

Complexidades emergentes em contabilidade e orçamento público: reflexões para uma agenda de pesquisa

Ricardo Rocha de Azevedo¹

 <https://orcid.org/0000-0001-6302-0760>
E-mail: ricardo.azevedo@usp.br

Patrícia Siqueira Varela²

 <https://orcid.org/0000-0002-4444-2930>
E-mail: psvarela@usp.br

Janilson Antonio da Silva Suzart³

 <https://orcid.org/0000-0001-5623-8622>
E-mail: suzart@suzart.cnt.br

¹ Universidade de São Paulo, Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade de Ribeirão Preto, Departamento de Contabilidade, Ribeirão Preto, SP, Brasil

² Universidade de São Paulo, Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Atuária, Departamento de Contabilidade e Atuária, São Paulo, SP, Brasil

³ Conselho Federal de Contabilidade, Brasília, DF, Brasil

Endereço para correspondência

Ricardo Rocha de Azevedo

Universidade de São Paulo, Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade de Ribeirão Preto, Departamento de Contabilidade
Avenida Bandeirantes, 3900 – CEP: 14040-905
Monte Alegre – Ribeirão Preto – SP – Brasil

1. INTRODUÇÃO

Duas conhecidas publicações na revista *Accounting, Auditing & Accountability* (1992; 1999) discutiram o estado da arte da pesquisa em contabilidade do setor público naquele período (Broadbent & Guthrie, 1992; Broadbent, 1999). Dentre os temas discutidos, um em especial tratava sobre desenvolver maior padronização da informação contábil internacional e o outro quais seriam os “limites do setor público”. O debate que se iniciava naquele momento se prolongou por mais de uma década, discutia que os limites do setor público vinham sendo alterados com o surgimento de diversos tipos de novos arranjos para a prestação de serviços públicos, e a contabilidade precisava se reorganizar para acompanhar esse aumento de complexidade (Broadbent & Guthrie, 2008), convidando os pesquisadores em contabilidade para estar à frente desse tipo de construção de “conhecimento”.

Após mais de 30 anos, percebe-se que um padrão contábil internacional já se faz presente (com todas as dificuldades de adoção e implementação pelos países como a literatura tem mostrado), e a complexidade do ambiente que cerca a contabilidade, ou mais precisamente o ciclo de gestão das finanças públicas (ciclo de *Public Financial Management* - PFM) que engloba contabilidade e orçamento, continua aumentando.

Diversos novos tipos de arranjos têm sido organizados para o oferecimento dos serviços públicos, como as Parcerias Público-Privadas (PPPs), modelagens de concessões comuns e uma ampla expansão de atividades públicas em parceria com o terceiro setor. Esses novos arranjos, muitas vezes, são motivados pela necessidade de atender as demandas da população em um contexto de restrições fiscais e estabelecidos por meio de complexos

Este é um texto bilíngue. Este artigo também foi traduzido para o idioma inglês, publicado sob o DOI <https://doi.org/10.1590/1808-057x20231962.en>



desenhos contratuais quanto aos direitos e obrigações e, por consequência, dos fluxos financeiros entre as entidades. Cabe ainda destacar, a presença de instrumentos financeiros mais elaborados utilizados pelas entidades do setor público diretamente para obtenção de recursos financeiros, como por exemplo a cessão de recebíveis e os *green bonds*, ou como base da sua competência tributária.

A chegada e expansão acelerada da infraestrutura digital (Agostino et al., 2022) e da inteligência artificial nos governos, como mostra a publicação de Burns e Igou (2019) com o sugestivo título *Alexa, Write an Audit Opinion*, já é uma realidade no contexto do ciclo PFM, inclusive da auditoria governamental (Aquino et al., 2022), e ainda pouco explorada. Adicionalmente, têm surgido pressões para a inclusão de métricas e metas para a sustentabilidade, em especial quanto às questões relacionadas ao clima, e a divulgação de relatórios que relacionem informações financeiras e não financeiras aparecem como uma questão urgente para o setor público, o que inclui o seu papel regulador da atuação dos diversos atores para a sustentabilidade (IPSASB, 2024).

Nesse ambiente de complexidade crescente, tanto o escopo quanto o papel esperado do orçamento público e da contabilidade aplicada ao setor público vêm sendo alterados, o que resgata o mesmo questionamento de 30 anos atrás sobre como as pesquisas na área têm acompanhado essas mudanças.

Do lado do orçamento público, a complexidade no Brasil tem aumentado, sobretudo em decorrência de diversas mudanças legais que vêm ocorrendo nas últimas duas décadas. As mudanças ocorrem em ondas de reformas sobrepostas, que têm atribuído ao orçamento diversas novas funções, cujos limites já não são claros, e conceitos (legais) tradicionalmente aceitos como a estimativa de receitas e alocação de despesas, passam a receber questionamentos sobre o quanto ainda representam as transações contemporâneas.

