (IFAC), e pelo Modelo de Requerimentos Básicos (BRM, em inglês), proposto pelo pesquisador Ouda, e analisadas as ações adotadas e os principais desafios enfrentados pelos Governos dos países que estão passando pelo momento de transição para o regime de competência integral.

Além desta introdução, o presente estudo possui mais 5 seções. Na seção 2, são apresentados os aspectos conceituais dos regimes contábeis governamentais e caracterizadas as ações para a adoção do regime de competência. Na seção 3 é descrito o procedimento metodológico adotado para a realização da pesquisa. As experiências dos Governos dos países no processo de transição são apresentadas na Seção 4. Na Seção 5, é feita a análise das experiências relatadas à luz dos procedimentos recomendados para a adoção do regime de competência. As considerações finais são apresentadas na Seção 6, e em seguida, as referências utilizadas.

2 REFERENCIAL TEÓRICO E NORMATIVO

2.1 Aspectos Conceituais dos Regimes Contábeis Governamentais

Para Wilges (2006), os regimes contábeis representam fórmulas para apuração periódica dos resultados financeiros, patrimonial ou econômico do exercício. Segundo Moura (2003), o regime contábil representa as bases de reconhecimento das receitas e das despesas.

Sousa et al (2013) reconhecem a existência do regime contábil de caixa e do regime contábil de competência, e comentam que há duas variações decorrentes desses regimes: o regime de caixa modificado e o regime de competência modificado. Esses regimes e suas variações também podem ser observados em publicações como *reports* e *exposure drafts*, editadas pela *International Federation of Accountants* (IFAC).

De acordo com Sousa et al (2013), no regime de caixa o registro das receitas só ocorre quando do seu efetivo recebimento, e as despesas não são reconhecidas até que sejam efetivamente pagas. Para Chan (2010), o regime de caixa, por definição, exclui o reconhecimento de alguns ativos e passivos não monetários como subsídios a receber e empréstimos a pagar.

Com relação ao regime de competência, Cruvinel e Lima (2011) esclarecem que representa o método que reflete de forma mais aplicável o desempenho econômico no resultado do exercício, reconhecendo as receitas e as despesas independentemente da entrada ou saída de recursos financeiros na entidade. A Resolução CFC nº 1.282/10, que atualiza e consolida dispositivos da Resolução CFC nº 750/93, que dispõe sobre os Princípios de Contabilidade, traz em seu artigo 9º a definição do Princípio de Competência.

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 e pressupõe a simultaneidade da confrontação de receitas e despesas correlatas.

Pode-se depreender, portanto, que enquanto no regime de caixa as receitas e despesas são registradas contabilmente quando da efetiva movimentação financeira, no regime de competência todas as operações são registradas no período a que se relacionam (FEE, 2007).

Para Diamond (2012), a utilização do *accrual basis* gera maior transparência das operações e da gestão de direitos e obrigações do que quando é utilizado o regime de caixa, melhora a qualidade da informação para decisão, uma vez que boas informações de custos levam a estimativas mais confiáveis e a melhor alocação dos recursos públicos; incentiva os gestores a melhorar a alocação dos gastos em virtude do aumento da transparência, além de refletir o custo total do serviço prestado, tornando mais precisa a avaliação dos indicadores de desempenho pelos órgãos de controle, conforme Saleh e Pendlebury (2006) citado por Borges (2010).

Relativamente ao regime de caixa modificado, o reconhecimento das transações é feito sob o regime de caixa ao longo do exercício, porém, segundo Das (2008) citado por Dutra e Jesus (2012), após término do exercício os livros contábeis permanecem abertos por um curto período para que sejam registrados os pagamentos e recebimentos referentes ao exercício anterior. Por outro lado, no regime de competência modificado são registrados todos os ativos e passivos, porém com limitações na mensuração além de as transferências e subsídios governamentais permanecerem sendo registradas pelo regime de caixa (MONTESINOS E VELA, 2000 *apud* DUTRA e JESUS, 2012).

Ao apresentar a Estrutura Conceitual para uso geral nos relatórios financeiros das entidades do Setor Público, a IFAC comenta que os relatórios financeiros das Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (IPSAS, em inglês) e das estatísticas financeiras governamentais (GFS, em inglês) têm em comum o fato de a estrutura conceitual de ambos levar em consideração informações financeiras geradas a partir do regime de competência (item 22) (IFAC, 2014).

2.2 Da Aplicação do Regime Contábil de Competência no Setor Público

De acordo com o disposto na Norma Internacional de Contabilidade Aplicada ao Setor Público - IPSAS 1, que trata da apresentação das demonstrações contábeis, o regime de competência é o regime contábil segundo o qual transações e outros eventos são reconhecidos quando ocorrem (não necessariamente quando o caixa ou seus equivalentes são recebidos ou pagos), devendo as transações e eventos ser registrados contabilmente e reconhecidos nas demonstrações contábeis referentes aos respectivos períodos (item 7).

Cruvinel e Lima (2011) esclarecem que a ocorrência do fato gerador está vinculada à origem do ato ou fato administrativo, momento em que, no regime de competência, é feito o registro contábil mediante adequado processo de mensuração e reconhecimento. Na visão de Guthrie (1998), a utilização do regime de competência evidencia completamente os custos das atividades governamentais devido ao reconhecimento de itens como a depreciação e o *goodwill*.

Borges (2010) comenta que informações incompletas, não confiáveis e inoportunas sobre o desempenho de um Governo dificultam o cumprimento de suas responsabilidades, além de representar um obstáculo à arrecadação governamental, o que levaria à redução da capacidade de geração de caixa para cumprimento das obrigações.

