XXXIII Congresso Brasileiro de Custos
17, 18 e 19 de novembro de 2026
- Porto de Galinhas / PE -

Framework da Informação Contábil no Setor Público

Sander José Couto da Silva (UFV) - sandercouto@gmail.com

Nalbia de Araújo Santos (Instituição - a informar) - nalbia@ufv.br

Resumo:

Este estudo tem como objetivos ampliar a discussão e a compreensão sobre as atuais perspectivas e abordagens relativas à informação contábil no setor público, o foco recai sobre seus propósitos, usuários, e a dinâmica de uso, por meio da realização de uma Revisão Sistemática de Literatura. Por conseguinte, apresentar um framework da informação contábil estruturado em tais elementos. Analisaram-se 39 artigos publicados entre 2012 e 2025, coletados na Web of Science e Scopus. Os principais achados são que a adoção das IPSAS e a transição do regime de caixa para o regime de competência impulsionaram uma ampla transformação nos sistemas financeiros governamentais de diferentes países, com o propósito de ampliar a eficiência operacional e a accountability. Contudo, a literatura adverte para a chamada "ilusão de transparência" uma vez que apenas a disponibilização de relatórios não é garantia do uso efetivo das informações contábeis em virtude da sua complexidade técnica e/ou em decorrência da incapacidade de processamento por parte dos usuários. Os usuários internos utilizam os dados para decisões operacionais e busca por eficiência. Em contrapartida, os usuários externos focam na prestação de contas, mas frequentemente esbarram na sobrecarga cognitiva e raramente leem os relatórios divulgados. Encontrou-se também, que a utilidade da informação contábil no setor público resulta da interação de múltiplos fatores, como relevância, compreensibilidade e formato de apresentação (os drivers de usabilidade), além sistemas tecnológicos com qualidade e confiabilidade. Esta revisão contribui para refletir sobre a necessidade de se buscar formas de divulgar informações em linguagem acessível aos cidadãos.

Palavras-chave: *Informação contábil, Accountability, Usabilidade, Utilidade*

Área temática: *Metodologias de ensino e pesquisa em custos*

Framework da Informação Contábil no Setor Público

RESUMO

Este estudo tem como objetivos ampliar a discussão e a compreensão sobre as atuais perspectivas e abordagens relativas à informação contábil no setor público, o foco recai sobre seus propósitos, usuários, e a dinâmica de uso, por meio da realização de uma Revisão Sistemática de Literatura. Por conseguinte, apresentar um *framework* da informação contábil estruturado em tais elementos. Analisaram-se 39 artigos publicados entre 2012 e 2025, coletados na *Web of Science* e *Scopus*. Os principais achados são que a adoção das IPSAS e a transição do regime de caixa para o regime de competência impulsionaram uma ampla transformação nos sistemas financeiros governamentais de diferentes países, com o propósito de ampliar a eficiência operacional e a *accountability*. Contudo, a literatura adverte para a chamada "ilusão de transparência" uma vez que apenas a disponibilização de relatórios não é garantia do uso efetivo das informações contábeis em virtude da sua complexidade técnica e/ou em decorrência da incapacidade de processamento por parte dos usuários. Os usuários internos utilizam os dados para decisões operacionais e busca por eficiência. Em contrapartida, os usuários externos focam na prestação de contas, mas frequentemente esbarram na sobrecarga cognitiva e raramente leem os relatórios divulgados. Encontrou-se também, que a utilidade da informação contábil no setor público resulta da interação de múltiplos fatores, como relevância, compreensibilidade e formato de apresentação (os *drivers* de usabilidade), além sistemas tecnológicos com qualidade e confiabilidade. Esta revisão contribui para refletir sobre a necessidade de se buscar formas de divulgar informações em linguagem acessível aos cidadãos.

Palavras-chave: Informação contábil, *Accountability*, Usabilidade, Utilidade

Área temática: Metodologias de ensino e pesquisas em custos

1 INTRODUÇÃO

O *International Public Accounting Standards* (IPSAS) estabelecem que as informações financeiras contábeis possuem dois principais propósitos, a prestação de contas e o suporte a tomada de decisões (IPSASB, 2022; Tuan, 2024a, 2024b). Embora, esses propósitos não sejam excludentes entre si, mas para atingi-los as informações contábeis precisam ser úteis e confiáveis (Tuan, 2024b). Esse duplo propósito de uso é construído a partir da relação entre os produtores (lado da oferta) da informação e seus usuários (lado da demanda) (Ouda & Klischewski, 2019).

Ouda & Klischewski (2019) afirmam que os produtores da informação contábil podem ser seccionados em círculos de acordo com suas atividades e que eles possuem conhecimento e informações suficientes sobre as normas e práticas contábeis para a elaboração de relatórios. Do outro lado, de acordo com o IPSASB, os usuários das informações contábeis no setor público são principalmente os usufrutuários de serviços, provedores de recursos e seus representantes (Budding, 2025; Faber & Budding, 2025; Gamayuni, 2019a; Jorge et al., 2019; Tuan, 2024b).

Apesar das informações contábeis no setor público terem se tornado mais robustas e sofisticadas, em especial por se amoldarem aos padrões internacionais (Varela & de Azevedo, 2025), observa-se uma lacuna entre a informação

disponibilizada e a capacidade ou interesse dos usuários em utilizar essas informações efetivamente. Neste sentido, van Helden & Reichard (2019) e (Tuan, 2024a, 2024b) argumentam que as informações contábeis são construídas para usuários hipotéticos e com necessidades presumidas, ignorando suas limitações e os seus interesses reais. Haustein & Lorson (2023) ao evidenciar o argumento de Held (2006), diz ocorrer uma “ilusão de transparência”, uma vez que se disponibiliza amplamente os dados, entretanto, faltam para alguns de seus usuários a capacidade de processar e compreender as informações.

