

Gobernanza Pública y Gobernabilidad: *Accountability* y *Disclosure* posibilitadas por la Contabilidad Aplicada al Sector Público como Instrumento de Sostenibilidad del Estado

Resumen

El Principio de la Continuidad en una visión contable-financiera aplicado a las organizaciones empresariales presupone su sostenibilidad en dirección a la perpetuidad, influenciando y asegurando a los inversores el retorno de sus inversiones. En la Administración Pública, no es diferente, destacándose la existencia del Principio de la Continuidad del Estado. Tal principio describe el Estado como sociedad política que, así como la empresa, debe ser perenne y sostenible visando siempre a la promoción del bien común y al desarrollo de su pueblo. Consonante a la contribución esperada, este trabajo tiene por objetivo discutir la importancia de la Contabilidad Aplicada al Sector Público como herramienta útil a la efectividad de la Gobernanza y de la Gobernabilidad Públicas adherentes a una visión de sostenibilidad aplicable a la gestión del Estado. La metodología adoptada, en relación a los fines, fue la pesquisa exploratoria y explicativa utilizando, en relación a los medios, de investigaciones bibliográficas y documental y de la observación teórico-empírica concernientes a la adherencia de la *disclosure* (transparencia) y de la *accountability* (responsabilidad social de prestar cuentas a la sociedad) a la Gestión Pública. Como resultados fue posible constatar una fuerte interrelación entre los términos, a la vista del hecho de que la Contabilidad evidencie los resultados y las acciones de los gobiernos a partir de la gobernanza (el medio/el cómo) relacionada con la gobernabilidad (poder y acciones políticas), y también que ambas son orientadas para la sostenibilidad del Estado. Sobre la sostenibilidad del Estado, fue constatado asimismo que esta es de más alcance que el propio término “sostenibilidad”, el cual, en muchas veces, es reducido a la visión eco-ambiental y no considera importantes variables de cuño financiero (equilibrio) y económico-social inherentes a la función social del Estado.

Palabras clave: *accountability*; *disclosure*; gobernanza pública; Estado; gobernabilidad.

Antonio Gonçalves Oliveira
Doctor en Ingeniería de Producción (UFSC), Profesor Adjunto de la Universidad Tecnológica Federal de Paraná (PGP/UTFPR).

Contacto: Av. Sete de Setembro, 3165, Centro, Curitiba, PR, Brasil, CEP: 80.230-901.

E-mail: agoliveira@utfpr.edu.br

Hilda Alberton Carvalho
Máster y Doctoranda en Tecnología (UTFPR), Profesora Adjunta de la Universidad Tecnológica Federal de Paraná (UTFPR). **Contacto:** Av. Sete de Setembro, 3165, Centro, Curitiba, PR, Brasil, CEP: 80.230-901.

E-mail: hilda@utfpr.edu.br

Dayanne Paretti Corrêa
Estudiante de Ingeniería Industrial Eléctrica de la Universidad Tecnológica Federal de Paraná (UTFPR). **Contacto:** Av. Sete de Setembro, 3165, Centro, Curitiba, PR, Brasil, CEP: 80.230-901.

E-mail: day.paretti@gmail.com

1. Introducción

La administración pública tiene sus fundamentos fijados en los principios de la legalidad, que es imperativo en relación a las acciones de los gestores públicos, determinando que solamente se puede hacer aquello que está descrito en ley y, no, aquello que la ley no veta, como aplicable a las acciones de los gestores privados.

En ese sentido, la Ley de Responsabilidad Fiscal (LRF) (Ley complementaria n.º 101/2000) regula los límites de la actuación pública, teniendo como objetivo fortalecer los principales ejes de la administración pública, que, según Santos (2002, apud Slomski, Mello, Tavares & Macêdo, 2008, p.174) son: la planificación, la transparencia, el control y la responsabilidad en la gestión de los recursos públicos y prestación de cuentas.

Consonante, la Contabilidad en la calidad de Ciencia Social Aplicada con metodología especialmente concebida para captar, registrar, acumular, resumir e interpretar los fenómenos que afectan a las situaciones patrimoniales, financieras y económicas de cualquier ente ([...] aunque sea persona de Derecho Público, tales como: estado, municipio, Unión, autarquía, etc.) tiene un campo de actuación muy amplio.

En lo que se refiere a las personas de Derecho Público, destaca en Iudícibus (2006, pp.22-24), de entre los grupos de “personas” y de “intereses” que necesitan de la información contable, el Gobierno y los economistas gubernamentales, los cuales tienen doble interés en las informaciones contables, visto que estas subsidian el ejercicio del poder de tributar de los estados (en sentido *lato*) y, hasta incluso, contribuyen con la fundamentación sostenible de políticas públicas dirigidas al bienestar de la sociedad.

De la misma forma, Horngren, Sunden y Stratton (2004, p.4), convergentes a la visión de Marion (2010, p.145), contribuyen con la discusión, destacando la importancia de la Contabilidad en la toma de decisión, describiendo que “[...] el objetivo básico de la información contable es ayudar a alguien a tomar decisiones”. No obstante, independientemente de quien tome la decisión, el entendimiento de la información contable propicia que esta sea mejor, segura y más bien fundamentada. De esa forma, se destaca el atendimento a uno de los principios fundamentales de la gobernanza (en este caso la gobernanza pública): la prestación de cuentas (*accountability*), que sigue en línea articulada con los demás, que también son de suma importancia para la gestión del bien público *res-pública*: transparencia (*disclosure*), equidad y responsabilidad. Para Marques apud Slomski *et al.* (2008, p.51), el atendimento articulado a esta principiología es un gran desafío para el sector público.

Articulando la visión contable a la gobernanza pública, Matias-Pereira (2010, p. 164) destaca que también es objetivo de la contabilidad pública “aplicar los conceptos, principios y normas contables en la gestión presupuestaria, (...) de la Administración Pública, visando disponibilizar para la sociedad conocimiento amplio de la cosa pública”.

De forma *stricto*, Mota (2009), alineado a la visión de Kohama (2006), Matias-Pereira (2010) y Slomski *et al.* (2008), contribuye con la temática, destacando que la Contabilidad de las entidades del sector público tiene como función principal estudiar, registrar, controlar y evidenciar el patrimonio y sus variaciones. En ese sentido, esa tarea impone el empleo de un gran número de técnicas y procedimientos contables que la transforma en una compleja ramificación de la Ciencia Contable.

