

O Regime de Competência no Setor Público Brasileiro – Uma Pesquisa Empírica Sobre a Utilidade da Informação Contábil

RESUMO

O estudo buscou examinar a percepção dos usuários e preparadores da informação contábil do setor público brasileiro sobre a alteração do regime de contabilização misto para o baseado na competência, quanto à capacidade deste último produzir potenciais benefícios informacionais para a tomada de decisões e de gestão das entidades públicas. Para tanto foi conduzida uma pesquisa de campo a partir da metodologia proposta por Kober, Lee e Ng(2010). O estudo foi delineado como exploratório, de abordagem quantitativa, tendo sido utilizada a pesquisa bibliográfica e coleta de dados primários via questionário. Os dados foram analisados com a utilização dos testes de *Wilcoxon* e *Mann-Whitney*. Os resultados indicam que, na percepção dos respondentes, o regime de competência pode produzir benefícios informacionais para a tomada de decisão das entidades públicas, sendo o regime de caixa percebido como mais apropriado para as decisões quanto ao fluxo de caixa. Os resultados foram consistentes com o estudo original. A pesquisa teve abrangência nacional, contribuindo para a discussão sobre a utilidade da informação para a tomada de decisão no setor público, especialmente no momento de revisão das IPSAS pelo IFAC e que o regime de competência tem seu processo de adoção iniciado no Brasil.

Palavras-chave: Contabilidade por Competência. Setor Público. Informação Contábil.

1. INTRODUÇÃO

Os países têm experimentado nos últimos 20 anos reformas significativas nas estruturas de gestão e na contabilidade do setor público. Estudos comparativos realizados por Olson, Gurthrie e Humphrey (1997 apud GUTHRIE, 1998) identificaram dez itens de reformas contábeis em curso em países membros da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE), tendo como elemento central a adoção do regime de competência (KOBBER; LEE; NG, 2010).

A questão de qual regime contábil é melhor para a administração pública tem sido sujeita a considerações práticas, análises teóricas e debates quanto a seus custos e benefícios ao longo do tempo (JAGALLA; BECKER; WEBER, 2011), não sendo, como aparenta, uma questão surgida nos anos de 1980 com as diretrizes da Nova Gestão Pública (BERGMANN, 2012; CARLIN, 2003), e permanecendo no centro da discussão na agenda política após a crise econômica global de 2010, que trouxe à tona preocupações com transparência, sustentabilidade e *accountability* dos governos nacionais (ERNEST & YOUNG, 2010).

Uma estrutura contábil robusta e um conjunto uniforme de normas para o setor público é entendida como necessária para trazer estabilidade ao sistema econômico global e aumentar a *accountability* e eficiência dos governos (ERNEST & YOUNG, 2010), especialmente quando os países utilizam-se de aportes financeiros advindos do sistema financeiro mundial para suprir suas demandas por recursos para a condução de políticas públicas.

A diversidade de sistemas de informações contábeis dos governos criou a necessidade de harmonização e convergência internacional das normas de contabilidade, que resultou, segundo Christiaens, Reyniers e Rollé (2010), na edição de um conjunto de normas pelo *International Federation of Accountants* (IFAC), denominadas de *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS) para adoção voluntária pelos países (IFAC, 2011). Estas normas, desenvolvidas e adaptadas para o setor público a partir das *International Financial*

Reporting Standards (IFRS), apresentam quatro combinações de sistemas contábeis para utilização no setor público (caixa, caixa modificado, competência modificado e competência), porém recomenda, juntamente com outras organizações internacionais como a OCDE, Organização das Nações Unidas (ONU) e União Européia, a adoção do regime de competência na escrituração contábil (ERNEST& YOUNG, 2010).

Estudo de Christiaens, Reyniers e Rollé (2010) evidencia que a adoção das IPSAS na Europa ocorre em diferentes níveis, porém a aplicação da contabilidade por competência, mesmo desagregada das normas, é observada em 80% dos países pesquisados. No Brasil estão vigentes, desde janeiro de 2010, as normas convergidas às recomendadas pelo IFAC, denominadas de Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), com adoção integral, para os três níveis de governo, prevista para 2014, conforme Portaria MF nº 828/2011.

A adoção da contabilidade pelo regime de competência no setor público envolve a introdução ou mudança de tecnologias da informação, mudanças culturais, consideráveis investimentos em sistemas de informação e desenvolvimento de habilidades apropriadas de preparadores e usuários (LAND E ROCHER, 2011). A OCDE (1993) alerta que a introdução de tal sistema implica em substancial investimento e exige uma alteração na cultura dos gestores de entidades públicas através da compreensão e aceitação de como usar as informações adicionais, do potencial benefício que ela proporciona e um compromisso com a mudança.

A obtenção de evidências consistentes quanto aos resultados práticos da adoção do regime de competência para o setor público tem sido difícil devido à apresentação de seus efeitos no longo prazo (PALLOT, 2001). A literatura, que a priori destaca os benefícios da utilização do regime de competência para o setor público, também aponta que não existem apenas impactos positivos. Carlin (2003) identifica quatro correntes principais de questionamento desta adoção: (a) a conveniência, (b) a motivação, (c) quanto ao modo e gestão da implementação e (d) quanto a capacidade de afetar a melhoria da gestão financeira e de desempenho no setor público.

Retratada como um componente neutro para tomada de decisões e *accountability*, a contabilidade no setor público se constitui, segundo Guthrie (1998), em uma forma de comunicação que representa e constrói a realidade através do discurso e imagens criadas e, mesmo não sendo elemento dominante no processo reflexivo para tomada de decisões, o influencia.

A representação contábil provê os tomadores de decisões, especialmente os externos, de informações sobre a organização, o que reduz a incerteza relacionada a decisão e ao controle (GARSETH-NEBASKK, 2011). Com o enfoque da preparação da contabilidade voltado para atender a necessidade de informações prioritariamente de usuários externos, tem sido buscado pela teoria e pelas estruturas conceituais dos órgãos reguladores o alcance de uma representação exata (*fithfulness*) e de uma descrição acurada dos fenômenos econômicos de interesse dos usuários (RULAND, 1984, apud GARSETH-NEBASKK, 2011), e a adoção do regime de competência tem sido apontada como adequada para suprir este papel.