Oulasvirta (2021) e (Tuan, 2024b) afirmam que, na prática, os cidadãos raramente investem seu tempo na leitura e interpretação das informações contábeis que lhes são disponibilizadas. Por conseguinte, não é garantido a utilização das informações contábeis apenas devido a sua produção. Neste contexto, Cohen et al. (2022), afirmam que a compreensibilidade é pré-requisito para a usabilidade das informações contábeis. Por sua vez, Budding (2025) e Faber & Budding (2025), propõem que a usabilidade da informação contábil é impulsionada por três principais fatores, a sua relevância, a sua compreensibilidade e seu formato de apresentação. A produção científica sobre a utilidade, o uso e usuários da informação contábil no setor público é ampla, porém fragmentada, e a ausência de uma síntese sistemática restringe uma consolidação de diretrizes baseadas em evidências para acadêmicos e profissionais da ciência contábil.

Apesar dos propósitos principais da informação contábil já estarem estabelecidas (IPSASB, 2022), faz-se necessário ampliar essa discussão. Neste contexto, esta revisão sistemática da literatura visa buscar a compreensão sobre as atuais perspectivas e abordagens em relação aos usuários da informação contábil no setor público e sua dinâmica de uso. Para atingir este objetivo, buscou-se publicações de artigos na base de dados da *Web of Science* e *Scopus* entre 2012 e 2025.

Inicialmente, foram identificados 334 artigos que, após a realização de uma triagem, com auxílio do aplicativo *Rayann*, restaram 39 artigos para leitura mais detalhada. Identificou-se que os trabalhos evidenciam um panorama sobre a contabilidade pública contemporânea, uma coleção de publicações em diferentes continentes, América Latina (Façanha Neto, 2023; Suzart, 2012; Varela & de Azevedo, 2025), Ásia (Agriyanto et al., 2017; Kuroki, 2024; Tuan, 2024b), e Europa (Giacomini et al., 2016; Haustein et al., 2025; Mohr et al., 2018; Rogošić, 2021). Os resultados apontam uma conexão temática entre 18 palavras-chave, que formaram 4 grupos. Além disso, realizou uma discussão mais aprofundada sobre os objetivos da informação contábil, seus usuários, a dinâmica do uso da informação contábil no setor público, que serviram base a construção de um *framework* da informação contábil no setor público.

Após esta introdução, o artigo está organizado da seguinte forma: a apresentação dos procedimentos metodológicos, seguido das análises e discussões dos dados, a discussão sobre os artigos, no concernente aos objetivos da informação contábil, seus usuários e sobre os fatores que influenciam a utilidade da informação contábil.

2. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Para identificar os estudos associados a usabilidade, uso e usuários usabilidade da informação contábil no setor público realizou-se esta Revisão Sistemática de Literatura, que seguiu o protocolo PRISMA (*Preferred Reporting Items for Systematic Reviews and Meta-Analyses*) (Figura 1). O PRISMA tem quatro fases. Na primeira fase, são definidos os critérios para a seleção das produções científicas.

Optou-se em colecionar apenas artigos de periódicos revisados por pares, sendo excluído os demais formatos de trabalhos. Os descritores selecionados formaram a seguinte equação: *(("Public Sector" OR "Government*" OR "Public Administration") AND (“Accounting Information” OR “Cost of Accounting Information” OR “Menagement of Accounting Information”) AND ("Use*" OR "Usage" OR "User*" OR "Usability" OR "Usefulness" OR "Decision Making"))*.

Na segunda fase, realizaram buscas nas bases de dados *Web Of Science* (*WoS*), utilizando o campo *Topic*; e na *Scopus*, utilizando o campo *Article, Title, Abstract, Keywords*. Outro filtro utilizado foi o de intervalo temporal, que levou em consideração como critério a publicação da Lei Complementar nº 101/2000, por isso a data inicial da busca foi 31 de dezembro de 1.999, e a data final foi 01 de janeiro de 2026. Esse período equivale ao ciclo de 25 anos de produções cientificas. Ademais, não houve a restrição de idiomas. Assim, a busca inicial resultou em 258 artigos da base *Scopus* e 219 da base *WoS*, equivalendo ao total de 477 publicações. A Figura 1 descreve as fases do protocolo PRISMA, indicando a triagem e filtros dos artigos selecionados.

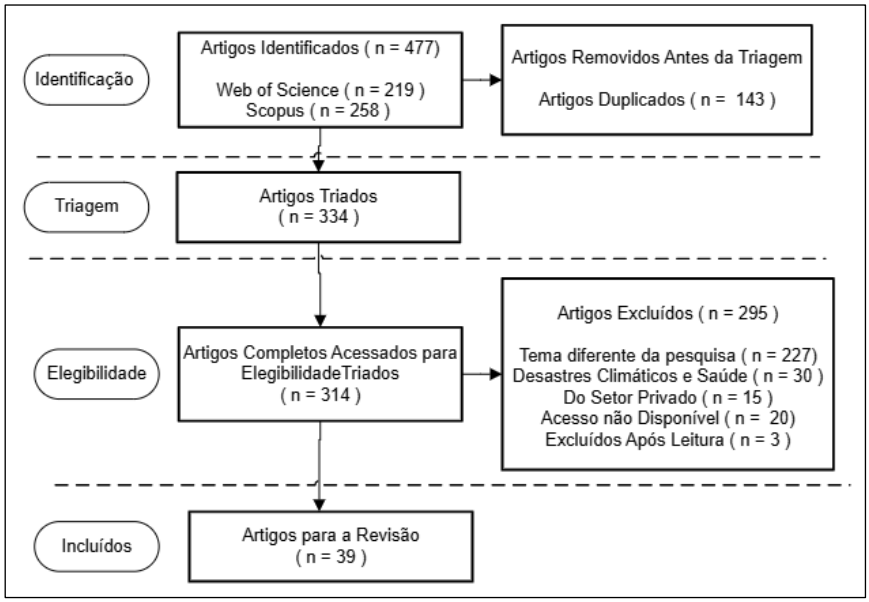


Figura 1. Fases da revisão sistemática conforme o protocolo PRISMA
Fonte: Elaborado pelos autores com o auxílio do *Rayyan*

