

Título: O Impacto Fiscal da Adoção do Orçamento Público por Regime de Competência: Aplicação da Experiência Suíça ao Caso Brasileiro,

Autoria: Bento Rodrigo Pereira Monteiro

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. Os países 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 se debruçar sobre o assunto, através de ensaios teóricos de forma a montar uma base inicial de conhecimento para as pesquisas no tema. Para a elaboração do artigo, de objetivo exploratório, foi realizado um estudo do caso sobre a adoção do orçamento por competência pelo governo central suíço, o qual se realizou dentro da substituição do modelo contábil. A comparação dos orçamentos do governo central suíço, selecionados em um corte transversal que atingiu o último orçamento elaborado com regime de caixa e o orçamento do exercício financeiro imediatamente seguinte, evidenciou as principais diferenças entre os dois regimes. A partir da análise das alterações realizadas no orçamento suíço, o presente artigo busca responder a questão sobre a amplitude necessária para realizar essa alteração, bem como se esse *framework* poderia ser utilizado para elaborar o orçamento brasileiro. A presente pesquisa encontrou modificações relevantes, as quais foram objeto de reflexão sobre o seu efeito no orçamento e no resultado fiscal suíço e sobre seu potencial uso pela Administração Pública brasileira. Notadamente, o orçamento suíço identificou valores referentes a despesas não financeiras (depreciação, amortização e exaustão) para diversos órgãos governamentais. Também foi possível identificar o 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. Finalmente, cabe ressaltar que o resultado fiscal apresentado pela Suíça após a execução do orçamento permite que se deduza que a estabilidade fiscal não foi negativamente afetada pela adoção do *framework*. Apesar de não apontar uma conclusão definitiva sobre a aplicabilidade do regime, 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 a discussão aqui iniciada.

1 INTRODUÇÃO

Nos últimos anos, buscando o aperfeiçoamento da informação contida nas demonstrações contábeis regularmente apresentadas pelos entes públicos, ocorreu a adoção do regime contábil de competência como base de elaboração desses demonstrativos em diferentes níveis de governo de diferentes países. Até então, o reconhecimento dos eventos contábeis evidenciados nesses demonstrativos era realizado de acordo com o regime contábil de caixa. Essa mudança permitiu aos usuários das informações avaliar a utilização dos recursos controlados pela entidade e os responsáveis por esses recursos, avaliar o desempenho, 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, 2003).

Até o início dos anos 1990, quando os primeiros países começaram 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). Dessa forma, o regime contábil de competência começou a ser adotado por outros governos, em função de um projeto de convergência com as normas internacionais.

Paralelamente, o Fundo Monetário Internacional (FMI) adotou o regime de competência para elaboração das estatísticas fiscais governamentais (GFS – Government Finance Statistics). Na época, outros documentos do FMI, como o Sistema de Contas Nacionais (SCN 1993), o Manual do Balanço de Pagamentos e o Manual de Estatísticas Fiscais e Monetárias, já exigiam o uso do regime de competência para a geração dos seus demonstrativos. O alinhamento do Manual do GFS com os demais manuais era desejável, de modo que facilitasse a vinculação dos dados existentes nos diferentes sistemas. Além disso, 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). Assim, o Manual do GFS determina que “muitos países precisarão revisar os seus sistemas contábeis para refletir o regime de competência como base de registro” (IMF, 2001, p. vii, tradução nossa).

A Contabilidade Aplicada ao Setor Público é utilizada principalmente como ferramenta de caráter orçamentário (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). O regime de competência, que anteriormente era uma regra destinada à elaboração de demonstrações contábeis começou a ser usado como base de apropriação de gastos públicos (SCHICK, 2007). Com isso, determinados países, como Nova Zelândia, Austrália, 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.

A adoção da competência como base do registro contábil, sem que o mesmo seja utilizado para apropriação das receitas e despesas orçamentárias, pode impedir que as demonstrações

contábeis sirvam como ferramentas para tomada de decisão. 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.

No Brasil, 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.

