



Governança Pública e Governabilidade: *Accountability* e *Disclosure* possibilitadas pela Contabilidade Aplicada ao Setor Público como Instrumento de Sustentabilidade do Estado

Resumo

O Princípio da Continuidade numa visão contábil-financeira aplicado às organizações empresariais pressupõe sua sustentabilidade em direção à perpetuidade, influenciando e assegurando aos investidores o retorno de seus investimentos. Na Administração Pública, não é diferente, destacando-se a existência do Princípio da Continuidade do Estado. Tal princípio descreve o Estado como sociedade política que, assim como a empresa, deve ser perene e sustentável visando sempre à promoção do bem comum e ao desenvolvimento de seu povo. Consoante à contribuição esperada, este trabalho tem por objetivo discutir a importância da Contabilidade Aplicada ao Setor Público como ferramenta útil à efetividade da Governança e da Governabilidade Públicas aderentes a uma visão de sustentabilidade aplicável à gestão do Estado. A metodologia adotada, quanto aos fins, foi a pesquisa exploratória e explicativa utilizando-se, quanto aos meios, de investigações bibliográficas e documental e da observação teórico-empírica concernentes à aderência da *disclosure* (transparência) e da *accountability* (responsabilidade social de prestar contas à sociedade) à Gestão Pública. Como resultados foi possível constatar uma forte inter-relação entre os termos, haja vista o fato de a Contabilidade evidenciar os resultados e as ações dos governos a partir da governança (o meio/o como) relacionada com a governabilidade (poder e ações políticas), e também que ambas são orientadas para a sustentabilidade do Estado. Sobre a sustentabilidade do Estado, constatou-se ainda que esta é mais abrangente que o próprio termo “sustentabilidade”, o qual, em muitas vezes, é reduzido à visão ecoambiental e não considera importantes variáveis de cunho financeiro (equilíbrio) e econômico-social inerentes à função social do Estado.

Palavras-chave: *accountability*; *disclosure*; governança pública; Estado; governabilidade.

Antonio Gonçalves Oliveira

Doutor em Engenharia de Produção (UFSC), Professor Adjunto da Universidade Tecnológica Federal do Paraná (PGP/UTFPR). **Contato:** Av. Sete de Setembro, 3165, Centro, Curitiba, PR, Brasil, CEP: 80.230-901.
E-mail: agoliveira@utfpr.edu.br

Hilda Alberton Carvalho

Mestre e Doutoranda em Tecnologia (UTFPR), Professora Adjunta da Universidade Tecnológica Federal do Paraná (UTFPR). **Contato:** Av. Sete de Setembro, 3165, Centro, Curitiba, PR, Brasil, CEP: 80.230-901.
E-mail: hilda@utfpr.edu.br

Dayanne Paretti Corrêa

Estudante de Engenharia Industrial Elétrica da Universidade Tecnológica Federal do Paraná (UTFPR). **Contato:** Av. Sete de Setembro, 3165, Centro, Curitiba, PR, Brasil, CEP: 80.230-901.
E-mail: day.peretti@gmail.com

1. Introdução

A administração pública tem seus alicerces fixados nos princípios da legalidade, que é imperativo em relação às ações dos gestores públicos, determinando que somente se pode fazer aquilo que está descrito em lei e, não, aquilo que a lei não veda, como aplicável às ações dos gestores privados.

Nesse sentido, a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) (Lei complementar n.º 101/2000) regula os limites da atuação pública, tendo como objetivo fortalecer os principais eixos da administração pública, que, segundo Santos (2002, apud Slomski, Mello, Tavares & Macêdo, 2008, p.174) são: o planejamento, a transparência, o controle e a responsabilidade na gestão dos recursos públicos e prestação de contas.

Consoante, a Contabilidade na qualidade de Ciência Social Aplicada com metodologia especialmente concebida para captar, registrar, acumular, resumir e interpretar os fenômenos que afetam as situações patrimoniais, financeiras e econômicas de qualquer ente ([...] mesmo pessoa de Direito Público, tais como: estado, município, União, autarquia, etc.) tem um campo de atuação muito amplo.

No que se refere às pessoas de Direito Público, destacam-se em Iudicibus (2006, pp.22-24), dentre os grupos de “pessoas” e de “interesses” que necessitam da informação contábil, o Governo e os economistas governamentais, os quais têm duplo interesse nas informações contábeis, haja vista que estas subsidiam o exercício do poder de tributar dos estados (em sentido *lato*) e, até mesmo, contribuem com a fundamentação sustentável de políticas públicas voltadas ao bem-estar da sociedade.

Da mesma forma, Horngren, Sundem e Stratton (2004, p.4), convergentes à visão de Marion (2010, p.145), contribuem com a discussão, destacando a importância da Contabilidade na tomada de decisão, descrevendo que “[...] o objetivo básico da informação contábil é ajudar alguém a tomar decisões”. Não obstante, independentemente de quem tome a decisão, o entendimento da informação contábil propicia que esta seja melhor, segura e mais bem fundamentada. Dessa forma, destaca-se o atendimento a um dos princípios fundamentais da governança (neste caso a governança pública): a prestação de contas (*accountability*), que segue em linha articulada com os demais, que também são de suma importância para a gestão do bem público *res-pública*: transparência (*disclosure*), equidade e responsabilidade. Para Marques apud Slomski *et al.* (2008, p.51), o atendimento articulado a esta principiologia é um grande desafio para o setor público.

Articulando a visão contábil à governança pública, Matias-Pereira (2010, p. 164) destaca que também é objetivo da contabilidade pública “aplicar os conceitos, princípios e normas contábeis na gestão orçamentária, (...) da Administração Pública, visando disponibilizar para a sociedade conhecimento amplo da coisa pública”.

De forma *stricto*, Mota (2009), alinhado à visão de Kohama (2006), Matias-Pereira (2010) e Slomski *et al.* (2008), contribui com a temática, destacando que a Contabilidade das entidades do setor público tem como função principal estudar, registrar, controlar e evidenciar o patrimônio e suas variações. Nesse sentido, essa tarefa impõe o emprego de um grande número de técnicas e procedimentos contábeis que a transforma numa complexa ramificação da Ciência Contábil.