También, la Contabilidad Aplicada al Sector Público está sujeta también al cumplimiento de normas legales que contemplan exigencias destinadas a la efectucción de control sobre el presupuesto público y sobre los actos practicados por los administradores que puedan presentar reflejos en el patrimonio. Para Mota (2009), en este escenario se encuadran también los principios del Derecho Financiero.

Teniendo en vista el hecho de que el sector público sea totalmente regulado, observados los principios generales del Derecho, principalmente del Derecho Administrativo, la Ley n.º 4.320/64 es la norma en vigor de mayor importancia en lo que atañe a la definición de procedimientos específicos para la Contabilidad de las entidades del sector público (*disclosure*). Debe destacarse que hay también exigencias contempladas en la Ley Complementaria 101/00 (la propalada Ley de Responsabilidad Fiscal), bien como en otras leyes y actos normativos, tales como: Decretos e Instrucciones Normativas.

Asimismo, también el órgano regulador y fiscalizador del ejercicio de la profesión contable – el Consejo Federal de Contabilidad (CFC) – “legisla” sobre el empleo de la Ciencia Contable en el Sector Público. En ese sentido, el referido Consejo editó la Resolución CFC 1.111/07 especialmente para tratar de los Principios Fundamentales de Contabilidad en la perspectiva del sector público y, más recientemente, proporcionó a la comunidad contable las Normas Brasileñas de Contabilidad Aplicadas al Sector Público (NBC T SP), las cuales están establecidas en un conjunto de diez resoluciones (CFC-1.128/2008 a 1.137/2008).

Delante de eso, el objetivo de este trabajo es discutir la importancia de la Contabilidad Aplicada al Sector Público como herramienta útil a la efectividad de la Gobernanza y de la Gobernabilidad Públicas adherentes a una visión de sostenibilidad aplicable a la Gestión del Estado.

De esa manera, el estudio conforme propuesto se justifica por venir a sumarse a las fuentes de contribución para desarrollo del conocimiento en el área de referencia (Gestión y Gobernanza Públicas), visto que la valorización de los principios relacionados a la transparencia, equidad, prestación de cuentas, responsabilidad social y continuidad del Estado visando a su desarrollo (en sentido *lato*) y de su pueblo.

En ese sentido, de acuerdo con el objetivo y la justificativa de este estudio, no se tiene como pretensión agotar el asunto que “habita” fértil campo para futuros estudios. Así, respetadas las limitaciones en busca del alcance del objetivo propuesto, máxime a la metodología empleada, conducida en relación a la taxonomía de sus fines y medios (Vergara, 2004, pp. 46-50) en la forma de pesquisa exploratoria y explicativa, utilizando, para tanto, de los medios relacionados a la investigación bibliográfica y documental y de la observación teórico-empírica, este trabajo es dividido en ocho partes (“bloques/secciones”), incluyendo esta introducción y las referencias bibliográficas.

La primera parte discurre sobre la importancia de la Contabilidad como Sistema de Información en la Administración Pública, mostrando que la Contabilidad como ciencia puede también ser entendida como un fértil banco de datos que pueden ser transformados en informaciones útiles al proceso de decisión a partir de las acciones de planificación y control.

La segunda sección sitúa el sistema de información contable en el ambiente de la gestión pública, definiendo los límites inicial y final para su efectivo empleo. En la tercera sección, es discutida la interrelación entre el Estado como ente político-social, la gobernanza como medio, la gobernabilidad como poder político y la sostenibilidad como principio de la continuidad y perpetuidad del Estado en busca del bien común de su pueblo.

Los procedimientos metodológicos empleados en el estudio son tratados en el cuarto bloque, donde se reconocen las posibles limitaciones de los métodos, dado el entendimiento de que ellos no son finitos y acabados, siendo siempre (dependiendo del “analista”) susceptibles de cuestionamientos (así como criterios de rateos y procedimientos de evaluación) y mejoría constante. Se une de inmediato a este el quinto bloque, que trae al plan referencias de destaques observados en otros estudios de igual o próxima naturaleza al desarrollado en este trabajo.

La sexta sección hace referencia a la sugestión para el desarrollo de nuevos estudios acerca de la temática, destacándola como un fértil campo a ser explorado, reconociendo este recorte como una contribución que se suma a otros estudios nacidos a partir de las inquietudes de aquellos que buscan respuestas y soluciones a las demandas “infinitas” de la sociedad moderna, lo que expande las fronteras de la ciencia a una invisibilidad para los ojos de los investigadores que la (retro)alimentan.

Por fin, las consideraciones finales, seguida de las referencias bibliográficas que sustentaron el estudio, confirman la saludable imbricación entre los términos estudiados, a lo ancho, aplicados a la administración pública en una visión contributiva para la sostenibilidad del Estado, englobando la tríada que lo compone: (i) su pueblo y (ii) su territorio, administrados bajo la égida política del (iii) gobierno.

2. La Contabilidad como sistema de información en la administración pública

La Contabilidad es, objetivamente, un sistema de información y evaluación destinado a proveer a sus usuarios con demostraciones y análisis de naturaleza económica, financiera, física y de productividad, con relación a la entidad objeto de contabilización. Los objetivos de la Contabilidad, pues, deben ser adherentes, de alguna forma explícita o implícita, a aquello que el usuario considera como elementos importantes para su proceso decisorio (Padoveze, 2004, pp.51-52).

Concerniente a la Contabilidad Aplicada al Sector Público, coloquialmente llamada Contabilidad Pública, Kohama (2010, p.25) la destaca como siendo “el ramo de la Contabilidad que estudia, orienta, controla y demuestra la organización y ejecución de la Hacienda Pública; el patrimonio público y sus variaciones”.

Consonante, la Contabilidad Pública es uno de los ramos más complejos de la Ciencia Contable y tiene por objetivo captar, registrar, acumular, resumir e interpretar los fenómenos que afectan las situaciones presupuestarias, financieras y patrimoniales de las entidades de derecho público interno, o sea, Unión, Estados, Distrito Federal y Municipios y respectivas autarquías (Kohama, 2010, pp. 25-26), actuando sobre los sistemas: presupuestario; financiero; patrimonial; y de compensación.

De forma convergente y complementariamente a la visión de Kohama (2010), Mota (2009, p.222) destaca que, “para conceptuar bien la Contabilidad Pública, es necesario conocer todos los dispositivos legales pertinentes, con destaque para la Ley n. ° 4.320/1964”. Así, para el autor:

[...] la Contabilidad Pública es la rama de la Ciencia Contable que aplica en la Administración Pública las técnicas de registro de los actos y hechos administrativos, apurando resultados y elaborando informes periódicos, llevando en cuenta las normas de Derecho Financiero (...), los principios generales de finanzas públicas y los principios de la Contabilidad (Mota, 2009, p. 222).