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 de governo está trazendo o tema do orçamento público por regime de competência para o debate no setor público brasileiro. A discussão do assunto no 1º Congresso Internacional de Custos e Qualidade do Gasto no Setor Público e no 2º Seminário Internacional de Contabilidade Pública é um indicativo da relevância do tema para os contadores públicos.

1.1 Problematização

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 impacto concreto da iniciativa (GUTHRIE, 1998; WARREN; BARNES, 2003; CARLIN, 2003; VAN DER HOEK, 2005; SCHEERS; STERCK; BOUCKAERT, 2005). Esses estudos procuraram verificar as mudanças realizadas e quais os resultados que elas geraram para esses países. Para alguns estudiosos, houve preocupação específica sobre o modo como a mudança afetou as suas políticas fiscais (MARTI, 2006; ROBINSON, 2009).

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), bem como para servir de fundamentação teórica sobre a realização da mudança (CHRISTIE, 2009, FEDERAL FINANCE ADMINISTRATION, 2008).

No Brasil, a produção sobre o tema está limitada a um artigo que trata da contabilidade por regime de competência no qual o tema foi abordado, sendo necessário aprofundar essa discussão e abordar os aspectos institucionais envolvidos no assunto. Com relação ao aspecto fiscal, considerando a geração das estatísticas fiscais de acordo com o GFS pelo Brasil, deve ser verificada qual a utilidade deste *framework* para o Brasil e quais os cuidados necessários para realizar a sua adoção.

1.2 Objetivos e Hipóteses de Pesquisa

A Secretaria do Tesouro Nacional, órgão responsável pela promoção da avaliação periódica das estatísticas e indicadores fiscais, visando adequar o sistema brasileiro 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 modificada. Assim, a elaboração das

estatísticas de um 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 iminente atualização da legislação de finanças públicas do Brasil, o presente trabalho, tendo como ponto de partida a geração de estatísticas fiscais pelos países que já utilizam o regime de competência para elaboração do orçamento, baseando-se especificamente na experiência de geração dessas informações pelo governo suíço, visa identificar as oportunidades de melhoria de qualidade da informação gerada pelos demonstrativos fiscais no Brasil.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

A busca de produção científica que fundamenta o trabalho em curso foi concentrada em ferramentas de busca eletrônica existentes no Google Acadêmico, no portal de periódicos da Capes e na Wiley Online Library. A escolha das ferramentas se deveu principalmente em virtude da grande amplitude de periódicos abrangida pela pesquisa dessas ferramentas, bem como pela sua facilidade de acesso.

A pesquisa foi realizada pelos termos “orçamento de competência”, “orçamento por competência” e “accrual budget”, resultando na recuperação de mais de 200 artigos. Dentre os artigos encontrados, mostraram-se adequados para o uso no referencial dessa pesquisa um total de 16 artigos. Os demais artigos utilizados foram encontrados através da pesquisa na bibliografia dos arquivos anteriormente selecionados.

Neste referencial teórico, será explorado primeiramente o atual sistema orçamentário brasileiro, identificando seu regime de apropriação das despesas, bem como a forma de avaliação do resultado fiscal. Em seguida será abordado o orçamento por regime de competência, para que seja formado um conceito sólido sobre o *framework*. Na parte final, será verificada a pesquisa realizada envolvendo a influência da adoção do orçamento por regime de competência no impacto fiscal.

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.

O orçamento, para ser elaborado, passa por um rito processual denominado de ciclo orçamentário. 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.

Essa série de passos é diferente nos diversos países do mundo, e embora existam *frameworks* que orientam a elaboração de diversos orçamentos públicos, a legislação nacional de cada localidade trata de diferenciar cada sistema orçamentário concreto.

