

Desafios para contabilidade pública brasileira no século XXI: algumas diretrizes

Challenges for Brazilian public accounting in the 21st century: some guidelines

Desafíos para la contabilidad pública brasileña en el siglo XXI: algunas orientaciones

Ailton Souza¹

¹ Estágio de pós-doutorado em Política Urbana junto ao Instituto de Pesquisa e Planejamento Urbano e Regional (IPPUR) da Universidade Federal do Rio de Janeiro (UFRJ). Doutorado em Ciência Política pela Universidade Estadual de Campinas (UNICAMP). Mestrado em Ciências Sociais e Estudos Comparados pela Universidade de Brasília (UnB), junto ao Centro de Pesquisa e Pós-Graduação sobre as Américas (CEPPAC), atualmente Departamento de Estudos Latino Americanos (ELA). Especialização em Planejamento, Gestão e Avaliação de Políticas Públicas pela Universidade Estadual do Oeste do Paraná (UNIOESTE), onde também concluiu graduação em licenciatura e bacharelado em Ciências Sociais. Graduação em Tecnologia em Ciência de Dados pela Universidade Cruzeiro do Sul de São Paulo. Professor associado na área de Ciência Política do Curso de Ciências Sociais na Universidade Estadual de Mato Grosso do Sul (UEMS), líder do Núcleo de Pesquisa Democracia, Políticas Públicas e Desenvolvimento (NDPD) e coordenador do Observatório da Democracia, Políticas Públicas e Desenvolvimento de Mato Grosso do Sul (OBSERVA-MS). **E-mail:** ailtonsouza.uems@gmail.com, **Orcid:** <https://orcid.org/0000-0002-7424-2243>

Resumo: A contabilidade pública é uma das áreas centrais dos governos em seus três níveis e, portanto, deve ser repensada para que possa se tornar cada vez mais eficiente. Sob este contexto, uma das possibilidades é analisar seu papel e discutir possíveis aprimoramentos visando uma contabilidade pública mais moderna e sofisticada. Face a este cenário, objetivo deste artigo foca-se do debate teórico acerca da contabilidade pública examinando alguns conceitos e práticas frente aos desafios emergentes. A partir desta perspectiva analítico-discursiva sugerimos algumas iniciativas que podem ampliar o debate teórico e empírico favorecendo uma futura agenda de pesquisa sobre o tema e, concomitantemente a modernização técnica desta área.

Palavras-chave: planejamento; governança; tomada de decisão; prestação de contas.

Abstract: Public accounting is one of the central areas of governments at its three levels and, therefore, must be rethought so that it can become increasingly efficient. In this context, one of the possibilities is to analyze its role and discuss possible improvements aimed at more modern and sophisticated public accounting. Given this scenario, the aim of this article focuses on the theoretical debate about public accounting, examining some concepts and practices in the face of emerging challenges. From this analytical-discursive perspective, we suggest some initiatives that can expand the theoretical and empirical debate, favoring a future research agenda on the topic and, concomitantly, the technical modernization of this area.

Keywords: planning, governance, decision making, accountability.

Resumen: La contabilidad pública es una de las áreas centrales de los gobiernos en sus tres niveles y, por tanto, debe ser repensada para que sea cada vez más eficiente. En este contexto, una de las posibilidades es analizar su papel y discutir posibles mejoras encaminadas a una contabilidad pública más moderna y sofisticada. Ante este escenario, el objetivo de este artículo se centra en el debate teórico sobre la contabilidad pública, examinando algunos conceptos y prácticas frente a los desafíos emergentes. Desde esta perspectiva analítico-discursiva, sugerimos algunas iniciativas que pueden ampliar el debate teórico y empírico, favoreciendo una futura agenda de investigación sobre el tema y, concomitantemente, la modernización técnica de esta área.

Palabras clave: planificación, gobernanza, toma de decisiones, rendición de cuentas.

1 INTRODUÇÃO

O papel atribuído à contabilidade pública tornou-se notoriamente central em diversos contextos do campo da administração pública, indiferentemente do órgão ou setor público onde se encontre ou seja influente. A área, de modo geral, também é objeto constante de reflexões visando adaptações e melhorias no sentido de atingir um melhor grau de eficiência e qualidade em setor público. Vale considerar, sob este contexto, que a contabilidade pública tende a acompanhar as mudanças do segmento em âmbito internacional; ou seja, de normas relativas à elaboração e apresentação da informação financeira fundamentadas em bases e diretrizes internacionais de contabilidade.

Além disso, esta área tem sido um campo relevante para tomada de decisão que envolve os governos. Prática que vem sendo, de acordo com a teoria especializada, impulsionada desde os 1980 com a implementação de mudanças na contabilidade do setor público ocorrendo principalmente em países em desenvolvimento. Dessa forma, é possível identificar que o campo contábil é bastante fecundo, fazendo com que a contabilidade pública possa ser relacionada a diversas áreas, além da tomada de decisão, como ao planejamento e à governança. Estes três termos ou práticas, ou seja, tomada de decisão, planejamento e governança, são tratados teoricamente, na maioria das vezes, de forma isolada, ao contrário desta contribuição em que são associados de forma mais condensada à contabilidade pública. Sendo assim, a aposta desta abordagem exploratória é de que a condensação destes elementos possa contribuir para a melhor eficácia da contabilidade pública brasileira.