Também, a Contabilidade Aplicada ao Setor Público está sujeita ainda ao cumprimento de normas legais que contemplam exigências destinadas à efetuação de controle sobre o orçamento público e sobre os atos praticados pelos administradores que possam apresentar reflexos no patrimônio. Para Mota (2009), neste cenário se enquadram também os princípios do Direito Financeiro.

Tendo em vista o fato de o setor público ser totalmente regulado, observados os princípios gerais do Direito, principalmente do Direito Administrativo, a Lei n.º 4.320/64 é a norma em vigor de maior importância no que tange à definição de procedimentos específicos para a Contabilidade das entidades do setor público (*disclosure*). Frise-se que há também exigências contempladas na Lei Complementar 101/00 (a propositada Lei de Responsabilidade Fiscal), bem como em outras leis e atos normativos, tais como: Decretos, Portarias e Instruções Normativas.

Ainda, também o órgão regulador e fiscalizador do exercício da profissão contábil – o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) – “legisla” sobre o emprego da Ciência Contábil no Setor Público. Nesse sentido, o referido Conselho editou a Resolução CFC 1.111/07 especialmente para tratar dos Princípios Fundamentais de Contabilidade na perspectiva do setor público e, mais recentemente, disponibilizou a co-

munidade contábil as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC T SP), as quais estão estabelecidas em um conjunto de dez resoluções (CFC-1.128/2008 a 1.137/2008).

Diante disso, o objetivo deste trabalho é discutir a importância da Contabilidade Aplicada ao Setor Público como ferramenta útil à efetividade da Governança e da Governabilidade Públicas aderentes a uma visão de sustentabilidade aplicável à Gestão do Estado.

Dessa maneira, o estudo conforme proposto justifica-se por vir a se somar às fontes de contribuição para desenvolvimento do conhecimento na área de referência (Gestão e Governança Públicas), haja vista a valorização dos princípios relacionados à transparência, equidade, prestação de contas, responsabilidade social e continuidade do Estado visando ao seu desenvolvimento (em sentido *lato*) e de seu povo.

Nesse sentido, de acordo com o objetivo e a justificativa deste estudo, não se tem como pretensão esgotar o assunto que “habita” fértil campo para futuros estudos. Assim, respeitadas as limitações em busca do atingimento do objetivo proposto, máxime à metodologia empregada, conduzida quanto à taxionomia dos seus fins e meios (Vergara, 2004, pp. 46-50) na forma de pesquisa exploratória e explicativa, utilizando-se, para tanto, dos meios relacionados à investigação bibliográfica e documental e da observação teórico-empírica, este trabalho é dividido em oito partes (“blocos/seções”), incluindo esta introdução e as referências bibliográficas.

A primeira parte discorre sobre a importância da Contabilidade como Sistema de Informação na Administração Pública, mostrando que a Contabilidade enquanto ciência pode também ser entendida como um fértil banco de dados que podem ser transformados em informações úteis ao processo de decisão a partir das ações de planejamento e controle.

A segunda seção situa o sistema de informação contábil no ambiente da gestão pública, definindo os limites inicial e final para o seu efetivo emprego. Na terceira seção, é discutida a inter-relação entre o Estado enquanto ente político-social, a governança enquanto meio, a governabilidade enquanto poder político e a sustentabilidade como princípio da continuidade e perpetuidade do Estado em busca do bem comum de seu povo.

Os procedimentos metodológicos empregados no estudo são tratados no quarto bloco, onde se reconhecem as possíveis limitações dos métodos, dado o entendimento de que eles não são finitos e acabados, sendo sempre (dependendo do “analista”) passíveis de questionamentos (assim como critérios de raios e procedimentos de avaliação) e melhoria constante. Liga-se de imediato a este o quinto bloco, que traz ao plano referências de destaques observados em outros estudos de mesma ou próxima natureza ao desenvolvido neste trabalho.

A sexta seção faz referência à sugestão para o desenvolvimento de novos estudos acerca da temática, destacando-a como um fértil campo a ser explorado, reconhecendo este recorte como uma contribuição que se soma a outros estudos nascidos a partir das inquietudes daqueles que buscam respostas e soluções às demandas “infinitas” da sociedade moderna, o que expande as fronteiras da ciência a uma invisibilidade para os olhos dos pesquisadores que a (retro)alimentam.

Por fim, as considerações finais, seguida das referências bibliográficas que sustentaram o estudo, confirmam o saudável imbricamento entre os termos estudados, ao seu largo, aplicados à administração pública numa visão contributiva para a sustentabilidade do Estado, englobando a tríade que o compõe: (i) seu povo e (ii) seu território, administrados sob a égide política do (iii) governo.

2. A Contabilidade como sistema de informação na Administração Pública

A Contabilidade é, objetivamente, um sistema de informação e avaliação destinado a prover seus usuários com demonstrações e análises de natureza econômica, financeira, física e de produtividade, com relação à entidade objeto de contabilização. Os objetivos da Contabilidade, pois, devem ser aderentes, de alguma forma explícita ou implícita, àquilo que o usuário considera como elementos importantes para seu processo decisório (Padoveze, 2004, pp.51-52).

Concernente à Contabilidade Aplicada ao Setor Público, coloquialmente chamada de Contabilidade Pública, Kohama (2010, p.25) a destaca como sendo “o ramo da Contabilidade que estuda, orienta, controla e demonstra a organização e execução da Fazenda Pública; o patrimônio público e suas variações”.

Consoante, a Contabilidade Pública é um dos ramos mais complexos da Ciência Contábil e tem por objetivo captar, registrar, acumular, resumir e interpretar os fenômenos que afetam as situações orçamentárias, financeiras e patrimoniais das entidades de direito público interno, ou seja, União, Estados, Distrito Federal e Municípios e respectivas autarquias (Kohama, 2010, pp. 25-26), atuando sobre os sistemas: orçamentário; financeiro; patrimonial; e de compensação.

De forma convergente e complementarmente à visão de Kohama (2010), Mota (2009, p.222) destaca que, “para se conceituar bem a Contabilidade Pública, é necessário conhecer todos os dispositivos legais pertinentes, com destaque para a Lei n.º 4.320/1964”. Assim, para o autor:

[...] a Contabilidade Pública é o ramo da Ciência Contábil que aplica na Administração Pública as técnicas de registro dos atos e fatos administrativos, apurando resultados e elaborando relatórios periódicos, levando em conta as normas de Direito Financeiro (...), os princípios gerais de finanças públicas e os princípios da Contabilidade (Mota, 2009, p. 222).