Austrália e Nova Zelândia, pioneiros na adoção do regime de competência para o setor público, são tomados como referências nos debates quanto à utilização da contabilidade por competência no setor público e seus efeitos (CHAMPOUX, 2006). Enquadrado na quarta corrente citada por Guthrie (2003), o estudo de Kober, Lee e Ng (2010) discute a controversa questão da utilidade da informação para a tomada de decisões gerada a partir da

implementação da contabilidade por competência na Austrália, buscando identificar como têm sido atendidas as necessidades de informações dos usuários do setor público sob diferentes sistemas de contabilização, a partir do exame da utilidade da informação financeira no setor público na percepção dos usuários internos, externos e dos preparadores. A pesquisa indica que ambos os modelos de contabilização, tanto pelo regime de caixa como pelo regime de competência servem a propósitos particulares no setor público.

A questão da utilidade da informação para a tomada de decisões no setor público ainda é pouco debatida na literatura, segundo Laughlin (2012) e Bergmann (2012), sendo destacada pelos autores a importância deste debate no momento em que as IPSAS passam por revisão pelo IFAC (*exposure draft*).

Considerando que o Brasil irrompe no processo de mudança de seu sistema contábil, tradicionalmente baseado em um regime misto (REIS, 2004) para a adoção do regime de competência; o custo envolvido neste processo, que se justificaria pelo incremento da melhoria da tomada de decisão pela utilização de melhores informações (BLONDAL, 2003); e a oportunidade da produção de evidências empíricas quanto à utilidade da informação gerada para a tomada de decisões no setor público, este estudo buscou, a partir da metodologia do trabalho de Kober, Lee e Ng (2010), responder a seguinte questão central: qual a percepção dos usuários e preparadores da informação contábil do setor público quanto à utilidade da informação gerada sob o regime de competência, para efeito de tomada de decisões?

O objetivo central foi identificar a percepção dos usuários e preparadores da informação contábil do setor público brasileiro sobre a alteração regime de contabilização misto para o baseado na competência, quanto à capacidade deste último produzir potenciais benefícios informacionais para a tomada de decisões e de gestão das entidades públicas.

O estudo busca a ampliação do debate e da literatura nacional sobre o tema, até então praticamente restrita a pesquisas de alcance local, bem como evidências para auxiliar na condução e avaliação do processo de implementação do regime de competência no Brasil, especialmente no que tange a se a adoção se fará apenas por exigência mandatória ou pressão de organismos internacionais (LAND; ROCHER, 2011) ou se há crença em benefícios informacionais para a tomada de decisão.

A partir da hipótese de que para a gestão financeira dos governos modernos, na busca da transparência e *accountability*, o regime de caixa não é considerado adequado, sendo o regime de competência tomado como provedor de tais benefícios, foi conduzida uma pesquisa com usuários internos, externos e preparadores da informação contábil, de forma a obter sua percepção sobre a utilidade da informação contábil gerada sob o regime de caixa ou competência, a partir de dez situações de decisão.

O restante deste trabalho está dividido da seguinte forma: a seção 2 apresenta o referencial teórico relacionado a regimes contábeis no setor público; os procedimentos metodológicos constam na seção 3, sendo os resultados apresentados e analisados na seção 4, com as considerações finais expressas na seção 5.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Regimes Contábeis no Setor Público

O regime de caixa tem sido o principal sistema de contabilização no setor público dos países por muitos anos (CHRISTIAENS; REYNIERS; ROLLÉ, 2010; BERGMANN, 2012). Sobre este sistema, as receitas não são registradas até que efetivamente recebidas e as

despesas são reconhecidas nos registros contábeis quando efetivamente pagas. São citadas como vantagens de sua utilização a facilidade de operação, objetividade e existência de poucas escolhas; e como desvantagem, a não correlação entre receitas e despesas, o que distorce as verdadeiras operações e reflete receitas incorretamente (TIRON; TUDOR; MUTIU, 1990), e o fornecimento de poucas informações sobre passivos e benefícios futuros de ativos (CHRISTIAENS; REYNIERS; ROLLÉ, 2010).

O regime de competência para registro das operações no setor público foi buscado pelos governos a partir dos anos de 1980, no esteio das reformas denominadas genericamente de Nova Gestão Pública, sob o argumento de fornecimento de mais e melhores informações para a tomada de decisões (HYNDMAN; CONNOLY, 2011). O movimento em direção a contabilidade por competência, usualmente aceito no setor privado, foi tido como necessário para facilitar reformas, possibilitar avaliações de desempenho nos governos e as parcerias público-privadas, ou seja, para melhorar o sistema de informações financeiras do setor (KOBBER; LEE; NG, 2010; FEE, 2007; CHRISTIAENS; REYNIERS; ROLLÉ, 2010).

O regime de competência é definido pela *Fédération des Experts Comptables Européens* (FEE, 2007) como um método de registro de transações financeiras onde todas as suas características são registradas no período a que se relacionam. As representações contábeis geradas por este regime, entretanto, são questionadas sob o mesmo enfoque relacionado ao setor privado, ou seja, o potencial de utilização indevida inerente às avaliações subjetivas e julgamentos necessários em sua implementação (GARSETH-NESBAKK, 2011).

A produção de informações adicionais geradas pela contabilização com a utilização do regime de competência e seus benefícios para o usuário da informação, no que se refere à tomada de decisões é contrabalanceado, segundo Laughlin (2012), pela carga de questões relacionadas a definições (ativo, despesa, passivo, receita), julgamentos e incertezas, própria deste regime, que traria a questão de se é possível a utilização destas informações para propósitos decisórios.

A utilização do regime de competência completo, como utilizado no setor privado, é rara no setor público (LAND; ROCHER, 2011). Como intermediários dos regimes de caixa e competência, a IFAC (2011) reconhece a existência dos regimes de caixa modificado e competência modificado. O regime de caixa modificado consiste no reconhecimento de transações e outros eventos sob o regime de caixa durante o ano, e apenas ao final do exercício reconhece as contas a pagar e a receber; já o regime de competência modificado reconhece transações e outros eventos sob o regime de competência, sendo certas classes de ativos ou passivos não reconhecidos (CHRISTIAENS; REYNIERS; ROLLÉ, 2010), ou registra as despesas quando os recursos adquiridos são recebidos e as receitas quando são mensuráveis dentro do exercício (NASCIMENTO, 2008).