A ferramenta *web Rayyan* foi usada na terceira fase do PRISMA (o saneamento das publicações), para auxiliar na triagem inicial de resumo e títulos por meio de processo semi-automatizado (Ouzzani et al., 2016). Considerou-se para eliminação direta os artigos que apresentaram índice de similaridade maior ou igual a 95%, as publicações que obtiveram o índice de similaridade menor que esse valor, tiveram suas exclusões analisadas. Com esses procedimentos, removeram-se 143 artigos duplicados.

Após o saneamento das publicações, no *Rayyan*, realizou-se a leitura de 334 resumos dos estudos restantes. Os descritores constantes da equação inicial foram os critérios para agilizar a seleção das pesquisas. Por conseguinte, 292 artigos foram excluídos, conforme a seguinte categorização: Tema diferente – 227; Desastres climáticos e Saúde – 30; Setor privado – 15. Após esse filtro, foram eleitas 62 publicações científicas.

Na leitura integral (quarta fase) dos 62 artigos selecionados foram excluídos 20 artigos. A principal razão de suas exclusões foi indisponibilidade do seu texto completo para uma leitura aprofundada de seus conteúdos. Deste modo, desenvolveu-se a leitura ampla dos demais 42 artigos e, ainda, excluiu-se 3 publicações em virtude de não estarem alinhadas ao tema. Por fim, ficaram 39 artigos científicos analisados. O software *VOSViewer* auxiliou no desenvolvimento dos grupos de palavras-chave mais frequentes, permitindo análises desses grupos formados, como constatar que a expressão "*accounting information"* foi o tema principal dos trabalhos analisados, e que outros pesquisadores também estão imbuídos sobre a questão da usabilidade e usuários da informação contábil. Complementarmente, foi realizado um diagnóstico sobre as abordagens metodológicas e dos instrumentos de coleta de dados utilizados.

Outra forma de explorar a literatura analisada foi o desenvolvimento de um *framework* da informação contábil. O desenho do *framework* foi fundamentado nas palavras-chave e na análise dos principais aspectos abordados nas pesquisas, como, por exemplo, objetivos da informação contábil, perfil de seus usuários, fatores que afetam a sua qualidade etc. Para apresentar uma representação visual desses constructos centrais, utilizou-se da ferramenta inteligência artificial *NotebookLM*, que elaborou um infográfico, com base na inserção do texto completo do tópico 4, que apresenta a discussão do conteúdo dos artigos analisados. Esse *framework* passou por um escrutínio com vista a verifica se as relações e lógicas apresentados representam a literatura analisada, o resultado consta na Figura 4 – *Framework* da informação contábil no setor público.

3. ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS DADOS

Com base no ano de publicação dos artigos selecionados, pôde-se evidenciar a distribuição de frequência anual das publicações descritas no Gráfico 1. Embora a busca tenha sido a partir de 2000, apenas em 2012 o primeiro artigo foi publicado selecionado, de acordo com os critérios estabelecidos. Convém destacar que a publicação da Estrutura Conceitual do IPSASB em 2014, que estabeleceram normas de contabilidade ao setor público, definindo os usuários e os objetivos das informações financeiras, podem ter influenciado a elevação de publicações sobre o tema.

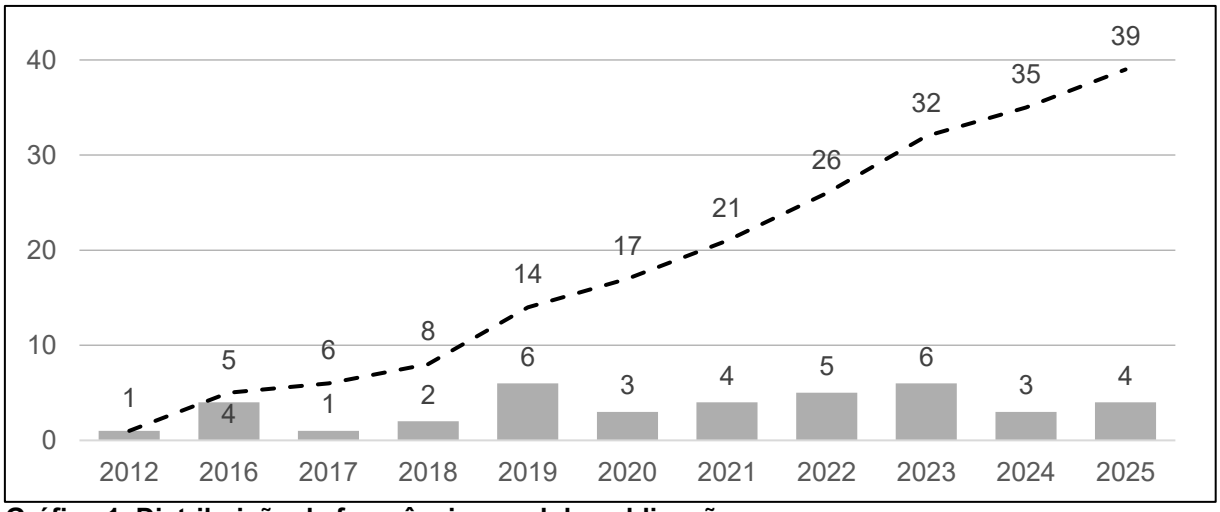


Gráfico 1. Distribuição de frequência anual de publicações
Fonte: Elaborado pelos autores com base nos dados analisados

