

Revista
**Cadernos de
Finanças Públicas**

02 | 2024



TESOURONACIONAL

OBRAS PÚBLICAS: UMA PROPOSTA PARA MELHORIA DA QUALIDADE DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL

Dra. Heloisa Helena Maia Teles

Fucape Business School

Dr. Diego Rodrigues Boente

Fucape Business School

Dr. Francismilton Teles

Universidade Federal do Piauí

RESUMO

As paralisações de obras públicas tendem a reduzir o bem-estar social, promovem perda dos benefícios esperados, impactos ambientais, riscos diversos, entre outros prejuízos. Entretanto, há ainda problemas ocultos no conjunto das informações contábeis. Este artigo tecnológico tem por objetivo propor dispositivos para melhoria da qualidade da informação contábil das obras públicas. O procedimento metodológico utilizado foi a técnica de compartilhamento de dados e estratégias de gestão do conhecimento. Como resultado, o artigo inova ao apresentar um fluxo contábil para comunicação integrada das informações de obras públicas ao Sistema de Controle Interno (SCI). Adicionalmente, propõe mecanismos de padronização dos dados a todos os entes da federação, novos controles da qualidade de informação, ampliação da transparência e criação de uma base de dados única. A proposta contribui tanto no âmbito interno e administrativo, quanto em criação de valor público através da eficiência nas entregas de bens públicos e ampliação da transparência.

Palavras-chave: Obras públicas; Controle interno; Qualidade da informação contábil; Setor público.

Código JEL: H41, H83, D83

SUMÁRIO

1. O CENÁRIO GERAL DAS INFORMAÇÕES DE OBRAS PÚBLICAS NO BRASIL	4
2. INOVAÇÃO NA CASP: PASSOS EM DIREÇÃO À QUALIFICAÇÃO DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL	5
3. COMO A MODERNIZAÇÃO DO CONTROLE INTERNO PODE AFETAR A QUALIDADE DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL	7
4. DIAGNÓSTICO DA SITUAÇÃO PROBLEMA EM UM MUNICÍPIO BRASILEIRO	9
5. PROPOSTA PARA MELHORIA DA QUALIDADE DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL DAS OBRAS DO SETOR PÚBLICO	12
5.1 <i>Proposta para a melhoria da qualidade da informação contábil interna do ente público</i>	14
5.2 <i>Diretrizes para a melhoria da qualidade da informação contábil externa</i>	16
6. DISCUSSÃO, BENEFÍCIOS E RISCOS	20
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	23

1. O CENÁRIO GERAL DAS INFORMAÇÕES DE OBRAS PÚBLICAS NO BRASIL

Este artigo tecnológico tem por objetivo propor dispositivos para a melhoria da qualidade da informação contábil das obras públicas. Diante disso, duas abordagens são realizadas, uma no ambiente interno do ente público e outra em nível externo. No ambiente interno, reflete-se sobre a sistematização do controle das obras mediante adoção de um fluxo de compartilhamento de dados. No ambiente externo ao ente, propõem-se diretrizes para padronização, realização de controles no conjunto das contas contábeis e a modernização de instrumentos vigentes da Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP).

A importância da sistematização e qualificação das informações contábeis pode ser observada em decorrência do risco de paralisações das obras públicas, identificadas nas diversas bases de informações governamentais. De acordo com recente estudo promovido pela Confederação Nacional dos Municípios (CNM, 2022), havia, no momento da pesquisa, 6.932 obras paradas em municípios do Brasil, importando em aproximadamente R\$ 9,32 bilhões. Ao fazer uma analogia desse valor com o total de execução de obras pelos municípios brasileiros em 2021, que foi de R\$ 33,5 bilhões, tem-se uma equivalência aproximada de 28% dos novos investimentos em obras paradas (STN, 2022a).

No estudo realizado pela CNM (2022) foi necessário o acesso a cinco bases de dados distintas, tendo cada uma o seu próprio parâmetro para obra paralisada. Na conjuntura das obras com fonte de recursos federais, em todos os níveis de governo, o Tribunal de Contas da União (TCU, 2021) diagnosticou, com dados de 2018, mais de 14 mil obras paralisadas. A pesquisa acessou sete bancos de dados, importando em mais de R\$ 144 bilhões. A atualização do levantamento do TCU (2021), para dados de 2020, reportou a existência de sete mil obras paradas que somaram R\$ 15 bilhões. O relato do TCU (2021) conclui alertando que a existência de várias bases de dados e as constantes atualizações de seus parâmetros têm impedido o acompanhamento histórico e a comparação entre os números.

Identifica-se uma problemática de governança que se traduz em grave prejuízo à transparência e à identificação do efetivo impacto dessas paralisações sobre as contas públicas, sobre o bem-estar social, sobre os efeitos econômicos locais, regionais e nacional. Para a Câmara Brasileira da Indústria da Construção (CBIC, 2018), a paralisação das obras gera custos de oportunidade, custos adicionais financeiros e econômicos, perda e frustração dos benefícios esperados, impacto ambiental, riscos, entre outros impactos negativos.

Outra questão inerente às obras públicas diz respeito às nomenclaturas adotadas na CASP. No Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP), para a natureza de informação patrimonial, as obras são mencionadas como bens imóveis em andamento, por incorporarem os imóveis ainda não concluídos. No tocante à natureza de informação orçamentária, encontra-se a terminologia obras e instalações, que pode ser segregada em obras em andamento e outras obras e instalações. Neste contexto de multiplicidade de termos para as obras públicas, pode haver dificuldade de compreensão por parte dos cidadãos na realização de controle, transparência, além de possibilitar a distorção estatística de dados.

Ademais, ao contrário das outras naturezas de informação da CASP, a de controle não prioriza a escrituração das obras públicas, ou seja, inexistem contas específicas para sua escrituração. Em vista disso, alerta-se para a possível desatenção ao patrimônio público “obras” na estrutura de contas da CASP. Tal assertiva pode ser observada na ausência de menção sobre as obras públicas no conjunto da discussão sobre o ativo imobilizado no Balanço do Setor Público Nacional (STN, 2022b). Esta omissão ocorreu apesar da execução orçamentária, que gerou a variação patrimonial positiva dos entes subnacionais em 2021, de R\$ 64,5 bilhões (STN, 2022a).

Segundo Pigatto *et al.* (2010), há ausência de incorporação e evidenciação das obras por alguns entes públicos. Nessa conjuntura, pode haver uma possível subavaliação, omissão ou classificação indevida na evidenciação e *disclosure* dos bens imóveis do setor público. Há ainda óbice atrelado ao descumprimento das diretrizes da contabilidade por competência, devido à desconexão entre os dados de execução física das obras e os controles internos financeiros orçamentários.

Com base no que foi exposto, justifica-se a realização do presente artigo técnico, propondo dispositivos para solução de um problema vivenciado por alguns entes públicos quanto ao tratamento contábil das obras públicas. As implicações práticas podem ser percebidas pelos *stakeholders* quanto ao preenchimento de lacuna de dados, precisão da informação e qualificação da contabilidade, informações mais relevantes para tomada de decisão, maior transparência, controle interno das obras com promoção de valor público, dados em apoio à elaboração de políticas públicas e entrega de bens e serviços (Bisogno; Cuadrado-Ballesteros, 2022; Ingram *et al.*, 2022; Kud, 2023; Laihonon; Kork; Sinervo, 2023; Raschendorfer; Figueira; Furtado, 2023).

2. INOVAÇÃO NA CASP: PASSOS EM DIREÇÃO À QUALIFICAÇÃO DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL

Cada vez mais, o setor público tem se aproximado de práticas de gestão da iniciativa privada. Em certa medida, elementos atrelados a fatores como responsabilização, *accountability*, sustentabilidade, riscos, demanda social e escassez de recursos, têm motivado a mudança da gestão tradicional por uma essencialmente gerencial (Al-Yami; Ajmal, 2019), de sorte que esse cenário requer informações céleres, confiáveis e úteis.