Atualmente, o ciclo do processo orçamentário brasileiro inicia-se com a elaboração do Projeto de Lei Orçamentária. A iniciativa de proposta de lei orçamentária, conforme o artigo 84 da Constituição Federal, é privativa do Chefe do Poder Executivo. Assim, a proposta orçamentária é realizada pelo órgão técnico desse poder, responsável pela consolidação das

propostas dos ministérios e órgãos do Poder Executivo e pela união das propostas elaboradas pelos três poderes (PEREIRA, 2002). Esse projeto de lei é então enviado para o Congresso, onde é alvo de processo legislativo diferenciado conforme definido nos artigos 165 a 169 da Constituição. Especificamente, a lei orçamentária é analisada por uma comissão específica (Comissão Mista de Planos, Orçamentos Públicos e Fiscalização) responsável pela elaboração das emendas parlamentares que modificarão o orçamento inicial. 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.

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) e os que consideram o momento em que a obrigação de realizar a despesa é assumida (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 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. 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 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 é reduzida (BLÖNDALL, 2003b, 2004).

No caso brasileiro, conforme a normatização existente na Lei 4320/64, as receitas são executadas orçamentariamente no momento da arrecadação, enquanto que as despesas são consideradas executadas a partir de seu empenho. Assim, embora próximo do regime de caixa, o reconhecimento de receitas e despesas ocorre em momentos diferentes da entrada e saída de recursos. No caso da receita, a entrada do recurso na conta única do Tesouro Nacional ocorre somente no estágio de recolhimento, posterior a arrecadação. No caso da execução da despesa, o empenho é a reserva do crédito orçamentário para o pagamento ao fornecedor, o qual depende em determinados casos de um implemento de condição para que possa ser pago.

No orçamento por competência, a fixação da despesa e a previsão da receita são realizadas considerando o conceito contábil de competência. No Brasil, esse conceito contábil 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”.

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).

A introdução do regime de competência foi realizada com os objetivos principais de tornar o orçamento mais transparente e melhorar a eficiência do gasto. 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 com o uma forma de medir o seu resultado (BLÖNDALL, 2003a; ROBINSON, 2009).

Assim, essa mudança de regime altera a ocasião em que determinadas despesas e receitas são reconhecidas. Dessa forma exige-se que haja 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, deixando de ser 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 empenho realizado para a sua aquisição. 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 estejam divididos pelo seu período de existência. Determinados direitos que os servidores adquirem ao longo do tempo também devem ser reconhecimentos 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 referente ao cálculo dos juros. Isso é particularmente importante para os empréstimos cujos juros sejam pagos somente no final do período (BLÖNDALL, 2003a; ROBINSON, 2009).

No que se refere ao 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*.

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.

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

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. 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 (BLÖNDAL, 2003a, 2004; SCHICK, 2007).

2.3 Política Fiscal

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). 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).

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).

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).

No mesmo sentido, Meyers (2009) indica que o melhor método para a medição do custo potencial dos compromissos de longo prazo é justamente o orçamento por competência, ao calcular o custo provável dos fluxos de caixa em valores presentes. Também Marti (2006) identifica que o maior déficit gerado pelo orçamento realizado seguindo a competência, junto à possibilidade de avaliação do impacto de longo prazo faz com que uma melhor política para tratamento dos agregados fiscais possa ser adotada.

Ao verificar o resultado da adoção do orçamento de competência pela Nova Zelândia, verifica-se que a maior parte das melhorias atingidas com o seu resultado fiscal foram fruto de outras iniciativas, pois o orçamento de competência foi adotado como um dos aspectos de uma reforma administrativa mais ampla (WARREN; BARNES, 2003). O resultado dessa análise deixa espaço para que se retome o tema, verificando o impacto da mudança na política fiscal desses países.

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).

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 do consumo do bem construído (ROBINSON, 2009).

Os países que implementaram o orçamento por regime de competência realizaram esse controle de duas formas. O controle das despesas de capital pode ser 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 (ROBINSON, 2009).

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. 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. Diferentemente do que foi considerado por Rezende (2010), isso 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. 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.

No Brasil, desde o início dos anos 1990 houve um avanço na apuração do resultado fiscal brasileiro. Notadamente o início da apuração das estatísticas acima da linha 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 linha pelo Banco Central a partir de 1995 (GIAMBIAGI, 2007).