O autor com maior presença entre as fontes selecionadas é Tjek Budding, sua autoria e/ou coautoria foi identificada em 4 publicações distintas (Budding, 2025; Faber & Budding, 2022, 2025; van Helden, Budding, et al., 2023). Por sua vez, Jan Van Helden contribui com 3 publicações (van Helden, Caperchione, et al., 2023; van Helden & Reichard, 2019), uma em conjunto com Budding (2023), ambos abordam em seus trabalhos essencialmente a complexidade do uso das informações. As autoras Susana Jorge e Sónia Nogueira participaram em 3 pesquisas (Jorge et al., 2019, 2023; Nogueira & Jorge, 2016) cujo foco foi explanar sobre o uso das informações por políticos no contexto de Portugal.

3.1. Abordagens metodológicas e Instrumentos de coleta de dados

Os artigos selecionados nessa revisão de literatura adotaram três abordagens metodológicas: qualitativas (14), quantitativas (19) e qualiquantitativas (6). Mais do que a escolha da abordagem em si, no contexto dessa pesquisa, destaca-se a relevância estratégica dos instrumentos de coleta de dados aplicados pelos autores.

Entre os 39 trabalhos, o uso do método de *survey* com base em questionário foi o instrumento mais utilizado, 21 trabalhos (54%) fizeram uso dessa ferramenta. Nestes casos,12 utilizaram da escala *Likert*, com variações entre 5 ou 7 pontos, outros 3, a aplicação dos questionários foi complementada pelo uso da entrevista. Outros artigos realizaram a pesquisa documental, sendo 10 trabalhos (26%) e 2 desses completaram a análise da documentação com a técnica de entrevista. Outras 6 pesquisas (15%) utilizaram essencialmente a técnica de entrevista. Por fim, apenas 1 trabalho fez revisão de literatura e um outro é um ensaio.

Dessa forma, em 29, dos 39 artigos (74%), os pesquisadores necessitaram coletar dados originais diretamente na fonte, instrumentos primários, conseguindo acessar a percepção empírica dos usuários, compreendendo na prática as problemáticas e os desafios que envolvem a usabilidade e a utilidade da informação contábil no setor público. A Tabela 1, demonstra as abordagens metodológicas e os instrumentos de coleta de dados dos trabalhos examinados:

Instrumento de coleta de dados	Abordagem Metodológica	Autores
Ensaio	Qualitativa	Varela & de Azevedo (2025)
Entrevistas	Qualitativa	Haustein & Lorson (2023)
	Qualitativa	Jorge et al. (2019)
	Qualitativa	Haustein et al. (2025)
	Qualitativa	Van Helden, Budding, et al. (2023)
	Qualitativa – Quantitativa	Façanha Neto (2023)
	Qualitativa	Kurniati & Suryanto (2021)
Pesquisa documental	Qualitativa	Budding (2025)
	Qualitativa	Giacomini et al. (2016)
	Qualitativa	Ouda & Klischewski (2019)
	Qualitativa	Oulasvirta (2021)
	Qualitativa	Suzart (2012)
	Qualitativa – Quantitativa	Jorge et al. (2023)
	Quantitativa	Faber & Budding (2022)
	Quantitativa	Yuhertiana et al. (2019)
Pesquisa documental - Entrevista	Qualitativa	Van Helden, Caperchione, et al. (2023)
	Qualitativa – Quantitativa	Faber & Budding (2025)
Questionário	Qualitativa	Kostić et al. (2019)
	Quantitativa	Gamayuni (2019)
	Quantitativa	Kuroki (2024)
	Quantitativa	Mohamed et al. (2022)

	Quantitativa	Mulyani & Rachmawati (2016)
	Quantitativa	Mulyani et al. (2016)
Questionário - Entrevistas	Qualitativa – Quantitativa	Jorge et al. (2023)
	Qualitativa – Quantitativa	Otrusinová et al. (2022)
	Quantitativa	Nuryati et al. (2020)
Questionário - Likert de 5 ou 7 Pontos	Qualitativa – Quantitativa	Tuan (2024b)
	Quantitativa	Agriyanto et al. (2017)
	Quantitativa	Cohen et al. (2022)
	Quantitativa	Dalloul et al. (2023)
	Quantitativa	Dalloul et al. (2024)
	Quantitativa	Dasí-González et al. (2018)
	Quantitativa	Mohr et al. (2018)
	Quantitativa	Poljašević et al. (2021)
	Quantitativa	Rogošić (2021)
	Quantitativa	Sumaryati et al. (2020)
	Quantitativa	Tuan (2024a)
	Quantitativa	Veledar et al. (2020)
Revisão de Literatura	Qualitativa	Van Helden & Reichard (2019)

Tabela 1. Descrição das Abordagens metodológicas e Instrumentos de coleta de dados.
Fonte: Elaborado pela autoria com base na literatura analisada.

3.2. Conexões entre os artigos

O mapeamento das conexões temáticas entre artigos e seccioná-los em grupos foi feito com a aplicação de uma análise de ocorrência de palavras-chave. A Figura 2 demostra as relações entre as palavras-chave utilizadas pelos autores dos artigos coletados. Foram consideradas palavras que apareceram pelo menos 2 vezes e com força de ligação superior a 2.

