

## - THIAGO BERNARDO BORGES -



CRÉDITO: Acervo pessoal

Em ensaio, Thiago Bernardo Borges fala sobre a repercussão e o impacto do movimento de reformas gerenciais na contabilidade pública. Especialista em Políticas Públicas e Gestão Governamental, Borges ocupa atualmente o cargo de empreendedor público no Escritório de Prioridades do Estado de Minas Gerais. Graduou-se em Administração Pública pela Fundação João Pinheiro e em Ciências Contábeis pela UFMG, tornando-se mestre pela mesma instituição em 2012. Atuou como assessor de orçamento para os programas prioritários de governo na Secretaria de Planejamento e Gestão, coordenador executivo de programa de gestão para resultados do Banco Interamericano de Desenvolvimento em parceria com a Fundação João Pinheiro, assessor de orçamento e gestor de contratos no Gabinete Extraordinário de Secretário de Estado da Copa do Mundo. Atualmente, leciona Contabilidade Governamental e Metodologia Científica no grupo Ibmecc/MG.

### **A nova contabilidade pública: contexto e desafios**

Políticas contábeis e financeiras, conforme Warren e Barnes (2003), impactam na *performance* organizacional do governo como um todo. Os autores argumentam que um bom desempenho econômico e organizacional depende de decisões melhores, e, para que isso aconteça, deve existir um bom mecanismo para medir os resultados.

Nesse contexto, a contabilidade é pressionada a exercer seu papel de prover seus usuários com demonstrações e análises de natureza econômica, financeira, física e de produtividade, com relação à entidade objeto de contabilização (IUDÍCIBUS; MARION, 2001). Reforçando o papel das políticas contábeis em um contexto de reforma, Guthrie, Olson e Humphrey (1999) defendem que, sem reformas na gestão financeira, a aplicação dos princípios da Nova Administração Pública torna-se menos significativa para a sociedade.

Dentro do contexto da Nova Administração Pública, que hoje é um movimento mundial, a literatura acadêmica (GALERA; BOLÍVAR, 2007; TORRES, 2004; CHRISTIAENS; REYNIERS; ROLLÉ, 2010) considera que as reformas da contabilidade governamental são parte integral e vital das reformas nesse tipo de administração, sendo as práticas contábeis essenciais para o sucesso de sua implementação na busca pela melhora da gestão e da tomada de decisão pelas instituições governamentais.

A contabilidade gerencial pode ser entendida como uma extensão da contabilidade financeira. Os relatórios gerenciais são mais amplos que as demonstrações providas pela contabilidade financeira, mas valem-se dessas informações para a elaboração de indicadores e o aprimoramento das avaliações; conseqüentemente, a mudança nas regras da contabilidade financeira impacta na produção de relatórios gerenciais (FREZATTI; GUERREIRO; AGUIAR, 2007).

No intuito de dar suporte e racionalizar o processo de reformas dos sistemas contábeis no mundo, o International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) — o qual anteriormente se chamava Public Sector Committee (PSC), instituído pela International Federation of Accountants (IFAC) — desenvolveu as International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) para orientar a normatização dos relatórios financeiros das entidades do setor público. Tais normas redirecionam o foco dado à contabilidade orçamentária para a contabilidade patrimonial, impactando a informação financeira, não só exigindo a produção de novos documentos, mas também acrescentando um viés gerencial na produção dos relatórios, principalmente em relação à apuração de custos no setor público.

O IPSASB publicou 32 IPSAS até o final do ano de 2013. Por meio de uma análise dos objetivos gerais de cada uma das IPSAS e em conformidade com a opinião de Greco (2008), percebe-se a tentativa de aproximação com as normas do setor privado. Isso acontece devido à necessidade imposta pela globalização de que entidades públicas se adequem às boas práticas de governança como consequência do surgimento de um grupo crescente de *stakeholders* envolvidos em parcerias com o setor público, os quais demonstram interesse na qualidade das prestações de contas.