Nota-se, a partir da interpretação dos artigos 29 e 89 da referida Lei, que a Contabilidade (nesse caso a pública) é encarregada de acompanhar a execução da receita orçamentária, nos termos de sua exegese, descrevendo que “caberá aos órgãos de Contabilidade organizar demonstrações mensais da receita arrecadada para servirem de base à estimativa da receita, na proposta orçamentária...” e também que “a Contabilidade evidenciará os fatos ligados à administração orçamentária, financeira, patrimonial e industrial”.

Também, em atendimento à Lei n.º 4.320/64 em destaque, Mota (2009, p.223) mostra que:

a Contabilidade Pública registra a previsão da receita e a fixação da despesa estabelecidas no orçamento público aprovado para o exercício, escritura a execução orçamentária, faz a comparação entre a previsão e a realização das receitas e despesas, revela as variações patrimoniais, demonstra o valor do patrimônio e controla: as operações de crédito; a dívida ativa; os créditos; e as obrigações (...). De conformidade com o artigo 85 da Lei 4.320/64, a Contabilidade será organizada de modo a permitir: o acompanhamento da execução orçamentária; o conhecimento da composição patrimonial; a determinação dos custos dos serviços industriais; o levantamento dos balanços gerais; e a análise e interpretação dos resultados econômicos e financeiros.

Dessa forma, “(..) a Contabilidade evidenciará perante a Fazenda Pública a situação de todos quantos, de qualquer modo, arrecadem receitas, efetuam despesas, administrem ou guardem bens a ela pertencentes ou confiados” (Art. 83 da Lei n.º 4.320/64).

Além da Lei n.º 4.320/64 em comento, frise-se e destaque-se que, para as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC T SP), editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) por meio das Resoluções n.º 1.128 a 1.137/2008, a “Contabilidade Aplicada ao Setor Público é o ramo da Ciência Contábil que aplica, no processo gerador de informações, os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as normas contábeis direcionadas ao controle patrimonial de entidades do setor público”.

Quanto ao objeto da Contabilidade enquanto ciência, não obstante no setor privado, a doutrina expressamente o define como sendo o patrimônio (privado); assim também o é no caso da Administração Pública, expandindo-o ao nível de patrimônio público que exegeticamente é definido pela Resolução CFC n.º 1.129/2008 como sendo:

o conjunto de direitos e bens, tangíveis ou intangíveis, onerados ou não, adquiridos, formados, produzidos, recebidos, mantidos ou utilizados pelas entidades do setor público, que seja portador ou represente um fluxo de benefícios, presente ou futuro, inerente à prestação de serviços públicos ou à exploração econômica por entidades do setor público e suas obrigações (Mota, 2009, p. 223).

Por ser um dos objetivos da Contabilidade fornecer informações sobre as mutações que ocorrem no patrimônio das entidades (públicas e privadas), não se deve considerar a Ciência Contábil, como muitos fazem, como mero instrumento de informação. Há que se levar em conta que todas as áreas do conhecimento geram informações.

A Contabilidade, além de gerar informações, permite explicar os fenômenos patrimoniais, construir modelos de prosperidade, efetuar análises, controlar, servindo também para prever e projetar exercícios seguintes, entre tantas outras funções. Nesse contexto, está inserida a prestação de contas à sociedade (*accountability*) – responsabilidade social – de forma transparente, tempestiva e inteligível (*disclosure*).

Do ponto de vista sistêmico, a Contabilidade está integrada com o meio ambiente. Dessa forma, fica evidenciada a visão da Contabilidade como um sistema aberto, ou seja, que não depende somente das informações internas, mas da ligação e filtragem de informações externas à entidade.

Sobre visão sistêmica aplicada à Contabilidade, elevando-a à situação de sistema, Kroetz, Mattos e Fontoura (1998, pp. 20-28) mencionam que:

é de todos conhecida a similitude entre a empresa e um organismo vivo. Neste organismo, podemos distinguir um cérebro, encarregado das decisões; os membros, encarregados da ação; o sistema nervoso, que se incumbem de transmitir o comando do cérebro para os membros e as informações dos sentidos para o cérebro.

Partindo desse enfoque organizacional extensivo às organizações públicas e às entidades políticas do Estado, por analogia, visualiza-se a Contabilidade Aplicada ao Setor Público (Contabilidade Pública) como um sistema nervoso que serve de elo entre a Administração (o poder decisório em nível político e de planejamento: governabilidade) e as áreas de execução (governança) e vice-versa. Na realidade, existe uma dependência das partes (governança/governabilidade), uma vez que todas estão ligadas intencionalmente para manter o organismo em funcionamento e em marcha com o princípio da continuidade.

Assim, não basta ter um bom sistema nervoso se o cérebro não responde aos estímulos e vice-versa. O serviço público, para sua funcionalidade, depende de uma boa administração, assessorada pela Contabilidade Pública como fonte de informações úteis aos processos de gestão, destacando-se a necessidade de utilização, por parte dos gestores, das informações produzidas pelo sistema de informação contábil.

3. Ambiência do sistema de informação contábil aplicado ao Setor Público

A Contabilidade Aplicada ao Setor Público pode ser entendida, na prática, como um subsistema dentro do macrossistema (Administração Pública – o Estado). Este, por sua vez, integra um sistema maior, que é o sistema ambiental.

Entende-se como usuário das demonstrações fornecidas pelo sistema de informação contábil toda pessoa física ou jurídica que tenha interesse na avaliação da situação e do progresso de determinada entidade, seja ela uma empresa ou um ente público.

É nessa perspectiva que se aborda a Contabilidade Aplicada ao Setor Público e o ambiente, isto é, de que forma ela contribui para o ambiente global e de que maneira capta os *inputs* externos para processá-los e transformá-los em informações úteis (*outputs*) ao processo de tomada de decisões.

Ao usar o enfoque sistêmico, frise-se que o ambiente interfere diretamente nas variações patrimoniais (públicas e privadas), que são registradas e estudadas pela Contabilidade. Exemplificando, é possível dizer que parte das ações governamentais causa mutações no patrimônio e, ainda, que eventos naturais podem causar danos a esse mesmo patrimônio, o que deve ser registrado e evidenciado pela Contabilidade.