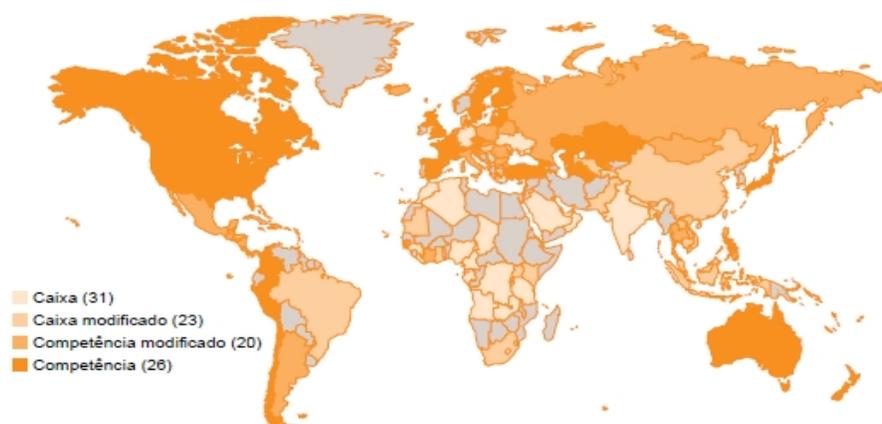
No entendimento da *Fédération des Experts Comptables Européens* (FEE, 2007), o *accrual accounting* facilita o planejamento, o gerenciamento e a tomada de decisão, fornecendo o escopo necessário a uma gestão financeira mais efetiva, além de

permitir comparações sobre o desempenho financeiro de departamentos e agências de um Governo ou ainda entre governos.

De acordo com Herbest (2010), embora a falta de vontade política gere grandes dificuldades na implantação do regime de competência, existe uma série de incentivos para a sua adoção na Contabilidade Pública Internacional, visto que representa um aumento da eficiência da alocação dos recursos por parte do Governo. Segundo o autor, órgãos de grande representatividade como a IFAC, o IMF (*International Monetary Fund*) e a União Europeia apoiam a adoção integral do regime de competência.

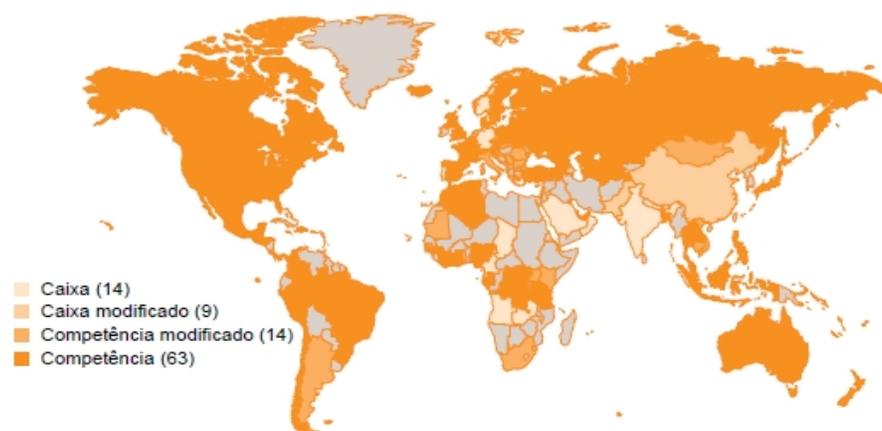
A tendência mundial para adoção do regime de competência integral pelos Governos dos países é apresentada em pesquisa realizada pela empresa de consultoria PricewaterhouseCoopers (PwC, 2013), comparando o mapa global de adoção no ano de 2013 e sua projeção em cinco anos, conforme Figuras 1 e 2.

Figura 1: Mapa global dos regimes contábeis utilizados nos governos dos países



Fonte: Pesquisa PwC

Figura 2: Mapa global dos regimes contábeis utilizados em cinco anos



Fonte: Pesquisa PwC

As projeções apresentadas nas Figuras 1 e 2 mostram que enquanto no ano de 2013 apenas 26 Governos de países adotavam o regime de competência, em 2018 63 países estarão nessa condição, representando um aumento de mais de 140%. De acordo

com Mangualde (2013), o posicionamento de grandes economias mundiais nesse sentido evidencia a importância da adoção do regime de competência no âmbito dos Governos dos países para alcance de objetivos propostos pela nova Administração Pública, que tem foco no resultado e busca a eficiência administrativa.

2.3 Procedimentos Recomendados para Adoção do Regime de Competência

Estudos têm sido desenvolvidos visando apresentar procedimentos que permitam que os Governos dos Países promovam a transição dos seus regimes contábeis para o regime de competência, a exemplo do *Study 14* desenvolvido pela IFAC, e do Modelo de Requerimentos Básicos (BRM, em inglês) proposto pelo pesquisador Ouda.

Com relação ao *Study 14*, a expectativa da IFAC é dar o suporte necessário aos países que já adotaram, estão em processo de transição ou pretendem efetuar a transição para o *accrual basis*, auxiliando economias mundiais durante o processo de convergência aos padrões internacionais. Embora seja bastante variável de acordo com a jurisdição de cada entidade, esse estudo pretende ser útil para localizar sua posição no processo de transição e onde os esforços precisam se concentrar para completar a transição.

O *Study 14* também relaciona os procedimentos que devem ser adotados para a adoção integral do regime de competência, salientando a demanda de tempo, investimento e interesse governamental. Na visão do estudo, a utilização do regime de competência na contabilidade pública representa uma série de avanços quanto à evidenciação da posição financeira, do desempenho financeiro e dos fluxos de caixa das entidades, e que as informações contábeis geradas pelo *accrual basis* são úteis tanto para a prestação de contas quanto para a tomada de decisão (IFAC, 2011).

A IFAC (2011) comenta, mais detalhadamente, que a adoção do *accrual basis* permite mostrar como a entidade financia suas atividades e compreender sua necessidade de caixa, possibilitando que os usuários da informação contábil possam analisar a capacidade contínua da entidade de financiar suas atividades através da análise de seus passivos.