O orçamento tem recebido diversas novas funções, como acompanhamento do desempenho de ações não financeiras (*Performance-Based Budgeting*), mecanismo de controle fiscal (Anessi-Pessina et al., 2016), apuração de limites legais e orçamentários, e mecanismo para transparência dos governos, o que se confunde com o próprio orçamento. Ao mesmo tempo em que recebe diversas novas funções, o orçamento parece perder relevância e credibilidade justamente como instrumento de orçamentação, seja pela elevada imprecisão nas receitas e despesas (Rezende & Cunha, 2013), seja pela ampliação de transações que não transitam pelo orçamento (transações *off-budgeting*). A visão tradicional do orçamento como instrumento de planejamento de receitas e despesas parece necessitar de uma nova discussão, e as pesquisas são chamadas a

colaborar em questões como “quais são os limites do orçamento público?” e “quais transações são realmente extraorçamentárias (*off-budgeting*) e quais seus impactos?”.

No caso da contabilidade aplicada ao setor público, o aumento da complexidade advém da adoção e implementação das Normas Internacionais de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (*International Public Sector Accounting Standards – IPSAS*), padrão sempre que possível baseado nas Normas Internacionais de Contabilidade (*International Financial Reporting Standards – IFRS*), que é o padrão do setor privado, e que tem recebido críticas quanto à sua adequação para tratar das especificidades do setor público e atender às necessidades dos usuários das informações contábeis (Oulasvirta, 2021).

Nos últimos anos, várias normas contábeis foram emitidas com o objetivo de tornar o conjunto das IPSAS atualizadas com o padrão das IFRS e de preencher as lacunas sobre transações e eventos específicos do setor público, como por exemplo: ativos do patrimônio cultural, ativos de infraestrutura, aluguéis subsidiados, base de mensuração para ativos especializados do setor público e recursos naturais. Durante o processo de elaboração das IPSAS, dificilmente todos os fatores relevantes para os países são considerados na determinação dos princípios e pode haver um distanciamento do que se pretendia com a norma e os resultados da sua implementação.

Pesquisas (Abdulkarim & Umlai, 2024; Polzer et al., 2023; Gómez-Villegas et al., 2020) têm explorado as adaptações que têm sido feitas pelos países quando da utilização das IPSAS, explorando o fato que não é um padrão “*one size fits all*”. Os avanços nas pesquisas poderiam ocorrer pelo questionamento e avaliação empírica se as mudanças propostas fazem sentido (Hepworth, 2017), principalmente, quanto aos princípios de normas específicas. Importante observar que as mudanças podem ser decorrentes de outros fatores que não a aderência dos princípios à essência dos eventos e transações econômicas.

Em adição às normas sobre a elaboração das demonstrações contábeis, pressões crescentes para divulgação de informações sobre sustentabilidade, sob as perspectivas ambiental, social e de governança (*environmental, social, and governance – ESG*) têm emergido. Nesse contexto, a associação entre informações financeiras e não financeiras vem à tona novamente como um dos temas relevantes de pesquisa e, junto com ele, um questionamento sobre as limitações do padrão IPSAS. As pesquisas deveriam considerar os avanços já alcançados nesta temática tanto na literatura da área quanto nas iniciativas empreendidas pelo setor público e que podem ser objeto de estudos futuros. Muitas vezes,

um mesmo tema é apresentado como completamente novo e há o risco de se “reinventar a roda” e desprezar o conhecimento já desenvolvido pela área.

As pesquisas podem assumir um papel mais engajado e propositivo, contribuindo tanto com a atuação de normatizadores contábeis quanto de legisladores. Pesquisas na área de contabilidade têm apresentado pouca contribuição prática para as temáticas atuais da área de finanças públicas (Ferry et al., 2018). Tem sido difundida uma percepção comum entre os profissionais contábeis do setor público que as pesquisas têm se mantido dissociadas dos reais problemas do campo técnico, tornando-as pouco lidas ou tendo os seus impactos na evolução das práticas contábeis questionados.

Temas e problemas atuais não faltam. Ativos específicos (como, por exemplo, moeda, ouro monetário, bens do patrimônio histórico-cultural, recursos naturais e equipamentos militares), passivos específicos (como, por exemplo, benefícios sociais, obrigações decorrentes da divulgação de mudanças legislativas e abordagem securitária da previdência social) e transações típicas do setor público (tais como, cessão não onerosa de bens e direitos, compensação entre ativos e passivos financeiros, permuta de direitos por bens e vice-versa e doações) são

temas atuais de interesse dos normatizadores contábeis e legisladores, e podem ser objetos de pesquisas, sem, no entanto, assumir as normas contábeis sem uma ampla reflexão crítica (Lapsley et al., 2009). Além desses temas, o setor público também compartilha interesse em outros que já são ou serão tratados pelas entidades do setor privado, tais como a estrutura de apresentação dos resultados do período e os intangíveis, mormente decorrentes das grandes evoluções tecnológicas.

Urge o desenvolvimento propositivo de uma agenda de pesquisa com maior engajamento e alinhamento entre as necessidades de práticas contábeis para aperfeiçoar a divulgação das informações contábeis do setor público, sem abrir mão de uma discussão teórica robusta. Pesquisas com tal alinhamento têm o potencial de direcionar as discussões sobre as futuras normas e provocar a revisão e, até mesmo, a revogação das normas existentes.