A partir 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 superávits primários.

3 DELINEAMENTO DE 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*. Essa seção apresenta o desenho da pesquisa para analisar esse resultado.

A seguir, o método de pesquisa utilizado para a realização deste trabalho será apresentado. Primeiramente, é possível identificar as organizações diretamente envolvidas no trabalho aqui analisado. Em seguida, os procedimentos utilizados para a coleta dos dados e para sua posterior análise serão abordados.

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.

A partir do estudo do caso específico da adoção do orçamento por competência pelo governo central suíço, será investigado o efeito exercido na geração dos documentos orçamentários e fiscais. Para que isso seja possível, foi utilizado como base de comparação, em um corte transversal, o último orçamento elaborado com regime de caixa e o orçamento do exercício financeiro imediatamente seguinte.

Essa pesquisa foi realizada com um desenho observacional, pois tentará, a partir da observação da realidade orçamentária do governo central suíço, traçar um retrato do processo

de implantação do novo *framework*, investigando os impactos no documento orçamentário e os resultados fiscais alcançados.

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, foi implantado com sucesso em determinados países, sem, no entanto 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 determinadas informações, 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 será realizada através de uma pesquisa documental baseada em documentos dos governos centrais brasileiro e suíço.

3.2 Caracterização da Organização

O fato de o presente trabalho envolver a situação atual do orçamento e da geração de estatísticas fiscais na Suíça e a análise da situação brasileira faz com que dois órgãos da estrutura estatal estejam sob o enfoque desse artigo.

No caso brasileiro, a Secretaria do Tesouro Nacional detém a competência relativa à geração das estatísticas fiscais governamentais. A Secretaria do Tesouro Nacional é o órgão central do Sistema de Administração Financeira Federal e do Sistema de Contabilidade Federal. O órgão foi criado em 1988, 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.

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.

3.3 Amostra

A pesquisa será realizada através de uma pesquisa documental. Nessa pesquisa serão analisados os principais documentos orçamentários dos dois países. No caso suíço, por critérios de interesse e relevância para o trabalho, foram selecionados documentos gerados pelo Ministério da Fazenda suíço. Primeiramente, 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 (príncipes 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. Foram também pesquisados os orçamentos do governo central suíço dos anos de 2006 e 2007, anos respectivamente anterior e posterior a mudança e as estatísticas fiscais geradas pela Suíça de acordo com o GFSM para o exercício de 2009, único exercício para o qual as estatísticas estão disponíveis. Todos esses documentos encontram-se disponíveis no site do Ministério da Fazenda Suíço. No Brasil, as peças a serem analisadas de forma a embasar a análise comparativa dos orçamentos são a Lei Orçamentária Anual do governo federal para o exercício financeiro de 2011 e seus anexos, disponível no site da Secretaria de Orçamento Federal, órgão responsável pela elaboração desse documento e 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.

3.4 Coleta e Análise de Dados

A coleta dos documentos foi realizada através dos dados publicados na internet pelos dois países.

A análise foi realizada no conteúdo dos documentos, verificando as mudanças realizadas na estrutura do orçamento suíço, comparando os dois orçamentos selecionados. 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.

4 RESULTADOS E DISCUSSÕES

A análise dos documentos suíços estudados revelou aspectos importantes sobre a implantação do orçamento por regime de competência naquele país. Assim, serão apresentados nas seções a seguir os principais resultados encontrados e as discussões a respeito desses resultados, buscando compará-los com a situação concreta do orçamento público federal brasileiro.