Se nota, a partir de la interpretación de los artículos 29 y 89 de la referida Ley, que la Contabilidad (en ese caso la pública) es encargada de acompañar la ejecución presupuestaria de los ingresos, en los términos de su exégesis, describiendo que “cabrá a los órganos de Contabilidad organizar demostraciones mensuales de los ingresos recaudados para servir de base a la estimativa de los ingresos, en la propuesta presupuestaria...” y también que “la Contabilidad evidenciará los hechos relacionados a la administración presupuestaria, financiera, patrimonial y industrial”.

También, en atendimiento a la Ley n. ° 4.320/64 en destaque, Mota (2009, p.223) muestra que:

la Contabilidad Pública registra la previsión de los ingresos y la fijación del gasto establecidas en el presupuesto público aprobado para el ejercicio, escritura la ejecución presupuestaria, hace la comparación entre la previsión y la realización de los ingresos y gastos, revela las variaciones patrimoniales, demuestra el valor del patrimonio y controla: las operaciones de crédito; la deuda activa; los créditos; y las obligaciones (...). De conformidad con el artículo 85 de la Ley 4.320/64, la Contabilidad será organizada de modo a permitir: el acompañamiento de la ejecución presupuestaria; el conocimiento de la composición patrimonial; la determinación de los costes de los servicios industriales; el análisis de los balanceos generales; y el análisis e interpretación de los resultados económicos y financieros.

De esa forma, “(.) la Contabilidad evidenciará ante la Hacienda Pública la situación de todos cuantos, de cualquier modo, recauden ingresos, efectúen gastos, administren o guarden bienes a ella pertenecientes o confiados” (Art. 83 de la Ley n. ° 4.320/64).

Además de la Ley n. ° 4.320/64 en comento, se debe subrayar y destacar que, para las Normas Brasileñas de Contabilidad Aplicadas al Sector Público (NBC T SP), editadas por el Consejo Federal de Contabilidad (CFC) por medio de las Resoluciones n. ° 1.128 a 1.137/2008, la “Contabilidad Aplicada al Sector Público es la rama de la Ciencia Contable que aplica, en el proceso generador de informaciones, los

Principios Fundamentales de Contabilidad y las normas contables direccionadas al control patrimonial de entidades del sector público”.

En relación al objeto de la Contabilidad como ciencia, no obstante en el sector privado, la doctrina expresamente lo define como siendo el patrimonio (privado); así también lo es en el caso de la Administración Pública, expandiéndolo al nivel de patrimonio público que exegéticamente es definido por la Resolución CFC n. ° 1.129/2008 como siendo:

el conjunto de derechos y bienes, tangibles o intangibles, gravados o no, adquiridos, formados, producidos, recibidos, mantenidos o utilizados por las entidades del sector público, que sea portador o represente un flujo de beneficios, presente o futuro, inherente a la prestación de servicios públicos o a la explotación económica por entidades del sector público y sus obligaciones (Mota, 2009, p. 223).

Por ser uno de los objetivos de la Contabilidad proporcionar informaciones sobre las mutaciones que ocurren en el patrimonio de las entidades (públicas y privadas), no se debe considerar la Ciencia Contable, como muchos hacen, como mero instrumento de información. Ha de ser tenido en cuenta que todas las áreas del conocimiento generan informaciones.

La Contabilidad, además de generar informaciones, permite explicar los fenómenos patrimoniales, construir modelos de prosperidad, efectuar análisis, controlar, sirviendo también para prever y proyectar ejercicios siguientes, entre tantas otras funciones. En ese contexto, está inserida la prestación de cuentas a la sociedad (*accountability*) – responsabilidad social – de forma transparente, tempestiva e inteligible (*disclosure*).

Del punto de vista sistémico, la Contabilidad está integrada con el medio ambiente. De esa forma, queda evidenciada la visión de la Contabilidad como un sistema abierto, o sea, que no depende solamente de las informaciones internas, pero de la relación y filtrado de informaciones externas a la entidad.

Sobre visión sistémica aplicada a la Contabilidad, elevándola a la situación de sistema, Kroetz, Mattos y Fontoura (1998, pp. 20-28) mencionan que:

es de todos conocida la similitud entre la empresa y un organismo vivo. En este organismo, podemos distinguir un cerebro, encargado de las decisiones; los miembros, encargados de la acción; el sistema nervioso, que se incumben de transmitir el comando del cerebro para los miembros y las informaciones de los sentidos para el cerebro.

Partiendo de ese enfoque organizacional extensivo a las organizaciones públicas y a las entidades políticas del Estado, por analogía, se visualiza la Contabilidad Aplicada al Sector Público (Contabilidad Pública) como un sistema nervioso que sirve de nexo entre la Administración (el poder decisorio en nivel político y de planificación: gobernabilidad) y las áreas de ejecución (gobernanza) y viceversa. En la realidad, existe una dependencia de las partes (gobernanza/gobernabilidad), una vez que todas están relacionadas intencionalmente para mantener el organismo en funcionamiento y en marcha con el principio de la continuidad.

Así, no basta tener un buen sistema nervioso si el cerebro no responde a los estímulos y viceversa. El servicio público, para su funcionalidad, depende de una buena administración, asesorada por la Contabilidad Pública como fuente de informaciones útiles a los procesos de gestión, destacándose la necesidad de utilización, por parte de los gestores, de las informaciones producidas por el sistema de información contable.

3. Ambiente del sistema de información contable aplicado al sector público

La Contabilidad Aplicada al Sector Público puede ser entendida, en la práctica, como un subsistema dentro del microsistema (Administración Pública – el Estado). Este, por su vez, integra un sistema mayor, que es el sistema ambiental.

Se entiende como usuario de las demostraciones proporcionadas por el sistema de información contable toda persona física o jurídica que tenga interés en la evaluación de la situación y del progreso de determinada entidad, sea ella una empresa o un ente público.

Es en esa perspectiva que se aborda la Contabilidad Aplicada al Sector Público y el ambiente, o sea, de qué forma ella contribuye para el ambiente global y de qué manera capta los *inputs* externos para procesarlos y transformarlos en informaciones útiles (*outputs*) al proceso de toma de decisiones.

Al usar el enfoque sistémico, debe subrayarse que el ambiente interfiere directamente en las variaciones patrimoniales (públicas y privadas), que son registradas y estudiadas por la Contabilidad. Ejemplificando, es posible decir que parte de las acciones gubernamentales causa mutaciones en el patrimonio y, también, que eventos naturales pueden causar daños a ese mismo patrimonio, lo que debe ser registrado y evidenciado por la Contabilidad.