O presente editorial tem como objetivo apresentar e problematizar eventos e transações complexas atuais que têm trazido implicações para o escopo e papel do orçamento e da contabilidade aplicada ao setor público, procurando contribuir com a indicação de caminhos para pesquisas na área de contabilidade e finanças públicas que estejam mais alinhadas com as complexidades atuais.

2. COMPLEXIDADES EMERGENTES PARA O ORÇAMENTO PÚBLICO

A literatura aponta que o orçamento público é multifacetado, podendo ser analisado quanto às suas diferentes funções, como a alocativa, gerencial, e mesmo como mecanismo para controle dos gastos públicos (Caiden, 2010), além de poder ser considerado e analisado como um instrumento político e espaço de barganhas por recursos. Como discutido por Rubin (2015), tradicionalmente o orçamento deve refletir as alocações de recursos em políticas públicas, espelhar o resultado da barganha por recursos públicos e indicar à sociedade os tributos que a administração pública deseja arrecadar.

As sugestões tradicionais de agenda de pesquisa sobre orçamento têm apresentado temas que envolvem o ciclo de gestão das finanças públicas (ciclo PFM), como a transformação digital e ferramentas digitais, transparência e prestação de contas, descentralização e finanças subnacionais, orçamento baseado em resultados e desempenho, economia política do orçamento, sustentabilidade fiscal e planejamento a longo prazo, orçamento participativo e inclusão social, federalismo fiscal e transferências intergovernamentais e impacto de crises e incertezas econômicas (Yu & Zhang, 2023).

Apesar de relevante e atual, essa agenda não aborda as complexidades atuais a que o orçamento tem sido

exposto, com reflexos no que se incorpora ou não ao seu escopo. Portanto, contribuições relevantes de pesquisas científicas requerem que se tenha clareza sobre o que está ou não no escopo do orçamento e, por consequência, as implicações para um tema específico, por exemplo, as transformações digitais e os processos inerentes a um orçamento por desempenho.

Mantendo o foco com um olhar específico no orçamento público como uma ferramenta de ‘orçamentação’, esse tradicionalmente apresenta as receitas previstas a serem **arrecadadas**, confrontadas com as despesas que o governo pretende **executar** com base em um escopo específico, por exemplo, caixa, caixa modificado, competência modificada ou competência. Quando novas transações ou novos arranjos com entidades do setor privado são estruturadas, surgem indagações sobre como incorporá-las ao orçamento. Em algumas situações, pode haver alterações nas suas bases, ou seja, modificações em seu escopo por não haver clareza nas definições ou princípios que lhe dão sustentação. Assim, transações passam a ser incluídas ou outras excluídas do orçamento sem fundamentação conceitual e técnica.

Tomando o caso do Brasil como referência, nas últimas décadas, o orçamento público tem sido exposto a diversas

mudanças legais, que expandiram o seu escopo tradicional, e esse passou a ser responsável por diversas outras funções, como controlar os limites fiscais que ora incorporam elementos com base no regime de competência em incongruência com a base orçamentária.

Questões aparentemente resolvidas e aceitas tacitamente sobre as definições de receitas e despesas orçamentárias passam a ser questionadas quanto às transações que abarcam. Durante décadas, o significado de receita **arrecadada** tem sido assumido de uma forma quase tácita e sem questionamentos como representando os ingressos em caixa e equivalentes no orçamento. Da mesma forma, tem se assumido que a despesa orçamentária (nos diferentes estágios – fixação dos créditos e execução orçamentária) representa sacrifícios imediatos ou futuros de caixa e equivalentes. A obviedade dos conceitos talvez seja a explicação para a ausência dessas definições na Lei Federal nº 4.320/1964, que regula o processo orçamentário até hoje no país. Afinal, a receita orçamentária deve ser registrada pelo regime de caixa, ou seja, apenas no momento da efetiva **arrecadação**, e a despesa orçamentária deve seguir o regime de comprometimento, ou seja, no momento em que o orçamento é comprometido (estágios orçamentários).

Porém, complexidades recentes começaram a colocar em dúvida as definições (ausentes, como já mencionado) desses elementos orçamentários tradicionais. Primeiro, diversas transações passaram a ser registradas no orçamento público sem que haja efetivo fluxo de caixa na administração pública, conforme entendimento operacionalizado pelo Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP). Apesar de ser um manual de orientações e não um instrumento de normatização, o MCASP tem sido considerado como sendo de atendimento obrigatório pelas entidades públicas, atuando como um ‘filtro normativo’ entre o período de vigência das normas contábeis e a exigência pelos órgãos de controle.