De acordo com o *Study 14*, entre os procedimentos necessários para adoção do *accrual basis*, a entidade deve possuir classificações específicas que identifiquem as receitas e despesas de cada entidade e de cada programa, a sua área de atividade ou ainda algum componente exigido por norma; e a depreciação, a amortização e a imparidade dos seus elementos patrimoniais (IFAC, 2011). Para que o processo de transição para o regime de competência se dê de maneira mais simples e rápida, o *Study 14* da IFAC relaciona os requisitos que devem ser observados, como os destacados a seguir:

1. *Comprometimento Político e de Unidades Centrais*: é necessário o comprometimento político de todos os envolvidos no processo inclusive da oposição política, uma vez que o processo é longo e pode ultrapassar um ou mais mandatos. Falhar nesse quesito pode gerar o desperdício de recursos financeiros;
2. *Adequação de Recursos Humanos e Financeiros*: são requeridos tipos específicos de habilidades para a condução do processo e o governo deve dotar de financiamento adicional para a contratação de mais servidores e especialistas e para a instalação de sistemas de informações financeiras;
3. *Efetiva Estrutura de Gestão do Projeto*: é necessária uma estrutura conceitual documentada, um plano formal de implantação, clara atribuição de responsabilidades, marcos do projeto e monitoramento do desempenho,

definição de autoridades decisórias, expectativa de custos adicionais, entre outros;

4. *Adequação dos Sistemas Tecnológicos e Informativos*: é preciso estabelecer ligações entre todos os sistemas existentes que influenciem a divulgação das informações financeiras;
5. *Uso da Legislação*: o uso da legislação permite dar autoridade formal para os procedimentos e demonstra o compromisso do governo com a mudança, além de ter maior alcance do que normativos infralegais.

Sobre o *modelo BRM* proposto por Ouda (2008), para ser melhor entendido, o processo de transição deve considerar fatores explanatórios, que explicam como e porque a transição funcionou bem em alguns países e em outros não, identificando quais fatores ou variáveis são fundamentais para a mudança; e fatores de implantação, que identificam as ações que devem ser postas em prática para criar as condições apropriadas para a introdução do novo regime, a partir dos seguintes elementos: estímulo, reforma do processo decisório, estrutura para implantação, resultados e consequências:

1. *Estímulo*: deve haver algum estímulo para a transição, crise econômica, escândalos de corrupção, pressão de organismos internacionais, entre outros;
2. *Reforma do Processo Decisório*: é necessário que haja vontade política para a transição;
3. *Estrutura para Implantação*: são necessárias mudanças culturais, suporte burocrático, suporte acadêmico e profissional, boa vontade, consultoria e coordenação, orçamento dos custos de transição, superação de problemas contábeis específicos (identificação e valoração de ativos fixos, por exemplo), integração entre contabilidade e orçamento, capacidade dos sistemas de Tecnologia da Informação (TI) e suporte financeiro internacional;
4. *Resultados*: mostra dos resultados da implantação do novo regime e da reforma governamental;
5. *Consequências*: demonstra o impacto da reforma na melhoria da qualidade das informações geradas (melhoria na gestão de ativos e passivos, melhoria na mensuração e gestão de custos, informação total de custos de programas e atividades governamentais, entre outros).

No processo de transição de alguns países podem ser observados aspectos de um ou outro desses modelos, ou de ambos. Herbest (2013) relata que há ausência de padrões contábeis em todos os setores públicos.

3 METODOLOGIA

Quanto aos objetivos, trata-se de pesquisa exploratória tendo em vista que, segundo Raupp e Beuren (2006) essa pesquisa caracteriza-se por proporcionar uma visão geral sobre determinado fato. No presente estudo, buscaram-se informações sobre a transição da contabilidade dos Governos dos países para o regime contábil de competência.

Quanto à abordagem do problema, de acordo com a obra de Raupp e Beuren (2006), trata-se de pesquisa qualitativa, tendo em vista que há o aprofundamento do objeto que está sendo estudado por meio de análises sem o emprego de um instrumento estatístico como base.

Em relação aos procedimentos, a pesquisa será desenvolvida por meio de análise bibliográfica e documental das experiências internacionais no processo de transição para

o *accrual basis*, de publicações acadêmicas e relatórios internacionais de entes governamentais e não governamentais.

Serão ainda discutidos os procedimentos recomendados pelo *Study 14*, desenvolvido pela *International Federation of Accountants* (IFAC), e pelo Modelo de Requerimentos Básicos (BRM, em inglês), proposto pelo pesquisador Ouda, e analisadas as ações adotadas e os principais desafios enfrentados pelos Governos dos países que estão passando pelo momento de transição para o regime de competência integral.

Para atender ao objetivo do presente estudo, que é apresentar quais requisitos e desafios têm sido observados pelos Governos dos países na transição da contabilidade pública para o regime de competência, serão analisadas as experiências monitoradas pela IFAC nos Governos da Malásia, Malta e Suíça, disponíveis em seu próprio sítio; as experiências relatadas na literatura (Romênia, Nova Zelândia e Austrália), coletadas de publicações acadêmicas, e a experiência vivenciada pelo Governo brasileiro, tanto por meio de informações coletadas no sítio da STN do Brasil quanto apresentadas em artigos acadêmicos.

4 EXPERIÊNCIAS INTERNACIONAIS NA TRANSIÇÃO DA CONTABILIDADE PÚBLICA PARA O REGIME DE COMPETÊNCIA

4.1 Experiências Monitoradas pela IFAC

Segundo informações disponíveis no sítio da IFAC (2014), o *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB) – Conselho desenvolvido pela IFAC para desenvolver e emitir sob sua própria autoridade Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público, denominadas IPSAS – vem monitorando os desafios enfrentados pelos Governos dos Países na adoção do regime de competência. No momento da realização desta pesquisa, dos países monitorados, três encontrava-se em processo de transição para a adoção do regime de competência integral: Malásia, Malta e Suíça.

Com relação à *experiência do Governo da Malásia*, a expectativa é que a transição para o regime de competência se dê a partir do exercício financeiro de 2015, sendo identificados quatro aspectos que merecem atenção para fazer a transição: (i) a criação do *Government Accounting Standards Advisory Committee* (GASAC), que tem a função de revisar e rascunhar normas contábeis baseadas nas *Malaysia Public Sector Accounting Standards* (MPSAS), normas locais desenvolvidas com bases nas IPSAS; (ii) a identificação e proposição, pelo GASAC, de emendas a relevantes leis e regulamentações; (iii) a necessária adaptação dos sistemas de tecnologia da informação; e (iv) a necessidade de uma ampla mudança na gestão e do desenvolvimento de programas de capacitação e treinamento. Foi estimado um quantitativo de 65 a 70 mil pessoas que necessitam de treinamento, sendo que a maioria tem conhecimento contábil mínimo ou nenhum.

De acordo com o plano de transição do Governo da Malásia, as receitas de impostos passarão a ser reconhecidas com base no regime de competência em etapas, sendo que até 2019 todas as receitas serão reconhecidas com base no *accrual basis* com exceção de algumas receitas, por exemplo, multas de trânsito.