Recebendo e processando dados internos e externos, cabe à Contabilidade pública cumprir sua responsabilidade social (*accountability*), informando à sociedade e demonstrando como as ações administrativas podem interferir no sistema global (*disclosure*).

Desse modo, sendo um sistema que está inserido no sistema maior e tendo o setor público um nível de relacionamento entre os ambientes interno e externo (Nakagawa, 1993; Oliveira, 2004; Padoveze, 2000), o sistema de informação contábil, por analogia, assume o mesmo relacionamento.

Isso significa que o sistema de informação contábil se estende até as fronteiras do setor público que, de forma análoga ao “sistema empresa” descrito por Riccio (1989, p.62), tem como limites inicial: a ocorrência de qualquer transação que resulte em alteração do patrimônio público, ou seja, qualquer ato praticado pela administração que seja passível de valorização monetária e, portanto, passível de ser registrado e controlado pela Contabilidade e, como final: sempre que alguma decisão, seja em nível operacional, tático ou estratégico, tenha que ser tomada, e que decorra daí qualquer alteração no patrimônio abrangido. Consoante, a Figura 1 mostra graficamente os limites do sistema de informação contábil aplicado ao setor público.

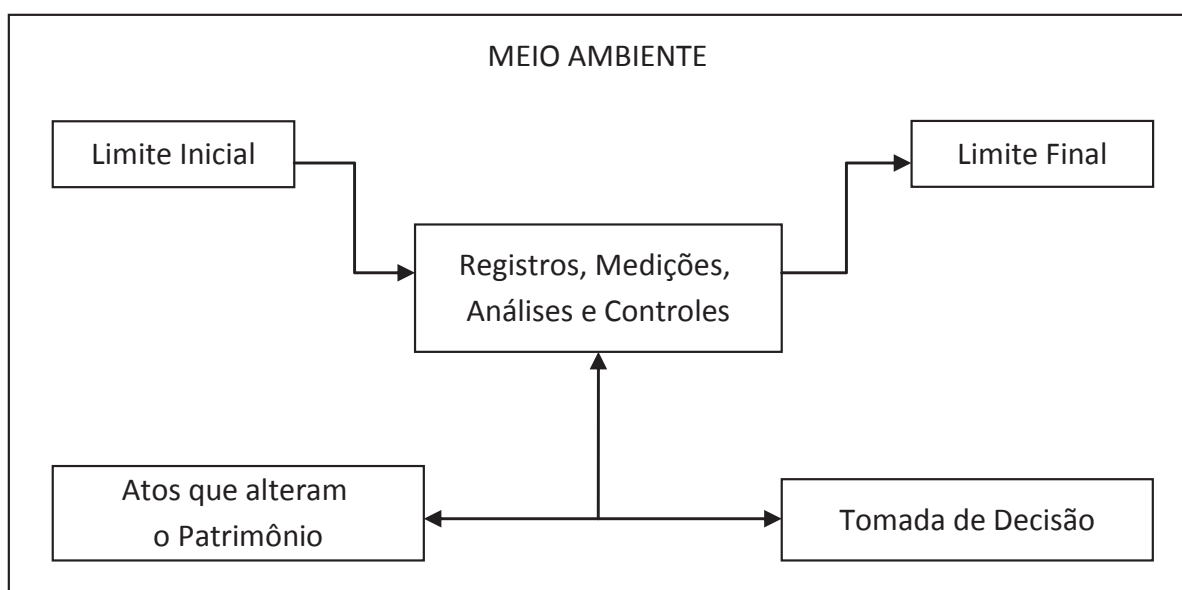


Figura 1. Limites do sistema de informação contábil

Fonte: Os autores (2010).

Não obstante a compreensão da importância da Contabilidade como fonte útil de informações para o processo de planejamento, controle e decisão, a atuação da Contabilidade Aplicada ao Setor Público depende das ações do Estado numa filosofia de governança pública vinculada à ação política da governabilidade visando à sustentabilidade. A próxima sessão permite a compreensão e a importância dos temas em comento.

4. Estado, Governança, Governabilidade e Sustentabilidade

O Estado (Dallari, 2003, apud Cruz, Marques & Ferreira, 2009, pp. 10-23) “é uma ordem jurídica soberana que tem por fim o bem comum de um povo situado em determinado território”, daí então a finalidade precípua do surgimento do Estado na visão de Dallari: o bem comum.

Máxime as autoras destacam que:

(...) de um modo geral, as pessoas costumam acreditar que o Estado existe para promover o bem comum, para garantir que as pessoas tenham acesso a direitos básicos definidos na constituição de cada território, para assegurar ainda que interesses privados não se sobreponham ao interesse público (Cruz, Marques & Ferreira, 2009, p. 10-23).

Ratificando a expectativa das pessoas (povo de um determinado território soberano), em especial no Brasil, a Carta Magna da República, imperativa fonte primária (originária) de nosso ordenamento jurídico, regula que o Estado brasileiro tem por finalidades precípua assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça, elevando-os ao nível de valores supremos da sociedade.

Destarte, para Cruz, Marques e Ferreira (2009), convergentes à visão de Botelho (2004, p.36), “a ação do Estado para o suprimento das demandas da coletividade está condicionada à disponibilidade de recursos públicos”. É aí que a Contabilidade ganha força como instrumento útil ao processo de gestão em nível de governança, governabilidade e sustentabilidade públicas, haja vista atuar, conforme já demonstrado, sobre o Orçamento Público (elaboração, execução, controle e avaliação, inclusive quanto à qualidade do gasto público), que é o instrumento utilizado para definir a quantidade e destinação dos recursos do Estado.

Para promover o bem comum de seus entes, o Estado, necessariamente, pratica ações executivas e políticas de governo, com destaque para a governança e governabilidade atualmente em estudo numa visão contemporânea da gestão pública como “Nova Gestão Pública”, ou *New Public Management* (NPM), que pressupõe administrar o setor público à luz dos modelos de gestão aplicados na iniciativa privada consoante os conceitos de gestão estratégica e, até, empreendedorismo (visando ao empreendedorismo público, ainda incipiente em nosso Estado, em face das ainda arraigadas características da Administração Patrimonialista e Burocrática).

