

## A IMPORTÂNCIA DO REGIME DE COMPETÊNCIA NO SETOR PÚBLICO

Para medir os custos, é preciso conhecer os recursos efetivamente consumidos na provisão de um determinado bem ou serviço, em um dado período, assim como a decorrente variação do ativo e do passivo governamental ocorrida no mesmo período, informações geradas pelo regime de competência (accrual accounting) adotada no setor privado. A diferença em relação ao regime de caixa é que esta última registra os valores financeiros no período em que os fatos que geram receitas e despesas ocorrem e as obrigações são assumidas e não naquele em que os desembolsos são efetivados.

As principais diferenças nos resultados fiscais obtidos mediante um regime de caixa e um regime de competência se devem ao tempo em que as informações são registradas, e são verificadas com maior intensidade na apropriação de receitas, na aquisição de ativos e nas despesas com juros e benefícios previdenciários de servidores públicos. Como o regime de competência mede o efetivo consumo de recursos, sua aplicação gera resultados distintos para as atividades que são mais intensivas em capital e que demandam um grande volume de recursos materiais para serem exercidas. Nesses casos, pelo regime de competência, os custos são apurados com base no capital efetivamente consumido no ano, isto é, o valor de sua depreciação, e nos materiais utilizados na produção dos serviços, o que é medido pela variação dos respectivos estoques.

Quando comparado ao método baseado no regime de caixa para medir os resultados fiscais, o regime de competência apresenta a vantagem de ser menos vulnerável a procedimentos que podem gerar resultados mais favoráveis, a exemplo da venda de patrimônio público (privatização), da antecipação de receitas tributárias e da postergação de pagamentos.

Convém ressaltar, entretanto, que em nenhum dos casos em que o regime de competência foi adotado para informar decisões orçamentárias, a geração de informações sobre os fluxos de receita e despesa foi abandonada, pois ela é mais fácil de ser compreendida pelo grande público, é necessária para fornecer informações sobre o total de investimentos a ser realizado em um determinado período, e produz melhores indicadores na situação fiscal do governo no curto prazo. Essas e outras razões fazem com que seja **necessário operar os dois registros** contábeis simultaneamente, mediante procedimentos que permitam extrair as informações requeridas para atender a diferentes propósitos.

Sem a adoção do regime de competência, no entanto, é impossível avançar na implementação de uma reforma na gestão pública que tenha por foco aumentar o valor dos recursos aplicados pelo governo e, portanto, ampliar o benefício social da tributação. Por isso, ela constitui um passo essencial com vistas à realização de

mudanças que recuperem a importância e a qualidade do orçamento enquanto instrumento de decisões sobre o uso alternativo de recursos fiscais, tendo em vista a adoção de escolhas que maximizem seus ganhos para a sociedade brasileira.

### **Principais aspectos do regime de competência**

- 1) O regime de competência é um regime contábil abrangente, que tem por finalidade fornecer informações detalhadas sobre as transações realizadas por organizações públicas ou privadas, tendo em vista a aferição do desempenho e da saúde financeira dessas organizações. Para tanto, ela registra não apenas os fluxos de entrada e saída de recursos no caixa, mas também as operações que implicam variação do seu patrimônio.
- 2) No regime de competência, as informações são registradas no período em que os fatos que geram receitas e despesas ocorrem e em que obrigações são assumidas e não no momento em que os desembolsos ocorrem.
- 3) O regime de competência é universalmente adotada no setor privado e obedece a padrões internacionais que visam uniformizar os procedimentos e permitir a comparação do desempenho de empresas que atuam no mercado global. A uniformidade, a transparência e a confiabilidade das normas contábeis aplicadas ao setor empresarial são importantes para a ação dos órgãos reguladores, bem como para acionistas e consumidores interessados em investir nessas empresas ou em consumir seus produtos.
- 4) A adoção do regime de competência no setor público é um fenômeno recente, impulsionado pelas reformas voltadas para a modernização da gestão pública, com foco no resultado nas ações governamentais, e pela demanda de agências de avaliação de risco de informações comparáveis e confiáveis sobre a saúde financeira dos governos em face da globalização do mercado financeiro.
- 5) Como um regime contábil que permite aferir o custo de políticas e programas governamentais, o regime de competência pode ser um importante complemento às informações geradas pelo regime de caixa e uma ferramenta de grande utilidade para aperfeiçoar as decisões sobre a alocação dos recursos públicos, através do conhecimento de como os custos se relacionam com os respectivos resultados. Alternativamente, as informações geradas pelo regime de competência podem passar a ser a referência para a elaboração e a execução do orçamento público, caso em que estaríamos falando de um orçamento de competência.