Em face do exposto, o objetivo deste artigo é de apresentar uma contextualização da contabilidade pública relacionando alguns conceitos e práticas diante dos desafios emergentes. A partir desta perspectiva analítica, sugerimos algumas iniciativas que podem ampliar o debate teórico e empírico e a agenda de pesquisa sobre o tema; sobretudo, com o tino de trazer elementos de reflexão que permitam tentar superar os desafios contemporâneos a partir de novas linhas de ação para o aperfeiçoamento da área.

Antes, no entanto, de adentrar nesta seara analítica, cabe rapidamente apresentar uma breve definição dos conceitos adotados e sua aplicação. A começar pelo conceito de contabilidade, que visa, de modo geral, o fornecimento de informações de natureza econômica, financeira e patrimonial, entre outros elementos. Entretanto, quando falamos especificamente da contabilidade pública, vemos no conceito a agregação de diferentes ações operacionais de âmbito contábil, especialmente ligados ao setor público.

Outro conceito é o de planejamento, que se relaciona ao ato de planejar, gerir e executar políticas, em especial no plano governamental. Sob esta perspectiva, vincula-se à tentativa de aumentar a eficiência das políticas como forma de responder de maneira mais rápida e satisfatória às demandas crescentes que desafiam a administração pública. Enfim, pode-se citar brevemente, o conceito de governança, que é mais heterogêneo e, apresenta-se sob diferentes denominações e correntes teóricas. Todavia, em síntese, aparece relacionado aos processos de coordenação e regulação em contextos particulares, como, por exemplo, em práticas de gestões mais participativas, tal como de conselhos gestores, orçamentos participativos, entre outros.

Em suma, os termos apresentados são caracterizados, na maioria das vezes, de forma desassociada na teoria especializada. Isto tanto em virtude de aspectos particulares que cada um dos termos possui, como de outros fatores inerentes. Entretanto, estas concepções são, neste artigo, articuladas privilegiando o campo da contabilidade pública, especialmente a transparência das finanças públicas e, no âmbito destas, aspectos e subsídios no que diz respeito à tomada de decisão. Considerando-se as diversas dimensões e a abrangência do contexto proposto, este artigo foca especialmente na problematização destes, buscando destacar aspectos que possam ampliar e enriquecer o debate no campo da contabilidade e administração pública. Aventamos, assim, como hipótese norteadora de debate, o pressuposto de que o ato de planejar e de escuta da sociedade, por meio da governança, pode propiciar melhor transparência e, conseqüentemente, favorecer a obtenção de maiores subsídios no âmbito da tomada de decisão.

À luz desta linha de reflexão, a metodologia adotada constitui-se predominantemente de um balanço teórico-exploratório que busca evidenciar

cenários em torno do objeto que ora se apresenta. Sob esta baliza, organizamos esta contribuição dividida em três partes, excluindo-se esta introdutória. Assim, na primeira seção deste artigo, apresentamos elementos voltados ao panorama normativo em torno da contabilidade pública, envolvendo a transparência pública e a tomada de decisão. Em seguida, debruçamos-nos em torno do contexto de planejamento e governança articulados à contabilidade pública. Já na terceira seção deste trabalho, empreendemos uma abordagem acerca da contabilidade pública a partir de metas visando a uma nova gestão. Por fim, articulando as presentes dimensões teóricas, apresentamos nossas considerações finais.

2 CONTABILIDADE PÚBLICA E PRESTAÇÃO DE CONTAS: BREVE PANORAMA

Contabilidade pública, em consonância com as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público (NBC TSP), é definida, segundo Platt Neto (2022, p. 6), como “ramo ou especialidade da Ciência Contábil que aplica, no processo gerador de dados e informações, as NBC TSP direcionadas ao controle patrimonial de entidades do setor público”. A prática é considerada importante, especialmente por governos comprometidos com resultados.

Tal noção já passou por diferentes transformações e adaptações. O termo, conforme Bellanca, Cultrera e Vermeylen (2015), foi criado e adaptado na Áustria, mais de 250 anos atrás, e, atualmente, faz parte do Nova Gestão Pública, sendo observado tanto em países europeus como nas diversas partes do mundo, inclusive no Brasil e no restante da América Latina. Segundo os autores, existem, no âmbito internacional, ao menos quatro modelos de contabilidade pública: a) *Cash Accounting* ou contabilidade de caixa, que se refere às transações registradas quando as transações de crédito são recebidas ou pagas; b) *Modified cash accounting* ou contabilidade de caixa modificada, forma híbrida que leva em conta, na contabilidade de caixa, as contas não pagas e/ou contas a receber até o final do ano; c) *Accrual accounting* ou contabilidade de exercício: forma pela qual as transações e outros eventos são registrados quando ocorrem, e não somente em caso

de recebimento ou desembolso; e d) *Modified accrual accounting* ou contabilidade de exercício modificada: forma voltada ao regime de competência integral, com algumas diferenças, incluindo a não consideração de algumas classes de ativos ou passivos.

