ISBN: 978-65-83121-25-7 **DOI DO LIVRO:** 10.29327/5979824 **PUBLICADO POR:** EDITORA MANUAL

CAPÍTULO 2

A NATUREZA EPISTEMOLÓGICA DA CONTABILIDADE PÚBLICA: ENTRE A TÉCNICA NORMATIVA E A CIÊNCIA SOCIAL APLICADA[1]

DOI DO CAPÍTULO: doi.org/10.29327/5979824.1-2
Larissa Colombo
Thamires Raissa Duarte Magalhães
Tatiana dos Santos Pereira

RESUMO

Este estudo examina a natureza epistemológica da Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP), situada entre um aparato normativo de caráter prescritivo e a função de representar e interpretar a realidade econômica, financeira e patrimonial do Estado. Sustenta-se a hipótese de que a disciplina não se reduz à técnica procedimental, operando como ciência social aplicada ao converter registros padronizados em conhecimento sistemático, comunicável e aberto ao controle institucional. A análise mobiliza Karl Popper, no debate sobre a demarcação entre ciência e técnica, na crítica ao indutivismo e no confronto de enunciados com a experiência, e Jürgen Habermas, no exame da dimensão comunicativa da informação contábil em face da transparência e da *accountability*. A execução orçamentária e financeira é utilizada como campo de análise, por meio de um exemplo ilustrativo de previsão e arrecadação de receitas e da discussão do regime de competência. Conclui-se que a CASP não constitui ciência empírica nos mesmos termos das ciências naturais nem mera atividade burocrática, mas uma prática institucional de produção de conhecimento que articula norma, registro, confronto, revisão e comunicação pública.

Palavras-chave: contabilidade aplicada ao setor público; epistemologia; falseabilidade; agir comunicativo; *accountability*.

ABSTRACT

This study examines the epistemological nature of Public Sector Accounting (PSA), which lies between a prescriptive normative framework and the function of representing and interpreting the economic, financial and patrimonial reality of the State. It argues that the discipline is not reducible to procedural technique, but operates as an applied social science by converting standardized records into systematic, communicable knowledge open to institutional scrutiny. The analysis draws on Karl Popper, regarding the demarcation between science and technique, the critique of

[1]Versão adaptada de trabalho elaborado para a disciplina de Epistemologia do Doutorado em Ciências Empresariais e Sociais da Universidad de Ciencias Empresariales y Sociales (UCES), ministrada pelo Dr. Luciano Corsico.

ISBN: 978-65-83121-25-7 **DOI DO LIVRO:** 10.29327/5979824 **PUBLICADO POR:** EDITORA MANUAL

inductivism and the testing of statements against experience, and on Jürgen Habermas, regarding the communicative dimension of accounting information in light of transparency and accountability. Budget and financial execution is used as a field of analysis, through an illustrative example of revenue forecasting and collection and a discussion of the accrual basis. The study concludes that PSA is neither an empirical science in the same terms as the natural sciences nor a merely bureaucratic activity, but an institutional practice of knowledge production that articulates norm, record, testing, revision and public communication.

Keywords: public sector accounting; epistemology; falsifiability; communicative action; accountability.

1 INTRODUÇÃO

A Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP) ocupa posição particular entre os campos do saber ao articular uma estrutura prescritiva de normas e procedimentos com a produção de informações destinadas a representar a dinâmica econômica, financeira e patrimonial do Estado. Longe de constituir mera disputa semântica, compreender sua natureza epistemológica permite definir como seus relatórios são interpretados: como simples cumprimento formal de exigências burocráticas ou como instrumentos legítimos de conhecimento e controle social. No contexto brasileiro, essa relevância se manifesta nas demonstrações contábeis e nos demais relatórios exigidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal (Brasil, 2000), como o Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO) e o Relatório de Gestão Fiscal (RGF), que oferecem base empírica para a fiscalização externa e a prestação de contas pública.

A contabilidade pública, no entanto, não pode ser equiparada sem ressalvas às ciências empíricas. Suas regras têm natureza prescritiva, ao passo que os relatórios delas derivados formulam descrições sobre situações concretas, passíveis de verificação e análise. O problema central deste estudo reside precisamente nessa tensão entre norma e realidade: como compreender a natureza epistemológica da CASP diante da coexistência de um aparato normativo regulador e de sua função de representar e interpretar a realidade social? Sustenta-se a hipótese de que a disciplina não se reduz à técnica procedimental, pois opera como ciência social aplicada ao converter registros padronizados em conhecimento sistemático, comunicável e aberto à investigação institucional.