Na *experiência do Governo de Malta*, foi reconhecido que para o sucesso da transição seria necessário o engajamento de todos os que serão afetados pela introdução do *accrual basis*. Segundo relatório datado de Janeiro de 2014, disponível no sítio da IFAC, o processo de transição foi inicialmente impulsionado a partir do reconhecimento pela Comissão Europeia de que as IPSAS representam uma referência de grande

importância para a harmonização da contabilidade do Setor Público, além do manifesto apoio à adoção das normas internacionais sinalizado pelo ministro e pelo secretário permanente do ministério de finanças do País, cujo apoio é de fundamental importância para prováveis futuras mudanças legislativas que serão necessárias.

Inicialmente foram realizados pelo Governo de Malta dois workshops em abril de 2013, com o objetivo de discutir os impactos da adoção do regime de competência. Os workshops ajudaram a identificar os pontos-chaves que deveriam ser trabalhados nas contas governamentais para a transição para o regime de competência.

Em Malta, os procedimentos para transição têm foco nos recursos humanos. É levada à discussão uma série de questões e explicações sobre a adoção do regime de competência, inclusive com pessoas alheias às funções financeiras. Os participantes dos encontros e reuniões são entrevistados e sugerem pontos a serem trabalhados. Identificou-se, principalmente, a necessidade de projetos de capacitação e treinamento na área financeira, visto que, como em vários outros países, poucos oficiais têm qualificações contábeis.

Para muitos ativos e passivos as informações disponíveis são incompletas e, na maioria das vezes, não confiáveis. Por outro lado, foram identificadas algumas áreas ricas em informação que demandarão esforços reduzidos, por exemplo, a gestão da dívida pública e investimentos. O processo de adoção do regime de competência em Malta terá seu início em 2016 pelo ministério de finanças, e a expectativa é de que até 2019 todos os departamentos e ministérios gerem informações a partir do regime de competência.

A *experiência do Governo da Suíça* mostra que o principal objetivo que motiva a adoção do regime de competência é o aumento da transparência de custos no nível dos ministérios e unidades administrativas. Contudo, a transição para o *accrual basis* representa um grande desafio para as unidades administrativas em virtude da necessidade de aprimorar o conhecimento contábil. Além disso, faz-se necessária uma reorganização de tarefas e competências em conjunto com a realocação de trabalhos. Para o treinamento dos especialistas, devem ser utilizados cursos educacionais e um abrangente manual de contabilidade fornecido pela administração financeira federal.

No Governo da Suíça foram implantados um novo sistema contábil e um novo sistema de tecnologia da informação, que integra a contabilidade de unidades administrativas em um sistema contábil central. Segundo Herbest (2010) os softwares utilizados em sua contabilidade são viáveis e contam com suporte dos órgãos reguladores.

Ainda que tenham sido inicialmente empreendidos esforços substanciais para o fortalecimento do conjunto interno de conhecimentos práticos para minimizar a utilização de aconselhamento externo, a administração financeira federal do governo suíço recebeu assistência de empresas de consultoria para reduzir os riscos da implantação das novas práticas.

Outra questão levada à discussão foi a necessidade de capacitação de alguns *stakeholders*, principalmente os membros do parlamento, para a perfeita compreensão das informações geradas pela contabilidade mediante a utilização do regime de competência. Segundo Herbest (2010), entre as maiores dificuldades encontradas pelo Governo da Suíça estão a grande quantidade de normativos e a elaboração do orçamento com base no regime de caixa, o que vêm sendo solucionado com o desenvolvimento de novas práticas contábeis.

4.2 Experiências Relatadas na Literatura

Há uma preocupação na literatura internacional em relatar as experiências vividas pelos Governos de alguns países durante o processo de adoção do regime de competência em sua contabilidade. Em razão da quantidade de informação disponível sobre o processo, foram analisados os casos da Romênia, da Nova Zelândia e da Austrália.

Quanto à *experiência do Governo da Romênia*, conforme relatado por Pitulice (2014), os contadores públicos consideram o regime de competência apenas como uma regra imposta, o que expõe a demanda de treinamento destes profissionais. Outra crítica apresentada pelo autor é que além do órgão de classe dos contadores não participar da contratação dos atuantes em entidades públicas, os contadores públicos não têm obrigatoriedade de figurar como membro do órgão de classe.

Pitulice (2014) comenta que a quantidade de contadores públicos na Romênia é bastante reduzida e a qualidade de seus trabalhos é questionável, e que o ministério de finanças públicas vem pedindo aumento no quantitativo de pessoal nos departamentos de contabilidade nas entidades públicas. Registra-se que a legislação local prevê a terceirização dos serviços contábeis de entidades públicas, e que os representantes do governo central reconhecem a necessidade de treinamento para os contadores públicos.

Na Romênia ainda é questionado o fato de os gestores públicos não estarem envolvidos com o trabalho do contador e os treinamentos nessa área não envolverem os gestores que, por sua vez, não são responsabilizados pelos resultados da entidade e não são treinados para entender as informações geradas pela contabilidade.

Para Pitulice (2014), embora exista no Governo da Romênia um sistema de tecnologia da informação, este carece de modernização e adaptação para gerar informações através do regime de competência. Outro ponto destacado pelo pesquisador é que na Romênia a adoção do regime de competência na contabilidade pública não foi tratada como uma melhoria na gestão pública, mas sim como fator condicionante para aderir à União Europeia, e foi introduzido por meio de Ordem do Ministério de Finanças, e não por leis que necessitariam de aprovação por parte do Poder Legislativo.

Na *experiência do Governo da Nova Zelândia*, Champoux (2006) afirma que a transição para o regime de competência se iniciou juntamente com uma série de reformas econômicas no país, datadas da segunda metade da década de 1980. Essas reformas foram marcadas por uma série de privatizações. Com a finalidade de melhorar o desempenho financeiro e a *accountability* nas entidades governamentais restantes, o Governo decidiu adotar modernas práticas de gestão e dar maior autonomia para os gestores, além de implantar a avaliação da gestão com base no desempenho.