A estrutura conceitual estabelece a sociedade como usuária primária da informação contábil (IPSASB, 2014). Esse conceito rompe barreiras que outrora priorizavam a geração de informações apenas para prestação de contas aos órgãos de controle. Contribuindo com a discussão, Sousa *et al.* (2013) apontam que o percurso na adoção do novo paradigma da contabilidade governamental deve focar na atuação de usuários de informações internos e externos.

Há ainda o recente apontamento em pesquisa sobre ativos de infraestrutura governamentais que destaca uma importante lacuna entre as informações publicadas nas demonstrações financeiras e aquelas consumidas internamente por gestores (Lombardi *et al.*, 2021).

Entre as inovações no setor público está inserida a contabilidade por competência, regime contábil que implica o registro e reconhecimento de eventos e transações no respectivo período de competência de acordo com o fato gerador (STN, 2021).

Implantar procedimentos a favor da contabilidade pelo regime de competência está associado à redução do descompasso entre as informações de natureza orçamentária e patrimonial no setor público. Logo, a leitura das informações contábeis tende a ampliar a compreensão da real capacidade e sustentabilidade governamental na geração de bens e serviços públicos (Pigatto *et al.*, 2010).

Além disso, os autores ressaltam ainda que a desconsideração da contabilidade por competência (*accrual basis*) enseja em uma visão distorcida quanto ao custo e à capacidade operacional do setor público. Portanto, tecer um plano de implantação de mudanças contábeis vislumbrando cerimonialmente apenas aspectos coercitivos impostos por normativos, órgãos de controle externo ou mecanismos internacionais de fomento, pode provocar perdas dos reais benefícios para o setor público.

Isso posto, falar sobre a temática como mera reforma técnica ou tecnológica na área contábil é limitar seu potencial indutor de mecanismos gerenciais e de controle. Alguns autores reportaram a experiência de implantação da contabilidade por competência pelo mundo, como Mbelwa, Adhikari e Shahadat (2019), na Romênia, e Ijeoma e Oghoghomeh (2014), na Nigéria.

A *Organization for Economic Cooperation and Development* (OECD) reportou que 73% de seus países membros emitem seus relatórios anuais com base na contabilidade por compe-

tência, enquanto outros 9% estavam em processo de transição (OECD, 2017).

No Brasil, foram previstos dispositivos visando à gestão fiscal transparente e responsável, centralização para normatizar a consolidação das contas nacionais, adoção das normas internacionais por todos os entes da Federação, implantação de procedimentos patrimoniais, além de preocupação com os sistemas de Tecnologias de Informação (TI), conforme dispõe o Quadro 1.

Quadro 1 - Dispositivos legais e infralegais para transparência contábil

Ano	Dispositivo	Principais destaques
2000	Lei Complementar nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal)	<ul style="list-style-type: none"> • Gestão fiscal responsável e transparente; • Preservação do patrimônio; • Coordenação das normas de consolidação e padronização de informações da CASP.
2009	Lei Complementar nº 131/2009 (Lei da Transparência)	<ul style="list-style-type: none"> • Transparência detalhada da execução orçamentária e financeira em tempo real; • Adoção de sistema integrado de administração e controle.
2013	Portaria STN nº 634/2013 (Processo de Convergência)	<ul style="list-style-type: none"> • Normas gerais para consolidação das contas nacionais; • Instruções de Procedimentos Contábeis (IPC), MCASP, PCASP, DCASP e Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro (SICONFI).
2015	Portaria STN nº 548/2015 (PIPCP)	<ul style="list-style-type: none"> • Estabelecimento do plano de implantação de procedimentos contábeis patrimoniais.
2020	Decreto Federal nº 10.540/2020	<ul style="list-style-type: none"> • Definição do padrão mínimo e prazo de implantação do Sistema Único e Integrado de Execução Orçamentária, Financeira e de Controle (SIAFIC).

Fonte: Elaborada pelos autores (2023)

Para além do efetivo cumprimento desse regime contábil ou acolhimento da conformidade, a contabilidade pode e deve ser vista como um importante instrumento de criação de valor responsável. Outrossim, adotar políticas de transparência e contabilidade em tempo real provê informação contábil de qualidade, ou seja, útil à tomada de decisão.

Não obstante, esses novos procedimentos não são restritos à área contábil, mas às várias áreas da gestão pública, penetrando no Sistema de Controle Interno (SCI). Dessa maneira, o SCI faz parte do processo de melhoria da qualidade da informação contábil.

3. COMO A MODERNIZAÇÃO DO CONTROLE INTERNO PODE AFETAR A QUALIDADE DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL

Recentemente, Dantas e Calvo (2017) denominaram o novo modelo da contabilidade governamental como “contabilidade de controle”, responsável pela tomada de decisão interna e pelo fornecimento de informações aos diversos *stakeholders* externos. Essa associação da contabilidade com o controle é muito mais ampla que a adoção de contas de controle no PCASP. Isto porque o controle interno passa a protagonizar um papel essencial como ferramenta condutora de informações contábeis úteis, fidedignas, tempestivas e comparáveis, entre outros atributos.

Por conseguinte, este artigo acolhe experiências estratégicas nas áreas de gestão do conhecimento e de sistemas de informação que se mostraram exitosas no contexto da modernização do controle interno. Assim, uma vez mais coeso e eficientemente sistematizado, o controle interno exerce seu papel indutor qualitativo de informações contábeis.

A modernização do controle interno da administração pública, com a subsequente solução de problemas de baixa qualidade de informação, está atrelada ao enfrentamento harmônico na instituição. Isso implica dizer que problemas pontuais precisam ser avaliados de forma integrada e sistemicamente. Nesse sentido, Laihonon e Kokko (2023) apontam que procedimentos de governança, bem como gestão do conhecimento cônsonos, proporcionam tomada de decisões baseadas no conhecimento compartilhado.

Nos Emirados Árabes Unidos há a experiência da relação positiva entre gestão do conhecimento (criação, captura, armazenamento, compartilhamento e uso do conhecimento), inovação, qualidade da informação e desempenho operacional (Balasubramanian; Al-Ahbab; Sreejith, 2020). A implicação prática desse estudo é muito importante por revelar que essas ferramentas trabalhadas conjuntamente favorecem ao desempenho da gestão pública na concretização de objetivos.

Complementando o ambiente de modernização e implantação de novos controles, Nuhu, Baird e Appuhami (2019) ressaltam os atributos vinculados à capacidade dinâmica organizacional, ou seja, aos gestores e colaboradores. Nesse mesmo estudo que foi realizado em organizações públicas da Austrália, a importância da flexibilidade estratégica e a capacitação profissional são focadas na implementação de mudanças.

Desta maneira, o mais recente avanço na CASP do Brasil foi a definição de padrões e prazo de implantação do SIAFIC em todos os entes subnacionais. Isto implica em um amplo processo de compartilhamento de dados entre as áreas contábil e de controle, requerendo a aplicação das ferramentas de gestão do conhecimento com vistas ao alcance dos objetivos. No escopo do SIAFIC estão previstas a integração da contabilidade com sistemas estruturantes de

contratações públicas, patrimônio, recursos humanos, gestão de pessoas, arrecadação, entre outros.