A escolha entre os regimes de contabilização, caixa ou competência, para o setor público, tem sido palco de debates na esfera prática e teórica (DEACONU; NISTOR; FILIP, 2011). A migração dos países do regime de caixa para o de competência não tendo sido, segundo (CARLIN, 2003), fruto de uma revolução silenciosa. Uma ampla produção científica é citada pelo autor como correntes favoráveis e contrárias a adoção do regime de competência no setor público, sendo a crítica mais consistente a de Guthrie (1998), que considera inapropriada a sua aplicação devido à diferença do conjunto de objetivos dos setores públicos e privados.

A Tabela 1 resume o comparativo entre a utilidade do regime de caixa e competência no setor público.

Tabela 1- Comparação da utilidade entre os regimes de caixa e competência no setor público

Critério	Regime de Caixa	Regime de Competência
Entendimento	Simple, mas não familiar para a maioria das pessoas	Grande complexidade, porém mais familiar para a maioria das pessoas
Manipulação	Relativamente fácil para manipulação	Fácil manipulação dependendo das normas de auditoria e contabilidade
Compreensibilidade	Apenas informações sobre caixa.	Inclui informações sobre caixa e acrescenta outras informações.
Utilidade para gestão do fluxo de caixa	Fornecer apenas informações básicas.	Fornecer informações sobre caixa e compromissos.
Gestão de ativos não-financeiros	Não fornece informações.	Fornecer informações sobre ativos gerais.
Comparabilidade	Países usam uma diversidade de formas de regime de contabilização não consistentes entre si.	Países usam diferentes normas de contabilidade por competências não consistentes entre si.
Mensuração da sustentabilidade da política fiscal	Utilidade muito limitada.	Útil, porém necessita ser suplementada por informações adicionais.
Credibilidade	Limitada	Mais familiar de agências de risco, credores e mídia.
Bases para determinação da estratégia fiscal	Limitada	Boa em conjunto com informações de caixa.
<i>Accountability</i>	Limitada	Provê informações.
Base para precificação de produtos e serviços	Limitada	Boa
Desmotivação para fraude e corrupção	Limitada	Melhor que a de caixa, dependendo do ambiente de controle e outros aspectos.
Implementação	Altos custos com sistemas de informação (personalização e disponibilidade limitada)	Custos com sistemas de informação podem ser menores, porém esforços adicionais são necessários para identificação e valoração de ativos e outros componentes.
Continuidade da operação	Pouca qualificação exigida dos contadores e maior exigência de pessoal para operar.	Fácil de reter e capacitar operadores e integração de registros (pagamentos, ativos).

Fonte: Adaptado de Athukorala e Reid (2003).

2.2 Estudos Brasileiros sobre Contabilidade pelo Regime de Competência no Setor Público

Os estudos que abordam a contabilidade por competência no setor público brasileiro são escassos, talvez em virtude da recente obrigatoriedade da adoção do regime de competência através das NBCASP.

Reis (2006) efetua uma reflexão acerca dos regimes de caixa e competência, utilizando-se da análise de normativos emitidos pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN), Confederação Nacional dos Municípios (CNM) Lei nº. 4.320/1964 e Lei Complementar nº. 101/2000. O autor conclui que a adoção do regime de competência tende a beneficiar a administração das entidades governamentais, porque possibilita maior controle e evidenciação da situação econômico-financeira do ente governamental, e ressalta que o regime de caixa tem provocado distorções nas receitas governamentais, em virtude de não possibilitar a visualização integral do seu volume no exercício.

Sothe (2009) teve como objetivo analisar os impactos das mudanças no reconhecimento e mensuração decorrentes da alteração do regime misto para regime de competência proposto pelo Estudo nº 14 do IFAC nas contas públicas dos governos municipais da microrregião de São Miguel do Oeste – SC. Utilizando-se das demonstrações contábeis e relatórios dos departamentos administrativos dos governos de cinco municípios, nos exercícios de 2004 a 2008, o autor concluiu que os impactos provenientes das mudanças no reconhecimento e mensuração da alteração do regime misto para o regime de competência foram significativos na estrutura patrimonial, de resultados e nos indicadores fiscais.

Herbest (2010) investigou as dificuldades encontradas em virtude da mudança na utilização do regime de caixa para o regime de competência nos procedimentos contábeis do setor público em diversos países, através do exame de estudos internacionais já efetuados. Os resultados da pesquisa evidenciam dificuldades teóricas e práticas na implementação do regime de competência, sendo a falta de vontade política a principal delas. Também ficou evidenciado que as informações geradas pelo regime de competência acabam sendo mal utilizadas ou simplesmente não consideradas nas tomadas de decisões por parte dos gestores públicos.

Além disso, por meio de questionário, o autor averiguou se os gestores públicos municipais utilizam a informação contábil para tomada de decisão e se existe preferência pelas informações contábeis geradas pelo regime de competência ou de caixa. Para tanto, realizou entrevistas com 41 gestores públicos municipais do Espírito Santo, sendo 11 prefeitos e 30 secretários de onze municípios. Os resultados evidenciaram que a informação contábil mais utilizada é o balanço orçamentário e que os tomadores de decisão preferem as informações geradas pelo regime de caixa.

Borges, Mário e Cardoso (2010) se propuseram a apresentar o regime de competência de forma simplificada e objetiva, utilizando-se da experiência do governo do estado de Minas Gerais. Como metodologia, foi utilizada a técnica de entrevista em profundidade com a gestora da contabilidade e a observação direta do especialista em políticas públicas e gestão governamental daquele Estado. Foram apresentados os incentivos à iniciativa da adoção do regime de competência e seus potenciais impactos no processo decisório, como a melhoria da informação sobre a alocação de recursos, análises gerenciais dos impactos futuros dos gastos efetuados e análise de desempenho dos produtos ou resultados entregues à sociedade.