## **Quais motivos levaram o setor público a adotar o regime de competência?**

Uma preocupação importante que a aplicação do regime de competência procura atender tem a ver com a avaliação das implicações de longo prazo de decisões adotadas no presente, cuja não consideração pode gerar riscos fiscais que irão comprometer a solvência do setor público anos à frente. Nesse particular, as áreas de pessoal e de previdência social estão entre as que podem se beneficiar da adoção desse regime contábil, pois os compromissos futuros com benefícios previdenciários e programas de seguro social passam a ser registrados no momento em que as obrigações são assumidas, gerando informações importantes para balizar decisões políticas que impliquem mudanças com impactos negligenciáveis no curto prazo, mas com potencial de comprometer a sustentabilidade fiscal.

Nesse sentido, a preocupação com os riscos fiscais de longo prazo predominou na decisão de adotar o regime de competência na Islândia, tendo em vista a necessidade que esse país enfrentava à época para conter a expansão dos gastos de pessoal. Preocupações semelhantes foram externadas em praticamente todos os casos em que esse regime contábil foi adotado, visto que a capacidade de antever riscos futuros de decisões adotadas no presente é uma de suas características importantes.

A importância do regime de competência para a avaliação de riscos fiscais é um aspecto que merece ser destacado. A questão aqui se refere às metodologias adotadas para avaliar ativos e passivos governamentais, especialmente os financeiros, cujas previsões dependem de hipóteses sobre o comportamento da economia, das taxas de juros e de desconto aplicadas e de estimativas de inflação, o que, dadas as incertezas inerentes a essas previsões, especialmente em uma economia cada vez mais globalizada, requer que os resultados sejam encarados com a devida cautela e submetidos a auditorias independentes para aumentar sua credibilidade. Não obstante, como há riscos fiscais decorrentes de programas de seguro social que são específicos de governos, é necessário desenvolver procedimentos específicos para avaliar esses riscos.

Outros aspectos da implantação do regime de competência no setor público se referem principalmente para os aspectos relacionados à eficiência do Estado e à melhoria da qualidade da gestão pública. Na Holanda, a adoção do regime de competência foi parte de um amplo processo de reformas que tinha por objetivo rever o papel do Estado na economia e impulsionar um processo de privatização de parte das atividades então exercidas por organismos estatais e de devolução a governos locais de maior responsabilidade na provisão de serviços por meio da descentralização fiscal.

Uma adesão mais recente à adoção do regime de competência no setor público foi a da França, que implementou essa mudança em 2006. No caso francês, a qualidade e a

confiabilidade das informações sobre as contas públicas — tendo em vista o controle interno e externo do Estado — tiveram um peso importante na decisão de adotar esse regime. Daí a importância que foi dada a um diálogo permanente dos órgãos encarregados da auditoria interna com os encarregados da certificação. Nesse país, a certificação é vista como necessária para reforçar o controle do parlamento sobre as atividades do governo e aumentar a segurança dos parlamentares.

As mesmas motivações que ensejaram a adoção de reformas voltadas para a melhoria da performance do setor público, nos países mencionados, provocaram acalorado debate e muitos estudos na Suécia e na Dinamarca.