Estas quatro formas de contabilidade foram identificadas pelos autores no âmbito de países como: Alemanha, Bulgária, Espanha, Finlândia, Grécia, Hungria, Itália, Malta, Portugal, Eslovênia, entre outros. Sem detalhar aqui as minúcias de cada um dos modelos, a aposta dos autores é de que, entre os casos apontados, a contabilidade de exercício tem sido um elemento-chave da gestão pública moderna, pois seria ela a permitir tornar as contas das autoridades públicas mais transparentes e fornecer uma visão mais completa, especialmente para tomada de decisões em nível governamental.

Em países da América Latina, segundo apontou Neves e Gómez-Villegas (2020), a experiência mais recente mostra o crescimento do interesse nos modelos de contabilidade pública internacional e a adoção de práticas mais completas de contabilidade. Além disso, os autores apontam que, por trás da reforma contábil, está a tentativa de “melhorar a confiança nos dados, a transparência e a credibilidade fiscal das finanças (Neves; Gómez-Villegas, 2020, p. 26), tudo visando melhorar a qualidade da tomada de decisões adotadas pelas entidades públicas. Neste sentido, a experiência internacional tem se mostrado positiva, colaborando com processos que, em suma, visam otimizar e dar maior transparência à contabilidade no setor público. Sob este contexto, é possível observar que a contabilidade pública passa por um debate contínuo com diferentes transformações e adaptações. Nesse sentido, é possível analisar que a informação contábil não se tornou um fim em si mesma, mas um fornecedor de informações úteis a diferentes usuários, nas mais variadas especificidades (Platt Neto, 2022).

como menciona Slomski (2013), estruturou-se basicamente a partir de quatro pilares: a) nas normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público, emitidas pelo *International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB)*, da Federação Internacional de Contadores (IFAC); b) nas normas brasileiras de contabilidade emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC); c) na Lei 4.320, de 17 de março de 1964; e d) na Lei Complementar 101, de 4 de maio de 2000. Não obstante, além destes

pilares, há, na administração pública, os chamados subsistemas, caracterizados pelo sistema contábil, de gestão pública e controles analíticos. Os mesmos envolvem:

[...] o subsistema de planejamento governamental; o subsistema de gestão financeira; o subsistema de informação de custos; o subsistema de controle de ativos e passivos contingentes; o subsistema de controle de créditos tributários e não tributários; o subsistema de controle da dívida fundada; o subsistema de controle de patrimônio; o subsistema de gestão de compras; o subsistema de controle de estoques; o subsistema de gestão de pessoas e o subsistema de gestão do cadastro geral de cidadãos, entre outros (Slomki, 2013, p. 7).

Cada um destes subsistemas apresenta características específicas que servem, em linhas gerais, para subsidiar o governo e os cidadãos no que tange à geração de informações. Entretanto, quando se compara a contabilidade aplicada ao setor público e a contabilidade privada, observam-se diferenças e características peculiares. Estas diferenciações são importantes, especialmente quando se visualiza, em linhas mais amplas, o enfoque da transparência e tomada de decisão. Considerando-se as particularidades de cada uma delas, podemos verificar as seguintes características, conforme o quadro abaixo:

Quadro 1 - Diferenças da contabilidade privada e pública

Aspectos	Contabilidade Privada de entidades com fins lucrativos	Contabilidade Pública / CASP (de entidades do setor público estatal)
1) Campo de Aplicação	Entidades Privadas	Entidades do Setor Público Estatal
	Abrange entidades “não controladas” pelo Estado, constituídas como pessoas jurídicas de direito privado.	Abrange os entes públicos, incluindo entidades das administrações direta e indireta obrigadas a manter contas consolidadas, com dependência orçamentária e/ou regimental. Abrange todas as pessoas jurídicas de direito público e parte das de direito privado.
2) Regimes Contábeis	Regime de competência	Dois regimes simultâneos
	Conforme o Princípio da Competência.	Contabilidade patrimonial com regime de competência; e Contabilidade orçamentária com regime chamado de “misto”. Saiba mais no Cap. 4.
3) Resultados Apurados	Lucro / Prejuízo	Superávit / Déficit ⁶
	Representa o resultado econômico (geração ou perda de riqueza) com impacto no Patrimônio Líquido. Entidades com fins lucrativos apuram lucro ou prejuízo.	Não visam resultado no sentido econômico (lucro), mas, em democracias, o bem comum. São vários os tipos de resultados (superávit ou déficit): orçamentário (corrente, de previsão e de execução), fiscal (nominal e primário), financeiro e patrimonial.
4) Prestação de Contas	Proprietários	Cidadãos e Poder Legislativo
	No caso de sociedades por ações, são os acionistas e o Conselho de Administração. Outras possuirão sócios, associados ou representantes.	O Poder Legislativo, em qualquer das esferas de governo a que pertença, que dispõem de órgãos auxiliares: os tribunais de contas. Os cidadãos têm direito assegurado de conhecer as prestações de contas e outros instrumentos da transparência.
5) Controle Orçamentário	Inexiste ou pode ser flexível	Rígido e definido em Lei
	A maioria não adota formalmente um orçamento completo. Tal procedimento é mais comum em grandes empresas.	Orçamento público é lei e deve ser seguido. Trata-se de um plano de trabalho estratégico e operacional que orienta e limita as ações dos gestores. Muitas vezes é rígido em função da dificuldade (não da impossibilidade) de alterá-lo, mediante nova aprovação legislativa.
6) Controle de Custos	Necessário gerencialmente e para fins de IR	Obrigatório apenas após a LRF
	A maioria não adota. Costuma ser aplicado em empresas maiores por necessidade gerencial e para avaliar estoques, para fins do Imposto de Renda (IR).	Apesar de alguns artigos da Lei n.º 4.320/1964 insinuarem a necessidade, apenas a LRF obrigou a adoção de sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial. Todavia, ainda é pouco aplicado.
7) Normas Reguladoras Nacionais	Legislação e normas societárias	Normas de direito financeiro e de CASP
	Conforme o tipo de entidade: Lei n.º 6.404/1976, Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC, do CFC), Pronunciamentos do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) e Deliberações/Instruções da Comissão de Valores Mobiliários (CVM).	Lei n.º 4.320/1964, Lei Complementar n.º 101/2000 (LRF), Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público (NBC TSP, do CFC) e Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP, da STN e da SOF).