As linhas entre as palavras-chave indicam as conexões temáticas entre as literaturas. São 18 palavras ou expressões que formaram 4 grupos, todos concernentes ao setor público. A expressão "*accounting information*", com a maior frequência relativa, formou o primeiro grupo, indicando ser o tema central e que está correlacionado com os demais grupos, reunindo estudos que abordam a qualidade da informação, *accountability* e transparência. Otrusinová et al. (2022), discutem a adoção dos padrões internacionais (IPSAS), como incentivador da redução de erros e de melhoria da qualidade da informação, da credibilidade e a da comparabilidade das demonstrações financeiras, o que facilitaria a transparência e a eficiência da gestão pública.

Tuan (2024b), afirma que no setor público, os relatórios financeiros têm como objetivo principal a *accountability*, derivado do direito do cidadão de ter conhecimento e de acessar as informações. Sumaryati et al. (2020), explanam como a competência dos recursos humanos é crucial para produzir relatórios que cumpram os critérios da qualidade das informações (relevância, confiabilidade, compreensibilidade). O que pôde ser complementado por Haustein & Lorson (2023), que fazem uma distinção entre a transparência nominal, a mera publicação das informações, e a transparência efetiva, que está ligada a capacidade dos consumidores da informação em processar e entendê-las.

O grupo 2 está associado às pesquisas sobre a usabilidade e a necessidade de informações dos usuários. Faber & Budding (2025), fazem uma proposta que estabeleceram possíveis impulsionadores da usabilidade (relevância, compreensibilidade e formato de apresentação). Os autores fizeram uma comparação do uso de relatórios apresentados em PDF (estático) em relação à uma versão

Website (dinâmico), discutindo como a familiaridade dos usuários com a estrutura do relatório afeta sua usabilidade.

Por intermédio de uma revisão, van Helden & Reichard (2019) discutem a distinção entre usuários hipotéticos/idealizados e dos usuários reais, buscando analisar por que a informação idealizada ou padronizada muitas vezes não atende às necessidades dos usuários reais. Haustein & Lorson (2023) revelaram que os cidadãos se sentem sobrecarregados pela complexidade e quantidade de dados, sugerindo que a usabilidade depende de simplificação, como o exemplo de relatórios populares e de glossário explicando os termos técnicos.

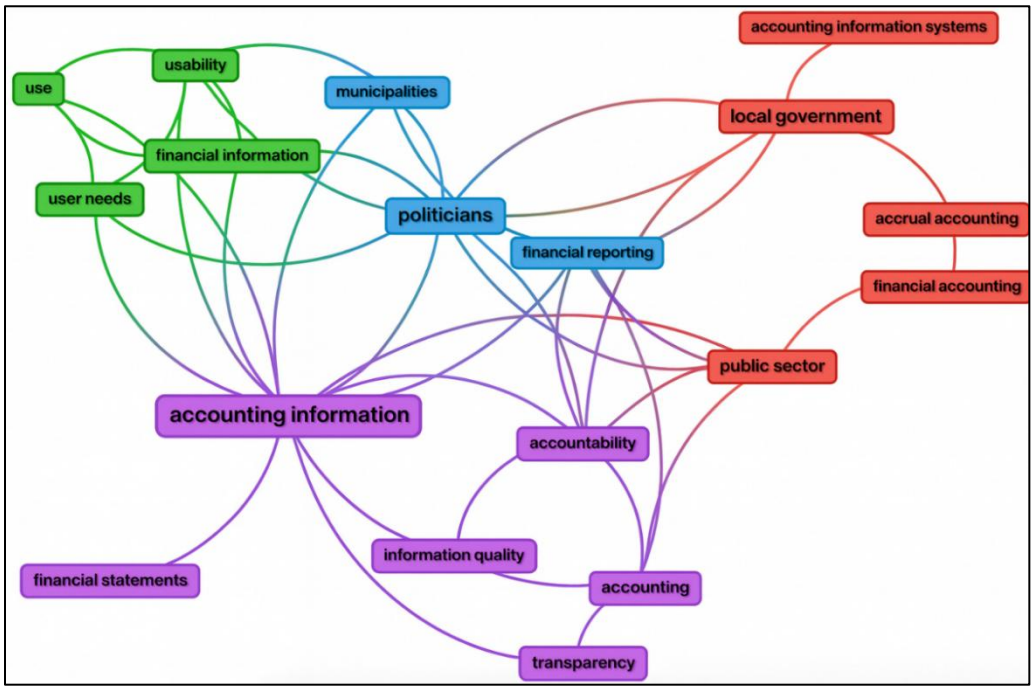


Figura 2. Conexões temáticas dos artigos analisados
Fonte: Elaborado pelos autores com base nos dados e com o auxílio do *VOSViewer*

No grupo 3, tem-se os políticos como usuários principais das informações contábeis. Os políticos tendem a ter preferências por informações geradas com base no regime de caixa (orçamentárias) em relação as informações com base no regime de competência e que, conforme muda o ciclo político, essas informações são utilizadas para legitimar e apoiar ações políticas ou, ao contrário, para as deslegitimar ou desapoiar. Em geral, os políticos recorrem ao auxílio de técnicos especialistas para interpretação dos demonstrativos financeiros em razão da sua complexidade (Jorge et al., 2019, 2023; Tuan, 2024a).

No contexto da Holanda, Faber & Budding (2022), concluíram que membros do governo usam com maior frequência as informações contábeis do que os membros do parlamento. Além disso, os políticos mais jovens ou com menos experiência tendem a usar frequentemente as informações contábeis na fundamentação dos seus argumentos. Sob a ótica da manipulação das informações contábeis, van Helden, Budding, et al. (2023), discutiram os aspectos éticos da manipulação das informações contábeis por políticos para atender aos seus interesses pessoais ou partidários como, por exemplo, uma reeleição ou recondução à um cargo de poder.