A transparência das informações geradas pelo regime de competência, decorrente da aplicação de padrões contábeis conhecidos e da chancela de auditorias independentes, é outro atributo importante para que esse regime contábil seja adotado pelo setor público. Disso depende a abertura de maiores possibilidades para os cidadãos exercerem controle sobre os gestores públicos e cobrarem a responsabilidade que eles têm de fazer melhor uso desses recursos.

É unânime o reconhecimento da importância da adoção do regime de competência no setor público, como base de um sistema de informações indispensável para a adoção de providências voltadas a melhorar a qualidade do gasto público, o que é corroborado por especialistas na matéria. A tendência atual parece ser a de adotar o regime de competência como um sistema de informações de grande utilidade para a melhoria da qualidade das decisões sobre o uso e a gestão dos recursos públicos.

A despeito de sua importância, a adoção do regime de competência no setor público não é uma tarefa trivial, pois significa modificar procedimentos e hábitos há muito arraigados. Idealmente, ela deve ser parte de um processo de reformas que inclui outras medidas importantes para consolidar a disciplina fiscal e aumentar a eficiência da gestão pública, a exemplo de regras fiscais e de mudanças organizacionais que apontem para o mesmo objetivo.

Em todos os casos aqui referidos, a adoção do regime de competência resultou de um longo e amplo debate sobre a importância de **umentar a eficiência do Estado, melhorar a qualidade do gasto e propiciar uma maior responsabilização dos governantes públicos**. Nos casos da Austrália e da Nova Zelândia essa mudança foi promovida simultaneamente a um processo maior de reformas fiscais, em outros casos, sua adoção tem estimulado o avanço de outras reformas, cujos efeitos geram uma sinergia positiva e ampliam os resultados esperados. No Brasil, o debate em curso sobre a necessidade de aumentar a eficiência da gestão pública e melhorar a qualidade do gasto irá se beneficiar da iniciativa de adotar o regime de competência no setor público, pois sem ela é impossível conhecer o real custo do governo e, portanto, tomar

as medidas necessárias para reduzir desperdícios e adotar providências para obter melhores resultados na aplicação dos recursos públicos.

### **Síntese e conclusões**

Em síntese, um olhar sobre a experiência internacional, à luz das diretrizes traçadas para o projeto brasileiro, é recomendável dar atenção especial aos seguintes aspectos:

#### **1) Quais foram os motivos que levaram o setor público a se interessar em promover a mudança na contabilidade do setor público?**

Vale ressaltar que a experiência internacional registra uma forte relação entre as propostas de mudança na contabilidade do setor público e os movimentos de reforma da gestão pública que se intensificaram a partir dos anos 1980, sobretudo na linha denominada **new public management**, buscando maior eficiência mediante a promoção de um ambiente competitivo e a adoção de métodos de gestão afins aos praticados pelo setor privado.

Ademais, reformas voltadas para a gestão mais eficiente dos recursos públicos ganharam força no contexto de preocupações com a necessidade de conter o crescimento dos gastos públicos, pois só assim seria possível reduzir a carga tributária com vistas a preservar a competitividade econômica no mercado global.

Por seu turno, a promoção da eficiência no setor público depende de as autoridades disporem de informações confiáveis sobre o custo incorrido por distintos órgãos e departamentos na provisão dos serviços mantidos pelo Estado. Sem que se conheçam os custos, é impossível avaliar se os resultados obtidos em diferentes áreas de atuação das organizações governamentais poderiam ser substancialmente melhorados, ou se poderiam ser alcançados com um menor emprego de recursos humanos, materiais e financeiros.

A ênfase na eficiência com que os recursos extraídos compulsoriamente dos cidadãos são aplicados transforma-se, portanto, na principal justificativa para a mudança no regime contábil. O lema “mais valor para o seu dinheiro busca enfatizar a importância de o contribuinte se sentir respeitado no tocante ao uso que o governo faz dos recursos públicos”.