Sobre Governança Pública (Kissler & Heidemann, 2006, pp. 479-499), referenciando o debate atual acerca da modernização do setor público alemão, destacam que “esta se tornou um conceito-chave que todos utilizam sem saber exatamente o que é”, e também que:

(...) seu significado original continha um entendimento associado ao debate político-desenvolvimentista, no qual o termo era usado para referir-se a políticas de desenvolvimento que se orientavam por determinados pressupostos sobre elementos estruturais – como gestão, responsabilidades, transparência e legalidade do setor público – considerados necessários ao desenvolvimento de todas as sociedades (pelo menos de acordo com os modelos idealizados por organizações internacionais como a Organização das Nações Unidas [ONU] ou a *Organization for European Cooperation and Development* [OECD] (Kissler & Heidemann, 2006, pp. 479-499).

Não obstante, trazendo a discussão para o setor público brasileiro, Fonseca e Bursztyn (2009, pp.17-46), de forma aderente à visão de Kissler e Heidmann (2006), entendem a governança pública como sendo “um termo-chave na implantação de políticas ambientais e de desenvolvimento” e que:

(...) o fortalecimento da governança representa uma possibilidade de estabelecer um processo político mais abrangente, eficiente e justo. A idéia de governança promove o pluralismo político (McFarland, 2007), a eficiência e a transparência nas escolhas e decisões públicas, visando incluir uma ampla gama de atores sociais e processos (Fonseca & Bursztyn, 2009, pp.17-46).

Nessa mesma direção de entendimentos, os autores trazem ao plano a relevante visão de Grindle (2004, pp. 525-548) para quem, em uma abordagem mais substantiva:

(...) governança consiste em: distribuição de poder entre instituições de governo; a legitimidade e autoridade dessas instituições; as regras e normas que determinam quem detém poder e como são tomadas as decisões sobre o exercício da autoridade; relações de responsabilização entre representantes, cidadãos e agências do Estado; habilidade do governo em fazer políticas, gerir os assuntos administrativos e fiscais do Estado, e prover bens e serviços; e impacto das instituições e políticas sobre o bem-estar público.

Nessa toada, infere-se que o processo de governança pública envolve múltiplas categorias de partes interessadas (*stakeholders*). Trata-se então do povo, do governo, das instituições e de suas inter-relações

visando ao interesse da coletividade e à prevalência do bem comum – princípio da supremacia do interesse público –, e à continuidade sustentável, razão de ser do Estado enquanto ente público.

A governabilidade, por sua vez está ligada à ação do governo, ou seja, ação de “governar” enquanto verbo. Assim, pode-se inferir que a governabilidade condiz mais à dimensão político-estatal e diz respeito às “condições sistêmicas e institucionais sob as quais se dá o exercício do poder, tais como as características do sistema político, a forma de governo, as relações entre os Poderes, o sistema de intermediação de interesses” (Santos, 1997, p. 342).

Assim, há uma inter-relação imbricada entre a Contabilidade Pública, a governança e a governabilidade, convergindo para um ponto focal representado pelo bem comum do povo. Assim, nota-se que o Estado em suas ações políticas (governabilidade) e executivo-operacionais – o meio / o como (governança) – deve agir vislumbrando a essência do princípio da continuidade, seja na visão contábil, ou mesmo, em uma visão estatal substantiva relacionada à continuidade do Estado em prol do seu povo.

O atendimento ao princípio da continuidade do Estado está diretamente relacionado à visão de sustentabilidade pública. Nesse contexto, este estudo vê a sustentabilidade como algo de maior espectro que a visão ecoambiental, uma vez que, no setor público, substantivamente, há que se contemplar, além das variáveis ambientais, também aquelas relacionadas à legalidade, às finanças públicas (saúde financeira) e às políticas econômico-sociais.

Dessa forma, para se falar em sustentabilidade pública, há que se (des)considerar os modismos e os *free-riders* discursivos, os quais, para Fonseca e Bursztyn (2009), são aqueles que reproduzem o “bom” discurso da governança e da sustentabilidade sem precisar segui-los na prática, o que amplia a distância entre o discurso e a realidade nas questões relacionadas à gestão pública.

Assim a sustentabilidade pública pode ser entendida como a capacidade do ente público em subsistir ao tempo e aos governos (governabilidade) – princípio da continuidade do Estado –, promovendo, a despeito dos *free-riders*, a continuidade do estado alicerçada pelas ações de governança (*accountability* e *disclosure*) visando ao bem comum do povo.

5. Metodologia

A metodologia de pesquisa utilizada neste estudo, observada a taxionomia descrita por Vergara (2004, pp. 46-50), fundamentou-se: quanto aos fins na pesquisa exploratória e explicativa; e quanto aos meios, na investigação bibliográfica, documental e na abordagem teórico-empírica. Importante se observar do destaque da autora que a investigação exploratória (que não deve ser confundida com leitura exploratória) é realizada em área cuja geração do conhecimento é dinâmica em face das modificações da sociedade (portanto, o conhecimento torna-se pouco em nível de acumulação) e que, por sua natureza de sondagem, não comporta hipóteses que, todavia, poderão surgir durante ou ao final da pesquisa. Daí a proposição da sugestão para novos estudos.

No que concerne à investigação explicativa, por sua vez, Vergara (2004, p.47) mostra que esta tem como principal objetivo tornar algo inteligível, justificando-lhe os motivos. Visa, portanto, esclarecer quais fatores contribuem, de alguma forma, para a ocorrência de determinado fenômeno. Daí o estudo aqui desenvolvido acerca do imbricamento, interdependência e da importância da Contabilidade Aplicada ao Setor Público em relação à Governança Pública, Governabilidade e sustentabilidade do Estado visando ao bem comum de seu povo.

Nesse matiz da classificação da pesquisa quanto aos meios utilizados na investigação, registre-se que a de cunho bibliográfico (Vergara, 2004, p. 48) é representada pelo estudo sistematizado desenvolvido com base no material publicado acessível ao público em geral, tratando-se de importante instrumental analítico para qualquer outro tipo de pesquisa. Assim, neste estudo, a referida pesquisa bibliográfica se consubstanciou logicamente, aderente à temática do estudo (Contabilidade Aplicada ao Setor Público, Governança Pública, Governabilidade e Sustentabilidade Pública), em livros, teses,

dissertações e artigos científicos relevantes publicados em revistas científicas especializadas impressas e/ou eletrônicas disponibilizadas na rede mundial de computadores (internet).