Por fim, o grupo 4 reúne trabalhos concernentes as questões dos sistemas de informações contábeis e regime de competência. Dalloul et al. (2023), analisam a eficácia dos sistemas de informações contábil focando nas dimensões de qualidade

do sistema (acessibilidade, confiabilidade) e qualidade da informação (relevância, precisão) como essenciais para gestão no setor público. Haustein et al. (2025), analisam se a introdução de demonstrações financeiras baseadas no regime de competência (*accrual based*) realmente mudou a *accountability* para os políticos e cidadãos, concluíram que essa mudança tender a ser apenas cerimonial ou tem um aspecto formal ou legal, sem o aumento real da transparência.

4. DISCUSSÃO DOS ARTIGOS – O FRAMEWORK DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL

4.1. Os objetivos da informação contábil: *Accountability* e Tomada de decisão

Salienta-se que a premissa principal dos relatórios financeiros é que seu propósito geral é fornecer informações úteis para fins de *Accountability* e Tomada de decisão (Tuan, 2024a). Esse duplo objetivo da informação contábil está posto como pilar pela estrutura conceitual dos IPSAS (IPSASB, 2022). van Helden & Reichard (2019), afirmam que frequentemente os objetivos principais das informações contábeis são prestar contas aos diversos *stakeholders* e apoiar a tomada de decisões. No caso do setor público, deve-se considerar que seu objetivo final é o bem-estar social e a conformidade legal, a finalidade da *accountability* deve ter preferência sobre a utilidade das decisões futuras (Oulasvirta, 2021; Tuan, 2024b).

Do ponto de vista de Tuan (2024b), a prestação de contas é a principal diferença entre o setor público e o privado. Nesse sentido, Oulasvirta (2021), afirma que os cidadãos têm o direito a informações confiáveis e transparentes sobre o desempenho da administração. Nessa perspectiva, Ouda & Klischewski (2019), expõem que os governos têm a responsabilidade de aumentar a publicidade e a transparência das informações financeiras e orçamentárias, para promover o monitoramento dos gastos públicos e prevenir a corrupção e o desperdício.

Sob o foco do uso das informações contábeis para a tomada de decisão no setor público, essas precisam ser relevantes, compreensíveis e estar alinhadas com os incentivos dos tomadores de decisão (Faber & Budding, 2025; Ouda & Klischewski, 2019). Eles tendem a ter dois elementos centrais, a eficiência e a legitimidade. Quando o alvo é a eficiência, seu uso é mais afeto ao gestor público (Mohr et al., 2018; Rogošić, 2021), que utilizam essas informações em suas diversas decisões em seu cotidiano, para eles a informação precisa ser detalhada e frequente (Tuan, 2024b). Nesse contexto, a contabilidade de custos é percebida como altamente útil para o planejamento orçamentário e o controle de gastos, permitindo identificar onde os recursos estão sendo consumidos e cortar desperdícios (Rogošić, 2021).

Quando o foco muda para a legitimidade, adentra-se no campo político. Nesse contexto, Poljašević et al. (2021) e Jorge et al. (2023) afirmaram que políticos raramente usam informação contábil por competência (*accrual based*) em suas decisões racionais, que preferem informações orçamentárias (base de caixa) por serem mais fáceis de compreender e alinham-se ao ciclo das eleições. No entanto, van Helden, Caperchione, et al. (2023) contestaram a ideia de decisão racional, argumentando que a informação contábil tende a ser utilizada para defender uma decisão anterior ou legitimar uma escolha política perante seus eleitores em especial nos casos de projetos controversos. Ademais, Kuroki (2024) afirma que a informação contábil também pode ser utilizada para sinalizar competência administrativa como, por exemplo, no caso da divulgação de *superávits* ou *déficits*, que podem ser parâmetros utilizados pelos eleitores para decidirem sobre o seu voto entre possíveis candidatos a cargos políticos.

4.2. Os usuários da informação contábil

Os usuários da informação contábil no setor público podem ser descritos como os usuários de serviços, provedores de recursos e seus representantes (Budding, 2025; Faber & Budding, 2025; Gamayuni, 2019b; IPSASB, 2022; Jorge et al., 2019; Oulasvirta, 2021; Tuan, 2024b).

Budding (2025) e Oulasvirta (2021) descreveram descreveram o usuário, com base no Governmental Accounting Standards Board (2014), três grupos centrais de usuários interessados nos relatórios financeiros. São os cidadãos - aqueles sob a responsabilidade do governo; os órgãos do legislativo e de fiscalização - aqueles representantes dos cidadãos e os investidores e credores - aqueles considerados partes interessadas em manter atividades comerciais com o governo visando o lucro. Segundo Budding (2025), os cidadãos devem ser considerados usuários de primeira ordem. Este ponto de vista é defendido por Oulasvirta (2021), uma vez que coloca o cidadão no topo da hierarquia entre todos os usuários.

Outra classificação tradicional dos usuários da informação contábil é a de “internos” e “externos”. Para Tuan (2024b), o primeiro grupo refere-se aos que operam dentro da entidade e são responsáveis pela elaboração das informações (contadores e gestores do núcleo técnico), detendo maior compreensão e frequência de uso, usando as informações para fins de tomada de decisão. O segundo grupo está relacionado àqueles atuantes externos à entidade, que são interessados em monitorar suas informações (cidadãos, entidades públicas, fornecedores), que usam as informações para fins de fiscalização e *accountability.*

van Helden & Reichard (2019), por sua vez, categorizou os usuários da informação contábil em “destinatários” e “utilizadores”. Segregaram os utilizadores em dois grupos: os “dependentes” - aqueles que dependem do fornecimento da informação contábil (eleitores, fornecedores, contribuintes); e os “independentes” - aqueles com autonomia em relação ao fornecimento dos relatórios contábeis, por se caracterizarem capazes de solicitar informação contábil específicas para suas necessidades ou fins próprios (legisladores e gestores). Adicionalmente, van Helden & Reichard (2019), também classificaram os usuários como “preparadores” - os contadores; e “intermediários” - aqueles que desempenham o papel de intérprete da informação contábil aos que não conseguem processá-las e compreendê-las.