ISBN: 978-65-83121-25-7 **DOI DO LIVRO:** 10.29327/5979824 **PUBLICADO POR:** EDITORA MANUAL

Para fundamentar a análise, mobilizam-se dois referenciais teóricos. Karl Popper é utilizado no debate sobre o problema da demarcação, na crítica ao indutivismo e na possibilidade de confrontar afirmações com a experiência empírica. Jürgen Habermas, por sua vez, fornece as bases para examinar a dimensão social e comunicativa da informação no horizonte da transparência e da *accountability*. Evita-se, contudo, qualquer transposição mecânica: as normas contábeis não são tratadas como teorias falseáveis em sentido estrito, mas como parâmetros que permitem a produção de enunciados informativos e compreensíveis na esfera pública.

Além desta introdução, o texto está organizado em quatro seções. A seção 2 aborda o problema da demarcação entre ciência e técnica, com atenção ao indutivismo e ao falseacionismo de Popper. A seção 3 examina a contabilidade pública como prática inserida nas Ciências Sociais Aplicadas e explora, a partir de Habermas, sua dimensão comunicativa. A seção 4 utiliza a execução orçamentária e financeira como campo de análise, procurando mostrar como previsões, registros e resultados podem ser confrontados sem que esse processo seja confundido com um experimento científico em sentido estrito. A seção 5 apresenta as considerações finais.

2 O PROBLEMA DA DEMARCAÇÃO ENTRE CIÊNCIA E TÉCNICA NA EPISTEMOLOGIA CLÁSSICA

2.1 O indutivismo e os limites da acumulação de dados

Uma das questões tradicionais da filosofia da ciência consiste em compreender como o conhecimento científico se diferencia de outras formas de conhecimento, e a discussão sobre a indução ocupa lugar importante nesse debate (Chalmers, 1993). A partir de David Hume (2004), tornou-se evidente o problema lógico implicado na passagem de um conjunto finito de observações particulares para uma afirmação geral.

Observar repetidamente determinado fenômeno não garante, por si só, que ele continuará a ocorrer da mesma maneira. A existência de regularidades empíricas é importante para a investigação, mas não elimina a necessidade de interpretação e de formulação conceitual. Nesse sentido, a observação não pode ser entendida como atividade completamente independente das ideias utilizadas para organizar aquilo que se observa.

ISBN: 978-65-83121-25-7 **DOI DO LIVRO:** 10.29327/5979824 **PUBLICADO POR:** EDITORA MANUAL

Essa limitação tem impacto direto na prática da contabilidade governamental. O processamento diário de milhares de notas fiscais, empenhos e ordens bancárias no Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (Siafi) ou em sistemas municipais não gera, por si só, conhecimento automático sobre a solvência fiscal do ente.

Um lançamento contábil, por exemplo, não possui significado de forma isolada. Sua interpretação depende do plano de contas, das normas aplicáveis, do regime contábil adotado e dos conceitos utilizados para classificar o fenômeno registrado. O registro, portanto, não é simples reprodução neutra da realidade: é produzido a partir de uma estrutura conceitual e normativa.

Isso não significa, contudo, que a contabilidade seja uma construção meramente arbitrária. A existência de regras de reconhecimento, mensuração, classificação e evidenciação busca justamente estabelecer critérios relativamente estáveis para que diferentes fatos possam ser registrados e comparados.

A contribuição da discussão epistemológica reside, nesse ponto, em mostrar que os dados não “falam por si”. É necessário estabelecer conceitos, critérios e procedimentos que permitam transformar registros isolados em informação capaz de responder a determinadas perguntas.

2.2 O falseacionismo de Popper e seus limites de aplicação à contabilidade

Karl Popper formulou uma crítica importante à ideia de que a ciência avançaria simplesmente pela acumulação de confirmações (Popper, 1980). Para o autor, uma característica relevante das teorias científicas é a possibilidade de confrontá-las com a experiência de modo que, em determinadas circunstâncias, possam ser consideradas falsas.