Ainda no mesmo matiz (quanto aos meios), classifica-se também a pesquisa como documental e de observação teórico-empírica (Vergara, 2004, p. 57). Documental porque se fundamenta em levantamentos extraídos de documentos regulatórios oficiais publicados: Leis, Decretos, Portarias, Resoluções, etc.; de observação teórico-empírica, tendo em vista a condução pelos autores no dia a dia das suas vivências acadêmicas no âmbito do Grupo de Pesquisa que é a fonte seminal da inquietude originária do desenvolvimento deste estudo.

Também, relativamente à pesquisa de ordem bibliográfica (acresce-se aí a documental), Vergara (2004), de acordo com a visão de Koche (2003), não obstante o destaque de tratar-se de instrumental indispensável em qualquer tipo de pesquisa, reconhece também o problema do possível esgotamento que ela pode vir a sofrer por si só. Assim, por óbvio, este trabalho não tem a pretensão e nem a condição de esgotar tão relevante e extenso assunto aqui albergado. Máxime então que este estudo é um recorte de um fecundo campo para novos estudos.

Destaque-se que ensaios de caráter/fins exploratórios conduzidos pelos meios bibliográfico, documental e de observação têm sido valorizados e amplamente aceitos no mundo acadêmico, considerando a abrangência, relevância e as contribuições do assunto estudado, para o qual não, necessariamente, se justifica a aplicação estritamente positivista e paramétrica que outrora imperou sobre os recortes acadêmicos.

Máxime, vislumbrando evitar-se falar do tema apenas como uma hipótese teórica distante da aplicação, consoante se vê possível à extensão bibliográfica dos estudos, este, em especial, aborda, fundamenta-se e corrobora também resultados auferidos por outros estudos de mesma ou próxima natureza, conforme se observa na seção seguinte.

6. Destaques observados em outros estudos de mesma ou próxima natureza

Conforme se vê a partir do referencial teórico que sustenta a discussão aqui pautada, o tema abordado é eivado de “forte” relevância, uma vez que traz à discussão importantes assuntos contemporaneamente aplicados à melhor gestão da coisa (*res*) pública, mormente se observa do estudo da transparência/evidenciação (*disclosure*) e responsabilidade de prestação de contas (*accountability*), sustentados pela Contabilidade enquanto ciência aglutinadora de dados úteis ao processo informacional que, se bem utilizados, podem fundamentar diversas decisões.

Nesse diapasão, considerando possíveis contribuições que este estudo pode promover aos interessados e estudiosos da temática, entende-se que essas contribuições, em verdade, somam-se aos destaques de outros estudos já realizados, como referência ao que mostra Silva (2007) acerca da normatização da Contabilidade Governamental destacando que:

(...) é essencialmente um processo contínuo para a tomada de decisões, e estas se tornam complexas à medida que os órgãos de contabilidade e controle necessitam obter as informações com velocidade para os diferentes níveis da administração.

Portanto, um bom sistema de informações contábeis deve reunir as seguintes características fundamentais:

- a) focar a produção de informações para os distintos níveis executivos em todas as áreas do Governo;
- b) funcionar como uma unidade independente do órgão onde estiver integrado;
- c) ser um sistema adaptado às necessidades gerenciais da organização.

Entendendo como possível fragilidade ter-se a expectativa de se melhorar a governança pública sem a abordagem do binômio “informação de custos no setor público” e “qualidade do gasto público” tem-se em Machado e Holanda (2010) uma valorosa contribuição ao afirmarem que “a informação de custos proporciona conteúdo fundamental para subsidiar decisões governamentais de alocação mais eficiente, facilitando a sustentabilidade e o desenvolvimento econômico”. Registre-se então que para os autores é necessário e salutar aumentar o debate (novos estudos) sobre mensuração de custos e destacar sua importância para a melhoria da qualidade do gasto no setor público e qualificar a discussão de perspectivas e desafios na gestão da informação de custos na administração pública.

Na mesma toada contributiva, destacando a Governança Pública e a Contabilidade como subsídio à sua prática, o estudo de Oleiro, Mendes e Quintana (2008) contribui com a temática acerca da contribuição da Contabilidade e Auditoria Governamental para uma melhor transparência na Gestão Pública em busca do combate à corrupção. O referido estudo mostra que, em especial no caso do Brasil, dada a sua dimensão continental, para o combate à corrupção torna-se imprescindível a atuação conjunta dos serviços de contabilidade e dos órgãos de controle interno e externo.

Nessa mesma direção, os autores buscam em Castro e Garcia (2004) a explicação de que “na visão objetiva, a informação produzida pela Contabilidade é a que oferece maior credibilidade, não só pelo fato de a informação ter na base um documento que a suporta, mas, principalmente, por ter um profissional que por ela se responsabiliza e que poderá ser penalizado caso esteja incorreta”.

Não obstante a importância e possíveis contribuições de outros estudos, uma mais é aqui contemplada: a mostrada por Cruz, Ferreira, Silva e Macedo (2010) em denso e relevante estudo empírico sobre a transparência da Gestão Pública dos grandes municípios brasileiros, buscando comprová-la pela existência, ou não, de associação entre as condições socioeconômicas dos municípios pesquisados e a divulgação de informações acerca da gestão pública.

Em linha com seus objetivos, o referido estudo, no que se refere à transparência da gestão fiscal brasileira, tratando também da *accountability*, destaca que:

(..) passou a ser uma exigência legal, que pode ser periodicamente acompanhada e fiscalizada pelos órgãos competentes, assim como pela população. Porém, uma gestão pública transparente vai além da divulgação dos instrumentos de transparência fiscal, mas estende-se à concretização do **conceito de accountability, quando possibilita que os cidadãos acompanhem e participem efetivamente dos atos da administração pública que causam impactos em toda a sociedade** (nossos grifos). (Cruz et al., 2010).

No que concerne à comprovação da existência, ou não, de associação entre as condições socioeconômicas dos municípios pesquisados e a divulgação de informações acerca da gestão pública, o estudo dos citados autores, em referência, parametricamente considera que existe associação entre as condições socioeconômicas dos municípios e os níveis de transparência na divulgação de informações acerca da gestão pública observados nos *sites* dos grandes municípios brasileiros, e que essa associação, em geral, tem direção positiva, ou seja, melhores condições socioeconômicas tendem a implicar maior nível de transparência por parte dos municípios.