Champoux (2006) esclarece que a utilização do regime de competência na Nova Zelândia se iniciou pelo orçamento. Por determinação do Ato de Finanças Públicas de 1989 (PFA, em inglês), as informações orçamentárias passaram a ser geradas com base no regime de competência, o que fez com que todos os departamentos relacionados com o orçamento gerassem informações com base em competência. Em complemento a essa determinação, o PFA também determinou que as avaliações de desempenho financeiro fossem feitas com base em competência.

Em 1994, o Ato de Responsabilidade Fiscal (FRA, em inglês) expandiu a utilização do regime de competência para a articulação e publicação da estratégia fiscal. Desde então, o novo regime tem sido a base tanto para o orçamento quanto para a divulgação de informações financeiras (CHAMPOUX, 2006).

Segundo Champoux (2006), embora seja difícil precisar o verdadeiro impacto fiscal e econômico da transição, a adoção do regime de competência na Nova Zelândia

foi inegavelmente de grande relevância para a gestão governamental e melhorou a disciplina fiscal na medida em que permite às autoridades governamentais avaliar a sustentabilidade financeira dos programas governamentais.

Após a adoção do regime de competência, pode-se perceber uma série de melhorias na economia do país que passou a ter crescimento de moderado a intenso. Por exemplo, enquanto de 1993 a 2005 o passivo financeiro dos demais países da *Organisation for Economic Co-operation and Development* (OECD) aumentou, em média, de 66% para 76%, na Nova Zelândia houve uma redução de 65% para 23% no mesmo período. Entretanto, o pesquisador entende que não é possível determinar até que ponto as melhoras no cenário econômico da Nova Zelândia decorrem da adoção do regime de competência (CHAMPOUX, 2006).

Sobre a *experiência do Governo da Austrália*, uma das primeiras iniciativas em direção à convergência no Setor Público data de 1966, quando profissionais da contabilidade, por meio da *Australian Accounting Research Foundation* (AARF), iniciaram um trabalho com o objetivo de preparar padrões normativos também para o Setor Público. Em 1984, surgiu o *Accounting Standards Review Board* (ASRB) com o objetivo de dar força legal às normas para o setor público e privado. Em 1991, o ASRB foi renomeado para *Australian Accounting Standards Board* (AASB), com a função de definir padrões contábeis a serem seguidos na Austrália para gerar transparência e comparabilidade (AASB, 2013).

Champoux (2006), afirma que assim como na Nova Zelândia, a transição para o regime de competência no governo da Austrália ocorreu em um cenário de profundas mudanças econômicas. Nos primeiros anos da década de 90, as reformas ocasionaram um aumento da pressão para potencializar a eficiência governamental e melhorar o desempenho fiscal.

Para Davis (2010) a conjuntura política e econômica da Austrália no início dos anos de 1970 criou um ambiente que favoreceu a utilização do regime de competência para os registros de natureza financeira no Setor Público australiano. O cenário econômico da Austrália até 1982 foi marcado por uma grande recessão responsável pelo encolhimento da economia em aproximadamente 2%, uma taxa de 10% de desemprego, inflação de 12% e taxas de juros de até 21%; índices que refletem baixo desempenho econômico (DAVIS, 2010).

Nos últimos 30 anos, o Setor Público da Austrália sofreu diversas mudanças de grandes proporções. Talvez a mais representativa até então tenha sido a adoção do *accrual basis* na contabilidade que ocorreu entre os anos de 1988 e 2000 envolvendo não só os relatórios financeiros, mas também os sistemas gerenciais e as informações orçamentárias (DAVIS, 2010).

Em 1997, surgiu o ato de gestão financeira e *accountability* (FMAA, em inglês) que determinava a utilização do regime de competência para fins orçamentários, contábeis e na elaboração de relatórios para as agências governamentais (CHAMPOUX, 2006). Segundo Champoux (2006), para a elaboração do orçamento de 1999-2000, foi utilizado o regime de competência e desde então o governo australiano continuou a expandir a utilização do novo regime na contabilidade e no orçamento.

Para Davis (2010), fica evidente a influência de questões políticas no processo de transição para o *accrual basis*, visto que a troca dos governantes da Austrália a partir de 1988 foi essencial para a transição para o regime de competência. Embora já existisse a discussão sobre a utilização do regime proposta pelo *Australian Accounting Standards Board* (AASB) e o apoio dos Auditores e de profissionais contábeis que integravam os departamentos do tesouro, o governo executivo não apoiava a transição. Com a troca de governo, foram estabelecidas comissões de auditoria governamental que

recomendavam a utilização do regime de competência para todos os departamentos governamentais e autoridades estatutárias. A transição para o regime de competência somente ganhou força quando os governos executivos consideraram o regime como parte integrante de sua agenda política específica (DAVIS, 2010).

Davis (2010) esclarece que a transição para o regime de competência no Governo da Austrália contou com o apoio de consultores que, basicamente, utilizaram as práticas contábeis por competência do setor privado e efetuaram as devidas adaptações para sua utilização no setor público, evitando o custo de desenvolver uma estrutura conceitual completamente nova. Assim como na Nova Zelândia, houve uma melhora significativa nos indicadores econômicos da Austrália a partir da metade da década de 90, por exemplo, a redução da dívida pública de 25% do PIB a praticamente zero. Cabe salientar que é incerto precisar a contribuição da adoção do regime de competência para esta redução. (Champoux, 2006).

Davis (2010), afirma que com a utilização do regime de competência percebeu-se que as entidades governamentais geravam custos mais altos do que mostravam os relatórios gerados com base no regime de caixa, o que justificou as iniciativas de privatização e a redução do “tamanho total” do Governo.

4.3 A Experiência Brasileira: do regime de execução orçamentária e financeira ao regime contábil

A transição do Governo brasileiro para o regime contábil de competência está inserida em um contexto mais amplo, denominado de processo de convergência aos padrões contábeis internacionais. Com relação ao regime contábil, a principal dificuldade inicial tem sido suplantando a prática contábil adotada em mais de cinquenta anos de vigência da Lei nº 4.320/1964, que estabeleceu em seu art. 35 que as receitas públicas no Brasil deveriam ser registradas no momento de sua arrecadação, fazendo com que, ao longo dos anos, fossem registradas pelo regime de caixa.