Igualmente, a sistematização do controle interno se apresenta como um instrumento de governança e fortalecimento institucional, corrigindo desvios, reduzindo riscos e ampliando o alcance dos objetivos do ente (PwC; IIA Brasil, 2017). Além disso, em sua pesquisa, Eskin (2020) conclui que a eficácia do controle interno está atrelada à incorporação de todos os processos. Portanto, o presente artigo tecnológico fundamenta-se na adoção de ferramentas de gestão do conhecimento para o compartilhamento de dados entre o SCI e contabilidade, visando à redução de riscos, melhoria de processos e qualidade da informação contábil.

4. DIAGNÓSTICO DA SITUAÇÃO PROBLEMA EM UM MUNICÍPIO BRASILEIRO

O problema das obras paralisadas é real e, muitas vezes, pode ser observado por parcela significativa dos cidadãos. Não obstante, descortinar as informações contábeis sobre as obras públicas no Brasil não é uma tarefa fácil. Um exemplo recente disso está refletido tanto no estudo da CNM (2022) quanto do TCU (2021) que não utilizaram bases contábeis como fonte de pesquisa. Isso porque há limitação de informações nos portais de transparência e na Matriz de Saldos Contábeis (MSC).

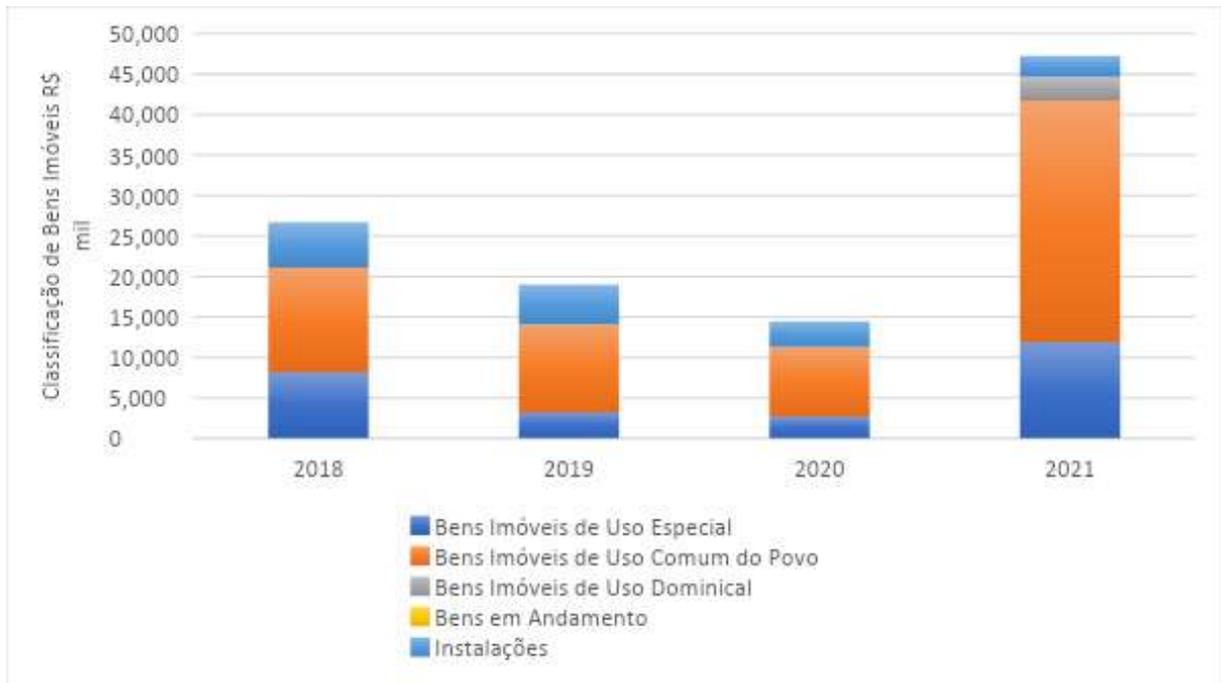
Nesse cenário, exemplificar a necessidade de qualificação da informação contábil quanto às obras públicas fica limitado pela escassez de dados. Por sua vez, este artigo traz como ilustração as informações contábeis de Maracanaú, no Ceará, município com a segunda maior participação na economia do Estado.

A opção pelo *case* de Maracanaú é devida à permissão de acesso a dados contábeis internos, a partir do livro razão e demais relatórios gerenciais oriundos do *software*¹ contábil adotado pelo ente. Outro critério utilizado em sua opção é a classificação no ranking de qualidade de Informações Contábeis e Fiscais (ICF), mantido pela STN (2022c). Dado que este município obteve os conceitos “B” e “A” nos exercícios de 2019 e 2020, respectivamente. Entretanto, apesar de possuir o maior conceito no ranking, apresenta impropriedades quanto à evidenciação das obras públicas.

Para ilustrar, as Figuras 1 e 2 apresentam os dados contábeis do município de Maracanaú no período de 2018 a 2021.

¹ O nome do *Software* foi omitido por razões éticas.

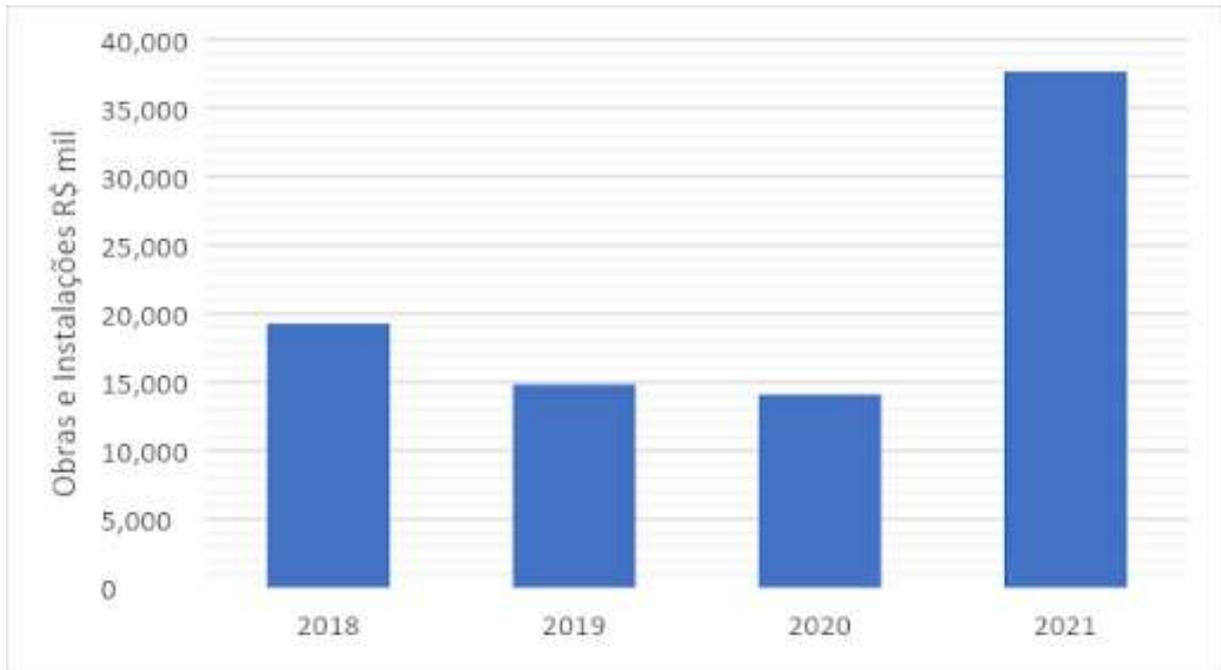
Figura 1 - Movimentação das contas de bens imóveis quanto à natureza de informação patrimonial



Fonte: Elaboração própria a partir de relatórios do *Software* contábil (2023)

Consoante à Figura 1, os dados prefiguram ausência de execução de obras públicas, na categoria de bens em andamento. Entretanto, a Figura 3, que evidencia a execução orçamentária das obras, traz uma informação conflitante com a ilustrada na Figura 2.