Curvinel e Lima (2011) tiveram por objetivo analisar a adoção do regime contábil de competência pelo setor público brasileiro sob a perspectiva das NBCASP e das IPSAS, através de pesquisa bibliográfica e documental. Também foram utilizados os normativos legais da STN, Tribunal de Contas da União (TCU) e Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN). Os autores relatam que as NBCASP buscam a competência integral, e o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP) objetiva tornar compatível a visão orçamentária com a visão patrimonial. Salientam ainda que em virtude do regime misto adotado pela Lei nº 4320/1964 e a necessidade de revisá-la, pode haver dificuldades na adoção do regime de competência no Brasil. Com relação às IPSAS, alertam para o fato de que a contabilidade pública no Brasil vem evoluindo apenas nos registros orçamentários.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

3.1 Métodos e Técnicas

O estudo foi delineado como exploratório devido à própria natureza do tema da pesquisa, sobre o qual há pouco acumulado e sistematizado (VERGARA, 2003) no cenário brasileiro, buscando-se assim maior conhecimento sobre o problema investigado. O problema

de pesquisa foi abordado de forma quantitativa, utilizando-se de instrumentos estatísticos para o tratamento dos dados.

A pesquisa bibliográfica, que segundo Martins (2000), destina-se a conhecer as contribuições científicas sobre determinado assunto, foi utilizada para consolidar as contribuições teóricas sobre o problema em estudo e subsidiar a análise dos resultados e os testes estatísticos empregados.

3.2 Questionário e Procedimentos

A partir da metodologia adaptada¹ do estudo conduzido por Kober, Lee e Ng (2010) foi realizada a pesquisa, observados os termos da Resolução 196 do Conselho Nacional de Saúde do Brasil (1996)², com questionários disponibilizados na internet, para obter a percepção dos usuários internos, externos e preparadores, quanto a utilidade da informação contábil gerada através do regime de caixa e de competência para 10 (dez) situações de tomada de decisão iguais às utilizadas por Kober, Lee e Ng(2010).

As situações de tomada de decisão se referiram aos seguintes pontos: (a) avaliação de desempenho da entidade; (b) avaliação do desempenho de programas de governo; (c) efetividade na entrega de produtos ou serviços; (d) eficiência na atividade do órgão; (e) auxílio no gerenciamento de ativos e passivos; (f) cumprimento da obrigação de prestar contas; (g) nas decisões de alocação de recursos; (h) de aquisição de ativos; (i) identificação de custos de bens e serviços; (j) na avaliação do fluxo de caixa da entidade.

Os questionários foram disponibilizados em coletor eletrônico de dados e os *links* de acesso disseminados através de rede de contatos dos pesquisadores e em *sites* relacionados ao setor público, buscando obter informação de usuários internos, externos e preparadores contábeis dos três níveis de governo: federal, estadual e municipal.

Os grupos foram compostos com as seguintes características: (a) usuário interno - responsáveis e gestores de programas, setores, departamentos ou órgãos que utilizem a informação gerada pela própria entidade governamental a qual está vinculado; (b) usuário externo - auditores internos e externos, membros do legislativo e entidades de controle social e cidadãos em geral; e (c) preparadores - responsáveis pela preparação, escrituração e outras ações relacionada a informação contábil (contadores e e gestores de setores de contabilidade). A seleção do grupo foi feita diretamente pelo respondente no momento da pesquisa, a partir de lista de opções.

O questionário foi separado, como no estudo original, em duas seções, sendo na primeira coletados os dados referentes ao tempo de experiência no setor público, identificado o grupo do respondente e o estado da federação no qual exerce suas funções. Na seção seguinte foi solicitado aos respondentes que se posicionassem quanto à utilidade da informação produzida pelo regime de caixa ou competência, para 10 situações de decisão , já listadas anteriormente, usando uma escala de pontuação variando de 1 (não útil) a 5 (muito útil). Para as situações em que o repondente entendesse que não poderia responder, foi disponibilizada uma coluna “ não consigo avaliar”. Precedeu a aplicação do questionário um estudo piloto com 04 usuários da informação contábil e os ajustes sugeridos para melhoria do entendimento foram incorporados.

¹ A pesquisa original foi adaptada tendo em vista tratar-se de investigação a cerca de 3 sistemas (caixa, competência e *Government Finance Statistics* (GFS)).

² Resolução CNS 196/96 – Diretrizes e Normas Regulamentadoras de Pesquisa Envolvendo Seres Humanos no Brasil. Regulamenta a pesquisa envolvendo seres humanos de forma direta ou indireta incluindo o manejo de informações e aplica-se (item III) as pesquisas realizadas em qualquer área do conhecimento.

3.3 Análise dos Dados

A pesquisa coletou informações de 242 respondentes, distribuídos nos três grupos, sendo 194 dados válidos, configurando 19,8% de dados perdidos em decorrência de respostas incompletas. Os grupos tiveram distribuição de respondentes de 55 (28,4%) usuários internos, 86 (44,3%) usuários externos e 53 (27,3%) preparadores das demonstrações contábeis, distribuídos nas cinco regiões geográficas do país. A Tabela 2 evidencia os dados da amostra e o perfil dos respondentes, e indica os dados do estudo de Kober, Lee e Ng (2010).

Tabela 2- Informações sobre amostra e perfil dos respondentes

	Total	Usuários Internos	Usuários Externos	Preparadores
Painel A: Informações da Amostra				
Amostra Inicial	242			
Dados Perdidos	48			
Dados Analisados	194	55	86	53
Dados no Estudo de Kober, Lee e Ng, 2010	123	30	28	65
Painel B: Perfil dos Respondentes				
Média de Experiência no setor público	13,4 anos	14,8 anos	14,5 anos	10,3 anos
Média de Experiência no Estudo de Kober, Lee e Ng, 2010	9 anos	10 anos	8 anos	9 anos
Percentual por Região Geográfica	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%
Norte	9,3%	18,2%	4,7%	7,5%
Nordeste	42,8%	30,9%	47,7%	47,2%
Sul	6,7%	7,3%	7,0%	5,7%
Sudeste	19,6%	18,2%	17,4%	24,5%
Centro-Oeste	21,6%	25,5%	23,3%	15,1%

Fonte: Elaboração dos autores, a partir do estudo de campo.

A partir da obtenção das percepções dos participantes distribuídos nos três grupos através de medidas em escala ordinal (1-5) de utilidade percebida da informação contábil para tomada de decisão frente às situações apresentadas, foram realizadas uma série de comparações entre os dados de forma a entender e discutir a questão (Tabelas 3 a 8).