A STN entende que houve um equívoco na interpretação do artigo 35 da Lei 4320/1964 pela sua natureza orçamentária. O reconhecimento das receitas orçamentárias deve ser feito no momento da arrecadação com o objetivo de evitar a execução das despesas orçamentárias sem que existam recursos disponíveis em caixa para honrá-las. Em virtude disso, há no Brasil a separação entre Contabilidade e Orçamento. Para evitar a confusão conceitual, a STN definiu a adoção de nomenclaturas diferentes: as receitas e despesas do ponto de vista orçamentário são tratadas por “receitas e despesas orçamentárias” e devem atender ao disposto na Lei 4.320/1964. Já as receitas e despesas para fins de contabilidade são tratadas, respectivamente, por “variações patrimoniais aumentativas e diminutivas” e devem ser reconhecidas de acordo com a estrutura conceitual da contabilidade pública brasileira.

Há que se registrar também que os limites para os gastos dos gestores públicos brasileiros são definidos na Lei Complementar 101/2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Segundo resultado da pesquisa de Herbest (2010), os gestores públicos, sobretudo municipais, buscam cumprir os limites estabelecidos pela LRF além de utilizarem as informações contábeis para legitimar seus atos com a finalidade de evitar punições dos órgãos controladores; o que indica a preocupação em cumprir as normas e regulamentos.

Ao emitir orientações estratégicas para a contabilidade aplicada ao setor público no Brasil, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) apresenta que, sem a adoção do regime de competência, diversos ativos e passivos podem não ser reconhecidos, o que prejudicaria o objetivo de evidenciar a situação financeira e os resultados do exercício.

Ademais, uma preocupação adicional é resgatar o tratamento dos fenômenos do setor público em bases teóricas que reflitam a essência das transações governamentais e seu impacto no patrimônio, e não meramente cumprir os aspectos legais e formais (CFC, 2008).

Cumprindo seu papel institucional, o CFC editou as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) que busca a contabilidade com base no regime de competência integral (CRUVINEL e LIMA, 2011). Coube a STN, a edição do Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP) que tem a função de identificar instrumentos práticos para o registro das operações na contabilidade pública.

Segundo Nascimento (2014) o plano de transição do Governo brasileiro para o regime contábil de competência integral pode ser dividido em quatro fases: (i) a contabilização da execução orçamentária; (ii) a padronização de um plano de contas e das demonstrações contábeis nacionalmente; (iii) a definição de procedimentos contábeis específicos para as particularidades da Administração Pública brasileira; e (iv) o registro de todos os ativos, passivos, receitas e despesas pelo regime de competência.

Em que pese aparentemente haver superado a discussão sobre a necessidade de registro da receita pública também pelo fato gerador, a questão é que no Brasil se questiona a necessidade de se observar também ao disposto no Princípio da Legalidade, um dos pilares da Administração Pública brasileira (art. 37 da Constituição Federal de 1988), segundo o qual todos os atos da Administração têm de estar em conformidade com os princípios legais.

O questionamento se coloca pelo fato de a Lei nº 4.320/1964 ainda estar em pleno vigor e que, de acordo com o Princípio da Legalidade, ao se afastar da observância às leis e aos regulamentos que contém normas administrativas, a Administração Pública pratica atos ilegais, produzindo, por consequência, atos nulos e respondendo por sanções por ela impostas.

Nascimento (2014) apresenta que entre os desafios a serem enfrentados pelo Governo brasileiro durante o processo de transição para o regime de competência estão a adaptação dos sistemas de tecnologia da informação, a capacitação e treinamento dos recursos humanos, as mudanças na cultura da Administração Pública, a superação de paradigmas, os ciclos políticos e a complexidade de alguns padrões internacionais.

Para Dutra e Jesus (2012), o processo de inovação na contabilidade pública brasileira se deu pelo desenvolvimento de normas próprias de naturezas jurídicas, administrativas e técnicas (isomorfismo normativo) e não por analogia às práticas de países desenvolvidos (isomorfismo mimético) o que dificulta a transição uma vez que é natural que o processo no Brasil incorra em erros já experimentados pelos países desenvolvidos.

5 DESAFIOS DOS GOVERNOS DOS PAÍSES NA TRANSIÇÃO PARA REGIME DE COMPETÊNCIA INTEGRAL

Considerando a existência de quatro regimes contábeis adotados pelos Governos dos Países (PwC, 2013), o Quadro 1 relaciona os regimes adotados por cada um dos países analisados neste estudo, bem como a previsão para a adoção integral do regime de competência na contabilidade pública daqueles que ainda estão em processo de transição.

Quadro 1 – Regimes contábeis adotados pelos governos dos países analisados

País	Regime Adotado	Previsão para a Adoção
Malásia (MY)	Caixa Modificado	2019
Malta (MT)	Competência Modificado	2019
Suíça (CH)	Competência + IPSAS	-
Romênia (RO)	Competência	-
Nova Zelândia (NZ)	Competência	-
Austrália (AU)	Competência	-
Brasil (BR)	Competência Modificado	Indefinido

Fonte: Próprio Autor

Por meio das experiências relatadas, observa-se que o Governo da Malásia adota o Regime de Caixa Modificado enquanto o Governo de Malta adota o Regime de Competência Modificado; ambos definem o ano de 2019 como data limite para a transição para o regime de competência integral. A contabilidade do Governo da Suíça não apenas adota o Regime de Competência como o adota nos moldes propostos pelas IPSASs enquanto nos governos da Romênia, da Nova Zelândia e da Austrália é adotado o Regime de Competência desenvolvido por meio de padrões próprios de cada país. Segundo Dutra e Jesus (2012), o modelo normativo que regulamenta a contabilidade pública na Austrália e na Nova Zelândia em muito se assemelha às IPSASs apesar de não fazer referência a elas. No Brasil, adota-se o Regime de Competência Modificado do ponto de vista da contabilidade patrimonial e, segundo Nascimento (2014), o regime de competência será gradualmente implantado de acordo com a maturidade da federação.

A partir dos procedimentos recomendados pelo *Study 14*, desenvolvido pela IFAC, e pelo Modelo de Requerimentos Básicos (BRM, em inglês), proposto pelo pesquisador Ouda, foram relacionados nove procedimentos, e analisada a observância destes nos países que foram objeto de análise no presente estudo, conforme Quadro 2. Pela letra “S” foram identificados os países onde foi possível observar a adoção do procedimento indicado. Nos países relacionados com a letra “N”, não foi possível identificar indícios da adoção do procedimento. Pela letra “P”, estão identificados os países onde se observou a adoção parcial dos procedimentos recomendados.