Entre os estudos aqui abordados e este, objeto deste trabalho, destaca-se um ponto focal, um cerne, culminando na importância atribuída à contabilidade, *in casu*, a aplicada ao setor público, como sendo um “banco de dados” útil à geração de informações (dados “trabalhados”) subsidiadoras da tomada de decisão, controle, evidenciação/transparência (*disclosure*) e prestação de contas (*accountability*) das ações dos homens públicos sobre a gestão da coisa (*res*) pública em linha com a sustentabilidade do Estado, o que pode vir a ser complementado, ou mesmo corroborado por outros e novos estudos desenvolvidos à mercê do tema, conforme se vê na seção seguinte.

7. Sugestão para novos estudos

Partindo do observado no estudo, como dito, este trabalho reconhecidamente não abrange à exaustão o tema estudado (o conhecimento e a ciência não são finitos), haja vista sua extensão e “fecundidade” – enquanto tema – para as mais variadas e pontuais inquietudes, as quais dão origens às pesquisas que enriquecem o mundo acadêmico.

Pontua-se assim que, considerando o fecundo campo para novas investigações, sugerem-se então como possíveis, entre outras, um maior aprofundamento sobre: (i) governança pública como filosofia de gestão aplicada à Administração Pública; (ii) transparência e sustentabilidade pública considerando variáveis não somente ecoambientais, mas também financeiras e econômicas e sociais extraídas da Contabilidade; (iii) governabilidade e governança aplicadas à gestão pública municipal, (iv) Contribuições da Contabilidade Aplicada ao Setor Público à *New Public Management* (NPM) e à Administração Pública Gerencial, etc.

Outros trabalhos de caráter positivista paramétricos também podem ser desenvolvidos, os quais poderão medir, entre outros testes estatísticos, (co)relações/regressão (in)existentes entre: a percepção dos usuários acerca da informação gerada pelo sistema de custos no setor público e a qualidade do gasto público; partido político governante e o nível de governança/governabilidade percebido pela população, etc.

8. Considerações finais

A Contabilidade enquanto ciência social aplicada ao setor público, não obstante exigência legal (Lei n.º 4.320/64), pode ser considerada como ferramenta útil ao processo de “gestão” da *res*-pública, possibilitando aos gestores a transformação de dados (dispostos na forma de banco de dados) em informações para a tomada de decisões que (retro)alimentam o sistema.

Consoante, a Contabilidade atua de forma sistêmica, vinculando ações de governança e governabilidade visando subsidiar decisões e realizações que contribuem para a sustentabilidade do Estado, retroalimentando-a substantivamente num círculo virtuoso de continuidade.

A sustentabilidade do Estado “trabalhada” neste estudo é maior do que o próprio termo sustentabilidade comumente empregado, pois, para tanto, se extrapolou a visão (muitas vezes reducionista) da sustentabilidade como “filosofia” uma aplicada ao ecoambiente, considerando também variáveis de cunho legal, financeiro, político e econômico-social.

O objetivo do estudo foi instigar a discussão acerca de termos (embora alguns possam ainda ser considerados contemporâneos, como a governança e a sustentabilidade pública) comumente empregados no setor público, que, muitas vezes, não são de conhecimento dos agentes (políticos, administrados ou administradores públicos) que em muitas vezes o fazem como os *free-riders* discursivos de Fonseca e Bursztyn (2009), reproduzindo o “bom” discurso da governança e da sustentabilidade sem precisar segui-los na prática.

Dos estudos aqui referenciados nas esferas exploratória, bibliográfica, documental e de observação teórico-empírica, conclui-se pela existência de fiel imbricamento entre eles e também entre os termos especialmente estudados, haja vista a ligação operacional constatada (contabilidade – governança pública – governabilidade – sustentabilidade pública), pois a Contabilidade modifica o meio e é por ele modificada.

A governança (meio/como) pública orienta as ações que são registradas pela Contabilidade, enquanto que a governabilidade, representada pelas ações políticas do governo (legitimado no poder pelos administrados que o elegeram), proporciona decisões e ações que, ao serem efetivadas (executadas), tornam-se “matéria-prima” para fins de registro e controle por parte da Contabilidade, tudo isso visando à sustentabilidade do Estado em fiel observância aos princípios da continuidade numa visão contábil-financeira e da supremacia do interesse público e da continuidade do Estado numa visão político-social, com vistas ao bem comum de seu povo.

9. Referências

- Botelho, E. C. (2004). *A contribuição das funções de governo dos municípios catarinenses para o desenvolvimento sustentável*. Monografia de Graduação, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, SC, Brasil.
- Castro, D. P. de; Garcia, L. M. (2004). *Contabilidade Pública no Governo Federal*. São Paulo: Atlas.
- Cruz, C. F., Marques, A. L., & Ferreira, A. C. S. (2009). Informações ambientais na contabilidade pública: reconhecimento de sua importância para a sustentabilidade. *Revista Sociedade, Contabilidade e Gestão*, 4(2), 10-23.
- Cruz, C. F., Ferreira, A. C., Silva, L. M., & Macedo, M. A.S. (2010, Novembro) Um Estudo Empírico Sobre a Transparência da Gestão dos Grandes Municípios Brasileiros. *Anais do Encontro de Administração Pública e Governança da ANPAD*, Vitória, ES, Brasil, 4.
- Fonseca, I. F.; Bursztyn, M. (2009). A banalização da sustentabilidade: reflexões sobre governança ambiental em escala local. *Revista Sociedade e Estado*, 24(1), 17-46.
- Grindle, M. (2004). Good enough governance: poverty reduction and reform in developing countries. *Governance: An International Journal of Policy, Administration, and Institutions*, 17(4), 525-548.
- Horngren, C. T., Sundem, G. L., & Stratton, W. O. (2004). *Contabilidade gerencial* (12a ed.). São Paulo: Pearson/Prentice Hall.
- Iudícibus, S. (Coord.). (2006). *Contabilidade Introdutória* (10a ed.). São Paulo: Atlas.
- Kissler, L., & Heidemann, F. G. (2006). Governança Pública: novo modelo regulatório para as relações entre Estado, mercado e sociedade? *Revista de Administração Pública*, 40(3), 479-499.
- Koche, J. C. (2003). *Fundamentos de metodologia científica: teoria da ciência e prática da pesquisa* (21a ed.). São Paulo: Vozes.
- Kohama, H. (2006). *Contabilidade pública: teoria e prática* (10a ed.). São Paulo: Atlas.
- Kohama, H. (2010). *Contabilidade pública: teoria e prática* (11a ed.). São Paulo: Atlas.
- Kroetz, C. E. S., Mattos, W. C., & Fontoura, J. R. (1998). Aplicação da teoria geral dos sistemas à contabilidade. *Revista Brasileira de Contabilidade*, 27(114), 20-28.
- Lei n.º 4.320 de 17 de março de 1964*. (1964). Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Poder Executivo. Recuperado em 13 março, 2010 de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm
- Lei Complementar n.º 101 de 04 de maio de 2000*. (2000). Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Ministério da Fazenda, Ministério do Planejamento Orçamento e Gestão. Recuperado em 13 março, 2010 de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm
- Machado, N., & Holanda, V. B. (2010). Diretrizes e Modelo Conceitual de Custos para o Setor Público a Partir da Experiência no Governo Federal do Brasil. *Revista de Administração Pública, Rio de Janeiro*, 44(4), 791-820.
- Marion, J. C. (2010). *Contabilidade empresarial* (14a ed.). São Paulo: Atlas.
- McFarland, A. (2007). Neopluralism. *Annual Review of Political Science*, 10, 45-66.
- Matias-Pereira, J. (2010). *Finanças Públicas: A Política Orçamentaria no Brasil* (5a ed.). São Paulo: Atlas.
- Mota, F. G. L. (2009). *Contabilidade aplicada ao setor público*. Brasília: Coleção Gestão pública.
- Nakagawa, M. (1993). *Introdução à controladoria: conceitos, sistemas, implementação*. São Paulo: Atlas.