O critério de falseabilidade não significa que uma teoria científica seja necessariamente falsa até que se demonstre verdadeira. A proposta é outra: uma afirmação científica deve assumir riscos diante da experiência. O que demarca o conhecimento científico empírico não é a busca de confirmações indutivas, mas a sujeição contínua das hipóteses ao risco de refutação, como explicita o próprio autor:

> [...] não exigirei que um sistema científico seja suscetível de ser dado como válido, de uma vez por todas, em sentido positivo; exigirei, porém, que sua forma lógica seja tal que se torne possível validá-lo através de recurso a

ISBN: 978-65-83121-25-7 **DOI DO LIVRO:** 10.29327/5979824 **PUBLICADO POR:** EDITORA MANUAL

> provas empíricas, em sentido negativo: deve ser possível refutar, pela experiência, um sistema científico empírico (Popper, 2004, p. 42).

Essa formulação é particularmente útil para distinguir, no interior da contabilidade pública, dois planos que frequentemente aparecem misturados: o das regras normativas e o dos enunciados descritivos produzidos pelas demonstrações contábeis.

De um lado, existem regras normativas. O Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (Brasil, 2024), as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (Conselho Federal de Contabilidade, 2016) e a legislação estabelecem procedimentos e critérios a serem observados pelos agentes responsáveis pelos registros. Uma regra que determina como deve ser registrada determinada operação tem natureza prescritiva. Seu descumprimento caracteriza, em princípio, erro ou irregularidade; não constitui, por si só, refutação científica da regra.

De outro lado, os registros realizados de acordo com essas regras dão origem a informações sobre determinada realidade. Uma demonstração contábil que apresenta determinado patrimônio líquido, nível de endividamento ou conjunto de obrigações formula uma descrição acerca da entidade representada. Essa descrição pode ser submetida a procedimentos de verificação, auditoria e controle.

É importante, entretanto, evitar uma identificação direta entre esse processo e o falseacionismo popperiano. Uma demonstração contábil não é uma teoria científica, e uma auditoria não corresponde simplesmente a um experimento de falseamento. A aproximação é mais limitada: tanto na investigação científica quanto na produção de informação contábil existe a necessidade de confrontar afirmações com elementos da realidade e de admitir a possibilidade de erro.

Essa distinção impede uma utilização excessivamente ampla do conceito de falseabilidade. A contabilidade pode produzir informações verificáveis e sujeitas a revisão, mas isso não significa que todas as suas proposições devam ser consideradas hipóteses científicas no sentido popperiano.

2.3 Norma prescritiva e enunciado descritivo

A diferença entre normas e descrições é especialmente relevante para compreender a natureza epistemológica da contabilidade pública. Normas prescritivas estabelecem aquilo que deve ser feito. Quando uma norma determina critérios de

ISBN: 978-65-83121-25-7 **DOI DO LIVRO:** 10.29327/5979824 **PUBLICADO POR:** EDITORA MANUAL

classificação ou de reconhecimento de determinado fato contábil, sua função principal é orientar a prática, e a validade dessa regra depende de sua origem normativa e do sistema institucional no qual está inserida.

Uma afirmação descritiva, por sua vez, procura dizer como determinado fenômeno ocorre. Quando uma demonstração contábil apresenta o montante das obrigações de uma entidade, ou quando um relatório evidencia determinado resultado fiscal, produz-se uma representação de uma situação concreta.

As duas dimensões não são independentes. A descrição contábil depende da estrutura normativa que define como os fatos serão reconhecidos e apresentados. Ao mesmo tempo, a finalidade da estrutura normativa é permitir que os registros produzidos sejam suficientemente consistentes para gerar informação útil.

É precisamente nessa relação que a contabilidade pública se torna epistemologicamente interessante. Ela não pode ser reduzida nem à norma nem ao dado: a norma estabelece critérios para o registro; o registro produz informação; e a informação pode ser interpretada e confrontada com outras evidências sobre a realidade da entidade pública.

3 A CONTABILIDADE PÚBLICA NO ÂMBITO DAS CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS

3.1 A contabilidade como fenômeno institucional e social

A classificação da contabilidade como ciência social aplicada exige reconhecer que seu objeto não é independente das instituições e das ações humanas. No setor público, essa característica é ainda mais evidente. O patrimônio público é formado e administrado por meio de decisões institucionais: a arrecadação de receitas, a definição de prioridades, a elaboração do orçamento, a realização de despesas e a assunção de obrigações relacionam-se a decisões tomadas dentro de uma estrutura política e jurídica. Por isso, a informação contábil pública não deve ser interpretada como fotografia absolutamente neutra da realidade. Ela representa essa realidade segundo categorias e critérios definidos por normas e convenções. Isso não significa que seja necessariamente manipulável ou arbitrária; significa apenas reconhecer que toda representação contábil resulta de escolhas metodológicas e institucionais.