Fonte: Platt Neto (2022, p. 9).

A partir desta tabela, podemos destacar três pontos: os resultados apurados, a prestação de contas e o controle orçamentário. No primeiro, as diferenciações estão ligadas especialmente à terminologia e ao sentido que são adotados, visto que, no privado, observa-se a intenção de obter o

lucro, e não prejuízo; no setor público, trabalha-se com o a ideia de *superavit* e *deficit*, ou seja, arrecadação positiva e negativa. Em relação à prestação de contas, podemos enfatizar que a diferença se situa nos atores a quem se deve prestar contas. Enquanto no privado temos os proprietários como foco principal, no público, temos os cidadãos e o Poder Legislativo. Por fim, é possível destacar o controle orçamentário, que inexistente ou é opcional e flexível, no setor privado, e, no setor público, regido e definido por lei e obrigatório.

As diferenciações entre público e privado são pontuais e relevantes no âmbito da contabilidade pública. Entretanto, o enfoque da prestação de contas é aqui um ponto significativo e primordial de discussão. A prestação de contas ou o *accountability*, na teoria internacional, é basicamente um ponto relevante, especialmente para os governos. Segundo Papadopoulos (2023), o termo não apenas serve para o controle de governantes, mas também para prevenir abusos e melhorar seu desempenho.

Entretanto, podemos entender que *accountability* é um conceito multidimensional em virtude de poder ser adotado em diferentes perspectivas; exemplo: em processos de demonstrações contábeis, em que também poderia ser aplicado como forma de ampliar a transparência pública. Por outro lado, o conceito também se mostra oportuno para diversos gestores que lidam cada vez mais com a escassez de recursos (Albavera, 2003). Este panorama, associado ao maior planejamento e à governança participativa, serve para reforçar a tomada de decisão e legitimar, sobretudo, a melhor aplicação do dinheiro público por meio de um padrão de excelência da contabilidade pública.

3 OS DESAFIOS PROPOSTOS: O PLANEJAMENTO PÚBLICO BRASILEIRO

A noção de planejamento se associa, no âmbito nacional, a um conjunto de ações e acontecimentos, especialmente em torno do governo. Planejamento, como já antecipado, também faz parte de um subsistema presente na contabilidade pública. Entretanto, a noção de planejamento perpassa por muitas transformações no Brasil, passando dos iniciais planos

estratégicos que simbolizaram os primeiros subsídios no âmbito ditatorial e neoliberal de governos passados, até chegar a uma perspectiva voltada ao contexto mais moderno de gestão, contemplando a identificação de riscos e a antecipação das ações de governo (Rezende, 2009).

Todavia, é possível identificar, ao longo do contexto histórico brasileiro, segundo Rezende (2009), ao menos quatro momentos: o primeiro deles relacionado aos anos 1970, que marca o auge do planejamento no contexto governamental, quando o planejamento visava, sobretudo, influenciar a formulação e a implementação de políticas voltadas especialmente ao desenvolvimento econômico e social, alcançando, ainda, a partir do Sistema de Planejamento da época, todas as dimensões relevantes da ação governamental.

Este sistema, de modo geral, sofreria na década seguinte, ou seja, a partir dos anos 1980, um duro golpe, em virtude da crise do petróleo entre 1979-1980 e, também, diante do fato de o Estado esgotar as possibilidades de sustentar o ritmo de investimento da década anterior. Além disso, a partir da metade da década de 1980, haveria a desconstrução da ideia do planejamento, sendo o primeiro ato o *desmonte do Estado e da administração pública*. Esse cenário se estende do governo Sarney a Fernando Collor de Mello, sendo marcado pelo recrudescimento da inflação, da forte campanha de desmoralização do Estado e de um amplo quadro de denúncias de corrupção.

O segundo momento ou ato é caracterizado pela *prudência e moralização* e se inicia com a queda, por meio de *impeachment*, do presidente Fernando Collor de Mello e a ascensão à Presidência de Itamar Franco. O ambiente é marcado pelas inclinações nacionalistas de Itamar, e mais mudanças são produzidas na esfera governamental. Todavia, embora haja uma tentativa de fortalecer o planejamento, este não se consolida pelas ações do presidente anterior.