Giacomini et al. (2016); Jorge et al. (2019); Ouda & Klischewski (2019), (2019); Rogošić (2021), afirmam que os gestores públicos e políticos no exercício de funções executivas (governantes) são os principais utilizadores da informação do setor público, uma vez que são os representantes do povo. Normalmente, os gestores públicos utilizam a informação para decisões operacionais, como fixação de preços e serviços, terceirização, avaliação de desempenho e controle de gastos (Rogošić, 2021). Em geral, eles tendem a utilizar as informações com foco na eficiência (Mohr et al., 2018; Poljašević et al., 2021; Rogošić, 2021).

4.3. A dinâmica do uso da informação contábil no setor público

A utilidade da informação contábil no setor público não é uma característica inerente apenas dos dados em si. Essa característica é resultado de uma interação complexa entre a usabilidade da informação, a capacidade do usuário, a tecnologia empregada e o contexto político.

Conforme Haustein et al. (2025), a utilidade da informação é subjetiva e depende de quem está consumindo a informação. Nesse contexto, Haustein et al. (2025), afirmam, ao apresentar o argumento de Heald (2006), que apenas a

publicação de informações contábeis seria insuficiente para alcançar a transparência efetiva, uma vez que exige que o público seja capaz de processar, assimilar e compreender essas informações. Nesse sentido, (Tuan, 2024b) salienta que os usuários da informação variam em termos de educação, conhecimento, experiência e necessidades de informação.

Ouda & Klischewski (2019), argumentam que a utilidade da informação contábil pode ser afetada por fatores cognitivos tanto de seus produtores (contadores), bem como de seus usuários (políticos gestores, tomadores de decisão). Os autores propõem como solução um alinhamento cognitivo entre esses dois atores, ou seja, que o conteúdo gerado esteja alinhado com os processos mentais que o político usa para governar, resultando no uso efetivo das informações.

A utilidade da informação também pode ser direcionada por fatores tecnológicos e de qualidade dos sistemas. Gamayuni (2019b), afirma que os sistemas de informação contábil afetam positivamente a boa governança, determinando se a informação será efetivamente acessada, compreendida e aplicada. A qualidade do sistema de informação funciona como motor do uso e da satisfação, essa qualidade está associada a atributos como a facilidade de uso, confiabilidade, tempo de resposta rápido, integração e segurança da informação Dalloul et al. (2023).

De acordo com van Helden & Reichard (2019), a usabilidade da informação advém de uma combinação de fatores, sendo dois fatores considerados determinantes, que são a relevância e a compreensibilidade. Cohen et al. (2022), sugerem que a compreensão da informação contábil tem ligação com o formato de sua apresentação, demonstram que o uso de infográficos aumenta a percepção de entendimento. Por sua vez, Budding (2025) acrescenta, com base nos argumentos de van Helden & Reichard (2019) e Cohen et al. (2022), a compreensibilidade como um terceiro fator determinante da usabilidade da informação contábil. Assim, a compreensibilidade, o formato de apresentação e a relevância, são chamados de *drivers* da usabilidade.

Cohen et al. (2022), constataram que o uso de infográficos não melhora a compreensão real da informação contábil, apesar de aumentar a percepção dos cidadãos sobre sua compreensão dos números contábeis (compreensão percebida). Consequentemente, o conhecimento técnico torna-se basilar para a utilidade da informação. O formato da apresentação e a navegabilidade do sistema pelo qual a informação é entregue (PDF, *websites*, aplicativos) impulsionam diretamente a usabilidade (Faber & Budding, 2025). Para Dalloul et al. (2023), a informação gerada por sistemas integrados e automatizados torna-se mais tempestiva, podendo ser livre de erros humanos, se transformando em um pré-requisito para que ela tenha utilidade nas tomadas de decisão e planejamento. A otimização de novas ferramentas/tecnologias, como o *machine learning* e a inteligência artificial também tem potencial para aprimorar o banco de dados usado para estimativas contábeis (Varela & de Azevedo, 2025).

A usabilidade atua como uma ponte facilitadora entre a utilidade e o uso da informação contábil (van Helden & Reichard, 2019). As informações contábeis podem ser utilizadas para atender a necessidades políticas (Tuan, 2024b). Nesse contexto, o uso da informação contábil e financeira afasta-se da racionalidade econômica (foco na eficiência) e passa a ser dominado pela racionalidade política, em que os dados são utilizados estrategicamente para a sobrevivência eleitoral, legitimação de políticas e disputas de poder (Giacomini et al., 2016; Jorge et al., 2023).

Os políticos raramente utilizam a informação contábil de forma neutra para tomar decisões, o uso depende do nível de conflito de interesse e da posição do

político (Giacomini et al., 2016). De acordo com Jorge et al. (2023), a informação tende ser usada como “munição” retórica para atacar oponentes ou deslegitimar propostas especialmente em situações de alto conflito de interesses ou de projetos controversos. Giacomini et al. (2016), destacam que políticos recém-eleitos utilizam as informações contábeis como munição para atacar governos anteriores.

Do outro lado, políticos veteranos por dominarem o funcionamento do sistema (parlamento) recorrem menos as informações financeiras, confiam na rotina e no jogo político (Faber & Budding, 2022). Nesse contexto, van Helden, Budding, et al. (2023), afirmam que políticos com longa experiência (segundo ou terceiros mandatos), por conhecerem as brechas do funcionamento, são mais suscetíveis a praticar a manipulação da informação contábil, manipulando ou ocultando dados em benefício próprio.