Dentre as diversas transações sem fluxo efetivo de caixa que passaram a ser consideradas pelo MCASP como sendo de registro obrigatório, pode-se citar o recebimento de dívida ativa em dação de pagamento, em que o governo deixa de receber dívida ativa de contribuintes em dinheiro, recebendo no seu lugar, imóveis. Outras transações passaram a receber o mesmo tratamento, como as compensações entre dívida ativa e precatórios e compensações de créditos previdenciários com obrigações previdenciárias. Em comum, dispõe-se que essas transações devam receber o que se convencionou chamar de “banho orçamentário”, em que receitas e despesas virtuais são registradas no orçamento, mesmo que não ocorra um fluxo de caixa, que irá sustentar a decisão futura de alocação de despesas públicas, até porque essa já foi registrada de forma concomitante.

Um dos argumentos trazidos pelo MCASP para o registro de transações sem caixa é que o conceito de ativo financeiro presente no §1º do art. 105 da Lei nº 4.320/1964 não se limita apenas a caixa, mas também a créditos. O MCASP argumenta ainda que a inexistência do registro em contas orçamentárias e de controle acaba por ter implicações diversas como distorções no resultado fiscal (primário e nominal), despesa de pessoal, regra de ouro, repartição tributária, teto de gastos e ainda observância de vinculações diversas, como saúde e educação. Ou seja, a argumentação principal utilizada pelo MCASP para o registro orçamentário de transações sem efetivo fluxo de caixa é **quanto ao impacto** pela ausência de registro no orçamento dessas transações, e não necessariamente ao atendimento a uma definição.

Por outro lado, algumas transações que também não possuem fluxo de caixa, não necessitam transitar pelo orçamento público. Por exemplo, entendimento recente do Tribunal de Contas da União (TCU) concluiu que a integralização de cotas de fundos de investimento imobiliário, a partir da desafetação e da desincorporação de imóveis do patrimônio da união, não requer registro orçamentário, sendo tratados apenas como um fato permutativo patrimonial (Acórdão nº 1.771/2022 – TCU – Plenário).

Para aumentar a complexidade, há ainda transações que tipicamente possuem fluxos de caixa, e não são registradas no orçamento público. Por exemplo, dentre os diferentes tipos de benefícios fiscais, os gastos tributários são classificados como ‘gastos indiretos’, e não constam da peça principal do Orçamento Geral da União (OGU), mas são apresentados no instrumento “Orçamento de Subsídios da União”. Portanto, não são objeto de escrutínio pelo Congresso Nacional, não passando por dentro do orçamento, pois diminuem a receita arrecadada, que é registrada pelo líquido, assim como não requerem o registro das despesas orçamentárias (Instrução de Procedimentos Contábeis – IPC 16/2020).

Outro exemplo é a transação conhecida como “investimentos cruzados” (Lei Federal nº 13.448/2017), que são desembolsos de recursos financeiros realizados por uma concessionária em ativos de infraestrutura distintos do ativo objeto da concessão, como contrapartida a uma prorrogação antecipada de contratos de concessão. Ou seja, uma concessionária recebe uma antecipação da prorrogação de um contrato de concessão e, ao invés de realizar o pagamento em caixa e equivalentes, realiza a construção de infraestrutura, como ferrovias.

Esses exemplos suscitam uma relevante questão: afinal, o que representa o orçamento público nos dias de hoje? O impacto orçamentário de diversas transações vem sendo definido com base em entendimentos que

não seguem uma conceituação, geralmente decididas sem consenso, por meio de decisões de instâncias que operam em um contexto jurídico, como o Tribunal de Contas da União, em detrimento de um conceito geral de receita **arrecadada** e despesa **executada**. Estamos em um período de espera quase eterna sobre a aprovação do projeto de lei de finanças públicas, em tramitação na Câmara dos Deputados desde 2016 após sua aprovação no Senado Federal. As pesquisas na área podem contribuir ativamente para o projeto durante sua discussão, oferecendo resultados empíricos comparados tanto utilizando lições aprendidas quanto a partir de resultados não esperados com base na prática atual.

Como mencionado por Rubin (2015), parece haver uma estagnação nas discussões teóricas sobre o orçamento, mesmo com o aumento da sua complexidade. As pesquisas podem contribuir diretamente com esse tema, seja analisando os impactos gerados pelo (não) registro dessas informações no orçamento, seja buscando teorizar e

trazer definições que atendam as complexidades atuais. Isso pode permitir às pesquisas que tragam impacto social, ao auxiliar o processo legislativo e de regulação das transações contemporâneas.

Esses exemplos de transações suscitam a necessidade de uma nova definição de “receita pública” e “arrecadação”, mais ampla, que não esteja associada como fluxo de caixa. A utilização desse mecanismo apenas para transações sem o fluxo efetivo de caixa e a ausência de registros para aquelas com fluxo efetivo, traz a necessidade de discussão e conceituação do que seriam as transações extraorçamentárias (os itens *off-budgeting*).

As transações aqui apresentadas não se restringem ao contexto brasileiro, por exemplo, as concessões de serviços públicos e os gastos tributários. Portanto, são de interesse em âmbito internacional. Contudo, as diferenças entre os países quanto ao seu regime orçamentário e contábil importam e devem ser tratados com muito cuidado pelas pesquisas.