Figura 2 - Execução orçamentária no elemento de despesa para obras públicas de bens imóveis quanto à natureza orçamentária



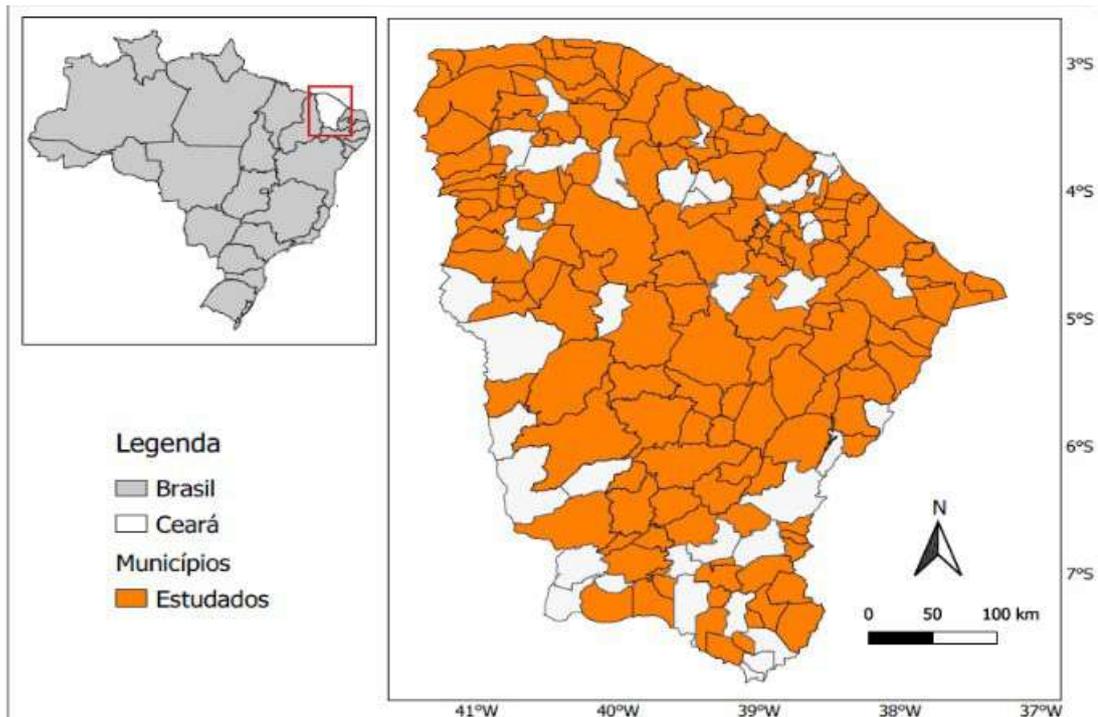
Fonte: Elaboração própria a partir de relatórios do *Software* contábil (2023)

Por conseguinte, essa abertura dos dados torna patente o desalinhamento de informações e seu comprometimento no que se refere à qualidade de informação contábil apresentada nas Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASP).

Nesse caso concreto, observa-se omissão das obras públicas em sua devida classificação patrimonial, uma vez que estão registradas como imóveis finalizados. Este artifício tem sido meramente utilizado para cumprir um lançamento patrimonial. Como resultado da indisponibilidade dos dados de controle interno de execução física das obras, essenciais ao correto lançamento contábil.

Apesar do desalinhamento de informações observado em Maracanaú não poder ser generalizado a todos os entes, a situação repete-se com todos os usuários do *Software* contábil, desde que tenham executado obras. Tendo em vista que estes lançamentos são automatizados no *Software*. Logo, a extensão desse tratamento contábil sobre as obras públicas no exercício de 2021 pode ter impactado aproximadamente 78% dos municípios cearenses, uma vez que o *Software* foi adotado por 143 municípios, conforme pode ser observado na Figura 3.

Figura 3 - Municípios do Ceará usuários do Software contábil em 2021



Fonte: Elaboração própria a partir do Portal da Transparência dos Municípios do Tribunal de Contas do Estado do Ceará (TCE, 2022)

Nessa conformidade, a ausência do fluxo de dados integrados e em tempo real quanto aos fatos administrativos das obras públicas tende a comprometer a essência dos lançamentos contábeis. No *case* analisado, com extensão aos demais 142 municípios do Ceará que adotam o mesmo *Software* contábil, tem-se o mesmo conflito de informações ilustrado nas Figuras 1 e 2. Em outros entes, pode até ocorrer a integridade na classificação, porém, sem a integração automatizada, ocorre lapso temporal divergente do que estabelece a contabilidade por competência e em tempo real. Há que se falar ainda na possibilidade da omissão do lançamento patrimonial das obras em alguns entes públicos.

Diante do exposto, compreende-se não ser correto generalizar o problema de Maracanaú aos demais municípios brasileiros. No entanto, este *case* abriu uma caixa preta de informações contábeis internas e restritas, complementando o bojo de problemas já apontados pelo TCU (2021) e CNM (2022). Assim, ofertam-se dispositivos para a melhoria da qualidade da informação contábil sob o ponto de vista das obras públicas.

5. PROPOSTA PARA MELHORIA DA QUALIDADE DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL DAS OBRAS DO SETOR PÚBLICO

Nesse contexto, dado os atuais atributos dos ambientes interno e externo dos entes públicos, assim como o problema real identificado, tem-se que a qualificação das informações contábeis perpassa pela modernização de ambos os ambientes. Isso quer dizer que um redesenho de processos, sistematizando o controle interno das obras públicas é requerido. Ademais, visando que a solução proposta ultrapasse a barreira da instituição local, levando informação eficiente ao ambiente externo, propõe-se também um avanço na estrutura de contas e controles da CASP.

Desta forma, alinhada à recente pesquisa de Laihonon, Kork e Sinervo (2023), utiliza-se a metodologia do compartilhamento de dados a partir de estratégias de gestão do conhecimento. Para esses autores, o conhecimento deve ser tratado como um recurso estratégico focando em práticas para além da gestão interna, se traduzindo em transparência e envolvimento de todas as partes interessadas na entrega de serviços públicos. O modelo do fluxo de compartilhamento de dados está ilustrado na Figura 4, conforme estabelecido por Davenport (1998).

Figura 4 - Proposta de fluxo de informação de Obras Públicas



Fonte: Adaptada pelos autores com base em Davenport (1998, pp. 51, 175)

Conforme ilustrado na Figura 4, o cerne desta proposta consiste na sistematização do controle interno das obras públicas no foco do SIAFIC, com integração automatizada à contabilidade. Isso implica dizer que não se propõe a geração de novos dados ou retrabalho em seu lançamento, mas a obtenção de dados pré-existentes, sua automatização e compartilhamento com áreas de contabilidade e controle.