4.1 Classificação Orçamentária

O Parlamento suíço, de forma a identificar a realização de despesas para as quais havia necessidade de um desembolso financeiro por parte do Estado daquelas que surgiram unicamente em função da aplicação da competência, dividiu as receitas e despesas orçamentárias em três tipos diferentes de crédito orçamentário, conforme pode ser visto no quadro 1:

Consolidation à l'échelon de la Confédération

Confédération mio CHF	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	-	-	-	-	-

Quadro 1

Esses tipos de crédito são:

- *Avec incidences financières* – Correspondem a entrada/saída de recursos financeiros, gerando fluxo de caixa na sua ocorrência.
- *Sans incidences financières* – Não possuirão movimentação de recursos financeiros acompanhando a execução orçamentária, se tratando de autorização para gasto público desacompanhada da autorização para que se realize o desembolso. Tratam-se das depreciações, amortizações e provisões.
- *Imputation des prestations* – Correspondem a realização de despesas intra-orçamentárias de natureza gerencial, do qual trato na próxima seção.

As depreciações, reavaliações e provisões, despesas que são registradas unicamente nos orçamentos por regime de competência, correspondem, no orçamento suíço, ao tipo de crédito *sans incidences financières*. Essas despesas foram identificadas no texto orçamento de acordo com o órgão responsável pelo fato gerador da despesa, como pode ser visto na figura 1, em que são previstas as despesas de depreciação de móveis, máquinas, veículos, instalações e animais pertencentes à Secretaria Federal de Cultura:

306 Office fédéral de la culture

suite

Amortissements du patrimoine administratif

A2180.0001 **19 000**

- Amortissements mobilier, machines, véhicules, installations, animaux reproducteurs SIF

Figura 1

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, 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 a partir de 2010. 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.

4.2 Controle de Custos Através do Orçamento

O processo de implantação do orçamento por competência na Suíça foi realizado de forma concomitante com a adoção de um novo modelo contábil. Em virtude disso, outras modificações foram percebidas no orçamento, sem que, no entanto, elas se relacionem com a adoção do *framework* em questão. Essas modificações, relacionadas a um controle de custos das unidades administrativas, são apresentadas nessa seção para que se evidenciem os seus efeitos no orçamento de forma que o seu impacto esteja dissociado do objeto principal de estudo.

A criação desse controle de custos teve um impacto significativo na rubrica de Outras Receitas Correntes. Como pode ser conferido no quadro 2, houve um crescimento superior a 800% no valor dessas receitas quando comparadas com o ano anterior.

114 Autres recettes courantes

mio CHF	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

Quadro 2

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 no quadro 3:

126 Formation et recherche

mio CHF	Compte 2005	Budget 2006	Budget 2007	Ecart p. r. au B 2006 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

Quadro 3

Embora relacionados em parte com o reconhecimento de despesas de consumo de ativos segundo o princípio da competência, a identificação dessas despesas como aluguel tem o objetivo gerencial de alocar custos às unidades administrativas usuárias dos imóveis. A criação de tal receita intra-orçamentária pode ser executada independentemente do regime adotado, não sendo decorrente da adoção da competência.

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 centros de lucros, possuindo receitas às quais equivaleriam 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.

Da mesma forma, a realização de despesas de informática pelos órgãos usuários poderia ser obtida de outras formas, como por exemplo, através da criação de uma empresa pública para prestação desses serviços, como é o caso do SERPRO (Serviço Federal de Processamento de Dados) no Brasil.

4.3 Créditos a Receber de Tributos

O primeiro impacto a ser percebido ao avaliar o orçamento suíço 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. 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 em estudo, incluiu uma despesa referente à parcela de devedores no valor de 296 milhões de francos suíços. 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.

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. No entanto, ainda não existem dados disponíveis sobre a aplicação deste modelo na União, impedindo que seja realizada uma análise sobre as variações encontradas entre os dois instrumentos.

4.4 Resultado Fiscal e Endividamento

O orçamento suíço de 2007 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.

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:

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

Quadro 4

Ao analisarmos as estatísticas fiscais geradas em 2010, pode-se verificar que não houve impacto fiscal aparente no resultado orçamentário devido à introdução da competência. Como pode ser revisto na figura 2, o qual apresenta uma série temporal do resultado orçamentário, iniciando em 1990, passando pela introdução da competência em 2007 e contendo a previsão para os próximos anos, observa-se que a relação dívida / Produto Interno Bruto, calculada segundo os critérios do Tratado de Maastrich caiu e que houve resultado positivo no orçamento dos primeiros anos. A geração de déficits orçamentários observada na mesma figura pode ser atribuída à crise econômica mundial ocorrida em 2009, que fez com que o resultado de diversos países fosse deficitário.