- Oleiro, W. N., Mendes, R. C., & Quintana, A. C. (2008). A Contribuição da Contabilidade e Auditoria Governamental Para Uma Melhor Transparência na Gestão Pública em Busca do Combate à Corrupção. *Revista Sinergia*, 1(12), 37-48.
- Oliveira, D. P. R. (2004). *Planejamento estratégico* (20a ed.) São Paulo: Atlas.
- Padoveze, C. L. (2000). *Sistemas de informações contábeis: fundamentos e análise* (2a ed.). São Paulo: Atlas.
- Padoveze, C. L. (2004). *Contabilidade gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil* (4a ed.). São Paulo: Atlas.
- Resolução n.º 1.111 de 29 de novembro de 2007 (2008). Aprova o Apêndice II da Resolução CFC n.º 750/93 sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF: Conselho Federal de Contabilidade, 29 nov. 2007 Recuperado em 14 março, 2010 de <<http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/Default.aspx>>.
- Resolução n.º 1.128 de 21 de novembro de 2008 (2008a). Aprova a NBC T 16.1 – Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF: Conselho Federal de Contabilidade, 25 nov. 2008. Recuperado em 14 março, 2010 de <<http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/Default.aspx>>.
- Resolução n.º 1.129 de 21 de novembro de 2008 (2008b). Aprova a NBC T 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF: Conselho Federal de Contabilidade, 25 nov. 2008. Recuperado em 14 março, 2010 de <<http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/Default.aspx>>.
- Resolução n.º 1.130 de 21 de novembro de 2008 (2008c). Aprova a NBC T 16.3 – Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF: Conselho Federal de Contabilidade, 25 nov. 2008. Recuperado em 14 março, 2010 de <<http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/Default.aspx>>.
- Resolução n.º 1.131 de 21 de novembro de 2008 (2008d). Aprova a NBC T 16.4 – Transações no Setor Público. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF: Conselho Federal de Contabilidade, 25 nov. 2008. Recuperado em 14 março, 2010 de <<http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/Default.aspx>>.
- Resolução n.º 1.132 de 21 de novembro de 2008 (2008e). Aprova a NBC T 16.5 – Registro Contábil Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF: Conselho Federal de Contabilidade, 25 nov. 2008. Recuperado em 14 março, 2010 de <<http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/Default.aspx>>.
- Resolução n.º 1.133 de 21 de novembro de 2008 (2008f). Aprova a NBC T 16.6 – Demonstrações Contábeis. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF: Conselho Federal de Contabilidade, 25 nov. 2008. Recuperado em 14 março, 2010 de <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/Default.aspx>.
- Resolução n.º 1.134 de 21 de novembro de 2008 (2008g). Aprova a NBC T 16.7 – Consolidação das Demonstrações Contábeis. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF: Conselho Federal de Contabilidade, 25 nov. 2008. Recuperado em 14 março, 2010 de <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/Default.aspx>.
- Resolução n.º 1.135 de 21 de novembro de 2008 (2008h). Aprova a NBC T 16.8 – Controle Interno. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF: Conselho Federal de Contabilidade, 25 nov. 2008. Recuperado em 14 março, 2010 de <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/Default.aspx>.
- Resolução n.º 1.136 de 21 de novembro de 2008 (2008i). Aprova a NBC T 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF: Conselho Federal de Contabilidade, 25 nov. 2008. Recuperado em 14 março, 2010 de <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/Default.aspx>.

- Resolução n.º 1.137 de 21 de novembro de 2008 (2008j)*. Aprova a NBC T 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF: Conselho Federal de Contabilidade, 25 nov. 2008. Recuperado em 14 março, 2010 de <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/Default.aspx>.
- Riccio, E. L. (1989). *Uma contribuição ao estudo da contabilidade como sistema de informação*. Tese de Doutorado, Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil.
- Santos, M. H. C. (1997). Governabilidade, governança e democracia: criação da capacidade governativa e relações executivo-legislativo no Brasil pós-constituente. *Revista de Ciências Sociais*, 40(3), 335-376.
- Silva, L. M. (2007). A Normatização da Contabilidade Governamental: Fatores Críticos que Impactam as Informações Dadas aos Usuários das Informações Contábeis. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, 1(1), 25-38.
- Slomski, V. (2005) *Controladoria e governança na gestão pública*. São Paulo: Atlas.
- Slomski, V., Mello, R. de, Tavares, F. Filho., & Macêdo, F. de Q. (2008). *Governança corporativa e governança na gestão pública*. São Paulo: Atlas.
- Vergara, S. C. (2004). *Projetos e relatórios de pesquisa em administração* (5a ed.). São Paulo: Atlas.