ISBN: 978-65-83121-25-7 **DOI DO LIVRO:** 10.29327/5979824 **PUBLICADO POR:** EDITORA MANUAL

Essa observação também ajuda a compreender por que mudanças normativas podem produzir efeitos sobre a maneira como determinados fenômenos são apresentados. A escolha de critérios de reconhecimento, mensuração e evidenciação influencia a informação disponibilizada aos usuários.

Ao mesmo tempo, seria inadequado concluir que, por possuir dimensão social, a contabilidade deixa de ter critérios objetivos. A existência de normas, procedimentos de controle, auditoria e padrões de evidenciação procura justamente limitar a arbitrariedade e aumentar a comparabilidade da informação. A contabilidade pública situa-se, portanto, numa zona de tensão entre padronização e interpretação: necessita de regras suficientemente estáveis para permitir a produção de informação comparável, mas essa informação só adquire sentido quando relacionada ao contexto institucional em que foi produzida.

3.2 Habermas, comunicação e transparência pública

A contribuição de Jürgen Habermas permite deslocar a discussão de uma perspectiva exclusivamente técnica para uma reflexão sobre comunicação e legitimidade, aproximação já explorada na literatura contábil brasileira sobre governança pública (Slomski *et al.*, 2008).

Na teoria do agir comunicativo, Habermas (2012a) diferencia as formas de ação orientadas estrategicamente das situações em que os participantes procuram alcançar o entendimento por meio da comunicação. O autor distingue, ainda, os subsistemas do mercado e da burocracia estatal, regulados por meios como o dinheiro e o poder, do mundo da vida (*Lebenswelt*), em que a ação se orienta ao entendimento intersubjetivo (Habermas, 2012b). Essa distinção é útil para pensar o papel da informação contábil na administração pública.

Os relatórios contábeis são produzidos no interior de estruturas administrativas complexas. Seu conteúdo pode ser tecnicamente correto e, ainda assim, permanecer pouco acessível para quem não domina a linguagem especializada da contabilidade e das finanças públicas. A transparência, portanto, não se reduz à disponibilização formal de documentos: para que a informação cumpra efetivamente uma função pública, é necessário que seus destinatários possam compreendê-la e utilizá-la. Nesse sentido, a contabilidade atua como uma ponte, ao traduzir a linguagem

ISBN: 978-65-83121-25-7 **DOI DO LIVRO:** 10.29327/5979824 **PUBLICADO POR:** EDITORA MANUAL

complexa da gestão governamental para que o cidadão comum possa compreender e acompanhar as contas públicas.

A contabilidade pode, assim, ser entendida como uma forma institucionalizada de comunicação. Ela traduz acontecimentos econômicos e patrimoniais em categorias que permitem sua apresentação, comparação e fiscalização. Essa função comunicativa não elimina a dimensão técnica; ao contrário, depende dela. A padronização dos registros é uma das condições que permitem que a informação seja compartilhada entre diferentes instituições e usuários.

A questão central passa a ser, então, como equilibrar precisão técnica e inteligibilidade. Uma informação pode ser formalmente completa e, ao mesmo tempo, pouco útil para o controle social, se sua apresentação impedir que o público a compreenda.

3.3 *Accountability*, controle social e qualidade da informação

A noção de *accountability* reforça essa dimensão comunicativa. No âmbito da administração pública, prestar contas não significa apenas apresentar documentos; implica também justificar decisões, permitir a fiscalização e assumir responsabilidade pelos resultados da gestão. A informação contábil contribui para esse processo ao oferecer elementos para que diferentes usuários avaliem a situação das entidades públicas, mas sua contribuição depende da qualidade e da confiabilidade da informação disponibilizada.

A aproximação com Habermas deve ser feita com cautela. As pretensões de validade discutidas pelo autor não equivalem simplesmente às características qualitativas da informação contábil. É possível, contudo, estabelecer uma relação analítica entre os problemas abordados pelas duas áreas.