3. COMPLEXIDADES EMERGENTES PARA A CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO

O orçamento é um instrumental essencial para a tomada de decisão e *accountability* no setor público. Portanto, as transações decorrentes da execução do orçamento são objeto da contabilidade aplicada ao setor público, em consonância com os padrões aplicados por ela. Contudo, pode haver diferenças significativas em termos de princípios aplicados ao orçamento e à contabilidade e, por consequência, o que importa ser identificado, reconhecido, mensurado e divulgado. Esse é o caso quando o orçamento é baseado no regime de caixa e a contabilidade no regime de competência, o que ocorre em grande número de países.

Nesse caso, em que pese as discussões sobre transações que se distanciam do que se definiu como os momentos de se reconhecer os fluxos de caixa de entrada e das despesas orçamentárias, os princípios inerentes ao orçamento buscam garantir que os fluxos de saída de caixa sejam compatíveis com os fluxos de entradas de caixa. Todavia, a perspectiva temporal é limitada porque não considera em seu escopo fluxos de caixa que ainda não foram objeto do orçamento e execução orçamentária, como no caso das transferências de caixa, já confiavelmente estimadas, para honrar as obrigações de benefícios de aposentadoria dos servidores públicos.

A reforma do setor público relativa à adoção do regime de competência amplia o escopo das informações relativas aos fluxos de caixa das entidades públicas. Isto porque as transações e outros eventos são reconhecidos quando ocorrem e não somente quando afetam o caixa. Sendo

assim, o poder informacional da contabilidade aumenta, pois um conjunto maior de transações é identificado e registrado, o que permite fornecer demonstrações contábeis mais detalhadas para os usuários sobre os fluxos de caixa no curto, médio e longo prazos. Para exemplificar, a tributação geraria apenas um registro pelo regime de caixa pela efetiva entrada de dinheiro (arrecadação da receita). Pelo regime de competência, quando do fato gerador do tributo, registra-se na contabilidade o direito de receber do valor a ser arrecadado, cuja baixa será dada pelo efetivo recebimento, por encaminhamento para dívida ativa, por perdão da dívida, entre outros.

Apesar de ampliar o escopo informacional da contabilidade, o regime de competência, mais especificamente baseado nas IPSAS, ainda continua com foco nos fluxos de caixa. Isso porque as IPSAS são sempre que possível baseadas nas IFRS, cujo foco principal são os benefícios econômicos, ou seja, em última instância, os fluxos de caixa. Uma das alterações mais expressivas do modelo contábil do setor privado para o setor público é a inclusão do potencial de serviço na definição de recursos, um dos elementos da definição do ativo. Contudo, os critérios de mensuração utilizados para avaliar os ativos mantidos por sua capacidade operacional, ou seja, para a consecução dos objetivos do setor público por meio do fornecimento de bens e da prestação de serviços, continuam tendo os fluxos de caixa como elemento central. As bases de mensuração de ativos mais amplamente

utilizadas nas IPSAS são custo histórico, valor justo e, mais recentemente, valor operacional corrente, essa última representando os custos que se incorreria para adquirir, construir ou desenvolver o ativo.

Para as empresas os fluxos de caixa tem sido boas *proxies* para os benefícios na perspectiva dos principais usuários da informação contábil (os investidores), e o modelo IFRS tem sido globalmente utilizado, mas não sem alterações ao longo do tempo, como no caso das normas de intangíveis e investimentos em coligadas e empreendimentos controlados em conjunto em discussão neste momento.

As alterações nas normas podem advir das suas limitações identificadas pelos normatizadores nacionais e pelos profissionais que as aplicam para a elaboração e auditoria das demonstrações contábeis e que não puderam ser capturadas durante o processo normativo internacional ou que não mais estejam aderentes as transações atuais pelo setor público. Também, pelo distanciamento dos números produzidos e os que são aderentes aos modelos de decisão dos usuários da informação contábil. É essencial considerar que a normatização contábil está em constante evolução, pois, conforme salientam Broadbent e Guthrie (2008), o contexto social influencia como as tecnologias da contabilidade são constituídas e, ao mesmo tempo, a contabilidade é constitutiva deste mesmo contexto.

Em que pese a ênfase nos fluxos financeiros, em decorrência de um maior interesse sobre as interações entre empresas e sociedade e os riscos e oportunidades decorrentes desta interação nos fluxos financeiros, em adição às normas de demonstrações contábeis, estão sendo emitidas normas de relatórios de sustentabilidade pelo *International Sustainability Standard Board* (ISSB) que, assim como o *International Accounting Standard Board* (IASB), é um comitê vinculado à *IFRS Foundation*.

Para os relatórios de sustentabilidade, surge o questionamento sobre a primazia dos investidores, uma vez que quando uma empresa produz resultados negativos para o meio ambiente e a sociedade, ela não arca com os custos de suas ações e, “[...] fornecer divulgações de sustentabilidade que sejam relevantes para investidores desconsidera o fato que elas são motivadas pelo desejo de outros *stakeholders* aprenderem sobre externalidades.” (Dechow, 2023, p. 481). Aqui, se apresenta uma das diferenças fundamentais entre as empresas e os governos, uma vez que todas as ações desempenhadas por estes últimos afetam a sociedade, e se espera que no conjunto seja positivamente, cujos resultados são mensurados por meio de indicadores de *outcomes*. Adicionalmente, os governos são responsáveis por estabelecer a “regra do jogo” para os atores que atuam na sociedade, inclusive as empresas e os próprios governos, a fim de aumentar as externalidades positivas e/ou reduzir externalidades negativas.