Para verificar a existência de diferenças entre os grupos, a partir de suas percepções, foram testados os pressupostos de normalidade, com nível de significância de 5%, através dos testes de *Shapiro-Wilk* e *Kolmogorov-Smirnov*, que acusaram ausência de normalidade para todos os conjuntos de dados, sendo também a hipótese nula para homogeneidade das variâncias rejeitada através dos testes de *Levene*, indicando variâncias homogêneas para o conjunto de dados.

Com a violação do pressuposto de normalidade e homogeneidade das variâncias, a comparação entre os grupos foi realizada a partir da utilização dos testes não-paramétricos de *Wilcoxon* para a comparação dos grupos relacionados e *Mann-Whitney* para as amostras independentes.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Nesta seção encontram-se as análises das respostas obtidas com a aplicação da segunda parte do questionário da pesquisa, em que os respondentes indicaram sua percepção quanto à utilidade das informações preparadas com a utilização do regime da caixa ou competência para as dez situações de decisão apresentadas.

As respostas à segunda parte do questionário são analisadas primeiramente de forma geral (Tabela 3), evidenciando as percepções dos respondentes quanto às situações apresentadas, independentemente do perfil do respondente (interno, externo ou preparador);

na sequência foi considerada a diferença de grupos (Tabela 4); e ao final são apresentadas as respostas de forma comparativa (Tabela 5), para identificar uma possível variação de percepção em decorrência do perfil do grupo.

Tabela 3 - Utilidade das informações financeiras preparadas sob dois diferentes métodos para várias situações

Situações	Informação Regime Caixa		Informação Regime Competência		Significância Teste de Wilcoxon
	Média (SD)	Mediana	Média (SD)	Mediana	
1- Avaliação do desempenho da entidade	3,38 (1,39)	3,00	4,36 (0,94)	5,00	6,38 x 10 ⁻¹⁵
2- Avaliação do desempenho de programas de governo	3,18 (1,41)	3,00	4,24 (1,00)	4,50	1,21 x 10 ⁻¹³
3- Avaliação da efetividade na entrega de produtos ou serviços	3,10 (1,55)	3,00	3,93 (1,31)	4,00	3,69 x 10 ⁻¹⁰
4- Avaliação da eficiência na entrega de produtos ou serviços	3,23 (1,53)	4,00	4,21 (1,05)	4,00	1,55 x 10 ⁻¹²
5- Auxílio na gestão de ativos e passivos	3,60 (1,38)	4,00	4,58 (0,82)	5,00	3,83 x 10 ⁻¹⁴
6- Auxílio no cumprimento da obrigação de prestar contas	3,72 (1,30)	4,00	4,50 (0,90)	5,00	1,31 x 10 ⁻⁹
7- Auxílio nas decisões para alocação de recursos	3,61 (1,32)	3,00	4,40 (1,04)	5,00	6,64 x 10 ⁻⁹
8- Auxílio nas decisões de aquisição de ativos	3,65 (1,38)	4,00	4,28 (1,05)	5,00	6,48 x 10 ⁻⁷
9- Para identificação de custos os bens e serviços	3,24 (1,63)	4,00	4,47 (1,00)	5,00	3,97 x 10 ⁻¹³
10- Avaliação da necessidade de fluxo de caixa da entidade.	4,55 (0,93)	5,00	3,70 (1,38)	4,00	9,68 x 10 ⁻⁹

Fonte: Elaboração dos autores, a partir do estudo de campo.

Nas Tabelas 3,4 e 5 verifica-se diferença significativa na importância atribuída aos dois regimes de contabilização. De forma geral, os respondentes, considerados em conjunto (Tabela 3) e por perfil de usuários e preparadores (Tabelas 4 e 5) percebem maior utilidade na informação com base no regime de competência do que na informação baseada no regime de caixa para nove das dez situações apresentadas. A informação baseada no regime de caixa foi considerada significativamente mais importante do que a contabilidade pelo regime de competência apenas para a avaliação da necessidade do fluxo de caixa da entidade, resultado consistente com os achados de Kober, Lee e Ng (2010) e com a literatura (BORGES; MÁRIO; CARDOSO, 2010; CARLIN, 2003; GUTHRIE, 1998).

Tabela 4 - Percepção dos usuários internos sobre a utilidade da informação financeira sobre dois diferentes métodos para várias situações

Situações	Informação Regime Caixa		Informação Regime Competência		Significância Teste de Wilcoxon Caixa x Competência
	Média (SD)	Mediana	Média (SD)	Mediana	
1- Avaliação do desempenho da entidade	3,54 (1,51)	4,00	4,40 (0,89)	5,00	$3,68 \times 10^{-4}$
2- Avaliação do desempenho de programas de governo	3,29 (1,47)	4,00	4,33 (0,85)	4,00	$1,62 \times 10^{-4}$
3- Avaliação da efetividade na entrega de produtos ou serviços	3,20 (1,67)	3,50	3,98 (1,26)	4,00	0,002
4- Avaliação da eficiência na entrega de produtos ou serviços	3,44 (1,60)	4,00	4,20 (1,05)	4,00	0,002
5- Auxílio na gestão de ativos e passivos	3,59 (1,38)	4,00	4,58 (0,87)	5,00	$3,13 \times 10^{-5}$
6- Auxílio no cumprimento da obrigação de prestar contas	3,77 (1,34)	4,00	4,56 (0,84)	5,00	0,003
7- Auxílio nas decisões para alocação de recursos	3,90 (1,26)	4,00	4,38 (1,16)	5,00	0,044
8- Auxílio nas decisões de aquisição de ativos	3,70 (1,50)	4,00	4,25 (1,07)	5,00	0,079
9- Para identificação de custos os bens e serviços	3,69 (1,59)	4,00	4,47 (0,98)	5,00	0,018
10- Avaliação da necessidade de fluxo de caixa da entidade.	4,62 (0,84)	5,00	3,59 (1,41)	4,00	$9,12 \times 10^{-5}$

Fonte: Elaboração dos autores, a partir do estudo de campo.