Apesar de se referir a procedimentos ligados à contabilidade financeira — tais como: novos critérios de mensuração e evidenciação do patrimônio, registro de custo de empréstimos, registro dos contratos de construção, controle das propriedades disponíveis para investimento, testes de valor de mercado de bens, entre outros —, o que se percebe na leitura das IPSAS é a clara referência a análises mais profundas, apoiadas nas informações financeiras, tal qual quando se argumenta sobre a finalidade dos relatórios financeiros, que é “prover uma maior quantidade de informação agregada para avaliação do desempenho organizacional em termos de custos, eficiência e execução” (IFAC, 2011).

O estudo de Pina e Torres (2003) permitiu já em 2009 identificar alguns países que estavam em processo de adoção das IPSAS; alguns bem avançados e outros nem tanto<sup>1</sup>, sendo esses: Austrália, Canadá, Nova Zelândia, Estados Unidos, Dinamarca, Finlândia, Suécia, Holanda, Bélgica, França, Alemanha, Grécia, Portugal, Espanha e Suíça.

No Brasil, ainda que tardiamente em relação aos países desenvolvidos, o movimento de reformas gerenciais alcançou os governos. Nesse ambiente — no qual as medidas de desempenho e o controle dos gastos públicos são questões recorrentes na agenda de debates do setor público, ampliando a importância do acompanhamento de indicadores para uma execução eficiente e transparente dos recursos públicos — pouco se tem discutido sobre a capacidade de a contabilidade pública auxiliar na produção de informações eficazes para a tomada de decisão dos líderes de governo<sup>2</sup>.

É diante desse contexto geral que, em 2007, o governo brasileiro iniciou um processo de convergência das normas nacionais com o padrão de contabilidade internacional divulgado pelo International Public Sector Accounting Standard Board (IPSASB). Por meio da Resolução n. 1.103/07 do Conselho Federal de

<sup>1</sup> Para saber mais sobre a implementação das IPSAS no Brasil, consultar (BORGES, MÁRIO; CARNEIRO, 2013).

<sup>2</sup> Na pesquisa feita por Hopper *et al.* (2009) apenas um artigo brasileiro sobre o tema utilização da contabilidade gerencial no setor público foi encontrado. Em pesquisa feita por título no portal de periódicos Capes, no dia 21/02/2012, combinando as expressões “*management accounting report*”; “*management accounting data*”; “*public sector*”; foram encontrados menos de 40 artigos.

Contabilidade (CFC), foi criado o Comitê Gestor da Convergência no Brasil, do qual participam, além do CFC, o Banco Central do Brasil (BCB), o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (Ibracon) e a Comissão de Valores Mobiliários (CVM). Esse comitê elaborou o plano de ação para convergência do sistema contábil brasileiro com as normas internacionais de contabilidade. No plano de ação, ficou definido que a convergência com as normas internacionais de contabilidade do setor público ocorreria a partir de 2012 para a União e, a partir de 2013, para os Estados e Municípios.

Em 2008, foi editada a Portaria n. 184 pelo Ministério da Fazenda, que deu competência à STN para: a) identificar a necessidade de convergência entre as normas internacionais de contabilidade publicadas pela IFAC e as normas brasileiras editadas pelo CFC; b) editar normativos, manuais, instruções de procedimentos contábeis e Plano de Contas Nacional, objetivando a elaboração e a publicação de demonstrações contábeis consolidadas, em consonância com os pronunciamentos da IFAC e com as normas do CFC, aplicadas ao setor público; c) adotar os procedimentos necessários para atingir os objetivos de convergência estabelecidos no âmbito do Comitê Gestor da Convergência no Brasil, instituído pela Resolução CFC n. 1.103, de 28 de setembro de 2007.

Já em 2009, o Decreto Federal n. 6.976 estabeleceu o Sistema de Contabilidade Federal (SCF) e expressou como função deste: a) identificar as necessidades de convergência com os padrões internacionais de contabilidade aplicados ao setor público; b) editar normativos, manuais, instruções de procedimentos contábeis e plano de contas aplicado ao setor público, objetivando a elaboração e publicação de demonstrações contábeis consolidadas, em consonância com os padrões internacionais de contabilidade aplicados ao setor público; c) adotar os procedimentos necessários para atingir os objetivos de convergência com os padrões internacionais de contabilidade aplicados ao setor público. A adoção das normas internacionais de contabilidade tem, como ponto principal, a implementação do regime de competência puro.