Já o terceiro momento é caracterizado, conforme o autor, pela *esperança e frustração*, marcando os novos ventos advindos da posse de Fernando Henrique Cardoso. Este período imprime várias expectativas derivadas do processo de reforma e criação de órgãos e secretarias. Ao mesmo tempo, está em curso um amplo processo de privatização. Entretanto,

devido ao jogo político, a máquina governamental enfraqueceu e várias propostas, apesar do esforço, começam a fracassar. Um dos principais recursos adotados no momento se relacionou ao governo de coalizão ou presidencialismo de coalizão.

Teríamos, ainda, um quarto ato, representado pelo governo do presidente Luiz Inácio Lula da Silva, que representaria, em síntese, o *duro aprendizado e a forte cautela*. Algumas preocupações em nível de projeto político são mantidas para reforçar a esfera de planejamento. Contudo, dado aos diversos cenários, o processo de planejamento ainda era visto com incerteza e certa cautela.

Estes diferentes momentos mostram, em grande medida, uma guinada em matéria de planejamento, no que tange à demarcação de sua reconstrução, especialmente a partir dos anos 1980, período que destaca a necessidade de um novo estilo de planejamento, basicamente ancorado na prática de desenvolvimento nacional e no diagnóstico da realidade socioeconômica. Neste sentido:

Enquanto o planejamento praticado nos anos setenta tinha um caráter eminentemente impositivo, em razão de regime político vigente, o de hoje não pode ignorar a pluralidade da representação política e a intensa mobilização que ocorre na sociedade brasileira com vistas à promoção e defesa de seus interesses particulares (Rezende, 2009, p. 22).

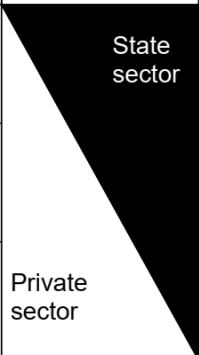


É possível perceber, a partir das considerações do autor, que muita coisa mudou nas últimas décadas, e uma visão mais democrática ganhou força gradualmente no planejamento. Sob este contexto, Rezende (2009) sugere algumas mudanças importantes quanto a alterações de normas constitucionais, estruturas administrativas e do ciclo orçamentário, bem como de congregar distintos interesses. Esses elementos podem contribuir para superar o desafio da ausência de planejamento sistematizado em várias áreas do setor público brasileiro.

4 O DESAFIO DA GOVERNANÇA INCREMENTAL NA CONTABILIDADE

O debate teórico acerca da governança é bastante amplo e fecundo em todo o mundo. Entretanto, segundo Zimermman, Werner e Volmer

(2008), o conceito perpassa alguns elementos distintivos em relação às suas maiores bases, ou seja, mercado que guiaria princípios de competição, o Estado com o controle hierárquico e comunidade que apresentaria uma solidariedade espontânea. Em todo caso, como mencionou o autor, toda a constelação da governança não pode ser construída sem o papel central do Estado, pois é ele que decide em primeiro lugar quais as opções admissíveis ou ainda as regras e opções que seriam insustentáveis na configuração da governança. Um desenho possível no âmbito de uma governança pensada sobre a ótica contábil pode ser visto no seguinte esquema:

Quadro 2 - Possíveis cenários de mudança na governança contábil

Responsibility of the state	Influence of the state and private sector	Localization of important actors		
		National	International	
Operation	 <p>State sector</p>			
Supervisory				
Outcomes				

Fonte: Zimmermann, Werner e Volmer (2008, p. 20).

À luz do Quadro 2, como apontam Zimmermann, Werner e Volmer (2008), temos o papel do Estado caracterizado na responsabilidade central em torno das operações, supervisões e resultados. Porém, o setor estatal também recebe influência do setor privado, determinando a localização de atores que são importantes no plano nacional e internacional, bem como no âmbito supra e transnacional. A localização dos atores são elementos-chave nesta abordagem que chama atenção no sentido de uma interpretação nas interpelações internas e/ou externas.

Tal panorama, em sentido mais amplo, permite visualizar a governança como uma opção de fortalecimento das relações, uma vez que esta se associa a diferentes formas de envolvimento da sociedade com as ações políticas governamentais. O conceito de governança no Brasil aparece inicialmente vinculado ao debate de reforma de Estado. Mas, no âmbito da teoria participativa brasileira, também foi associado às diversas experiências em que se tornou modelo para o mundo, especialmente entre o final da primeira e segunda década do século XXI. Entre os modelos de destaque, contemplando a governança, estão os famosos Orçamentos Participativos, que tiveram como palco a cidade de Porto Alegre, RS, conselhos gestores de políticas públicas presentes em todo o território nacional, em grande medida por serem obrigatórios por lei federal, e os Conselhos Regionais presentes na cidade de Campo Grande, MS. Todas estas instituições participativas envolvem a inter-relação entre o poder público e a sociedade.

Direta ou indiretamente, estas práticas de governança foram potencializadas em todo o mundo, em grande medida por organizações multilaterais, em que a governança despontou como um conceito mais abrangente. Neste contexto, entidades como ONU, PNUD, Banco Mundial e OECD definiram o conceito de forma diferenciada, destacando elementos como: gestão, poder, autoridade, economia, desenvolvimento, entre outros aspectos. Todavia, do ponto de vista avaliativo-comparativo, o Banco Mundial estabeleceu como forma de comparação um modelo de governança considerando seis variáveis: 1) vozes ativas e accountability; 2) estabilidade política; 3) eficiência governamental; 4) qualidade regulatória; 5) regras de lei; e 6) controle de corrupção (Weiss, 2001).