Tabela 5 - Percepção dos usuários externos sobre a utilidade da informação financeira sobre dois diferentes métodos para várias situações

Situações	Informação Regime Caixa		Informação Regime Competência		Significância Teste de Wilcoxon Caixa x Competência
	Média (SD)	Mediana	Média (SD)	Mediana	
1- Avaliação do desempenho da entidade	3,38 (1,42)	4,00	4,21 (1,07)	5,00	$2,20 \times 10^{-6}$
2- Avaliação do desempenho de programas de governo	3,19 (1,44)	3,00	4,17 (1,14)	5,00	$2,23 \times 10^{-6}$
3- Avaliação da efetividade na entrega de produtos ou serviços	3,28 (1,58)	4,00	3,90 (1,33)	4,00	0,001
4- Avaliação da eficiência na entrega de produtos ou serviços	3,29 (1,57)	4,00	4,07 (1,13)	4,00	$7,06 \times 10^{-5}$
5- Auxílio na gestão de ativos e passivos	4,00 (1,31)	5,00	4,54 (0,79)	5,00	0,001
6- Auxílio no cumprimento da obrigação de prestar contas	3,94 (1,27)	4,00	4,44 (0,99)	5,00	0,004
7- Auxílio nas decisões para alocação de recursos	3,60 (1,33)	4,00	4,40 (0,98)	5,00	$2,53 \times 10^{-5}$
8- Auxílio nas decisões de aquisição de ativos	3,75 (1,36)	4,00	4,27 (1,13)	5,00	0,001
9- Para identificação de custos os bens e serviços	3,36 (1,64)	4,00	4,33 (1,14)	5,00	$2,16 \times 10^{-5}$
10- Avaliação da necessidade de fluxo de caixa da entidade.	4,66 (0,72)	5,00	3,75 (1,32)	4,00	$8,34 \times 10^{-6}$

Fonte: Elaboração dos autores, a partir do estudo de campo.

Similarmente ao estudo de Kober, Lee e Ng (2010), base deste trabalho de pesquisa, a comparação simultânea da percepção dos três grupos quanto à utilidade da informação para a tomada de decisões (Tabela 6) indica que os preparadores atribuem o regime de caixa uma capacidade menor de gerar informação útil à tomada de decisão que os usuários internos e externos.

Tabela 6 - Percepção dos preparadores sobre a utilidade da informação financeira sobre dois diferentes métodos para várias situações

Situações	Informação Regime Caixa		Informação Regime Competência		Significância Teste de Wilcoxon Caixa x Competência
	Média (SD)	Mediana	Média (SD)	Mediana	
1- Avaliação do desempenho da entidade	3,19 (1,21)	3,00	4,54 (0,73)	5,00	$4,28 \times 10^{-7}$
2- Avaliação do desempenho de programas de governo	3,06 (1,32)	3,00	4,29 (0,88)	4,00	$1,67 \times 10^{-5}$
3- Avaliação da efetividade na entrega de produtos ou serviços	2,73 (1,33)	3,00	3,92 (1,36)	4,50	$1,36 \times 10^{-5}$
4- Avaliação da eficiência na entrega de produtos ou serviços	2,90 (1,36)	3,00	4,44 (0,87)	5,00	$9,28 \times 10^{-7}$
5- Auxílio na gestão de ativos e passivos	3,00 (1,30)	3,00	4,63 (0,82)	5,00	$1,04 \times 10^{-7}$
6- Auxílio no cumprimento da obrigação de prestar contas	3,29 (1,21)	3,00	4,54 (0,78)	5,00	$2,28 \times 10^{-6}$
7- Auxílio nas decisões para alocação de recursos	3,31 (1,34)	3,00	4,44 (0,98)	5,00	$2,84 \times 10^{-4}$
8- Auxílio nas decisões de aquisição de ativos	3,43 (1,26)	3,00	4,35 (0,88)	5,00	0,001
9- Para identificação de custos os bens e serviços	2,59 (1,46)	2,00	4,73 (0,67)	5,00	$2,76 \times 10^{-8}$
10- Avaliação da necessidade de fluxo de caixa da entidade.	4,29 (1,24)	5,00	3,71 (1,46)	4,00	0,091

Fonte: Elaboração dos autores, a partir do estudo de campo.

A percepção dos preparadores possivelmente reflete a maior familiaridade destes com o regime de competência, tendo em vista sua formação específica (em geral contadores) ou em decorrência dos treinamentos que vêm sendo ministrados em cursos de preparação no decorrer das ações para a implementação das NBCASP. Uma maior familiaridade com o regime de caixa dos usuários internos e externos é consistente com os achados de Herbst (2010).

Não foi observada diferença significativa na comparação entre as percepções de usuários internos e externos no tocante a utilidade da informação contábil preparada pelo regime de caixa (Tabela 7), sendo este resultado consistente com o estudo de Kober, Lee e Ng (2010).

Tabela 7 - Diferença na percepção da utilidade da informação financeira sob o regime de caixa entre usuários internos, externos e preparadores

Situações	Usuários (n=55)		Usuários Externos (n=86)		Preparadores (n=53)		Significância - <i>Teste U de Mann-Whitney</i>		
	Média (SD)	Mediana	Média (SD)	Mediana	Média (SD)	Mediana	I x E	I x P	ExP
1- Avaliação do desempenho da entidade	3,54 (1,51)	4,00	3,38 (1,42)	4,00	3,19 (1,21)	3,00	ns	ns	ns
2- Avaliação do desempenho de programas de governo	3,29 (1,47)	4,00	3,19 (1,44)	3,00	3,06 (1,32)	3,00	ns	ns	ns
3- Avaliação da efetividade na entrega de produtos ou serviços	3,20 (1,67)	3,50	3,28 (1,58)	4,00	2,73 (1,33)	3,00	ns	ns	0,05
4- Avaliação da eficiência na entrega de produtos ou serviços	3,44 (1,60)	4,00	3,29 (1,57)	4,00	2,90 (1,36)	3,00	ns	0,04	ns
5- Auxílio na gestão de ativos e passivos	3,59 (1,38)	4,00	4,00 (1,31)	5,00	3,00 (1,30)	3,00	ns	0,02	0,00
6- Auxílio no cumprimento da obrigação de prestar contas	3,77 (1,34)	4,00	3,94 (1,27)	4,00	3,29 (1,21)	3,00	ns	0,03	0,00
7- Auxílio nas decisões para alocação de recursos	3,90 (1,26)	4,00	3,60 (1,33)	4,00	3,31 (1,34)	3,00	ns	0,02	ns
8- Auxílio nas decisões de aquisição de ativos	3,70 (1,50)	4,00	3,75 (1,36)	4,00	3,43 (1,26)	3,00	ns	ns	ns
9- Para identificação de custos dos bens e serviços	3,69 (1,59)	4,00	3,36 (1,64)	4,00	2,59 (1,46)	2,00	ns	0,00	0,01
10- Avaliação da necessidade de fluxo de caixa da entidade.	4,62 (0,84)	5,00	4,66 (0,72)	5,00	4,29 (1,24)	5,00	ns	ns	ns

Fonte: Elaboração dos autores, a partir do estudo de campo.