Exercendo suas funções, a STN, por meio do SCF e com auxílio do CFC, tem divulgado o *Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público*. Esse documento faz parte das ações desenvolvidas para padronizar procedimentos de consolidação das contas públicas e apresentar entendimentos gerais sobre os procedimentos contábeis nos três níveis de governo.

Dessa forma, a mudança legal já foi estabelecida; contudo é importante ressaltar que o processo de incorporação de novas informações na rotina de tomada de decisão dos administradores públicos, segundo a teoria institucional, nada tem de trivial, na medida em que não se esgota na mera alteração na legislação setorial. De fato, mudanças institucionais de maior envergadura, como a pretendida pelo governo brasileiro ao determinar a convergência com as normas internacionais de contabilidade do setor público, não se coadunam necessariamente com as normas, os valores e as práticas em uso nas organizações envolvidas no processo, principalmente considerando os três níveis de governo e as especificidades de cada um. O conflito gerado pela imposição de um novo *modus operandi* no trabalho, sem uma ampla preparação do ambiente institucional, tende a dificultar e, no extremo, inviabilizar a efetiva adoção de uma nova rotina de produção de informação gerencial e de sua utilização para tomada de decisão, considerando a confiabilidade da informação disponibilizada.

Desse modo, a amplitude da aplicabilidade das informações contábeis gerenciais no setor público não é contestada; entretanto, o argumento apresentado no parágrafo anterior representa um desafio estrutural que pode, sim, minar a efetividade da utilização das informações. A literatura acadêmica (PURDY; GAGO, 2002; SCIULLI, 2004; HALL, 2010) destaca que, sem um treinamento adequado, conhecimento básico e ambiente propício, dificilmente o gestor utilizará a informação provida pela contabilidade gerencial para a tomada de decisão ou o cidadão, para monitoramento das atividades de governo. Conseqüentemente, isso inviabilizará

o alcance dos resultados pretendidos, tais como realização de metas e efetivação da transparência e da responsabilização. Por isso, se faz necessário um esforço por parte dos gestores públicos, órgãos de controle e sociedade para institucionalizar o novo ferramental disponibilizado pelas mudanças contábeis.