A partir da formulação de Habermas (2012a) sobre as condições pragmáticas do entendimento racional, a pretensão de inteligibilidade (*Verständlichkeit*) pode ser relacionada à característica da compreensibilidade e ao princípio da evidenciação (Iudícibus, 2021). A pretensão de verdade (*Wahrheit*) pode ser associada, em termos analógicos, à exigência de que a informação contábil represente adequadamente os fenômenos que pretende descrever. A pretensão de veracidade (*Wahrhaftigkeit*) dialoga com a neutralidade e com o ceticismo profissional diante de práticas de “contabilidade criativa”. Por fim, a pretensão de correção normativa (*Richtigkeit*)

ISBN: 978-65-83121-25-7 **DOI DO LIVRO:** 10.29327/5979824 **PUBLICADO POR:** EDITORA MANUAL

expressa-se no princípio da legalidade administrativa e na observância dos limites da responsabilidade fiscal (Slomski, 2013).

Essas correspondências não devem ser entendidas como identidade conceitual, mas como aproximações que ajudam a pensar a contabilidade para além do procedimento de registro. Quando uma informação fiscal é apresentada de forma clara, consistente e verificável, pode contribuir para o debate público; quando, ao contrário, é incompleta, excessivamente técnica ou deliberadamente distorcida, reduz sua capacidade de contribuir para o controle social.

A qualidade da informação contábil possui, assim, uma dimensão que ultrapassa a eficiência interna da administração: relaciona-se também com a possibilidade de que a sociedade compreenda e questione as decisões tomadas em seu nome.

4 A EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA E FINANCEIRA COMO CAMPO DE ANÁLISE EPISTEMOLÓGICA

4.1 O orçamento como previsão e a execução como confronto com a realidade

A execução orçamentária oferece um campo concreto para observar a relação entre previsão, registro e realidade. Como destaca Giacomoni (2021), a Lei Orçamentária Anual não expressa certezas estáticas, mas uma autorização jurídica condicionada por estimativas de receita. Durante o exercício, ao percorrer os estágios de empenho, liquidação e pagamento previstos na Lei nº 4.320/1964 (Brasil, 1964), a execução financeira confronta essas premissas com o fluxo efetivo de caixa. Diante de desajustes ou de novas demandas, o ordenamento jurídico prevê mecanismos de retificação das hipóteses orçamentárias originais, como a limitação de empenho e a abertura de créditos adicionais (suplementares, especiais ou extraordinários).

Em outras palavras, a elaboração do orçamento envolve estimativas de receitas e autorizações de despesas para determinado período. Essas previsões não constituem certezas sobre o futuro: são construídas a partir das informações disponíveis e de determinadas premissas econômicas, fiscais e administrativas. Durante a execução, tais premissas são confrontadas com os acontecimentos efetivos. A arrecadação pode apresentar comportamento diferente do inicialmente

ISBN: 978-65-83121-25-7 **DOI DO LIVRO:** 10.29327/5979824 **PUBLICADO POR:** EDITORA MANUAL

estimado, as despesas podem ocorrer em valores distintos dos previstos, novas necessidades podem surgir e determinadas políticas podem ser modificadas.

Esse processo não deve ser denominado, a rigor, experimento científico. O orçamento público resulta de decisões políticas e jurídicas, e sua execução está sujeita a inúmeras variáveis que não podem ser controladas como em um experimento de laboratório. Ainda assim, a execução permite observar a diferença entre uma previsão e os acontecimentos posteriores e, nesse sentido, oferece material relevante para uma reflexão epistemológica sobre o erro, a revisão e a aprendizagem institucional.

A comparação entre valores previstos e realizados pode indicar que determinadas premissas não se confirmaram. Diante disso, a administração precisa avaliar as razões do desvio e decidir se deve modificar procedimentos, prioridades ou projeções futuras. Essa dinâmica apresenta afinidade com a ideia popperiana de que o conhecimento também se desenvolve pela identificação de erros. A aproximação, novamente, deve ser entendida como analogia metodológica, e não como equivalência entre a execução orçamentária e uma prova científica.

4.2 Um exemplo ilustrativo: previsão e arrecadação das receitas públicas

Para tornar mais concreta a relação entre previsão, execução e revisão da informação, considere-se um exemplo hipotético. Suponha-se que determinada entidade pública tenha estimado, para um exercício financeiro, uma arrecadação de R$ 100 milhões em certa categoria de receita e que, ao longo do exercício, a arrecadação efetivamente realizada tenha alcançado R$ 85 milhões. A diferença de R$ 15 milhões entre o valor previsto e o realizado não constitui, por si só, uma “refutação” da previsão no sentido estrito proposto por Popper. A previsão orçamentária resulta de uma série de premissas e estimativas, e sua realização depende de fatores econômicos, institucionais e administrativos que não podem ser controlados da mesma forma que as variáveis de um experimento científico.