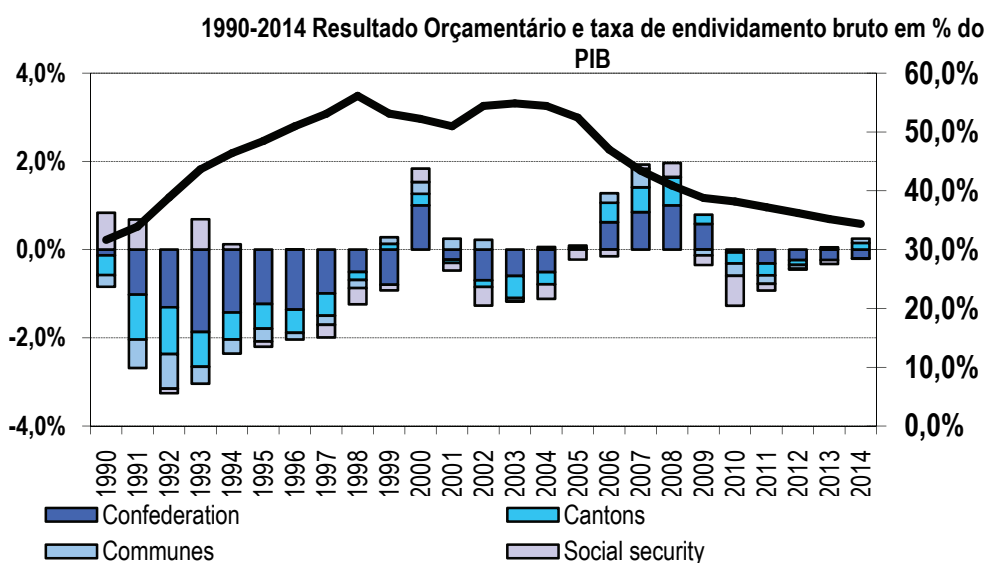


Figura 2

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A realização deste trabalho permitiu identificar pontos importantes sobre o orçamento público por regime de competência. O artigo cumpriu o objetivo de desenvolver um ponto de partida para o estudo do orçamento público por regime de competência no Brasil, reunindo os principais estudos sobre o tema realizados atualmente no mundo.

Algumas dificuldades inerentes a 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.

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, não havendo ainda demonstrativos que os apresentem.

A partir do estudo foi constatado que a utilização do orçamento de competência não representou risco fiscal de curto prazo para o resultado do governo suíço, não havendo qualquer indicativo de que a situação seria modificada no médio-longo prazo.

Assim, o orçamento por regime de competência, ao permitir melhorar a gestão dos gastos no setor público merece um olhar mais profundo, de forma a esclarecer pontos que não puderam ser abordados no escopo desse estudo.

REFERÊNCIAS

- ATHUKORALA, S.A.; REID, B., **Accrual Budgeting and Accounting in Government and Its Relevance for Developing Member Countries**. Manila: Asian Development Bank, 2003.
- BLANCHARD, O.; CHOURAQUI, Jean Claude; HAGEMANN, Robert P.; SARTOR, Nicola. **The Sustainability of Fiscal Policy: New Answers to an Old Question**, OECD Economic Studies, 15 (Autumn), 1990.
- BLÖNDAL, Jón R. **Budget Reform in OECD Member Countries: Common Trends**. Paris: OECD Journal on Budgeting, Volume 2, número 4, 2003a.
- BLÖNDAL, Jón R. **Accrual Accounting and Budgeting: Key Issues and Recent Developments**. Paris: OECD Journal on Budgeting, Volume 3, número 1, 2003b.
- BLÖNDAL, Jón R. **Issues in Accrual Budgeting**. Paris: OECD Journal on Budgeting, Volume 4, número 1, 2004.