Especificamente no âmbito do governo federal brasileiro, segundo o Guia de Política de Governança Pública (Brasil, 2018), governança é definida conforme o Decreto n. 9.203, de 22 de novembro de 2017 (Brasil, 2017), a partir de mecanismos de liderança, estratégias, práticas de controle e avaliação, ou ainda de direção, monitoramento e gestão de políticas públicas e de prestação de serviços na sociedade. O conceito, originalmente capitaneado do Tribunal de Conta da União (TCU), tem como principal ator o cidadão.

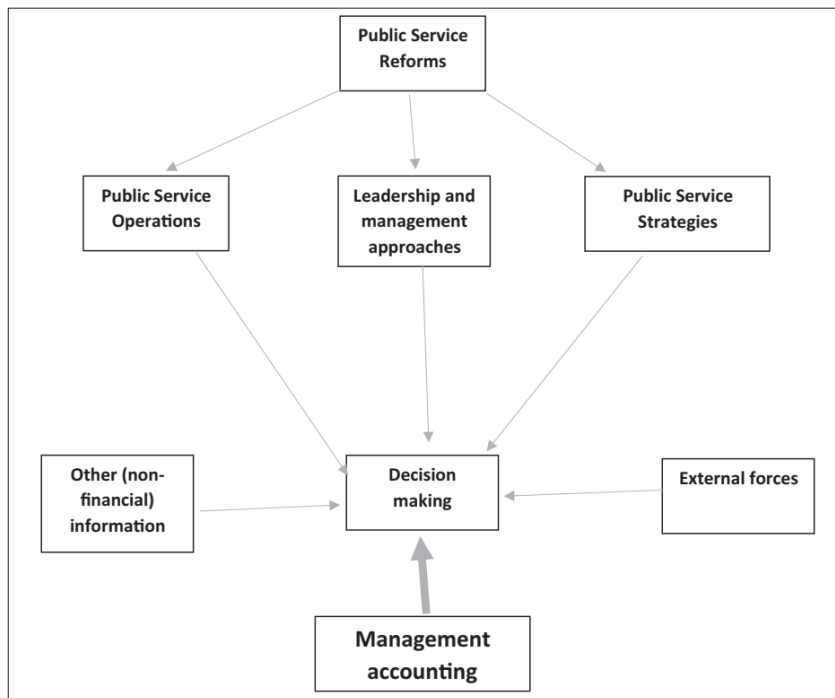
A presente característica reforça e marca a inserção dos atores coletivos da governança como sujeitos participativos colaborativos importantes de

diversos processos, no âmbito do setor público. Sobretudo para fortalecer a transparência pública, melhorar o desenho das políticas públicas e, principalmente, contribuir com a tomada de decisão de segmentos públicos, gestores e governos nos seus três níveis de poder. Além disso, enfatiza que é possível estar presente, inclusive em segmentos poucos explorados, como é o caso da contabilidade pública, especialmente na mensuração do ESG, ou seja, no âmbito das boas práticas ambientais, sociais e de governança.

5 O DESAFIO DE TOMADA DE DECISÃO NA CONTABILIDADE

A tomada de decisão é um termo bastante conhecido e já está presente em alguma medida na contabilidade pública. Na prática, corresponde a uma ação ou etapa fundamental delegada, sobretudo aos governos e gestores públicos, principalmente no âmbito das políticas públicas. Mas há algumas particularidades no conceito. Segundo Prowle (2020), o papel da tomada de decisão no serviço público, especialmente no âmbito da contabilidade gerencial, está ligado às formas ou natureza das decisões tomadas, que podem se relacionar aos tipos de decisões, à forma de fazê-las, formatos, foco e tipo de abordagem. Sob esta ótica, a contabilidade gerencial é a principal fonte da tomada de decisão.

Figura 1- Esquema da tomada de decisão



Fonte: Prowle (2020, p. 75).