Recibiendo y procesando datos internos y externos, cabe a la Contabilidad pública cumplir su responsabilidad social (*accountability*), informando a la sociedad y demostrando como las acciones administrativas pueden interferir en el sistema global (*disclosure*).

De ese modo, siendo un sistema que está inserido en el sistema mayor y teniendo el sector público un nivel de relacionamiento entre los ambientes interno y externo (Nakagawa, 1993; Oliveira, 2004; Padoveze, 2000), el sistema de información contable, por analogía, asume el mismo relacionamiento.

Eso significa que el sistema de información contable se extiende hasta las fronteras del sector público que, de forma análoga al “sistema empresa” descrito por Riccio (1989, p.62), tiene como límite inicial: que ocurra cualquier transacción que resulte en alteración del patrimonio público, o sea, cualquier acto practicado por la administración que sea susceptible de valorización monetaria y, por tanto, susceptible de ser registrado y controlado por la Contabilidad y, como final: siempre que alguna decisión, sea en nivel operacional, táctico o estratégico, tenga que ser tomada, y que se derive de ahí cualquier alteración en el patrimonio abarcado. Consonante, la Figura 1 muestra gráficamente los límites del sistema de información contable aplicado al sector público.

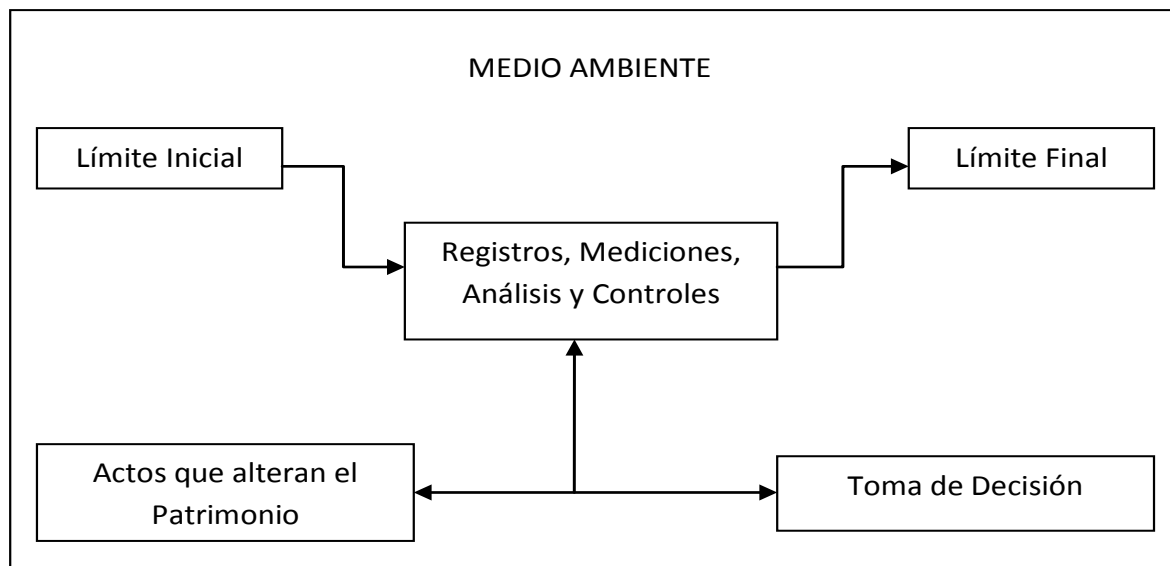


Figura 1. Límites del sistema de información contable

Fuente: Los autores (2010)

No obstante la comprensión de la importancia de la Contabilidad como fuente útil de informaciones para el proceso de planificación, control y decisión, la actuación de la Contabilidad Aplicada al Sector Público depende de las acciones del Estado en una filosofía de gobernanza pública vinculada a la acción política de la gobernabilidad visando a la sostenibilidad. La próxima sesión permite la comprensión y la importancia de los temas en comentario.

4. Estado, Governanza, Gobernabilidad y Sostenibilidad

El Estado (Dallari, 2003, apud Cruz, Marques & Ferreira, 2009, pp. 10-23) “es un orden jurídico soberano que tiene por fin el bien común de un pueblo situado en determinado territorio”, de ahí entonces la finalidad precípua del surgimiento del Estado en la visión de Dallari: el bien común.

Máxime las autoras destacan que:

(...) de un modo general, las personas acostumbran a creer que el Estado existe para promover el bien común, para garantizar que las personas tengan acceso a derechos básicos definidos en la constitución de cada territorio, para asegurar asimismo que intereses privados no se sobrepongan al interés público (Cruz, Marques & Ferreira, 2009, p. 10-23).

Ratificando la expectativa de las personas (pueblo de un determinado territorio soberano), en especial en el Brasil, la Carta Magna de la República, imperativa fuente primaria (originaria) de nuestro ordenamiento jurídico, regula que el Estado brasileño tiene por finalidades precípua asegurar el ejercicio de los derechos sociales e individuales, la libertad, la seguridad, el bienestar, el desarrollo, la igualdad y la justicia, elevándolos al nivel de valores supremos de la sociedad.

De esta forma, para Cruz, Marques y Ferreira (2009), convergentes a la visión de Botelho (2004, p.36), “la acción del Estado para la provisión de las demandas de la colectividad está condicionada a la disponibilidad de recursos públicos”. Es ahí que la Contabilidad gana fuerza como instrumento útil al proceso de gestión en nivel de gobernanza, gobernabilidad y sostenibilidad públicas, visto que actuar, conforme ya demostrado, sobre el Presupuesto Público (elaboración, ejecución, control y evaluación, inclusive en relación a la calidad del gasto público), que es el instrumento utilizado para definir la cantidad y destinación de los recursos del Estado.

Para promover el bien común de sus entes, el Estado, necesariamente, practica acciones ejecutivas y políticas de gobierno, con destaque para la gobernanza y gobernabilidad actualmente en estudio en una visión contemporánea de la gestión pública como “Nueva Gestión Pública”, o *New Public Management* (NPM), que presupone administrar el sector público a la luz de los modelos de gestión aplicados en la iniciativa privada conforme los conceptos de gestión estratégica e, incluso, emprendedorismo (visando al emprendedorismo público, aún incipiente en nuestro Estado, frente a las todavía arraigadas características de la Administración Patrimonialista y Burocrática).