As informações divulgadas nos relatórios de sustentabilidade devem refletir a incorporação ou não das dimensões ambiental, social e de governança (essa última já mais presente nas empresas) nas estratégias, operações e tomada de decisão nas organizações. Para isso, além de informações financeiras tradicionais, são requeridas aquelas que possibilitam capturar o desempenho das organizações nas demais dimensões, como é o caso das métricas de emissão de CO₂ na norma S2 emitida pelo ISSB sobre divulgações relacionadas ao clima.

Por exemplo, questionamentos quanto aos desafios contábeis no contexto das mudanças climáticas, como a mensuração dos custos de mudança para uma agenda verde, têm sido recorrentes (Lapsley & Miller, 2018; Dabbicco, 2021), assim como em temáticas quanto à ligação da contabilidade com as metas de desenvolvimento sustentável (ODS).

Os avanços da maturidade das informações financeiras com base no regime de competência são maiores no setor privado do que no público (Grossi & Steccolini, 2015), mas a experiência quanto à divulgação de informações não financeiras para refletir os impactos no meio ambiente, sociedade e economia está mais presente no setor público, em particular, após a incorporação dos princípios da gestão por resultados decorrentes da *New Public Management*. Em ambos os setores, há grandes desafios na demonstração da integração entre as informações financeiras baseadas no regime de competência e as informações não financeiras em um relatório de sustentabilidade.

Estudos apontam que a heterogeneidade na adoção e implementação das IPSAS, em especial a comparação entre países de baixa e alta renda; adoção voluntária e obrigatória de relatório de sustentabilidade, inclusive associação entre informação financeira e não financeira; processo de normatização e orientação das normas para o uso; e manipulação e gerenciamento de resultados continuam na agenda de pesquisa internacional (Heise & Gross, 2024). Além disso, em sua revisão de literatura, Heise e Gross (2024) evidenciam a preponderância de artigos oriundos da Europa e Estados Unidos e a necessidade de ampliar o uso de lentes teóricas nas pesquisas.

O escopo do modelo contábil também tem sido um tópico da agenda de pesquisa com questionamentos sobre até que ponto os padrões de demonstrações contábeis e características técnicas permanecem relevantes e se o sistema “tradicional” de contabilidade aplicada ao setor público deveria ser substituído por um mais “interativo”, com escopo mais amplo e cujas decisões sobre os princípios, por exemplo, mensuração, seriam realizadas juntamente com os cidadãos (Bisogno et al., 2024). Neste sentido, os autores sugerem considerar as duas perspectivas, em vez de substituir uma pela outra,

e identificar avenidas para pesquisas futuras (Bisogno et al., 2024).

Para além da agenda até então preponderante sobre os fatores que facilitam ou dificultam a adoção e implementação do regime de competência, as pesquisas sobre o Brasil em perspectiva internacional podem contribuir para os avanços na literatura e para gerar impactos positivos na sociedade, uma vez que se trata de um país com dimensões continentais, que opera em um contexto federativo, realiza transações financeiras complexas, com a gestão por resultados no cerne de várias ações desenvolvidas e o clima como um dos temas prioritários para alguns governos.

O *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB) dará ênfase às atividades de manutenção das IPSAS no período de 2024-2028, inclusive as IPSAS que não são baseadas nas IFRS e buscam dar respostas à necessidade de padrões específicos para o setor público. Para isso, *inputs* sobre as exigências das normas que não se ajustaram adequadamente com as transações ou eventos a que se referem, apresentam uma relação custo-benefício desfavorável, ou estão enfrentando resistências por parte de alguns *stakeholders* quanto à sua adoção, são fortes candidatas para a agenda de estudos dos pesquisadores brasileiros, podendo ser citadas:

- Reconhecimento das receitas tributárias e os ajustes para perdas dos recebíveis tributários;
- Benefícios a empregados, na perspectiva do empregador e das entidades gestoras dos planos do regime próprio de previdência social;
- Benefícios de aposentadoria do regime geral de previdência social, os quais não se enquadram nas normas de benefícios a empregados e normas de benefícios sociais.
- A aplicação do valor justo, principalmente como custo imputado no reconhecimento inicial de ativos, e a observância dos seus pressupostos;
- A aplicação do teste de *impairment* para as atividades geradoras de caixa e não geradoras de caixa;
- O escopo de consolidação das demonstrações contábeis e as divergências entre políticas contábeis entre o setor público e entidades do setor privado objeto da consolidação;
- Informações utilizadas para a tomada de decisão em comparação àquelas fornecidas pelas demonstrações contábeis, por exemplo, sobre os recursos naturais ou sobre bens do patrimônio histórico-cultural.
- Transações que envolvem instrumentos financeiros específicos do setor público, como a emissão de moeda, a comercialização de direitos oriundos do poder

regulador estatal, a cessão não onerosa de direitos de uso etc.