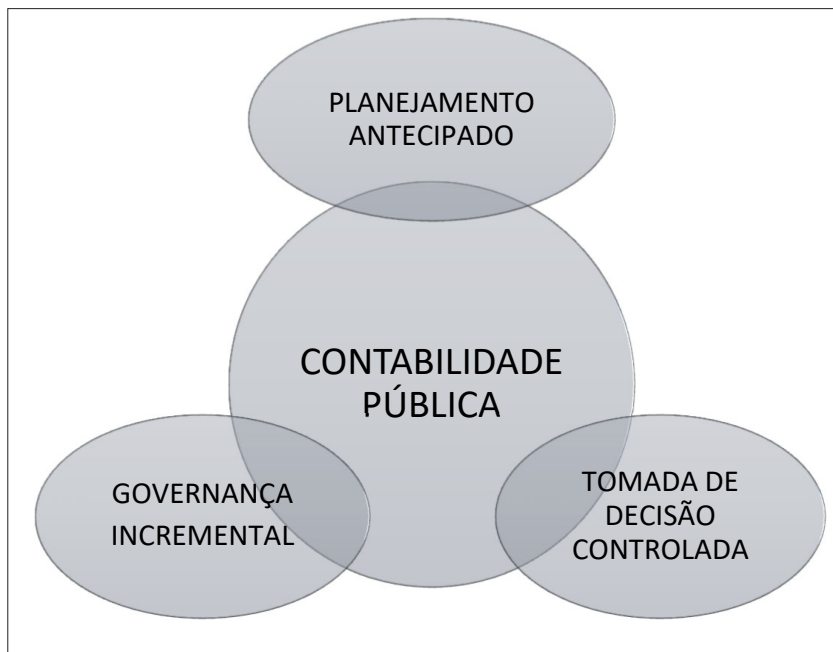
Na abordagem acima, observa-se que a tomada de decisão é o “receptáculo” principal de um conjunto de estruturas, como: informação financeira, forças externas, operações de serviço público, estratégias de serviço público e de lideranças e abordagens de gerenciamento. Este alinhamento decorre, em linhas gerais, das diversas reformas do serviço público ao longo das últimas décadas. Ou seja, são adaptações que vêm a melhorar o desempenho da contabilidade pública – em especial, da tomada de decisão. Este campo deve envolver uma análise sistemática das operações, fluxo de caixa, organização das informações e outras práticas derivadas da revisão e checagem de todas as possibilidades inerentes da pasta, no sentido de produzir uma tomada de decisão mais precisa. Com isso, visa-se superar mais os desafios, a fim de garantir e proteger o patrimônio público.

6 CONTABILIDADE PÚBLICA A PARTIR DE METAS VISANDO À NOVA AGENDA DE GESTÃO

A administração pública, de modo geral, apresenta diferentes desafios que, no campo específico da contabilidade pública, em síntese, se superados, envolvem a melhoria e a eficiência de resultados. Em linhas gerais, é possível convencionar à contabilidade pública elementos já presentes na administração, especialmente no campo da gestão. A este respeito, temos na evolução da gestão pública, conforme destacou Salgado (2012), a busca de superar desafios específicos, como: a) aqueles ligados à reorientação política e técnica centrada no controle de resultados, superando o modelo autocentrado da burocracia pública; b) inserção ativa do cidadão no Estado; c) fortalecimento da capacidade governamental de coordenação política interna e de articulação junto aos atores públicos e privados do sistema político nacional; e d) propiciar segurança jurídica aos atos do Estado.

Estes elementos não se distanciam da contabilidade pública enquanto proposta de aperfeiçoamento e resultados. Contudo, articulamos aqui uma tentativa de colaborar com a agenda da contabilidade por meio do melhor planejamento, governança e tomada de decisão. Nesta dimensão analítica, projeta-se um compilado que pode derivar do seguinte esboço.

Figura 2 - Elementos sugestivos da contabilidade pública



Fonte: Elaboração própria.

Na Figura 2, apresentamos uma visão sugestiva para uma contabilidade pública mais efetiva. Esta projeta um *planejamento antecipado* mais robusto, prevendo todos os prazos, sujeitos e responsabilidades da pasta no sentido a uma diretriz funcional mais acabada. Já o ponto relacionado à *governança incremental* diz respeito, aqui, à presença mais intensa de segmentos sociais diversificados, sobretudo o ESG, cultura de preservação e equilíbrio nas relações sociais e corporativas, prevendo maior transparência pública. Por outro lado, também poderíamos associar aqui o que propõe Nery *et al.* (2022), os quais enfatizam que governança também tem o propósito de impedir conflitos de interesse, o que, associado ao *compliance*, procura instituir maneiras a fim de controlar o implemento das leis e normas às quais a entidade pública está sujeita; deste modo, governança, associado ao *compliance*, compartilharia o mesmo propósito, ou seja, de manutenção da ética, a integridade e a continuidade de boas práticas corporativas. Por

último, apresentamos a *tomada de decisão controlada*, que trata de elaborar passos antes da decisão final; isto é, aqui, as tomadas de decisão serão executadas havendo uma cronologia, *checkpoints* e autorizações necessárias.

Obviamente que não apresentamos uma panaceia para contabilidade pública brasileira, tampouco um receituário de medidas assertivas, mas apenas pontos para uma reflexão mais acabada. É justamente por esse prisma que antecipação de planejamento como uma etapa preliminar de ajuste pode ser útil e, do mesmo modo, a ideia de um maior controle da tomada de decisão. Enfim, o incremento da governança como estância de compartilhamento, escuta e construção de práticas mais funcionais e menos burocráticas atreladas a formas inovadoras pode ser um ponto importante para todo o processo. Tudo isso no sentido de se obter decisões antecipadas, mais completas e eficientes. Obviamente que as possibilidades ou sugestões ora apresentadas podem não passar de uma mera especulação teórica, contudo, esta limitação foi inicialmente prevista, visto que a intenção inicial foi de sugerir possibilidades ou caminhos que possam ser tratados de forma empírica, para novas práticas que permitam inovar o debate.