Sobre Gobernanza Pública (Kissler & Heidenann, 2006, pp. 479-499), referenciando el debate actual acerca de la modernización del sector público alemán, destacan que “esta se tornó un concepto clave que todos utilizan sin saber exactamente lo que es”, y también que:

(...) su significado original contenía un entendimiento asociado al debate político-desarrollista, en lo cual el término era usado para referirse a políticas de desarrollo que se orientaban por determinados presupuestos sobre elementos estructurales – como gestión, responsabilidades, transparencia y legalidad del sector público – considerados necesarios al desarrollo de todas las sociedades (por lo menos de acuerdo con los modelos idealizados por organizaciones internacionales como la Organización de las Naciones Unidas [ONU] o la *Organization for European Cooperation and Development* [OECD] (Kissler & Heidenann, 2006, pp. 479-499).

No obstante, trayendo la discusión para el sector público brasileño, Fonseca y Bursztyn (2009, pp.17-46), de forma adherente a la visión de Kissler y Heidmann (2006), entienden la gobernanza pública como siendo “un término-clave en la implantación de políticas ambientales y de desarrollo” y que:

(...) el fortalecimiento de la gobernanza representa una posibilidad de establecer un proceso político de más alcance, eficiente y justo. La idea de gobernanza promueve el pluralismo político (McFarland, 2007), la eficiencia y la transparencia en las elecciones y decisiones públicas, visando incluir una amplia gama de actores sociales y procesos (Fonseca & Bursztyn, 2009, pp.17-46).

En esa misma dirección de entendimientos, los autores traen al plan la relevante visión de Grindle (2004, pp. 525-548) para quien, en un abordaje más substantivo:

(...) gobernanza consiste en: distribución de poder entre instituciones de gobierno; la legitimidad y autoridad de esas instituciones; las reglas y normas que determinan quién tiene poder y cómo son tomadas las decisiones sobre el ejercicio de la autoridad; relaciones de responsabilización entre representantes, ciudadanos y agencias del Estado; habilidad del gobierno en hacer políticas, gerenciar los asuntos administrativos y fiscales del Estado, y proveer bienes y servicios; e impacto de las instituciones y políticas sobre el bienestar público.

En ese sentido, se infiere que el proceso de gobernanza pública involucra múltiples categorías de partes interesadas (*stakeholders*). Se trata entonces del pueblo, del gobierno, de las instituciones y de sus interrelaciones visando al interés de la colectividad y a la prevalencia del bien común – principio de la supremacía del interés público –, y a la continuidad sostenible, razón de ser del Estado en tanto que ente público.

La gobernabilidad, por su vez está unida a la acción del gobierno, o sea, acción de “gobernar” como verbo. Así, se puede inferir que la gobernabilidad condice más a la dimensión político-estatal y dice respecto a las “condiciones sistémicas e institucionales bajo las cuales se da el ejercicio del poder, tales como las características del sistema político, la forma de gobierno, las relaciones entre los Poderes, el sistema de intermediación de intereses” (Santos, 1997, p. 342).

Así, hay una interrelación imbricada entre la Contabilidad Pública, la gobernanza y la gobernabilidad, convergiendo hacia un punto focal representado por el bien común del pueblo. Así, se nota que el Estado en sus acciones políticas (gobernabilidad) y ejecutivo-operacionales – el medio / el cómo (gobernanza) – debe actuar vislumbrando la esencia del principio de la continuidad, sea en la visión contable, o incluso, en una visión estatal substantiva relacionada a la continuidad del Estado en pro de su pueblo.

El atendimento al principio de la continuidad del Estado está directamente relacionado a la visión de sostenibilidad pública. En ese contexto, este estudio ve la sostenibilidad como algo de mayor espectro que la visión eco-ambiental, una vez que, en el sector público, substantivamente, deben ser contempladas, además de las variables ambientales, también aquellas relacionadas a la legalidad, a las finanzas públicas (salud financiera) y a las políticas económico-sociales.

De esa forma, para hablar de sostenibilidad pública, deben ser (des)considerados modismos y los *free-riders* discursivos, los cuales, para Fonseca y Bursztyn (2009), son aquellos que reproducen el “buen” discurso de la gobernanza y de la sostenibilidad sin precisar seguirlos en la práctica, lo que amplía la distancia entre el discurso y la realidad en las cuestiones relacionadas a la gestión pública.

Así la sostenibilidad pública puede ser entendida como la capacidad del ente público en subsistir al tiempo y a los gobiernos (gobernabilidad) – principio de la continuidad del Estado –, promoviendo, a despecho de los *free-riders*, la continuidad del estado fundamentada por las acciones de gobernanza (*accountability* y *disclosure*) visando al bien común del pueblo.

5. Metodología

La metodología de pesquisa utilizada en este estudio, observada la taxonomía descrita por Vergara (2004, pp. 46-50), se fundamentó: en relación a los fines en la pesquisa exploratoria y explicativa; y en relación a los medios, en la investigación bibliográfica, documental y en el abordaje teórico-empírico. Importante observar el destaque de la autora que la investigación exploratoria (que no debe ser confundida con lectura exploratoria) es realizada en área cuya generación del conocimiento es dinámica frente a las modificaciones de la sociedad (por tanto, el conocimiento se torna poco en nivel de acumulación) y que, por su naturaleza de sondeo, no comporta hipótesis que, no obstante, podrán surgir durante o al final de la pesquisa. De ahí la proposición de la sugestión para nuevos estudios.

En lo que concierne a la investigación explicativa, por su vez, Vergara (2004, p.47) muestra que esta tiene como principal objetivo tornar algo inteligible, justificándole los motivos. Visa, por tanto, esclarecer qué factores contribuyen, de alguna forma, para la ocurrencia de determinado fenómeno. De ahí el estudio aquí desarrollado acerca de la imbricación, interdependencia y de la importancia de la Contabilidad Aplicada al Sector Público en relación a la Gobernanza Pública, Gobernabilidad y sostenibilidad del Estado visando al bien común de su pueblo.

En ese matiz de la clasificación de la pesquisa en lo referido a los medios utilizados en la investigación, nótese que la de cuño bibliográfico (Vergara, 2004, p. 48) es representada por el estudio sistemático desarrollado con base en el material publicado accesible al público en general, tratándose de importante instrumental analítico para cualquier otro tipo de pesquisa. Así, en este estudio, la referida pesquisa bibliográfica se consubstanció lógicamente, adherente a la temática del estudio (Contabilidad Aplicada al Sector Público, Gobernanza Pública, Gobernabilidad y Sostenibilidad Pública), en libros, tesis, disertaciones y artículos científicos relevantes publicados en revistas científicas especializadas impresas y/o electrónicas puestas a disposición en la red mundial de ordenadores (internet).