Nota: Sig. <5%; ;I = Usuário Interno; E = Usuário Externo; P = Preparador; ns = não significante a 5%.

Em 50% das situações de decisão para os usuários internos e em 40% para usuários externos foram observadas diferenças estatisticamente significantes entre suas percepções e dos preparadores quanto à utilidade da informação gerada pelo regime de caixa. O resultado não é consistente com o achado de Kober, Lee e Ng (2010), que não apontou diferenças significantes entre os três grupos de usuários.

Os resultados de percepção da utilidade da informação preparada sob o regime de caixa, comparado entre os grupos, denota a percepção do papel importante atribuído ao regime de caixa na geração de informações para decisão quanto ao fluxo de caixa (Tabelas 7 e 8), em detrimento de seu papel nos demais momentos decisórios pesquisados. Este achado é consistente com o estudo base e com a literatura (BORGES; MÁRIO; CARDOSO, 2010; ERNEST & YOUNG, 2010; KOBER; LEE; NG, 2010).

Tabela 8 - Diferença na percepção da utilidade da informação financeira sob o regime de competência entre usuários internos, externos e preparadores

Situações	Usuários Internos (n=55)		Usuários Externos (n=86)		Preparadores (n=53)		Significância – <i>Teste U de Mann - Whitney</i>		
	Média (SD)	Mediana	Média (SD)	Mediana	Média (SD)	Mediana	I x E	I x P	ExP
1- Avaliação do desempenho da entidade	4,40 (0,89)	5,00	4,21 (1,07)	5,00	4,54 (0,73)	5,00	ns	ns	ns
2- Avaliação do desempenho de programas de governo	4,33 (0,85)	4,00	4,17 (1,14)	5,00	4,29 (0,88)	4,00	ns	ns	ns
3- Avaliação da efetividade na entrega de produtos ou serviços	3,98 (1,26)	4,00	3,90 (1,33)	4,00	3,92 (1,36)	4,50	ns	ns	ns
4- Avaliação da eficiência na entrega de produtos ou serviços	4,20 (1,05)	4,00	4,07 (1,13)	4,00	4,44 (0,87)	5,00	ns	ns	0,04
5- Auxílio na gestão de ativos e passivos	4,58 (0,87)	5,00	4,54 (0,79)	5,00	4,63 (0,82)	5,00	ns	ns	ns
6- Auxílio no cumprimento da obrigação de prestar contas	4,56 (0,84)	5,00	4,44 (0,99)	5,00	4,54 (0,78)	5,00	ns	ns	ns
7- Auxílio nas decisões para alocação de recursos	4,38 (1,16)	5,00	4,40 (0,98)	5,00	4,44 (0,98)	5,00	ns	ns	ns
8- Auxílio nas decisões de aquisição de ativos	4,25 (1,07)	5,00	4,27 (1,13)	5,00	4,35 (0,88)	5,00	ns	ns	ns
9- Para identificação de custos os bens e serviços	4,47 (0,98)	5,00	4,33 (1,14)	5,00	4,73 (0,67)	5,00	ns	ns	0,03
10- Avaliação da necessidade de fluxo de caixa da entidade.	3,59 (1,41)	4,00	3,75 (1,32)	4,00	3,71 (1,46)	4,00	ns	ns	ns

Fonte: Elaboração dos autores, a partir do estudo de campo.

Nota: Sig. < 5%; ; I = Usuário Interno; E = Usuário Externo; P = Preparador; ns = não significativa a 5%.

A Tabela 8 demonstra a inexistência de diferença estatisticamente significativa quanto à percepção da utilidade da informação contábil produzida pelo regime de competência entre os usuários internos e demais grupos, achado consistente com Kober, Lee e Ng(2010).

Para as decisões relacionadas à avaliação da eficiência na entrega de produtos ou serviços e identificação de custos os bens e serviços foram constatadas diferenças estatisticamente significantes entre usuários externos e preparadores, o que pode ser indicativo, similarmente a situação anteriormente relatada, a um maior conhecimento e treinamento deste grupo em relação àquele. O treinamento de toda a equipe envolvida no processo de adoção do regime de competência, especialmente dos auditores (enquadrados como usuários externos nesta pesquisa) é ressaltado como fator ambiental relevante por Land e Rocher (2011).

Corroborando a ponderação de Kober, Lee e Ng(2010), os achados deste estudo indicam que, apesar das diferentes percepções entre os grupos de usuários das informações contábeis do setor público (internos, externos e preparadores), todos compartilham a mesma visão de que a informação contábil baseada no regime de competência é particularmente importante para a maioria das situações relacionadas à tomada de decisão.

As expectativas dos brasileiros, traduzidas em suas percepções, vão de encontro às conclusões de pesquisas conduzidas no Reino Unido (HUNDMAN; CANNOLY, 2011), que apontam para a existência de uma limitada convicção, naquele país, de que a contabilidade por competência tenha resultado em uma melhoria da tomada de decisões dos gestores após 20 (vinte) anos de sua implementação.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A necessidade de aumentar a transparência e a responsabilização dos gestores no âmbito público tem levado ao entendimento de que as informações geradas pelo regime de caixa não atendem a esses objetivos e a adoção integral do regime de competência é considerada uma alternativa para geração de melhores informações para tomada de decisões, bem como para avaliação de desempenho dos gestores.

Embora essas melhorias sejam alegadas por órgãos que buscam a convergência às normas internacionais do setor público, o tema é bastante controverso em virtude do custo e mudanças estruturais requeridas pela alteração para um regime integral de competência, como por exemplo, treinamento apropriado e a aceitação por parte dos gestores públicos.