#### **2) Quais foram as justificativas alegadas para a adoção do regime de competência no setor público?**

O foco no desempenho vem acompanhado do aumento da transparência. Mediante a divulgação de como os recursos orçamentários são aplicados e quais as prioridades a eles conferidas, quanto custa a prestação de um determinado serviço e quais os benefícios que ele traz para a sociedade, as autoridades públicas estariam contribuindo para o reforço dos ideais democráticos.

Isto se dá mediante a criação de melhores condições para que o cidadão possa exercer maior controle sobre as atividades do Estado e cobrar de seus representantes no Parlamento, as medidas necessárias para corrigir eventuais desvios e desperdícios.

Motivações e justificativas não diferem significativamente nas distintas experiências de adoção do regime de competência no setor público. O que difere é o uso que é feito das informações geradas por esse regime. A principal diferença se refere ao fato de o regime de competência ser visto como uma ferramenta adicional de grande importância para a tomada de decisões sobre o uso dos recursos públicos, ou se esse mesmo regime leva a mudanças radicais no orçamento, caso em que tanto as decisões de alocação de recursos quanto a execução orçamentária adotam o regime de competência.

Entre esses dois casos extremos estão algumas variações que buscam adotar as informações geradas pelo regime de competência para decisões orçamentárias em casos específicos, como a previdência oficial de servidores públicos, ou preservar o regime de caixa para decisões relativas à realização de investimentos.

### **3) Em que medida e com que finalidade as informações geradas pelo regime de competência são utilizadas?**

A avaliação de riscos fiscais de governos é um dos aspectos que têm contribuído para críticas com respeito à insuficiência das informações geradas pelo regime de caixa, o que tem levado o International Public Sector Accounting Standards Board (Ipsab) a promover a adoção do regime de competência no setor público, apoiado em regras fiscais internacionais que propiciam a auditoria financeira dos relatórios publicados por organismos governamentais.

Nessa mesma linha, cabe ressaltar a importância que a aplicação do regime de competência desempenha para a avaliação de riscos fiscais de longo prazo e, portanto, para o manejo de uma política fiscal voltada para a sustentação da disciplina fiscal. A esse respeito duas áreas são focos importantes de preocupação: as implicações de decisões relativas ao funcionalismo, que geram compromissos futuros não imediatamente reconhecidos pelo regime de caixa; e o recurso ao endividamento para financiar gastos cujo retorno seja incapaz de gerar recursos suficientes para satisfazer os compromissos a serem atendidos.

A adoção de regras fiscais de inspiração macroeconômica é outro fator que contribui para críticas ao regime de caixa para avaliar o desempenho fiscal do governo, uma vez que a **possibilidade de manipulação do tempo em que as transações ocorrem, ou são reconhecidas, pode apontar para uma situação mais favorável do que a real.**

#### **4) Quais as principais dificuldades enfrentadas para a adoção desse regime no setor público?**

Qualquer que seja o uso a ser feito das informações geradas pelo regime de competência, em todas as experiências abordadas neste artigo, as mudanças requeridas para adotar esse regime no setor público enfrentam limitações importantes que, se não forem devidamente consideradas, podem criar sérias dificuldades à implementação desse regime.

A capacitação dos servidores públicos e a mudança de hábitos e comportamentos são requisitos essenciais. O foco nos aspectos macroeconômicos da gestão fiscal, que predominou em alguns países e tem sido particularmente acentuado no Brasil, concentrou os esforços de capacitação da máquina pública nos órgãos centrais encarregados da gestão financeira. Isso tem acarretado o enfraquecimento da capacidade dos organismos setoriais que respondem pela execução das políticas governamentais, tanto para elaborar programas e projetos quanto para gerenciar a sua implementação. Dada à importância que os órgãos setoriais desempenham para que os objetivos da adoção do regime de competência sejam plenamente alcançados, é importante que os programas de capacitação estejam voltados para dotá-los da habilitação necessária para tanto.