Quadro 2 - Adoção dos procedimentos pelos países objeto do estudo

Procedimentos Recomendados (<i>Study 14 e BRM</i>)	MY	MT	CH	RO	NZ	AU	BR
1. Comprometimento Político	P	P	S	N	S	S	P
2. Adequação dos Recursos Humanos e Financ.	S	P	S	S	S	S	P
3. Efetiva Estrutura de Gestão do Projeto	P	P	S	N	S	S	S
4. Adequação dos Sistemas Tecnológicos	S	N	S	S	S	S	P
5. Uso da Legislação	S	S	S	N	S	S	N
6. Estímulo	N	S	S	S	S	S	S
7. Estrutura para Implantação	P	P	S	N	S	S	P
8. Resultados	N	N	S	N	S	S	N
9. Consequências	N	S	S	N	S	S	S

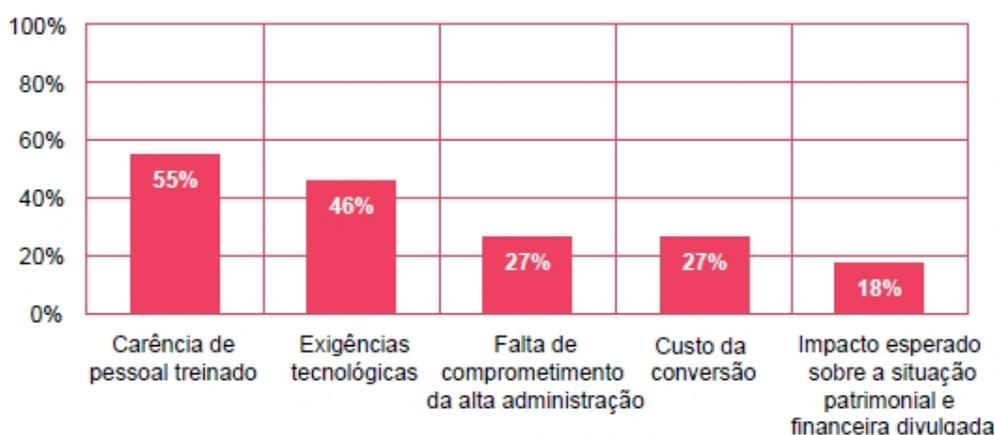
Fonte: Próprio Autor

Diante dos resultados apresentados no Quadro 2, observa-se que na maioria dos Governos dos países que já adotam o regime de competência em sua contabilidade

pública foram observados os requisitos recomendados pelo *Study 14* e pelo BRM. Uma exceção é o Governo da Romênia que, embora utilize o regime de competência, não adota a maior parte dos procedimentos, o que talvez explique o fato de as informações por ele geradas não serem utilizadas nem pelos gestores e nem pelas autoridades governamentais (PITULICE, 2014).

Com relação aos principais desafios observados pelos Governos dos Países na transição para o regime de competência, confirmando os achados das experiências internacionais analisadas na Seção 4, o relatório da empresa de consultoria PricewaterhouseCoopers (PwC, 2013) relaciona entre as maiores dificuldades encontradas, nessa ordem, a carência de pessoal treinado, as exigências tecnológicas, a falta de comprometimento da alta administração, o custo da conversão e o impacto esperado sobre a situação patrimonial e financeira divulgada, conforme Figura 3.

Figura 3: Desafios da conversão para o regime de competência



Classificação (%) dos 3 maiores desafios da adoção das IPSAS ou de normas similares.

Fonte: Pesquisa PWC

Para Herbest (2010), a ausência de padrões de normas e de práticas contábeis nos Governos dos países pode mesmo estar relacionada à falta de aptidão dos servidores, o que confirma a importância da capacitação e treinamento dos servidores envolvidos nesse processo.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo teve como objetivo apresentar quais requisitos e desafios têm sido observados pelos Governos dos países na transição da contabilidade pública para o regime de competência, a partir da discussão dos procedimentos recomendados pelo *Study 14*, desenvolvido pela *International Federation of Accountants* (IFAC), e pelo Modelo de Requerimentos Básicos (BRM, em inglês), proposto pelo pesquisador Ouda.

De acordo com a revisão da literatura, os relatórios financeiros das Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público e das estatísticas financeiras governamentais têm em comum o fato de a estrutura conceitual de ambos levar em consideração informações financeiras geradas a partir do regime de competência.

Outra constatação é que o posicionamento das grandes economias mundiais para adoção desse regime evidencia a sua importância no âmbito dos Governos dos países para alcance de objetivos propostos pela nova Administração Pública, que tem foco no resultado e busca a eficiência administrativa.

Sobre os procedimentos recomendados para a adoção do regime de competência, a pesquisa relaciona nove requisitos contemplados no *Study 14* e no BRM, quais sejam: comprometimento político, adequação dos recursos humanos e financeiros, efetiva estrutura de gestão do projeto, adequação dos sistemas tecnológicos, uso da legislação, estímulo, estrutura para implantação, resultados e consequências.

Ao trazer a experiência dos Governos dos Países, o estudo mostra que daqueles que já adotaram o regime de competência integral, apenas o Governo da Romênia não seguiu todos os procedimentos recomendados, o que pode explicar o fato de as informações por ele geradas não serem utilizadas nem pelos gestores, nem pelas autoridades governamentais locais.

Quanto aos maiores desafios observados no processo de transição, destacam-se, nessa ordem, carência de pessoal treinado, exigências tecnológicas, falta de comprometimento da alta administração, custo da conversão e impacto esperado sobre a situação patrimonial e financeira divulgada.

Para futuras pesquisas recomenda-se que sejam monitorados os países contemplados nesse estudo para verificar se estes conseguiram efetuar a transição para o regime de competência, e quais consequências a adoção do novo regime trouxe para a qualidade da informação contábil prestada pelos seus Governos.

REFERÊNCIAS

AASB AUSTRALIAN ACCOUNTING STANDARDS BOARD (2013). *AASB Board*. Disponível em: <<http://www.aasb.gov.au/AASB-Board.aspx>>. Acesso em: 27/08/2014.