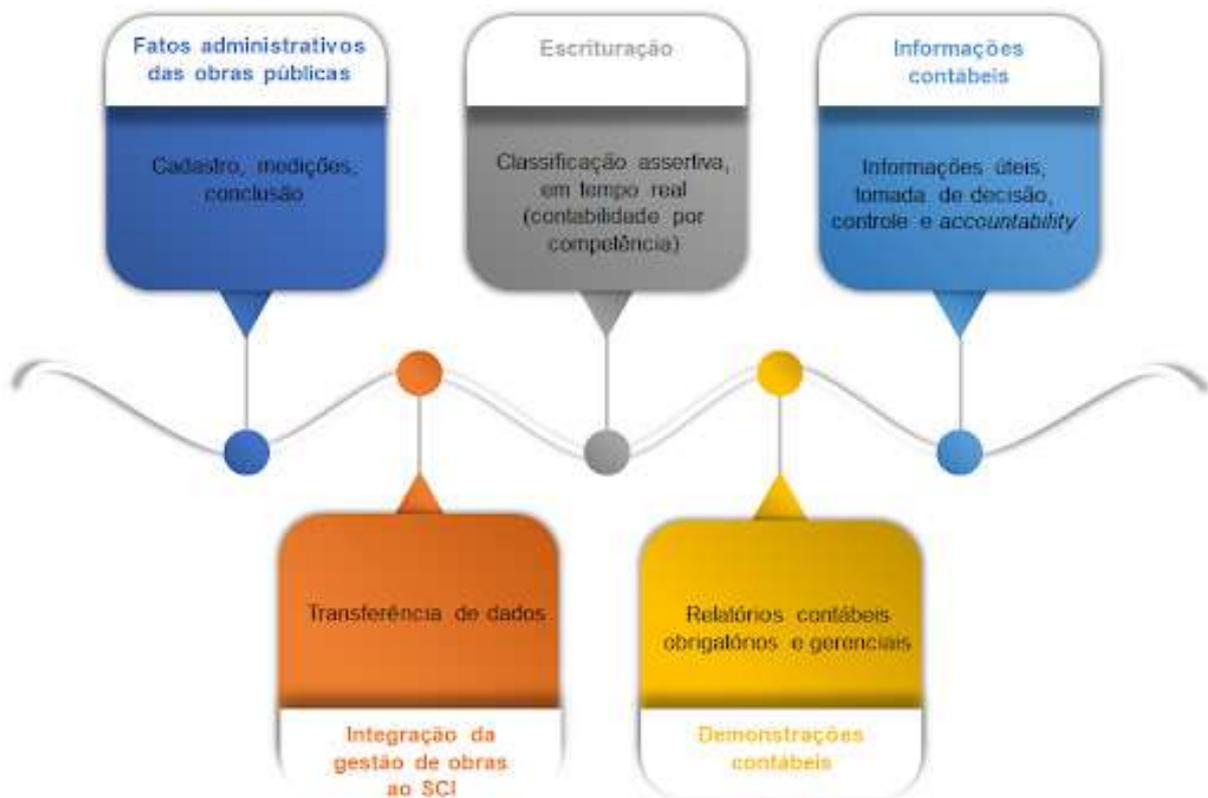
Propõe-se o rompimento das barreiras internas de comunicação entre os órgãos da própria administração, em tempo que preserve a integridade dos dados e autonomia dos atores em cada um dos processos. Logo, a utilização de ferramentas da gestão do conhecimento é evocada à qualificação da informação contábil de obras públicas. No que se refere à determinação de exigências, estão os requisitos técnicos contábeis para que a informação seja tempestiva, de acordo com a sua competência, e fidedigna, ao representar a classificação correta. A distribuição dos dados entre as áreas pode possuir um fluxo tanto de exportação para contabilidade, quanto a recepção de dados importantes para o fluxo da gestão de obras como licitações, contratos, pagamentos, entre outros.

Para fechar o fluxo, após todas as integrações devidamente parametrizadas conforme determinações técnicas, a informação ficará apta à utilização final propriamente dita.

5.1 Proposta para a melhoria da qualidade da informação contábil interna do ente público

A proposta de qualificação da informação contábil sobre as obras públicas está pautada no atendimento aos atributos que a torna útil. Com esse objetivo, buscou-se propor um fluxo de dados interno que levasse os fatos administrativos relevantes para a contabilidade, com representação fidedigna, compreensível, tempestiva, comparável e verificável (IPSASB, 2014). Além dessas características, a aplicação de técnicas de compartilhamento de dados e ferramentas de gestão do conhecimento, liga a gestão de obras ao SCI, na forma do fluxo de informação contábil, disposto na Figura 5.

Figura 5 - Fluxo contábil das obras públicas no contexto do SIAFIC



Fonte: Elaborada pelos autores (2023)

A primeira etapa do fluxo contábil das obras públicas proposta corresponde à identificação e mapeamento de fatos administrativos das obras públicas que podem afetar qualitativa ou quantitativamente o patrimônio. Entre estes dados, destacam-se o início da obra, a realização das medições, conclusão, assim como o status para identificação das obras paradas.

Uma vez automatizados, os fatos administrativos, outrora existentes e restritos à área de engenharia, devem ser integrados ao SCI, compreendendo a etapa de transferência de dados. Nesta oportunidade, passam a gerar dados confiáveis, interna e diretamente pelos atores do processo e em tempo real. Conseqüentemente, cria-se um processo de comunicação entre as áreas contábil e de engenharia, desacompanhado do fluxo financeiro orçamentário das obras, atendendo ao reconhecimento na devida competência.

Por sua vez, esta segunda etapa segue a proposta de compartilhamento de conhecimento apontada na literatura por Laihonen, Kork e Sinervo (2023), Laihonen e Kokko (2023), Vardon, Burnett e Dovers (2016) e Davenport (1998). Apesar da proposta de inclusão automatizada dos elementos patrimoniais de obras públicas no SCI ser inovadora, observa-se que é um procedimento regular com os itens patrimoniais. Entre os quais destacam-se o almoxarifado, bens móveis e até os imóveis finalizados, no que se refere à depreciação.

Diante disso, a integração da gestão de obras ao SCI visa transferir dados à contabilidade. Assim, sempre que uma nova obra iniciar, a contabilidade receberá o cadastro e poderá realizar a classificação patrimonial devida. A automatização de outros processos, tais como medições e termos de conclusão de obras proporcionam o atendimento à contabilidade por competência e a correta reclassificação do bem imóvel. Ademais, a recepção dos dados relativos ao status das obras e escrituração nas contas de controle tornará transparente o volume de recursos envolvido nas obras paradas.

De maneira mais específica, esta proposta possibilita melhoria da escrituração contábil ao disponibilizar os fatos em tempo real e trazer ao reconhecimento patrimonial as medições em liquidação que antes só eram escrituradas no respectivo estágio de execução orçamentária da despesa. Em outro esteio, a conclusão das obras, reconhecida mediante emissão de termo de recebimento de obra, passa a integrar o fluxo contábil, sendo um dado oportuno à reclassificação de obra em andamento como bem imóvel na forma de seu respectivo uso.

Quanto ao status das obras, além de trazer à contabilidade estas informações essenciais ao planejamento e controle, pode facultar os lançamentos de redução ao valor recuperável. A quarta etapa do fluxo de obras públicas proporciona a evidenciação e *disclosure* de demonstrações contábeis, tanto obrigatórias como assessórias e gerenciais, devidamente revestidas de características qualitativas da informação. Esta qualificação fica compreendida a partir da inclusão de relevantes dados, representados com fidedignidade.

Em último estágio no fluxo estão as informações contábeis propriamente ditas. Uma vez que a escrituração dos dados promove sua transformação em informações contábeis úteis aos vários públicos internos e externos do ente. Finalmente, fechando o fluxo no contexto interno da organização, o modelo se propõe entregar informações mais qualificadas à análise, à tomada de decisão e à *accountability*.