As principais limitações mencionadas referem-se à carência de pessoal especializado na administração pública em métodos e procedimentos próprios do setor privado. Daí a importância atribuída a um intenso programa de treinamento e capacitação como pré-requisito para o sucesso de qualquer iniciativa nessa direção.

A rigor, não é apenas um programa de capacitação técnica, mas sim uma mudança de hábitos e comportamentos que precisa ser promovida para que os benefícios de uma mudança na contabilidade pública sejam integralmente aproveitados.

A adaptação dos servidores públicos a um novo regime não é a única dificuldade enfrentada. As informações geradas pela contabilidade de competência são mais difíceis de ser compreendidas, tanto pela classe política quanto pela população, o que requer um grande esforço de comunicação que a transparência que se pretende com essa mudança seja de fato alcançada.

#### **5) quais as medidas adotadas para lidar com alguns problemas relacionados ao uso das informações geradas pelo regime de competência?**

O anterior sugere que alguns cuidados sejam tomados para que o projeto de adoção do regime de competência no setor público gere os benefícios que dele se espera, conforme abaixo:

- É necessário que todos os setores da administração pública estejam convencidos da sua importância e comprometidos com o projeto.
- É importante desenvolver, em paralelo ao esforço de implementação dessa reforma, um amplo programa de treinamento para os servidores de órgãos centrais e setoriais, voltado para a capacitação necessária a essa mudança.
- Fazer com que as informações geradas pelo regime de competência sejam acompanhadas de demonstrativos que deem transparência a essa informação.
- Promover uma campanha de divulgação voltada para angariar o apoio dos políticos e da sociedade e, assim, garantir o contínuo aperfeiçoamento desse novo regime.

Como qualquer sistema de informações, os benefícios que serão dele extraídos dependem da confiabilidade das informações e de como elas são utilizadas. Com respeito à confiabilidade, as experiências indicam que além da transparência dos procedimentos utilizados na aferição dos custos, a certificação dos números por auditorias independentes é uma providência importante para os fins do projeto.

No tocante ao uso, os argumentos reunidos ao longo do artigo e o recuo que vem sendo observado em um dos países pioneiros na extensão do regime de competência ao processo orçamentário reforçam a tese de que o projeto brasileiro de construção de um sistema de informações voltado para a aferição dos custos do setor público brasileiro deveria contemplar a adoção de um regime dual, no qual as informações de custos contribuem para a melhoria das decisões sobre o uso dos recursos públicos, mas no qual a apropriação dos recursos orçamentários preserva o regime de caixa.

Enquanto as informações de custo geradas pela contabilidade de competência são fundamentais para a eficiência e eficácia da gestão pública, as informações de caixa são necessárias para manter o controle político sobre as decisões de investimento e a gestão macroeconômica das contas fiscais, evitando riscos de descontrole no curto prazo. De outra parte, as informações geradas pela contabilidade de competência são indispensáveis para avaliar riscos fiscais de longo prazo, em especial aqueles relacionados a regimes previdenciários dos servidores públicos, além de poder contribuir para o alargamento das decisões orçamentárias e a aplicação de uma política fiscal anticíclica.

Um último ponto tem a ver com as particularidades de um regime federativo com respeito a mudanças voltadas para a eficiência do Estado e a melhoria da qualidade do gasto público. Na maioria das experiências de adoção de sistemas de custos, os governos locais precederam o governo central no que diz respeito à adoção da contabilidade de competência. No Brasil, a importância que estados e municípios desempenham na gestão do gasto público recomenda que a iniciativa que está sendo adotada pelo governo federal estimule a adoção de mudanças similares pelos governos subnacionais, tendo em vista evitar que metodologias distintas venham a

comprometer futuramente a cooperação intergovernamental e o comprometimento de todos os entes federados com os objetivos do projeto.

**Obs. Texto extraído do artigo “Informações de custos e qualidade do gasto público: lições da experiência internacional” publicado na Revista de Administração Pública, Jul/Ago-2010, de Fernando Rezende, Armando Cunha e Roberto Bevilacqua.**