7 CONSIDERAÇÕES FINAIS: EM BUSCA DA INOVAÇÃO

A contabilidade pública é uma área central dos governos e, portanto, necessita ser sempre atualizada, revista e melhorada. Alternativas nesta seara são sempre bem-vindas na administração pública. Entretanto, para isso, é necessário pensar alternativas que melhorem todo o cenário. A proposta que aqui apresentamos é, como inicialmente mencionamos, limitada a um primeiro movimento analítico, o de reflexão do campo, de modo que o que fizemos envolve apenas uma contextualização genérica da contabilidade pública, relacionando alguns conceitos e práticas diante dos desafios emergentes. Contudo, tentamos minimamente apontar possíveis aspectos que podem avançar em uma agenda de pesquisa mais robusta, no sentido de produzir resultados mais efetivos, sobretudo na ampliação do debate teórico e empírico e na agenda de pesquisa sobre o tema em questão.

Desta forma, abrir espaço para um planejamento antecipado, a fim de vislumbrar cenários futuros possíveis, bem como de uma tomada de decisão

controlada e articulada com um modelo de governança mais incremental, a ponto de abrir espaço a públicos diversos, é uma aposta que tende a produzir efeitos mais positivos. Cabe, no entanto, avançar na prática, nestes campos, a partir de experiências que poderão atestar a viabilidade ou não destes processos. Em todo caso, acompanhar as inovações que ocorrem no campo da contabilidade pública internacional é um passo importante e, tradicionalmente, já influenciou diversas mudanças por aqui. Assim, vale a pena inovar com o intuito de modernizar toda a administração pública brasileira.

BIBLIOGRAFIA PARA CONSULTA

BILHIM, J. A. F.; AZEVEDO, R. R.; SANTOS, P. G. Reformas do Setor Público e Mudanças na Contabilidade Pública. *Revista Contabilidade, Gestão e Governança*, Brasília, v. 25, n. especial, out. 2022.

CARDOSO-JUNIOR, J. C. P. *Planejamento governamental e gestão pública no Brasil: elementos para ressignificar o debate e capacitar o estado*. Brasília: IPEA, 2011.

CARVALHO, D.; CERCCATO, M. (Org). *Manual completo de contabilidade pública*. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2014.

FERNANDES, H.; PITA, J. L.; JESUS, J. D.; CAMARA, G. M. Public Sector Accounting in Europe: A Systematic Literature Review. *International Journal of Financial Research*, [s. l.], v. 12, n. 4, p. 88-99, 2021.

MONTOTO, E. *Contabilidade geral esquematizado*. São Paulo: Saraiva, 2012.

REFERÊNCIAS

ALBAVERA, F. S. *Planificación estratégica y gestión pública por objetivos*. [Série Gestión Pública]. Santiago: Instituto Latinoamericano y del Caribe de Planificación Económica y Social (ILPES); CEPAL, 2003, 80 p.

BELLANCA, S.; CULTRERA, L.; VERMEYLEN, G. Analysis of public accounting systems in the European Union. *Research in World Economy*, [s. l.], v. 6, n. 3, p. 23-35, 2015.

BRASIL. Casa Civil da Presidência da República. *Guia da política de governança pública*. Brasília, DF: Casa Civil da Presidência da República, 2018.

BRASIL. *Decreto n. 9.203*, de 22 de novembro de 2017. Dispõe sobre a política

de governança da administração pública federal direta, autárquica e fundacional. Brasília, DF: Ministério da Saúde, 2017.

NERY, P.; QUEIROZ, R. C.; COSTA, G. V. V.; OLIVEIRA, L. R. C.; SILVA, W. P.; LOUREIRO, R. G. Estudos sobre finanças e compliance no setor público. *Brazilian Journal of Development*, Curitiba, v. 8, n. 12, p. 80251-80265, dec. 2022.

NEVES, F. R.; GÓMEZ-VILLEGAS, M. Public sector accounting reform in Latin America and epistemic communities: an institutional approach. *Journal of Public Administration*, Rio de Janeiro, v. 54, n. 1, p. 11-31, jan./feb. 2020.

PAPADOPOULOS, Yanis. *Understanding accountability in democratic Governance: Elements in Public Policy*. Cambridge: Cambridge University Press, 2023.

PLATT NETO, O. A. *Contabilidade Pública: atualizada e focada*. 28. ed. Florianópolis: Research Gate, 2022. Disponível em: <https://www.researchgate.net/publication/360458294>. Acesso em: 10 ago. 2022.

PROWLE, M. J. *Management accounting in public service decision making*. New York: Routledge, 2020.

REZENDE, F. Planejamento no Brasil: auge, declínio e caminhos para a reconstrução. *Repositório do Conhecimento do IPEA*, Brasília, 2009.

SALGADO, V. A. Desafios da inovação e melhoria da gestão pública na administração pública brasileira. In: ANTERO, S.; SALGADO, V. A. (Org.). *Democracia, Direito e Gestão Pública: textos para discussão*. Brasília, DF: Editora IABS, 2012. p. 189-206.

SLOMSKI, V. *Manual de contabilidade pública: de acordo com as normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público (IPSASB/ IFAC/CFC)*. 3. ed. São Paulo: Grupo GEN, 2013. *E-book*.

WEISS, T. G. Governance, Good Governance and Global Governance: Conceptual and Actual Challenges. *Third World Quarterly*, New York, v. 21, n. 5, p. 795-814, 2000.

ZIMMERMANN, J.; WERNER, J.; VOLMER, P. *Global Governance in Accounting Rebalancing Public Power and Private Commitment*. London: PALGRAVE MACMILLAN, 2008.