Asimismo en el mismo matiz (en relación a los medios), se clasifica también la pesquisa como documental y de observación teórico-empírica (Vergara, 2004, p. 57). Documental porque se fundamenta en análisis extraídos de documentos regulatorios oficiales publicados: Leyes, Decretos, Resoluciones, etc.; de observación teórico-empírica, teniendo en vista la conducción por los autores en el día a día de sus vivencias académicas en el ámbito del Grupo de Pesquisa que es la fuente seminal de la inquietud originaria del desarrollo de este estudio.

También, relativamente a la pesquisa de orden bibliográfico (se añade ahí la documental), Vergara (2004), de acuerdo con la visión de Koche (2003), no obstante el destaque de tratarse de instrumental indispensable en cualquier tipo de pesquisa, reconoce también el problema del posible agotamiento que ella puede venir a sufrir por sí solo. Así, por obvio, este trabajo no tiene la pretensión ni la condición de agotar tan relevante e extenso asunto aquí albergado. Máxime entonces que este estudio es un recorte de un fecundo campo para nuevos estudios.

Debe destacarse que ensayos de carácter/fines exploratorios conducidos por los medios bibliográfico, documental y de observación han sido valorizados y ampliamente aceptados en el mundo académico, considerando el alcance, relevancia y las contribuciones del asunto estudiado, para el cual no, necesariamente, se justifica la aplicación estrictamente positivista y paramétrica que otrora imperó sobre los recortes académicos.

Máxime, vislumbrando evitarse hablar del tema sólo como una hipótesis teórica distante de la aplicación, conforme se ve posible a la extensión bibliográfica de los estudios, este, en especial, aborda, se fundamenta y corrobora también resultados obtenidos por otros estudios de igual o próxima naturaleza, conforme se observa en la sección siguiente.

6. Destaques observados en otros estudios de igual o próxima naturaleza

Conforme se ve a partir del referencial teórico que sustenta la discusión aquí pautada, el tema abordado se caracteriza por su “fuerte” relevancia, una vez que trae a la discusión importantes asuntos contemporáneamente aplicados a la mejor gestión de la cosa (*res*) pública, mayormente se observa del estudio de la transparencia/evidenciación (*disclosure*) y responsabilidad de prestación de cuentas (*accountability*), sustentados por la Contabilidad en tanto que ciencia aglutinadora de datos útiles al proceso informacional que, si bien utilizados, pueden fundamentar diversas decisiones.

En ese nivel, considerando posibles contribuciones que este estudio puede promover a los interesados y estudiosos de la temática, se entiende que esas contribuciones, en verdad, se suman a los destaques de otros estudios ya realizados, como referencia al que muestra Silva (2007) acerca de la normatización de la Contabilidad Gubernamental destacando que:

(...) es esencialmente un proceso continuo para la toma de decisiones, y estas se tornan complejas a medida que los órganos de contabilidad y control necesitan obtener las informaciones con velocidad para los diferentes niveles de la administración.

Por tanto, un buen sistema de informaciones contables debe reunir las siguientes características fundamentales:

- a) enfocar la producción de informaciones para los distintos niveles ejecutivos en todas las áreas del Gobierno;
- b) funcionar como una unidad independiente del órgano donde estuviere integrado;
- c) ser un sistema adaptado a las necesidades gerenciales de la organización.

Entendiendo como posible fragilidad que se tenga la expectativa de que mejore la gobernanza pública sin el abordaje del binomio “información de costes en el sector público” y “calidad del gasto público” tenemos en Machado y Holanda (2010) una valiosa contribución al afirmar que “la información de costes proporciona contenido fundamental para subsidiar decisiones gubernamentales de destino más eficiente, facilitando la sostenibilidad y el desarrollo económico”. Debe registrarse, entonces, que para los autores es necesario y saludable aumentar el debate (nuevos estudios) sobre mensuración de costes y destacar su importancia para la mejoría de la calidad del gasto en el sector público y cualificar la discusión de perspectivas y desafíos en la gestión de la información de costes en la administración pública.

En el mismo sentido contributivo, destacando la Gobernanza Pública y la Contabilidad como subsidio a su práctica, el estudio de Oleiro, Mendes y Quintana (2008) contribuye con la temática acerca de la contribución de la Contabilidad y Auditoría Gubernamental para una mejor transparencia en la Gestión Pública en busca del combate a la corrupción. El referido estudio muestra que, en especial en el caso del Brasil, dada su dimensión continental, para el combate a la corrupción se torna imprescindible la actuación conjunta de los servicios de contabilidad y de los órganos de control interno y externo.

En esa misma dirección, los autores buscan en Castro y Garcia (2004) la explicación de que “en la visión objetiva, la información producida por la Contabilidad es la que ofrece mayor credibilidad, no sólo por el hecho de la información tener en la base un documento que la soporta, sino, principalmente, por tener un profesional que por ella se responsabiliza y que podrá ser penalizado caso esté incorrecta”.

No obstante la importancia y posibles contribuciones de otros estudios, una más es aquí contemplada: la mostrada por Cruz, Ferreira, Silva y Macedo (2010) en denso y relevante estudio empírico sobre la transparencia de la Gestión Pública de los grandes municipios brasileños, buscando comprobarla por la existencia, o no, de asociación entre las condiciones socioeconómicas de los municipios investigados y la divulgación de informaciones acerca de la gestión pública.

En línea con sus objetivos, el referido estudio, en lo que se refiere a la transparencia de la gestión fiscal brasileña, tratando también de la *accountability*, destaca que:

(..) pasó a ser una exigencia legal, que puede ser periódicamente acompañada y fiscalizada por los órganos competentes, así como por la población. Sin embargo, una gestión pública transparente va además de la divulgación de los instrumentos de transparencia fiscal, pero se extiende a la concretización del **concepto de accountability, quando posibilita que los ciudadanos acompañen y participen efectivamente de los actos de la administración pública que causan impactos en toda la sociedad** (*nossos grifos*). (Cruz *et al.*, 2010).

En lo que concierne a la comprobación de la existencia, o no, de asociación entre las condiciones socioeconómicas de los municipios investigados y la divulgación de informaciones acerca de la gestión pública, el estudio de los citados autores, en referencia, paramétricamente considera que existe asociación entre las condiciones socioeconómicas de los municipios y los niveles de transparencia en la divulgación de informaciones acerca de la gestión pública observados en los sitios web de los grandes municipios brasileños, y que esa asociación, en general, tiene dirección positiva, o sea, mejores condiciones socioeconómicas tienden a implicar mayor nivel de transparencia por parte de los municipios.