O exemplo permite, contudo, observar uma característica relevante para a discussão epistemológica: uma afirmação sobre o comportamento esperado das receitas pode ser posteriormente confrontada com os resultados observados. O desvio entre previsão e realização constitui informação que pode conduzir à revisão

ISBN: 978-65-83121-25-7 **DOI DO LIVRO:** 10.29327/5979824 **PUBLICADO POR:** EDITORA MANUAL

das premissas utilizadas na elaboração do orçamento, à investigação das causas do resultado e, eventualmente, à formulação de novas estimativas.

Suponha-se, ainda, que a diferença tenha sido provocada por uma retração da atividade econômica não considerada na estimativa inicial. Nesse caso, a comparação entre o valor previsto e o realizado não permite simplesmente concluir que a previsão era “falsa”; permite identificar que determinadas condições consideradas na elaboração do orçamento não se confirmaram ou se modificaram ao longo do exercício. O que se observa na execução orçamentária não é uma prova científica controlada, mas um processo institucional no qual as previsões são confrontadas com acontecimentos posteriores. Há, portanto, uma dinâmica de formulação, confronto e revisão que guarda afinidade metodológica com a preocupação popperiana com o reconhecimento do erro, embora não possa ser identificada diretamente com o falseacionismo.

O exemplo evidencia também a importância da informação contábil e orçamentária para a comunicação pública. Saber que as receitas realizadas foram inferiores às inicialmente previstas permite que gestores, órgãos de controle e demais usuários busquem compreender as razões do desvio e suas possíveis consequências para a execução das despesas. A informação, nesse sentido, não encerra a análise; constitui ponto de partida para novas perguntas.

Essa característica é particularmente relevante para compreender a contabilidade pública como prática inserida nas Ciências Sociais Aplicadas. Os registros não produzem uma interpretação definitiva dos acontecimentos: organizam informações que permitem descrevê-los, compará-los e submetê-los a diferentes processos de análise e controle.

4.3 Regime de competência e representação da situação patrimonial

A discussão adquire relevância ainda maior quando se considera a diferença entre a movimentação financeira e a situação patrimonial. Uma análise limitada às entradas e saídas de caixa pode não revelar todas as obrigações assumidas por uma entidade, pois determinada despesa pode representar uma obrigação econômica antes que ocorra o desembolso correspondente. O regime de competência tem justamente a função de reconhecer os efeitos patrimoniais dos fatos no período em que ocorrem, observados os critérios aplicáveis ao reconhecimento contábil.

ISBN: 978-65-83121-25-7 **DOI DO LIVRO:** 10.29327/5979824 **PUBLICADO POR:** EDITORA MANUAL

No setor público, essa perspectiva exige distinguir duas óticas que convivem na CASP e que não se confundem. Sob a ótica orçamentária, pertencem ao exercício financeiro as despesas nele legalmente empenhadas (art. 35 da Lei nº 4.320/1964), e a execução percorre os estágios de empenho, liquidação e pagamento. Os restos a pagar processados são categoria dessa ótica: correspondem às despesas empenhadas e liquidadas, mas não pagas até o encerramento do exercício (art. 36 da Lei nº 4.320/1964). Sob a ótica patrimonial, o regime de competência determina que a variação patrimonial diminutiva e o passivo correspondente sejam reconhecidos na ocorrência do fato gerador, independentemente do empenho, da liquidação ou do pagamento (Brasil, 2024). As duas óticas podem coincidir no tempo, mas empenho e liquidação são etapas da execução orçamentária, e não condições para o reconhecimento patrimonial da obrigação.