- BRASIL. **Constituição Federal**, Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm. Acesso em: 02 nov 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
- CARLIN, Tyrone M. **Accrual Output Based Budgeting Systems in Australia – A Great Leap Backwards**, Australian Accounting Review, Volume 13, número 2, páginas 41 a 47, 2003
- CHRISTIAENS, J., ROMMEL, J. **Accrual Accounting Reforms: Only For Businesslike (parts of) Governments**, Financial Accountability & Management, Volume 24, páginas 59 a 75, 2008
- CHRISTIE, Terry. **Accrual Budgeting by Canadian Federal, Provincial and Territorial Governments**. Toronto: The Canadian Institute of Chartered Accountants, 2009
- EFFORD, Don. **The Case for Accrual Recording in the IMF’s Government Finance Statistics System**. IMF Working Paper, 1996.
- FEDERAL FINANCE ADMINISTRATION. **The New Accounting Model of The Swiss Confederation**, Paris: OECD Journal on Budgeting, Volume 8, número 1, 2008.
- GAO. **Accrual Budgeting - Experiences of Other Nations and Implications for the United States**. Washington, 2000.
- GAO. **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, 2007.
- GUTHRIE, J. **Application of Accrual Accounting in the Australian Public Sector – Rhetoric or Reality**, Financial Accountability & Management, Volume 14, páginas 1 a 19, 1998
- IFAC. **2010 IFAC Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements**. 2010. Disponível em: <http://web.ifac.org/publications/2010-international-public-sector-accounting-standards-board>. Acesso em: 18 out 2010.
- IFAC. **Transition to the accrual basis of accounting: guidance for governments and government entities**. 2nd. ed., 2003. Disponível em: <http://web.ifac.org/publications/international-public-sector-accounting-standards-board/studies-and-research-reports>. Acesso em: 16 nov 2010.
- IMF. **Government Finance Statistics Manual**. Washington DC: International Monetary Fund, 2001
- MARTI, Caridad. **Accrual Budgeting: Accounting Treatment of Key Public Sector Items and Implications for Fiscal Policy**, Public Budgeting and Financing, páginas 45 a 65, 2006.
- MEYERS, Roy T. **The “Ball of Confusion” in Federal Budgeting: A Shadow Agenda for Deliberative Reform of the Budget Process**, Public Administration Review, páginas 211 a 223, 2009.
- MURRAY, Andrew. **Review of Operation Sunlight: Overhauling Budgetary Transparency**, Australia, 2008.
- PEREIRA, C.; MUELER, B. **Comportamento Estratégico em Presidencialismo de Coalizão: as relações entre Executivo e Legislativo na elaboração do orçamento Brasileiro**, Dados, v. 45, n. 2, páginas 265 a 301, 2002.
- 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, volume 44, número 4, páginas 959 a 992, 2010.
- ROBINSON, M. **Accrual Budgeting and Fiscal Policy**. Paris: OECD Journal on Budgeting, Volume 2009/1, páginas 1 a 29, 2009.

- SANCHES, Osvaldo Maldonado. O ciclo orçamentário: uma reavaliação à luz da Constituição de 1988. In: GIACOMONI, James; PAGNUSSAT, José Luiz. **Planejamento e Orçamento Governamental; coletânea 2 v.**, Brasília: ENAP, 2006
- 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, 2005.
- SCHICK, Allen. **Performance Budgeting and Accrual Budgeting: Decision Rules or Analytic Tools?**, Paris: OECD Journal on Budgeting, Volume 7, número 2, 2007.
- STOURM, Rene. **Le budget**, Paris, F. Alcan, 1891
- VAN DER HOEK, M. Peter. **From Cash to Accrual Budgeting and Accounting in the Public Sector: The Dutch Experience**. Public Budgeting & Finance, páginas 33 a 45, 2005.
- 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, Volume 3, número 4, 2003.