## REFERÊNCIAS

- BORGES, T. B.; MÁRIO, P. C.; CARDOSO, R.; AQUINO, A. C. B. Desmistificação do regime contábil de competência. *Revista de Administração Pública*, Rio de Janeiro, v. 44, n. 4, p. 877-901, jul./ago. 2010.
- BRASIL. Decreto-lei n. 6.976, de 7 de outubro de 2009. Dispõe sobre o Sistema de Contabilidade Federal e dá outras providências. *DOU*, Brasília, DF, 8 out. 2009. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2007-2010/2009/Decreto/D6976.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Decreto/D6976.htm)>. Acesso em: 30 ago. 2014.
- 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, Sept. 2010. Disponível em: <<http://ras.sagepub.com/content/76/3/537>>. Acesso em: 30 ago. 2014.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução n. 1.103, de 28 de setembro de 2007. Cria o Comitê Gestor da Convergência no Brasil. *DOU*, Brasília, DF, 5 out. 2007. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/Default.aspx>>. Acesso em: 30 ago. 2014.
- FREZATTI, F.; GUERREIRO, R.; AGUIAR, A. B.; GOUVÊA, M. A. Análise do relacionamento entre a contabilidade gerencial e o processo de planejamento das organizações brasileiras. *Revista de Administração Contemporânea*, v. 11, n. 2, p. 33-54, 2007. Edição especial.
- GALERA, A.N.; BOLÍVAR, M.P.R. The contribution of international accounting standards to implementing NPM in developing and developed countries. *Public Administration and Development*, v. 27, n. 5, p. 413-425, Dec. 2007.
- GRECO, M. V. D. *Contabilidade governamental brasileira no contexto da convergência aos padrões internacionais*. 2008. Dissertação (Mestrado em Gestão Empresarial) — Fundação Getúlio Vargas, Escola Brasileira de Administração Pública, Rio de Janeiro, 2008.
- GUERREIRO, R.; FREZATTI, F.; LOPES, A. B.; PERREIRA, C. A. O entendimento da contabilidade gerencial sob a ótica da teoria institucional. *Organizações e Sociedade*, v. 12, n. 35, p. 91-106, out./dez. 2005.
- GUTHRIE, J.; OLSON, O; HUMPHREY, C. Debating developments in new public financial management: the limits of global theorizing and some new ways forward. *Financial Accountability and Management*, Oxford, v. 15, n. 3, p. 209-228, Aug. /Nov. 1999.
- HALL, M. Accounting information and managerial work. *Accounting, Organizations and Society*, v. 35, n. 3, p. 275-392, Apr. 2010. Disponível em: <[www.elsevier.com/locate/aos](http://www.elsevier.com/locate/aos)>. Acesso em: 30 ago. 2014.
- HOPPER, T.; TSAMENYI, M.; UDDIN, S.; WICKRAMASINGHE, D.; Management accounting in less developed countries: what is known and needs knowing. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, v. 22, n. 3, p. 469-514, 2009. Disponível em: <<http://econpapers.repec.org/article/emeaaajpp/default22.htm>>. Acesso em: 30 ago. 2014.
- INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (IFAC). *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements*. New York, 2011.
- IUDÍCIBUS, S. de; MARION, J. C. *Dicionário de termos de contabilidade*. São Paulo: Atlas, 2001. v. 1, 212 p.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. Portaria n. 184, de 25 de agosto de 2008. Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. *DOU*, Brasília, DF, 26 ago. 2008. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/portugues/legislacao/portarias/2008/portaria184.asp>>. Acesso em: 30 ago. 2014.

PINA, V.; TORRES, L. Reshaping public sector accounting: an international comparative view. *Canadian Journal of Administrative Sciences*, v. 20, n. 4, p. 334-350, 2003.

PURDY, D. E.; GAGO, S. Public sector managers handling accounting data: A UK framework validated in Spain. *Financial Accountability and Management*, Oxford, UK, v. 18, n. 3, p. 233-260, Aug. 2002. Disponível em: <[http://e-archivo.uc3m.es/bitstream/handle/10016/12263/public\\_gago\\_FAM\\_2002\\_ps.pdf?sequence=1](http://e-archivo.uc3m.es/bitstream/handle/10016/12263/public_gago_FAM_2002_ps.pdf?sequence=1)>. Acesso em: 30 ago. 2014.

PURDY, D. E.; GAGO, S. Studying influence and accounting use — Empirical evidence about individual managers and organizations with changes in Galician healthcare. *Critical Perspectives on Accounting*, v. 20, p. 22-70, Feb. 2009. Disponível em: <[http://e-archivo.uc3m.es/bitstream/handle/10016/7358/studying\\_CPOA\\_2009\\_ps.pdf?sequence=2](http://e-archivo.uc3m.es/bitstream/handle/10016/7358/studying_CPOA_2009_ps.pdf?sequence=2)>. Acesso em: 30 ago. 2014.

SCIULLI, N. The use of management accounting informations to support contracting out decision making in the public sector. *Qualitative Research in Accounting and Management*, v. 1, n. 2, p. 43-67, 2004. Disponível em: <<http://www.emeraldinsight.com/products/journals/journals.htm?id=QRAM>>. Acesso em: 30 ago. 2014.

TORRES, L. Accounting and accountability: recent developments in government financial information system. *Public Administration and Development*, v. 24, n. 5, p. 447-456, 2004.

WARREN, K.; BARNES, C. The impact of GAAP on fiscal decision making: a review of twelve years' experience with accrual and output-based budgets in New Zealand. *Journal on Budgeting*, Paris, OECD, v. 3, n. 4, p. 7-40, 2003. Disponível em: <[www.blackwellpublishing.com](http://www.blackwellpublishing.com)>. Acesso em: 30 ago. 2014.