A distinção torna-se mais nítida nas obrigações reconhecidas patrimonialmente sem empenho prévio. Suponha-se que um serviço tenha sido prestado em determinado exercício sem que a despesa correspondente tenha sido empenhada, por insuficiência de dotação ou falha de planejamento. Do ponto de vista orçamentário, não há despesa empenhada nem restos a pagar a inscrever, e a despesa somente será executada em exercício posterior, como despesa de exercícios anteriores (art. 37 da Lei nº 4.320/1964). Do ponto de vista patrimonial, contudo, o fato gerador já ocorreu, e o regime de competência exige o reconhecimento da obrigação com o fornecedor e da variação patrimonial diminutiva no período em que o serviço foi prestado. Uma análise restrita aos fluxos de caixa, ou mesmo aos registros orçamentários, não revelaria essa obrigação; a ótica patrimonial a evidencia, permitindo que os órgãos de controle externo e a sociedade identifiquem passivos que de outro modo passariam despercebidos (Slomski, 2013).

Essa diferença mostra como os critérios contábeis influenciam aquilo que pode ser conhecido por meio das demonstrações contábeis. Uma informação baseada exclusivamente no fluxo financeiro responderia a determinadas perguntas, mas poderia ser insuficiente para compreender a totalidade das obrigações patrimoniais da entidade. É nesse ponto que a contabilidade demonstra sua função informativa: o objetivo não é simplesmente registrar pagamentos, mas representar, segundo critérios previamente estabelecidos, diferentes dimensões da situação econômica e patrimonial. A análise desses registros permite ao usuário compreender que a

ISBN: 978-65-83121-25-7 **DOI DO LIVRO:** 10.29327/5979824 **PUBLICADO POR:** EDITORA MANUAL

ausência de pagamento em determinado momento não significa necessariamente ausência de obrigação.

Essa característica é particularmente importante para a avaliação da sustentabilidade fiscal. Também aqui, porém, é necessário evitar uma conclusão excessivamente simplificadora: a contabilidade não “descobre” sozinha a verdadeira situação financeira de um governo. Ela produz informações a partir de critérios e documentos que devem ser analisados, controlados e, quando necessário, auditados.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A discussão desenvolvida permite compreender a Contabilidade Aplicada ao Setor Público a partir de uma perspectiva que não a reduz nem à técnica normativa nem a uma concepção simplificada de ciência.

A dimensão normativa é indispensável. O funcionamento da contabilidade pública depende de regras que estabelecem critérios de classificação, reconhecimento, mensuração e evidenciação; sem certo grau de padronização, seria difícil produzir informação comparável e sujeita a controle. A existência dessas normas, porém, não esgota a função da contabilidade. Os registros realizados de acordo com elas dão origem a informações sobre situações concretas, que podem ser analisadas, comparadas, verificadas e utilizadas para compreender aspectos da realidade patrimonial, orçamentária e financeira das entidades públicas.

A contribuição de Popper ajuda a estabelecer uma distinção importante nesse processo. Normas prescritivas não devem ser confundidas com proposições empíricas submetidas ao critério de falseabilidade; a informação produzida pela aplicação dessas normas, por outro lado, pode conter afirmações sobre a realidade sujeitas a verificação e revisão. Essa distinção impede que a contabilidade seja apresentada como ciência em sentido idêntico ao das ciências empíricas, mas também impede que seja reduzida a simples conjunto de procedimentos administrativos. Como ilustra a execução orçamentária, a comparação entre receitas previstas e realizadas não é um experimento de falseamento em laboratório, mas estabelece uma dinâmica de contraste empírico na qual a identificação de desvios conduz à revisão de premissas e ao aperfeiçoamento das projeções futuras (Popper, 2004).

ISBN: 978-65-83121-25-7 **DOI DO LIVRO:** 10.29327/5979824 **PUBLICADO POR:** EDITORA MANUAL

Essa dimensão de confronto e revisão, contudo, não esgota a função epistemológica da informação contábil. Os resultados registrados e divulgados precisam ser compreendidos, interpretados e comunicados para cumprir sua função perante gestores, órgãos de controle e sociedade, e é nesse ponto que a contribuição de Habermas amplia a análise. Disponibilizada no espaço público, a informação contábil não representa apenas um produto técnico destinado ao cumprimento de exigências formais; pode constituir elemento mediador de processos comunicativos nos quais diferentes sujeitos buscam compreender situações, questionar decisões e formar juízos sobre a atuação estatal (Habermas, 2012a).

Essa aproximação deve ser compreendida em termos interpretativos. A informação contábil não produz, por si mesma, uma situação de ação comunicativa, nem as categorias habermasianas podem ser equiparadas diretamente aos atributos da informação contábil. Sua contribuição consiste em evidenciar que a produção de informação só adquire pleno significado social quando os dados disponíveis podem ser apropriados por seus destinatários em processos de compreensão, discussão e avaliação da realidade pública.