- Os direitos e obrigações decorrentes das parcerias com as entidades do setor privado, inclusive terceiro setor, quanto às exigências das normas recentemente emitidas sobre receitas e despesas.
- Notas explicativas e aplicação das exigências quanto à materialidade.

A associação entre informações financeiras e não financeiras tem sido objeto de estudos, há algumas décadas no Brasil, em especial, a partir das reformas baseadas na gestão por resultados e orçamentos baseados em desempenho. Contudo, as informações financeiras são, majoritariamente, derivadas dos processos de execução orçamentária, portanto, preponderantemente baseadas no regime de caixa.

Pesquisas sobre o estado da arte da literatura sobre associação entre informações financeiras e não financeiras são desejáveis, cujos resultados podem gerar contribuições relevantes para o desenvolvimento do relatório de sustentabilidade no setor público. Este é o caso, por exemplo, dos estudos sobre avaliação de programas e sua relação com o desempenho das unidades orçamentárias e os estudos sobre condição financeira que buscam relacionar variáveis endógenas e exógenas para avaliação dos governos e estão fortemente conectados com a avaliação da sustentabilidade fiscal.

Adicionalmente, os estudos sobre a implementação dos sistemas de informações de custos podem revelar elementos essenciais sobre a preparação e o uso de informações com base no regime de competência em conjunto com indicadores referentes às entregas de bens e serviços à população com impactos esperados no meio ambiente, sociedade e economia.

O estudo de bases de mensuração que são utilizadas no processo de tomada de decisão, mas não incluídas no padrão contábil de demonstrações contábeis, por exemplo custo de oportunidade, pode contribuir para a expansão do padrão contábil em alinhamento com as expectativas de seus usuários.

Ainda, no escopo dos temas sobre demonstrações contábeis, estão os estudos com o propósito de gerar inovações tecnológicas para que os fatores dificultadores da adoção do regime de competência possam ser superados. Aqui podemos incluir os estudos que promovam acesso facilitado e mais amigável às normas, diagnóstico mais tempestivo sobre a adoção e implementação pelos países em nível de exigências específicas das IPSAS e compartilhamento de soluções, por exemplo, códigos de sistemas e interfaces de programação de aplicações (*Application Programming Interfaces – APIs*).

4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O afastamento das pesquisas desenvolvidas na área de contabilidade e orçamento público das complexidades contemporâneas pode ser uma das explicações para a lacuna entre a academia e a prática contábil. Os projetos de pesquisa podem considerar a existência de uma ampla agenda decorrente da normatização internacional e contribuir ativamente para a literatura e a prática contábil com base nas análises das implicações das decisões tomadas e até interferindo durante as etapas de elaboração das normas. Mas, para isso, as complexidades que vêm surgindo em todo o campo do ciclo PFM no setor público devem ser incorporadas às temáticas tradicionais de pesquisa, ampliando o seu alcance em termos de contribuição. Citando as provocações recentes de Vollmer et al. (2024), pesquisadores na área poderiam aumentar sua contribuição ao passar a considerar valores diferentes dos tradicionais, por exemplo, analisando controles

facilitadores e antecipatórios em vez de manter o foco nos tradicionais controles coercitivos, cooperação em vez de competitividade, resiliência e equidade social em vez de eficiência e métricas de desempenho.

Os pesquisadores da área (aqui nós nos incluímos nesta autorreflexão) deveriam buscar uma atuação mais próxima às questões emergentes, e temas não faltam, como foi apresentado e discutido neste editorial. Sugere-se aos pesquisadores a adoção de uma posição mais ativa e alinhada com as grandes temáticas contábeis, procurando oferecer uma contribuição com tempestividade, utilizando o próprio conceito trazido pela Estrutura Conceitual, que significa “ter informação disponível para os usuários antes que ela perca a sua capacidade de ser útil”. Entretanto, sem perder de vista a ainda necessária construção de arcabouços conceituais e teorização no âmbito da pesquisa em contabilidade e orçamento público.

REFERÊNCIAS

Abdulkarim, M. E., & Umlai, M. I. (2024). Social identity and IPSAS adoption: cross-national evidence, *Public Money & Management*, 44(7), 639–649. <https://doi.org/10.1080/09540962.2024.2306588>

Agostino, D., Saliterer, I., & Steccolini, I. (2022). Digitalization, accounting and accountability: A literature review and reflections on future research in public services. *Financial Accountability & Management*, 38, 152–176. <https://doi.org/10.1111/faam.12301>

Anessi-pessina, E., Barbera, C., Rota, S., & Steccolini, I. (2016). Public sector budgeting: A European review of accounting and public-management journals. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 29(3), 20. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-11-2013-1532>