BORGES, Thiago Bernardo; MARIO, Poueri do Carmo; CARDOSO, Ricardo Lopes; AQUINO, André Carlos Busanelli de. Desmistificação do regime contábil de competência. 2010. **Revista de Administração Pública**, v. 44, n. 4, p. 877-901, 2010.

BRASIL. Lei nº. 4320, de 4 de março de 1964. Estatui normas gerais de direito financeiro para a elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

_____. Lei Complementar nº. 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências.

CHAMPOUX, Mark. Accrual accounting in New Zealand and Australia: issues and solutions. In: **Harvard Law School Federal Budget Policy Seminar (Briefing Paper No. 27)**, April. 2006.

CHAN, James L. As NICSPS e a contabilidade governamental de países em desenvolvimento. 2010. 17 f. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)**, v. 4, n. 1, p. 1-17, 2010.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Orientações Estratégicas para Contabilidade Aplicada ao Setor Público no Brasil (2008). Disponível em: <http://www3.tesouro.gov.br/contabilidade_governamental/downloads/CCASP_Orientacoes_Estrategicas_Contabilidade.pdf>. Acesso em: 24/09/2014.

_____. Resolução CFC nº. 750, de 29 de dezembro de 1993. Dispõe sobre os Princípios de Contabilidade.

_____. Resolução CFC nº. 1.128, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.1 - Conceituação, Objeto, e Campo de Aplicação.

_____. Resolução CFC nº. 1.282, de 28 de maio de 2010. Atualiza e consolida dispositivos da Resolução nº. 750/93, que dispõe sobre os Princípios de Contabilidade.

CRUVINEL, Daniel Pereira; LIMA, Diana Vaz. Adoção do Regime de Competência no Setor Público Brasileiro Sob a Perspectiva das Normas Brasileiras e Internacionais de Contabilidade. 2011. 85 f. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)**, v. 5, n. 3, 2011.

DAVIS, Nicholas. *Accrual Accounting and the Australian Public Sector – A Legitimation Explanation*. **Australian Accounting, Business and Finance Journal**, 4(2), 2010, 61-78. Disponível em: < <http://ro.uow.edu.au/aabfj/vol4/iss2/5/>>. Acesso em: 21/10/2014.

DIAMOND, Jack. *Performance budgeting: is accrual accounting required?* **IMF Working Paper**, Dec. 2002. Fiscal Affairs Department. Disponível em: <http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=880949>. Acesso em: 27/08/2014.

DUTRA, Tiago Alves de Gouveia Lins; JESUS, Maria Antónia Jorge de. **Adoção do regime de competência e convergência com as normas internacionais na contabilidade pública: um estudo comparado entre Brasil e países desenvolvidos da OCDE**. XV Encuentro AECA. Esposende, 2012. Disponível em: <<http://www.aeca1.org/xvencuentroaeca/cd/29f.pdf>>. Acesso em: 17/11/2014.

Ernst & Young. (2012). *Overview and comparison of public accounting and auditing practices in the 27 EU Member States*. Final Report. 19 December 2012. Disponível em: <http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/government_finance_statistics/documents/study_on_public_accounting_and_auditing_2012.pdf>. Acesso em: 16/10/2014.

Fédération des Experts Comptables Européens. FEE. (2007). *Accrual accounting in the public sector*. Brussels: Paper from the FEE Public Sector Committee. Disponível em: < <http://www.iasplus.com/en/binary/europe/0701feeaccrual.pdf>>. Acesso em: 27/10/2014.

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

HERBEST, Fabrício Gustavo. Regime de competência no setor público: a experiência de implementação em diversos países. In: **IV Congresso ANPCONT**. Natal/RN, de 2010.

IFAC. International Federation of Accountants. *The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities*. Final Pronouncement. USA: IFAC, 2014.

_____. *Study 14: transition to the accrual basis of accounting: guidance for governments and government entities*. 3. ed. USA: IFAC, 2011.

_____. *A Closer Look At: Malaysia*. USA: IFAC, 2013.

_____. *A Closer Look At: Malta*. USA: IFAC, 2014.

_____. *A Closer Look At: Switzerland*. USA: IFAC, 2014.

MANGUALDE, Bruno Ramos. **Perceptions of benefits and challenges of public sector accounting reforms: a cross-sectional comparison between Brazilian and English local governments**. 2013. Tese de Doutorado. University of Birmingham.

NASCIMENTO, Leonardo Silveira. *Public Sector Accounting and the Move to Accrual Accounting – The Brazilian Experience*. In: **World Congress of Accountants**. Rome, de 2014.

NIYAMA, Jorge Katsumi (2013). Contabilidade **Internacional**. Disponível em: <http://www.crcpe.org.br/curso_crc/file/Contabilidade%20Internacional%202.pdf>. Acesso em: 27/08/2014.

OUDA, Hassan AG. Towards a Generic Model for Government Sector Reform: the New Zealand Experience. **International Journal Financial Management**, v. 8, n. 2, p. 91, 2008.

PITULICE, PhD Lecturer Ileana Cosmina. *Accrual Accounting Adoption In The Romanian Public Sector*. **Revista Română de Statistică nr**, p. 67, 2013. Disponível em: <http://www.revistadestatistica.ro/Articole/2013/RRS_01_2013_a4_en.pdf>. Acesso em: 17/11/2014.

PricewaterhouseCoopers. (2013). Uma nova era na contabilidade governamental. Julho de 2013. Disponível em: <<http://www.pwc.com.br/pt/publicacoes/setores-atividade/servico-governo-setor-publico/tl-ipsas-survey.jhtml>>. Acesso em: 12/11/2014.

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. **Como elaborar trabalhos Monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

SOUSA, Rossana Guerra de; VASCONCELOS, Adriana Fernandes de; CANECA, Roberta Lira; NIYAMA, Jorge Katsumi. O Regime de Competência no Setor Público Brasileiro: uma Pesquisa Empírica sobre a Utilidade da Informação Contábil. 2013. 12f. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 24, n. 63, p 219-230, 2013.

WILGES, Ilmo José. **Finanças públicas: orçamento e direito financeiro**. 2. Ed. Editora AGE Ltda, 2006.