Entre los estudios aquí abordados y este, objeto de este trabajo, se destaca un punto focal, un cerne, culminando en la importancia atribuida a la contabilidad, *in casu*, la aplicada al sector público,

como siendo un “banco de datos” útil a la generación de informaciones (datos “trabajados”) que subsidian la toma de decisión, control, evidenciación/transparencia (*disclosure*) y prestación de cuentas (*accountability*) de las acciones de los hombres públicos sobre la gestión de la cosa (*res*) pública en línea con la sostenibilidad del Estado, lo que puede venir a ser complementado, o incluso corroborado por otros y nuevos estudios desarrollados a merced del tema, conforme se ve en la sección siguiente.

7. Sugestión para nuevos estudios

Partiendo de lo observado en el estudio, como dicho, este trabajo reconocidamente no abarca hasta el agotamiento el tema estudiado (el conocimiento y la ciencia no son finitos), visto que su extensión y “fecundidad” – como tema – para las más variadas y puntuales inquietudes, las cuales dan orígenes a las pesquisas que enriquecen el mundo académico.

Se puntualiza así que, considerando el fecundo campo para nuevas investigaciones, se sugieren entonces como posibles, entre otras, una mayor profundización sobre: (i) gobernanza pública como filosofía de gestión aplicada a la Administración Pública; (ii) transparencia y sostenibilidad pública considerando variables no solamente eco-ambientales, sino también financieras y económicas y sociales extraídas de la Contabilidad; (iii) gobernabilidad y gobernanza aplicadas a la gestión pública municipal, (iv) Contribuciones de la Contabilidad Aplicada al Sector Público a la *New Public Management* (NPM) y a la Administración Pública Gerencial, etc.

Otros trabajos de carácter positivista paramétricos también pueden ser desarrollados, los cuales podrán medir, entre otros tests estadísticos, (co)relaciones/regresión (in)existentes entre: la percepción de los usuarios acerca de la información generada por el sistema de costes en el sector público y la calidad del gasto público; partido político gobernante y el nivel de gobernanza/gobernabilidad percibido por la población, etc.

8. Consideraciones finales

La Contabilidad en tanto que ciencia social aplicada al sector público, no obstante exigencia legal (Ley n.º 4.320/64), puede ser considerada como herramienta útil al proceso de “gestión” de la *res*-pública, posibilitando a los gestores la transformación de datos (dispuestos en la forma de banco de datos) en informaciones para la toma de decisiones que (retro)alimentan el sistema.

Conforme a eso, la Contabilidad actúa de forma sistémica, vinculando acciones de gobernanza y gobernabilidad visando subsidiar decisiones y realizaciones que contribuyen para la sostenibilidad del Estado, retroalimentándola substantivamente en un círculo virtuoso de continuidad.

La sostenibilidad del Estado “trabajada” en este estudio es mayor que el propio término sostenibilidad comúnmente empleado, pues, para tanto, se extrapoló la visión (muchas veces reduccionista) de la sostenibilidad como “filosofía” una aplicada al eco-ambiente, considerando también variables de cuño legal, financiero, político y económico-social.

El objetivo del estudio fue instigar la discusión acerca de términos (aunque algunos puedan todavía ser considerados contemporáneos, como la gobernanza y la sostenibilidad pública) comúnmente empleados en el sector público, que, muchas veces, no son de conocimiento de los agentes (políticos, administrados o administradores públicos) que en muchas veces lo hacen como los *free-riders* discursivos de Fonseca y Bursztyn (2009), reproduciendo el “buen” discurso de la gobernanza y de la sostenibilidad sin precisar seguirlos en la práctica.

De los estudios aquí referenciados en las esferas exploratoria, bibliográfica, documental y de observación teórico-empírica, se concluye por la existencia de fiel imbricación entre ellos y también entre los términos especialmente estudiados, a la vista de la unión operacional constatada (contabilidad

–governança pública – governabilidade – sustentabilidade pública), pues la Contabilidad modifica el medio y es por él modificada.

La governança (medio/cómo) pública orienta las acciones que son registradas por la Contabilidad, mientras que la governabilidade, representada por las acciones políticas del gobierno (legitimado en el poder por los administrados que lo eligieron), proporciona decisiones y acciones que, al ser efectuadas (ejecutadas), se tornan “materia-prima” para fines de registro y control por parte de la Contabilidad, todo eso visando a la sustentabilidade del Estado en fiel observancia a los principios de la continuidad en una visión contable-financiera y de la supremacía del interés público y de la continuidad del Estado en una visión político-social, con vistas al bien común de su pueblo.

9. Referencias

- Botelho, E. C. (2004). *A contribuição das funções de governo dos municípios catarinenses para o desenvolvimento sustentável*. Monografía de Graduación, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, SC, Brasil.
- Castro, D. P. de; Garcia, L. M. (2004). *Contabilidade Pública no Governo Federal*. São Paulo: Atlas.
- Cruz, C. F., Marques, A. L., & Ferreira, A. C. S. (2009). Informações ambientais na contabilidade pública: reconhecimento de sua importância para a sustentabilidade. *Revista Sociedade, Contabilidade e Gestão*, 4(2), 10-23.
- Cruz, C. F., Ferreira, A. C., Silva, L. M., & Macedo, M. A.S. (2010, noviembre) Um Estudo Empírico Sobre a Transparência da Gestão dos Grandes Municípios Brasileiros. *Anales del Encontro de Administração Pública e Governança da ANPAD*, Vitória, ES, Brasil, 4.
- Fonseca, I. F.; Bursztyn, M. (2009). A banalização da sustentabilidade: reflexões sobre governança ambiental em escala local. *Revista Sociedade e Estado*, 24(1), 17-46.
- Grindle, M. (2004). Good enough governance: poverty reduction and reform in developing countries. *Governance: An International Journal of Policy, Administration, and Institutions*, 17(4), 525-548.
- Horngren, C. T., Sundem, G. L., & Stratton, W. O. (2004). *Contabilidade gerencial* (12a ed.). São Paulo: Pearson/Prentice Hall.
- Iudícibus, S. (Coord.). (2006). *Contabilidade Introdutória* (10a ed.). São Paulo: Atlas.
- Kissler, L., & Heidemann, F. G. (2006). Governança Pública: novo modelo regulatório para as relações entre Estado, mercado e sociedade? *Revista de Administração Pública*, 40(3), 479-499.
- Koche, J. C. (2003). *Fundamentos de metodologia científica: teoria da ciência e prática da pesquisa* (21a ed.). São Paulo: Vozes.
- Kohama, H. (2006). *Contabilidade pública: teoria e prática* (10a ed.). São Paulo: Atlas.
- Kohama, H. (2010). *Contabilidade pública: teoria e prática* (11a ed.). São Paulo: Atlas.
- Kroetz, C. E. S., Mattos, W. C., & Fontoura, J. R. (1998). Aplicação da teoria geral dos sistemas à contabilidade. *Revista Brasileira de Contabilidade*, 27(114), 20-28.
- Lei n.º 4.320 de 17 de março de 1964*. (1964). Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Poder Executivo. Recuperado el 13 de marzo de 2010 de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm