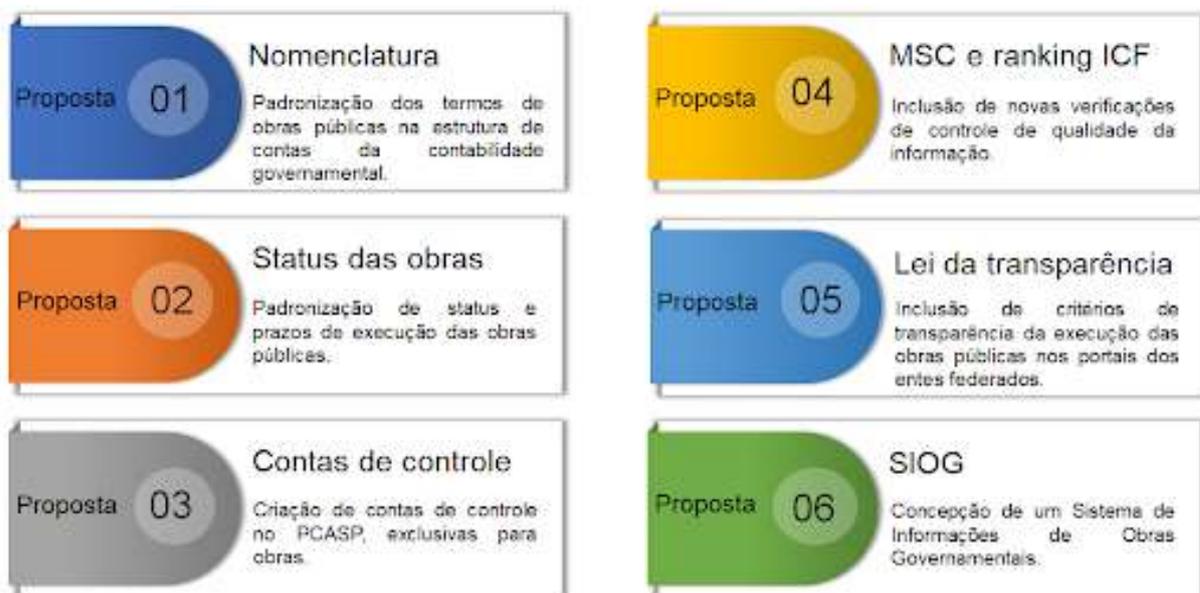
5.2 Diretrizes para a melhoria da qualidade da informação contábil externa

A proposta para melhoria da qualidade de informação contábil além da fronteira institucional é dependente e complementar à interna, discutida no tópico anterior. Ou seja, sugerem-se, nesse tópico, procedimentos de criação e reorganização de estruturas e processos, visando levar informação qualificada com amplo acesso aos diversos *stakeholders* externos.

Por conseguinte, na Figura 6 são ofertadas seis propostas que poderão ser oportunamente discutidas, refinadas e transformadas em plano de ação. Entretanto, para que os objetivos sejam

alcançados, opina-se por sua inclusão como uma política a ser capitaneada pela Secretaria do Tesouro Nacional, no contexto de suas atribuições de consolidar as contas públicas nacionais. Ademais, o papel dos Tribunais de Contas em normatizar a transparência das prestações de contas doentes públicos também é fundamental nesse processo de solicitação dos novos dados, de forma padronizada.

Figura 6 - Propostas para melhoria da qualidade da informação das obras públicas aos stakeholders externos



Fonte: Elaborada pelos autores (2023)

A primeira proposta é a padronização da nomenclatura de classificação contábil das obras públicas na estrutura de contas da CASP, explicitada no Quadro 2.

Quadro 2 - Padronização da nomenclatura das obras públicas

Nomenclaturas atuais			Nomenclatura Proposta
Natureza de informação orçamentária	4.4.90.51.XX	Obras em andamento	Obras Públicas
Natureza de informação patrimonial	1.2.3.2.1.06.00	Bens imóveis em andamento	
	1.2.3.2.1.06.01	Obras em andamento	

Fonte: Elaborada pelos autores (2023)

O objetivo é simplificar, ampliar a leitura e compreensão das informações de execução das obras públicas, inclusive por membros da sociedade.

A segunda proposta é a padronização dos termos e prazos relativos ao status das obras públicas, conforme sugerido no Quadro 3.

Quadro 3 - Sugestão de padronização do status das obras públicas

Título sugerido	Função
Contratada	Compreende o montante de obras públicas contratadas, mas sem a emissão da Ordem de Serviços - OS.
Em execução	Compreende o montante de obras públicas após a emissão da Ordem de Serviços – OS e com medições expedidas em até 45 dias ² .
Parada	Compreende o montante de obras públicas após a Ordem de Serviços – OS, mas sem medição a partir de 46 dias.
Paralisada	Compreende o montante de obras públicas com emissão de Termo de Paralisação.
Concluída	Compreende o montante de obras públicas após a emissão do Termo de Recebimento da Obra.

Fonte: Elaborada pelos autores (2023)

O objetivo é possibilitar a correta comparação entre os status nos diversos entes e períodos. Além de diferenciar as obras paralisadas oficialmente das que estão descontinuadas, mas não formalizadas.

A terceira proposta é a criação de contas de controle no PCASP exclusivas para acompanhamento da execução das obras públicas, de acordo com as classificações sugeridas no Quadro 4.

Quadro 4 - Sugestão de contas de controle de obras públicas

Título	Natureza de saldo
8.9.9.0.0.00.00 Demais controles	Credora
8.9.9.1.0.00.00 Execução de obras públicas	Credora
8.9.9.1.1.00.00 Obras contratadas	Credora
8.9.9.1.2.00.00 Execução de obras	Credora
8.9.9.1.3.00.00 Obras paradas	Credora
8.9.9.1.4.00.00 Obras paralisadas	Credora
8.9.9.1.5.00.00 Obras concluídas	Credora

Fonte: Elaborada pelos autores (2023)

O objetivo é instrumentalizar a CASP para o fornecimento de informações das obras de acordo com o status de execução, padronizados a todos os entes da federação.

A quarta proposta é o aperfeiçoamento das verificações da MSC e do Ranking ICF, a par-

² O prazo de 45 dias, para uma obra ser considerada parada, é apenas indicativo à reflexão e posterior definição normatizada de um prazo ideal que a represente

tir da adoção de novas verificações, a exemplo das propostas no Quadro 5.

Quadro 5 - Proposta para inclusão de novas verificações na dimensão IV – Informações contábeis X Informações fiscais no ranking ICF da STN

- | |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <ul style="list-style-type: none">- Tornar o saldo das contas de controle das obras públicas como item verificável;- Verificar se o valor da execução orçamentária das obras é igual ao valor das obras em andamento no grupo de contas patrimoniais;- Verificar se há registro nas contas de controle de obras, caso haja movimentação orçamentária no elemento de despesa que reporte obras;- Verificar se o valor das obras finalizadas (contas de controle) está sendo objeto de alteração patrimonial qualitativa nas contas patrimoniais. |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

Fonte: Elaborada pelos autores (2023)

O objetivo é tornar mandatório o fornecimento de informações sobre obras públicas nas contas de controle e efetivar verificações quanto a sua qualidade.

A quinta proposta é o aperfeiçoamento da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) com vistas à inclusão de critérios de transparência para a execução física das obras públicas nos portais de transparência dos entes federados, consoante disposto no Quadro 6.

Quadro 6 - Novo perfil de dados para portais de transparência de obras públicas

Sugestão de informações sobre obras públicas a serem disponibilizadas nos portais da transparência

- | |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <ul style="list-style-type: none">- Identificação da obra: nome, endereço ou localização, unidade executora;- Planejamento: prazo de execução, fontes de recursos;- Contratação: data de assinatura, valor do contrato, modalidade e numeração da licitação e contrato, empresa contratada;- Aditivo: tipo (prazo, valor, outro);- Execução financeira: fontes de recursos, valores pagos;- Execução física: data da ordem de serviços, valor medido, percentual executado;- Relatório fotográfico da execução da obra. |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

Fonte: Elaborada pelos autores (2023)

O objetivo é suprir a lacuna da LRF que prioriza a transparência da execução orçamentária de receitas e despesas, mediante o destaque das obras e sua execução física. Além de demonstrar os resultados obtidos pelos gestores na execução das obras públicas.