Popper e Habermas iluminam, assim, dimensões distintas, mas complementares, da CASP: o primeiro permite enfatizar o confronto entre expectativas e resultados e a possibilidade de revisão diante das evidências; o segundo, a dimensão comunicativa da informação e sua inserção em processos sociais de compreensão e avaliação. Entre essas duas dimensões situa-se a própria prática contábil, que organiza, segundo critérios normativos e procedimentos institucionalmente estabelecidos, informações sobre fenômenos orçamentários, financeiros e patrimoniais.

Conclui-se que a Contabilidade Aplicada ao Setor Público não é uma ciência empírica nos mesmos termos das ciências naturais, nem se reduz a uma atividade meramente técnica ou burocrática. Mais do que estabelecer uma classificação rígida entre ciência e técnica, a análise permite compreendê-la como uma prática institucional de produção de conhecimento, na qual a dimensão normativa orienta a produção dos registros, o confronto com os resultados permite identificar divergências e revisar interpretações, e a comunicação da informação cria condições para sua compreensão, avaliação e utilização social. É nessa articulação entre norma, registro, confronto, revisão e comunicação que reside a principal contribuição epistemológica da contabilidade pública examinada neste estudo.

ISBN: 978-65-83121-25-7 **DOI DO LIVRO:** 10.29327/5979824 **PUBLICADO POR:** EDITORA MANUAL

Como limitação, registra-se o caráter teórico-ensaístico da análise. Investigações futuras podem examinar empiricamente como gestores, órgãos de controle e cidadãos compreendem e utilizam os relatórios fiscais, de modo a testar o alcance da dimensão comunicativa aqui discutida.

DECLARAÇÃO DE USO DE INTELIGÊNCIA ARTIFICIAL

Durante a elaboração deste capítulo, as autoras utilizaram a ferramenta ChatGPT, versão GPT-4o (OpenAI), exclusivamente como apoio à revisão gramatical, à estruturação textual e à tradução de passagens conceituais. Todo o material resultante foi revisado, editado criticamente e validado pelas autoras, que assumem responsabilidade integral pelo conteúdo final.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Lei nº 4.320, de 17 de março de 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 União**: seção 1, Brasília, DF, 23 mar. 1964.

BRASIL. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. **Diário Oficial da União**: seção 1, Brasília, DF, 5 maio 2000.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de contabilidade aplicada ao setor público**. 11. ed. Brasília, DF: STN, 2024.

CHALMERS, A. F. **O que é ciência afinal?** Tradução: Raul Fiker. São Paulo: Brasiliense, 1993.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **NBC TSP Estrutura Conceitual**: estrutura conceitual para elaboração e divulgação de informação contábil de propósito geral pelas entidades do setor público. Brasília, DF: CFC, 2016.

GIACOMONI, J. **Orçamento público**. 18. ed. São Paulo: Atlas, 2021.

HABERMAS, J. **Teoria do agir comunicativo**: racionalidade da ação e racionalização social. Tradução: Paulo Astor Soethe. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2012a. v. 1.

HABERMAS, J. **Teoria do agir comunicativo**: sobre a crítica da razão funcionalista. Tradução: Flávio Beno Siebeneichler. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2012b. v. 2.

ISBN: 978-65-83121-25-7 **DOI DO LIVRO:** 10.29327/5979824 **PUBLICADO POR:** EDITORA MANUAL

HUME, D. **Investigações sobre o entendimento humano e sobre os princípios da moral**. Tradução: José Oscar de Almeida Marques. São Paulo: Editora Unesp, 2004.

IUDÍCIBUS, S. de. **Teoria da contabilidade**. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2021.

POPPER, K. R. **Conjecturas e refutações**: o desenvolvimento do conhecimento científico. Tradução: Sérgio Bath. Brasília, DF: Editora UnB, 1980.

POPPER, K. R. **A lógica da pesquisa científica**. Tradução: Leonidas Hegenberg e Octanny Silveira da Mota. São Paulo: Cultrix, 2004.

SLOMSKI, V. **Controladoria de gestão pública**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

SLOMSKI, V. *et al.* A governança corporativa e a governança pública sob a perspectiva da teoria da ação comunicativa de Jürgen Habermas. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, Brasília, DF, v. 2, n. 3, p. 1-21, 2008.