- Lei Complementar n.º 101 de 04 de maio de 2000.* (2000). Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Ministério da Fazenda, Ministério do Planejamento Orçamento e Gestão. Recuperado el 13 de marzo de 2010 de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm
- Machado, N., & Holanda, V. B. (2010). Diretrizes e Modelo Conceitual de Custos para o Setor Público a Partir da Experiência no Governo Federal do Brasil. *Revista de Administração Pública*, Rio de Janeiro, 44(4), 791-820.
- Marion, J. C. (2010). *Contabilidade empresarial* (14a ed.). São Paulo: Atlas.
- McFarland, A. (2007). Neopluralism. *Annual Review of Political Science*, 10, 45-66.
- Matias-Pereira, J. (2010). *Finanças Públicas: A Política Orçamentaria no Brasil* (5a ed.). São Paulo: Atlas.
- Mota, F. G. L. (2009). *Contabilidade aplicada ao setor público*. Brasília: Coleção Gestão pública.
- Nakagawa, M. (1993). *Introdução à controladoria: conceitos, sistemas, implementação*. São Paulo: Atlas.
- Oleiro, W. N., Mendes, R. C., & Quintana, A. C. (2008). A Contribuição da Contabilidade e Auditoria Governamental Para Uma Melhor Transparência na Gestão Pública em Busca do Combate à Corrupção. *Revista Sinergia*, 1(12), 37-48.
- Oliveira, D. P. R. (2004). *Planejamento estratégico* (20a ed.) São Paulo: Atlas.
- Padoveze, C. L. (2000). *Sistemas de informações contábeis: fundamentos e análise* (2a ed.). São Paulo: Atlas.
- Padoveze, C. L. (2004). *Contabilidade gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil* (4a ed.). São Paulo: Atlas.
- Resolução n.º 1.111 de 29 de novembro de 2007* (2008). Aprova o Apêndice II da Resolução CFC nº. 750/93 sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF: Conselho Federal de Contabilidade, 29 nov. 2007. Recuperado el 14 de marzo de 2010 de <<http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/Default.aspx>>.
- Resolução n.º 1.128 de 21 de novembro de 2008* (2008a). Aprova a NBC T 16.1 – Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF: Conselho Federal de Contabilidade, 25 nov. 2008. Recuperado el 14 de marzo de 2010 de <<http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/Default.aspx>>.
- Resolução n.º 1.129 de 21 de novembro de 2008* (2008b). Aprova a NBC T 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF: Conselho Federal de Contabilidade, 25 nov. 2008. Recuperado el 14 de marzo de 2010 de <<http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/Default.aspx>>.
- Resolução n.º 1.130 de 21 de novembro de 2008* (2008c). Aprova a NBC T 16.3 – Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF: Conselho Federal de Contabilidade, 25 nov. 2008. Recuperado el 14 de marzo de 2010 de <<http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/Default.aspx>>.
- Resolução n.º 1.131 de 21 de novembro de 2008* (2008d). Aprova a NBC T 16.4 – Transações no Setor Público. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF: Conselho Federal de Contabilidade, 25 nov. 2008. Recuperado el 14 de marzo de 2010 de <<http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/Default.aspx>>.
- Resolução n.º 1.132 de 21 de novembro de 2008* (2008e). Aprova a NBC T 16.5 – Registro Contábil Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF: Conselho Federal de Contabilidade, 25 nov. 2008. Recuperado el 14 de marzo de 2010 de <<http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/Default.aspx>>.

- Resolução n.º 1.133 de 21 de novembro de 2008 (2008f)*. Aprova a NBC T 16.6 – Demonstrações Contábeis. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF: Conselho Federal de Contabilidade, 25 nov. 2008. Recuperado el 14 de marzo de 2010 de <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/Default.aspx>.
- Resolução n.º 1.134 de 21 de novembro de 2008 (2008g)*. Aprova a NBC T 16.7 – Consolidação das Demonstrações Contábeis. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF: Conselho Federal de Contabilidade, 25 nov. 2008. Recuperado el 14 de marzo de 2010 de <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/Default.aspx>.
- Resolução n.º 1.135 de 21 de novembro de 2008 (2008h)*. Aprova a NBC T 16.8 – Controle Interno. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF: Conselho Federal de Contabilidade, 25 nov. 2008. Recuperado el 14 de marzo de 2010 de <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/Default.aspx>.
- Resolução n.º 1.136 de 21 de novembro de 2008 (2008i)*. Aprova a NBC T 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF: Conselho Federal de Contabilidade, 25 nov. 2008. Recuperado el 14 de marzo de 2010 de <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/Default.aspx>.
- Resolução n.º 1.137 de 21 de novembro de 2008 (2008j)*. Aprova a NBC T 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF: Conselho Federal de Contabilidade, 25 nov. 2008. Recuperado el 14 de marzo de 2010 de <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/Default.aspx>.
- Riccio, E. L. (1989). *Uma contribuição ao estudo da contabilidade como sistema de informação*. Tese de Doutorado, Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil.
- Santos, M. H. C. (1997). Governabilidade, governança e democracia: criação da capacidade governativa e relações executivo-legislativo no Brasil pós-constituente. *Revista de Ciências Sociais*, 40(3), 335-376.
- Silva, L. M. (2007). A Normatização da Contabilidade Governamental: Fatores Críticos que Impactam as Informações Dadas aos Usuários das Informações Contábeis. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, 1(1), 25-38.
- Slomski, V. (2005) *Controladoria e governança na gestão pública*. São Paulo: Atlas.
- Slomski, V., Mello, R. de, Tavares, F. Filho., & Macêdo, F. de Q. (2008). *Governança corporativa e governança na gestão pública*. São Paulo: Atlas.
- Vergara, S. C. (2004). *Projetos e relatórios de pesquisa em administração* (5a ed.). São Paulo: Atlas.