A sexta proposta é a concepção de um Sistema de Informações sobre Obras Governamentais (SIOG) institucionalizado a todos os entes federados. A ferramenta deverá compreender as informações de execução física, financeira, orçamentária e de prestação de contas de recursos; de modo análogo aos procedimentos do Sistema de Informações sobre Orçamento Público em Saúde (SIOPS) e do Sistema de Informações sobre Orçamentos Públicos em Educação (SIO-

PE).

O objetivo é recepcionar e consolidar informações sobre as obras públicas em uma única ferramenta e com os mesmos parâmetros; disponibilizar informações aos diversos *stakeholders* sobre todas as obras públicas em uma única base de dados; otimizar recursos utilizados na gestão e manutenção das ferramentas do Governo Federal: Plataforma + Brasil, Sistema Integrado de Monitoramento, Execução e Controle do Ministério da Educação (Simec), Sistema Integrado de Monitoramento de Convênios (Sismoc), Sistema de Gerenciamento de Habitação (SisHab), bases de dados da Funasa e do Programa de Aceleração do Crescimento (PAC).

6. DISCUSSÃO, BENEFÍCIOS E RISCOS

Os resultados alcançados com a coordenação central das normatizações da CASP em nível nacional são visíveis. Basta observar os indicadores fornecidos pela STN quanto à quantidade de informações prestadas pelos entes subnacionais, assim como a melhoria de sua qualidade. Ademais, inúmeras são as orientações, normativos, chamamentos a audiências técnicas, entre outras iniciativas com o foco na melhoria da informação contábil.

Por isso, reconhece-se a relevância de todos os passos dados até aqui. Entretanto, urge continuar o processo de aprimoramento das informações contábeis. Tendo em vista a problemática envolvendo as obras públicas, evidencia-se a necessidade de avanços também na proteção e controle deste ativo público.

O presente artigo tecnológico propôs dispositivos para a melhoria da qualidade da informação das obras públicas. O conjunto de propostas para atendimento ao objetivo do artigo está em consonância com as tendências de governança digital, estabelecendo um redesenho no fluxo de dados das obras públicas, sua utilização e compartilhamento. Além de criar valor público as suas informações, ao ampliar a transparência da execução das obras públicas. Dessa maneira, seguindo os passos da gestão do conhecimento e atendendo aos mais recentes mandamentos de integração com a contabilidade, sugere-se sua inclusão no corpo do SIAFIC.

Para tanto, os controles internos atualmente realizados em planilhas ou mesmo sistemas independentes, devem passar por um processo de modernização, integrando automaticamente o fluxo de dados para a contabilidade governamental.

Apesar desta iniciativa conter riscos devido à insegurança e resistência dos servidores, assim como os mais diversos questionamentos, os passos a serem seguidos são similares aos que já foram percorridos satisfatoriamente em outras áreas. Como, por exemplo, nas áreas

de gestão de material (almoxarifado), bens móveis e imóveis (patrimônio), por ocasião de sua automatização.

Uma alternativa para minimização destes riscos é a participação das equipes de contabilidade e gestão de obras juntamente à tecnológica para que os requisitos mínimos e necessários a cada área sejam atendidos satisfatoriamente. Outra iniciativa é a realização de reuniões de sensibilização e capacitação, empoderando e envolvendo as equipes responsáveis na implantação desse projeto.

Traduzir e transmitir esta inovação e modernização ao alcance da sociedade deve ser o objetivo máximo dos gestores. Especialmente no que se refere ao cumprimento dos princípios da governança pública quanto à transparência, integridade e *accountability* (IFAC, 2001). Com este foco, a segunda parte da solução proposta incluiu um conjunto de seis sugestões que poderão ser aperfeiçoadas e adotadas em nível da Federação.

De uma maneira geral, os dispositivos propostos apresentados como solução ao problema de reduzida qualidade da informação contábil das obras públicas, vislumbram inúmeros benefícios diretos e indiretos. Entre os processos e/ou resultados que poderão ser alcançados, listam-se alguns no Quadro 7.

Quadro 7 - Benefícios esperados com a integração da gestão de obras públicas ao SIAFIC

Benefícios	Fontes
Interação com áreas e atores internos, melhoria de resultados, indicadores de desempenho, qualidade da informação.	Laihonen, Kork e Sinervo (2023) Uddin et al. (2017) Andrews (2010)
Práticas de controles gerenciais integrando execução física, controles internos e execução financeira orçamentária, exigidos em contratos de operação de crédito internacional com mecanismos de fomento, tais como Banco Interamericano no Desenvolvimento (BID).	Jayasinghe e Uddin (2019) Van Helden e Uddin (2016)
Possibilita a disponibilização de informações gerenciais tempestivas, compreensíveis, mediante utilização de gráficos e variáveis não financeiras.	Carlsson-Wall et al. (2022) Frezatti, Aguiar e Rezende (2020)
Redução de assimetria de informação entre áreas afins (gestão de obras) e outras dependentes de informações (contabilidade, controle) - Sistema baseado nos usuários.	Vardon, Burnett e Dovers (2016) Gulliksen et al. (2003)
Integração entre bases diferentes que compõem o SIAFIC, tais como obras, contratos e licitação, contábil e auditoria e controle, ampliando a compreensão acerca dos bens imóveis; conhecimento compartilhado.	Brasil (2020) Vardon et al. (2018) Laihonen e Kokko (2023)
Geração de informação contábil por competência; tempestividade quanto aos atos e fatos das obras, possibilita a correta classificação.	Thanh Hoai e Nguyen (2023)
Geração de informação para o processo de redução ao valor recuperável das obras públicas.	STN (2021)
Informação confiável diretamente pelos atores do processo.	Vardon, Burnett e Dovers (2016)
Preocupação de divulgação de informações para atores externos e não gerenciais – Transparência, accountability, engajamento da população, geração de valor público.	Laihonen, Kork e Sinervo (2023) Raschendorfer, Figueira e Furtado (2023); IPSASB (2014); Tello, Hazelton e Cummings (2016); Alvarenga et al. (2020); Laihonen e Kokko (2023); IFAC (2001)

Fonte: Elaborada pelos autores (2023)

A partir do conjunto de benefícios esperados, apontam-se como implicações práticas a melhoria de processos, tomada de decisão, elaboração de relatórios e políticas públicas. Entretanto, concorda-se com a menção de Abdulkarim, Umlai e Al-Saudi (2020) de que embora os servidores tenham alcance dos benefícios da inovação contábil, torna-se necessária a adoção de uma política de implantação vertical.

Logo, é relevante a articulação dos órgãos de normatização e controle locais e nacionais para o alcance dos resultados esperados. No que se refere às implicações sociais, a proposta oferta condições de usabilidade de informações simples sobre a execução das obras pela sociedade. Outrossim, a replicação do escopo dessa proposta pode alcançar outras áreas ainda não integrantes do circuito do SIAFIC, como os recursos naturais.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABDULKARIM, Mustafa Elkasih; UMLAI, Mohamed Ismail; AL-SAUDI, Layth Faris. Exploring the role of innovation in the level of readiness to adopt IPSAS. **Journal of Accounting & Organizational Change**, v. 16, n. 3, p. 469-495, 2020.

ALVARENGA, Ana et al. Digital transformation and knowledge management in the public sector. **Sustainability**, v. 12, n. 14, p. 5824, 2020.

AL-YAMI, Mohsenah; AJMAL, Mian M. Pursuing sustainable development with knowledge management in public sector. **VINE Journal of Information and Knowledge Management Systems**, v. 49, n. 4, p. 568-593, 2019.

ANDREWS, Matt. Good government means different things in different countries. **Governance**, v. 23, n. 1, p. 7-35, 2010.