O objetivo central deste estudo exploratório foi investigar a percepção dos usuários e preparadores da informação contábil do setor público brasileiro sobre a alteração do regime de contabilização misto para o baseado em competência, no que se refere à capacidade deste último de produzir potenciais benefícios, para efeito de tomada de decisões, a partir de dez situações de específicas.

A percepção geral dos respondentes é consistente com a literatura nacional (BORGES; MÁRIO; CARDOSO, 2010; HERBEST, 2010) e internacional (KOBBER; LEE; NG, 2010), quanto à utilidade da informação gerada pelos dois regimes, sendo preponderante a crença na maior adequação do regime de competência para a maioria das situações de decisão no setor público.

As diferenças nos níveis de utilidade percebida, principalmente relacionadas aos preparadores, sugere que as ações adotadas pelos gestores do processo de implementação da NBCASP, no que tange a divulgação e capacitação, podem estar surtindo efeito, quando estes apresentam uma percepção em maior índice que os usuários internos e externos, no potencial gerador de informações para decisões do regime de competências. Adicionalmente, pode indicar a necessidade dos gestores do processo de implementação das NBCASP de focar sua atuação nos demais envolvidos (usuários internos e externos) de forma a preparar o ambiente para a incorporação deste novo paradigma (LAND; ROCHER, 2011).

O resultado do estudo sugere que os usuários e preparadores da informação contábil do setor público brasileiro creem que a alteração do regime de contabilização de misto para o baseado em competência pode resultar em benefícios informacionais para a tomada de decisões e de gestão das entidades públicas, e que a adoção do regime de competência no Brasil se fará não apenas por exigência mandatária ou pressão de organismos internacionais (LAND; ROCHER, 2011), mas pela real crença em benefícios informacionais para a tomada de decisão. Quanto à utilidade real das informações adicionais geradas pela contabilidade

pública com o uso do regime de competência, como afirma Warren (2012), estas serão de fato úteis apenas se realmente forem utilizadas.

REFERÊNCIAS

- ATHUKORALA, L. S.; REID, B. **Accrual budgeting and accounting in government and its relevance for DMCs**. Manila: Asian Development Bank, 2003.
- BERGMANN, A. The influence of the nature of government accounting and reporting in decision-making: evidence from Switzerland. **Public Money & Management**, v. 32, n. 1, p. 15-20, 2012.
- BLONDAL, J. **Budget reform in OECD member countries: common trends**. OECD, 2003.
- BORGES, T. B.; MARIO, P. D.; CARDOSO, R. L. Dismistificação do regime contábil de competência. **Revista de Administração Pública (RAP)**, v. 44, n. 4, p. 877-901, 2010.
- CARLIN, T. M. **Accrual accounting & financial reporting in the public sector: reframing the debate**. MGS working papers in management. Sydney, Australia, 2003.
- CHRISTIAENS, J.; REYNIERS, B.; ROLLÉ, C. Impact of IPSAS on reforming governmental financial information systems: a comparative study. **International Review of Administrative Sciences**, v. 76, n.3, p. 537-554, 2010.
- CURVINEL, D. P.; LIMA, D. V. Adoção do regime de competência no setor público brasileiro sob a perspectiva das normas brasileiras e internacionais de Contabilidade. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPEC)**, v. 5, n. 3, p. 69-85, 2011.
- DEACONU, A.; NISTOR, C. S.; FILIP, C. The impact of accrual accounting on public sector management. A exploratory study for Romania. **Transylvanian Review of Administrative Sciences**, v. 32, p. 74-97, 2011.
- ERNEST & YOUNG. Toward transparency: A comparative study of governmental accounting in Europe. **Ernest & Young**, 2010.
- FEE. **Accrual accounting in the public sector**. Paper from the FEE Public Sector Committee, 2007.
- GARSETH-NESBAKK, L. Accrual accounting representations in the public sector - A case of autopoiesis. **Critical Perspectives on Accounting**, v. 22, p. 247-258, 2011.
- GUTHRIE, J. Application of accrual accounting in the Australian public sector - rhetoric or reality?. **Financial Accountability & Management**, v. 14, n. 1, p. 1-19, 1998.
- HERBEST, F. G. **Regime de competência no setor público: a experiência de implementação em diversos países**. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis). Fundação Instituto Capixaba de Pesquisa em Contabilidade, Economia e Finanças (FUCAPE), Vitória, 2010.
- HYNDMAN, N.; CONNOLLY, C. Accrual accounting in the public sector: a road not always taken. **Management Accounting Research**, v. 22, n. 1, p. 36-45, 2011.
- JAGALLA, T.; BECKER, S. D.; WEBER, J. A taxonomy of the perceived benefits of accrual accounting and budgeting: evidence from German states. **Financial Accountability & Management**, v. 27, n. 2, p. 134-164, 2011.

- KOBER, R.;LEE, J.;NG, J. Mind your accruals:perceived usefulness of financial information in the australian public sector under different accounting systems.**Financial Accountability & Management**, v. 26, n. 3, p. 267-297, 2010.
- LAND, E.;ROCHER, S. Prerequisites for applying accrual accounting in the public sector. **Public Money & Managment**, v. 31, n. 3, p. 219-222, 2011.
- LAUGHLIN, R. Debate: Accrual accounting: information for accountability or decision usefulness?. **Public Money & Management**, v. 32, n. 1, p. 45-46, 2012.
- MARTINS, G. A. **Manual para elaboração de monografias e dissertações**. São Paulo: Atlas, 2000.
- PALLOT, J. A decade in review: New Zeland's experience with resource accounting and budgeting. **Financial Accountability & Management**, v. 17, p. 383-400, 2001.
- REIS, H. D. **Contabilidade e Gestão Governamental**. Rio de Janeiro: IBAM, 2004.
- REIS, H. D. Regime de caixa ou competência: eis a questão. **Revista de Administração Municipal**, v. 52, n.260, p. 37-48, 2006.
- SOTHE, A. **Diretrizes do IFAC para o regime de competência: impacto nos resultados contábeis dos governos municipais da microregião de São Miguel do Oeste- SC**. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Universidade Regional de Blumenau (FURB), Blumenau, 2009.
- VERGARA, S. C. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- WARREN, K. Developing a government's balance sheet - does it improve performance?. **Public Money & Management**, v. 32, n. 1, p. 9-14, 2011.