Aquino, A. C. B. de, Lino, A. F., Azevedo, R. R. de, & Silva, P. B. da. (2022). Digital affordances and remote public audit practice. *Financial Accountability & Management*, 38, 447–467. <https://doi.org/10.1111/faam.12337>

Bisogno, M., Caperchione, E., Caruana, J., Jorge, S., & Manes-Rossi, F. (2024). Editorial: Public sector accounting current developments—insight, critique and transformative redefinitions. *Public Money & Management*, 44(8), 651–654. <https://doi.org/10.1080/09540962.2024.2414579>

Broadbent, J. (1999). The state of public sector accounting research: The APIRA conference and some personal reflections. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 12(1), 52–58. <https://doi.org/10.1108/09513579910259915>

Broadbent, J., & Guthrie, J. (2008). Public sector to public services: 20 years of “contextual” accounting research. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 21(2), 129–169. <https://doi.org/10.1108/09513570810854383>

Burns, M. B., & Igou, A. (2019). “Alexa, Write an Audit Opinion”: Adopting Intelligent Virtual Assistants in Accounting Workplaces. *Journal of Emerging Technologies in Accounting*, 16(1), 81–92. <https://doi.org/10.2308/jeta-52424>

Caiden, N. (2010). Challenges confronting contemporary public budgeting: Retrospectives / prospectives from Allen Schick. *Public Administration Review*, 70(2), 203–210. <https://doi.org/10.1111/j.1540-6210.2010.02148.x>

Dabbicco, G. (2021). Emerging accounting patterns: Accounting for natural resources. *Public Money & Management*, 41(3), 213–222. <https://doi.org/10.1080/09540962.2021.1873614>

Dechow, P. M. (2023). Understanding the sustainability reporting landscape and research opportunities in accounting. *The Accounting Review*, 98(5), 481–493. <https://doi.org/10.2308/TAR-2023-0145>

Ferry, L., Saliterer, I., Steccolini, I., & Tucker, B. (2018). The Research-Practice Gap on Accounting in the Public Services. In *The Research-Practice Gap on Accounting in the Public Services*. Palgrave Macmillan. <https://doi.org/10.1007/978-3-319-99432-1>

Gómez-Villegas, M., Brusca, I., & Bergmann, A. (2020). IPSAS in Latin America: innovation, isomorphism or rhetoric? *Public Money & Management*, 40(7), 489–498. <https://doi.org/10.1080/09540962.2020.1769374>

Grossi, G., & Steccolini, I. (2015). Pursuing Private or Public Accountability in the Public Sector? Applying IPSASs to Define the Reporting Entity in Municipal Consolidation. *International Journal of Public Administration*, 38(4), 325–334. <https://doi.org/10.1080/01900692.2015.1001239>

Heise, J.-I., & Gros, M. (2024). Lost in the maze? Public sector accounting and reporting—A structured literature review.

Public Money & Management, 0(0), 1–15. <https://doi.org/10.1080/09540962.2024.2409500>

Hepworth, N. (2017). Is implementing the IPSASs an appropriate reform? *Public Money & Management*, 37(2), 141–148. <https://doi.org/10.1080/09540962.2016.1266174>

International Public Sector Accounting Standards Board (PSASB). (2024). IPSASB SRS Exposure Draft, Climate-related Disclosures. Recuperado por <https://www.ipsasb.org/publications/ipsasb-srs-exposure-draft-1-climate-related-disclosures>

Lapsley, I., Mussari, R., & Paulsson, G. (2009). On the adoption of accrual accounting in the public sector: A self-evident and problematic reform. *European Accounting Review*, 18(4), 719–723. <https://doi.org/10.1080/09638180903334960>

Lapsley, I., & Miller, P. (2019). Transforming the public sector: 1998–2018. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 32(8), 2211–2252. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-06-2018-3511>

Oulasvirta, L. (2021). A consistent bottom-up approach for deriving a conceptual framework for public sector financial accounting. *Public Money & Management*, 41(6), 436–446. <https://doi.org/10.1080/09540962.2021.1881235>

Polzer, T., Adhikari, P., Nguyen, C. P., & Gårseth-Nesbakk, L. (2023). Adoption of the International Public Sector Accounting Standards in emerging economies and low-income countries: A structured literature review. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 35(3), 309–332. <https://doi.org/10.1108/JPBAFM-01-2021-0016>

Rezende, F. & Cunha, A. (2013) A reforma esquecida: Orçamento, Gestão Pública e desenvolvimento. Rio de Janeiro: Ed. FGV.

Rubin, I. S. (2015). Past and Future Budget Classics: A Research Agenda. *Public Administration Review*, 75(1), 25–35. <https://doi.org/10.1111/puar.12289>

Vollmer, H., van Helden, J., & Steccolini, I. (2024). Keeping up with accounting in society—Public sector challenges. *Public Money & Management*, 44(8), 733–736. <https://doi.org/10.1080/09540962.2024.2364451>

Yu, J., & Zhang, Z. (2023). In *Research Handbook on Public Financial Management*, Dzibede, K., & Hildreth, W. B. (Orgs.). Edward Elgar Publishing. <https://doi.org/10.4337/9781800379718>