BALASUBRAMANIAN, Sreejith; AL-AHBABI, Sultan; SREEJITH, Sony. Knowledge management processes and performance: The impact of ownership of public sector organizations. **International Journal of Public Sector Management**, v. 33, n. 1, p. 1-21, 2020.

BISOGNO, Marco; CUADRADO-BALLESTEROS, Beatriz. Budget transparency and governance quality: a cross-country analysis. **Public Management Review**, v. 24, n. 10, p. 1610-1631, 2022.

BRASIL. **Decreto Federal nº 10.540, de 5 de novembro de 2020**. Dispõe sobre o padrão mínimo de qualidade do Sistema Único e Integrado de Execução Orçamentária, Administração Financeira e Controle. Diário Oficial da União. Brasília: Planalto, 2020.

CARLSSON-WALL, Martin *et al.* Exploring the implications of cloud-based enterprise resource planning systems for public sector management accountants. **Financial accountability & management**, v. 38, n. 2, p. 177-201, 2022.

CBIC – C MARA BRASILEIRA DA INDÚSTRIA DA CONSTRUÇÃO. **Impacto econômico** 23

e social da paralisação das obras públicas, 2018.

CNM – CONFEDERAÇÃO NACIONAL DOS MUNICÍPIOS. **Estudo Obras Paradas**. Brasília, 2022.

DANTAS, Luiz Antônio de Oliveira; CALVO, Janaina Macedo. A Contabilidade Pública como Ferramenta de Gestão no Enfrentamento da Crise Financeira. **Núcleo do Conhecimento**, 2017.

DAVENPORT, Thomas H. Ecologia da informação: porque só a tecnologia não basta para o sucesso na era da informação. **Futura**, 1998.

ESKIN, İlknur. Evaluation of the effectiveness of the internal control system in hospital business: A case study. **Yönetim Bilimleri Dergisi**, v. 19, n. 39, p. 151-178, 2020.

FREZATTI, Fábio; AGUIAR, Andson Braga de; REZENDE, Amaury José. Relacionamento entre atributos da contabilidade gerencial e satisfação do usuário. **RAM. Revista de Administração Mackenzie**, v. 8, p. 128-161, 2020.

GULLIKSEN, Jan et al. Key principles for user-centred systems design. **Behaviour and Information Technology**, v. 22, n. 6, p. 397-409, 2003.

IFAC – INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. **Study 13 – Governance in the Public Sector: A Governing Body Perspective**. New York, 2001.

IJEOMA, N. B.; OGHOGHOMEH, T. Adoption of international public sector accounting standards in Nigeria: Expectations, benefits and challenges. **Journal of Investment and management**, v. 3, n. 1, p. 21-29, 2014.

INGRAM, Jane Carter et al. Opportunities for businesses to use and support development of SEEA-aligned natural capital accounts. **Ecosystem Services**, v. 55, p. 101434, 2022.

IPSASB – INTERNATIONAL PUBLIC SECTOR ACCOUNTING STANDARDS BOARD. **The conceptual framework for general purpose financial reporting by public sector enti-**

ties, 2014.

JAYASINGHE, Kelum; UDDIN, Shahzad. Continuity and change in development discourses and the rhetoric role of accounting. **Journal of Accounting in Emerging Economies**, v. 9, n. 3, p. 314-334, 2019.

KUD, Aleksandr. Decentralized information platforms in public governance: reconstruction of the modern democracy or comfort blinding?. **International journal of public administration**, v. 46, n. 3, p. 195-221, 2023.

LAIHONEN, Harri; KOKKO, Petra. Knowledge management and hybridity of institutional logics in public sector. **Knowledge management research & practice**, v. 21, n. 1, p. 14-28, 2023.

LAIHONEN, Harri; KORK, Anna-Aurora; SINERVO, Lotta-Maria. Advancing public sector knowledge management: towards an understanding of knowledge formation in public administration. **Knowledge Management Research & Practice**, p. 1-11, 2023.

LOMBARDI, Rosa et al. Accounting for infrastructure assets in the public sector: The state of the art in academic research and international standards setting. **Public Money & Management**, v. 41, n. 3, p. 203-212, 2021.

MBELWA, Latifa Hamisi; ADHIKARI, Pawan; SHAHADAT, Khandakar. Investigation of the institutional and decision-usefulness factors in the implementation of accrual accounting reforms in the public sector of Tanzania. **Journal of Accounting in Emerging Economies**, v. 9, n. 3, p. 335-365, 2019.

NUHU, Nuraddeen Abubakar; BAIRD, Kevin; APPUHAMI, Ranjith. The impact of management control systems on organisational change and performance in the public sector: The role of organisational dynamic capabilities. **Journal of Accounting & Organizational Change**, v. 15, n. 3, p. 473-495, 2019.

crual practices and reform experiences in OECD countries. Paris, 2017.

PIGATTO, José Alexandre M. et al. A importância da contabilidade de competência para a informação de custos governamental. **Revista de Administração Pública**, v. 44, p. 821-837, 2010.

PWC – PRICEWATERHOUSECOOPERS BRASIL LTDA; IIA BRASIL – INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL. **Gerenciamento de Riscos Corporativos Integrado com Estratégia e Performance (Sumário Executivo).** Distrito Federal, 2017.

RASCHENDORFER, Érica Von; FIGUEIRA, Ariane Roder; FURTADO, Liliane. Elementos que Impactam a Construção de um Modelo de Governança Pública no Brasil: O Caso da Marinha do Brasil. **BBR. Brazilian Business Review**, v. 20, p. 76-98, 2023.

SOUSA, Rossana Guerra de et al. O regime de competência no setor público brasileiro: uma pesquisa empírica sobre a utilidade da informação contábil. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 24, n. 63, p. 219-230, 2013.

STN – SECRETARIA DO TESOIRO NACIONAL. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP).** 9. ed., 2021.

STN – SECRETARIA DO TESOIRO NACIONAL. Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro. **Declaração de Contas Anuais (DCA). Balanço Patrimonial,** 2022a.

STN – SECRETARIA DO TESOIRO NACIONAL. Tesouro Nacional Transparente. **Balanço do Setor Público Nacional,** 2022b.

STN – SECRETARIA DO TESOIRO NACIONAL. Tesouro Nacional Transparente. **Ranking da qualidade da informação contábil e fiscal.** Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro. 2022c.

TCE – TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO CEARÁ. **Portal da Transparência,** 2022.

TCU – TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Acórdão 1228/2021 – Plenário**, 2021.

TELLO, Edward; HAZELTON, James; CUMMINGS, Lorne. Potential users' perceptions of general purpose water accounting reports. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, v. 29, n. 1, p. 80-110, 2016.

THANH HOAI, Tu; NGUYEN, Nguyen Phong. Accounting capacity on accrual accounting adoption in Vietnamese public sector organizations – a moderated moderation model of leadership quality and digital transformation. **International Public Management Journal**, p. 1-20, 2023.

UDDIN, S. N. et al. Doing critical management accounting research in emerging economies. **Advances in Scientific and Applied Accounting**, v. 10, n. 2, p. 177-188, 2017.

VAN HELDEN, Jan; UDDIN, Shahzad. Public sector management accounting in emerging economies: A literature review. **Critical Perspectives on Accounting**, v. 41, p. 34-62, 2016.

VARDON, Michael et al. How the System of Environmental-Economic Accounting can improve environmental information systems and data quality for decision making. **Environmental science & policy**, v. 89, p. 83-92, 2018.

VARDON, Michael; BURNETT, Peter; DOVERS, Stephen. The accounting push and the policy pull: balancing environment and economic decisions. **Ecological Economics**, v. 124, p. 145-152, 2016.