Para van Helden & Reichard (2019), o uso da informação é representado pala ação real, concreta, consiste no comportamento do usuário ao consultar, ler, analisar e aplicar ativamente a informação contábil para embasar suas decisões, avaliações ou discursos. A dinâmica do uso da informação contábil no setor público ocorre de forma sequencial: identificar e atender às necessidades do usuário gera a utilidade da informação (van Helden & Reichard, 2019), essa utilidade quando aliada à relevância, à compreensibilidade e a um formato adequado de apresentação, converte-se em usabilidade (Faber & Budding, 2025). Por fim, quando a usabilidade consegue superar as barreiras de conhecimento e o complexo contexto político, ela se traduz em uso efetivo da informação (Ouda & Klischewski, 2019; van Helden & Reichard, 2019).

As pesquisas analisadas na revisão permitiram organizar a discussão acerca dos objetivos da informação contábil, seus usuários e sobre a dinâmica do uso da informação contábil. Essas dimensões, constructos, conceitos e fatores são sumarizados na Figura 3, que é um infográfico gerado pela ferramenta de inteligência artificial *NotebookLM*.

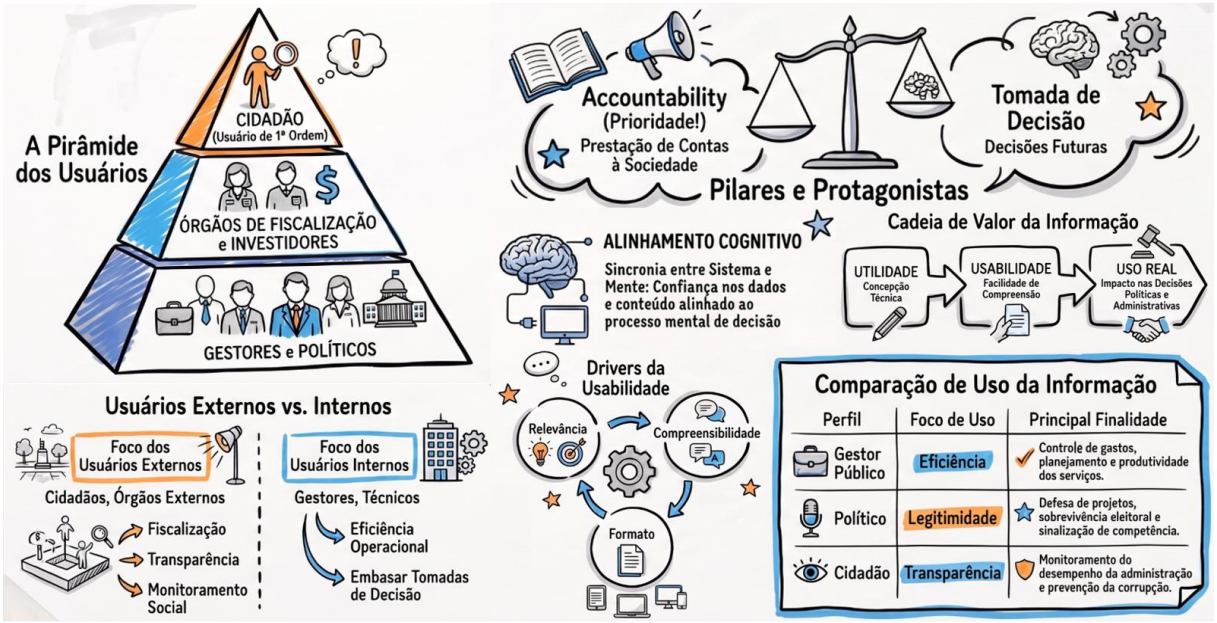


Figura 3 – Framework da informação contábil no setor público
Fonte: Elaborado pela autoria com o uso da ferramenta *NotebookLM*

A Figura gerada apresenta os dois propósitos da informação - *accountability* e tomada de decisões, e o cidadão como usuário de primeira ordem. Distingui os usuários externos e internos, bem como a cadeia de valor da informação e os *drivers*

da usabilidade, a necessidade do alinhamento cognitivo e compara os usos por distintos usuários.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esta revisão de literatura evidencia que, embora a adoção dos padrões internacionais tenha tornado a contabilidade do setor público mais robusta para atender ao duplo propósito de *accountability* e tomada de decisão, existe uma lacuna empírica entre a oferta técnica das informações e o seu uso efetivo pelos diversos *stakeholders*. Este contexto, ilustra o que a literatura denomina de ilusão de transparência, uma vez que somente a divulgação de relatórios contábeis baseados no regime de competência não garante a sua utilidade, em geral, de maneira especial para na percepção dos cidadãos, que frequentemente carecem de tempo e de capacidade cognitiva para processar e compreender esses dados.

Ademais, foi possível observar que a forma como a informação contábil é utilizada difere drasticamente conforme o perfil do grupo de usuários e do tipo de grupo institucional a que ele pertence (interno x externo). Enquanto os gestores públicos demandam das informações para decisões operacionais e com foco na melhoria da eficiência, por outro lado, os políticos (parlamentares) tendem a buscar as informações que possam subsidiar seus argumentos para ataques partidários ou legitimação de suas ações.

A utilidade da informação contábil, no entanto, não é um atributo intrínseco e automático, mas o resultado de uma interação complexa entre fatores cognitivos, tecnológicos e de formação de cada usuário (*stakeholder*). Assim, para que a informação alcance da usabilidade plena devem ser priorizados os atributos de qualidade da informação, os *drivers* da usabilidade, bem como sistemas de informação que garantam acessibilidade, confiabilidade e integração, não esquecendo ainda, que as simplificações visuais tendem a aumentar a percepção de entendimento por parte dos usuários.

Diante o contexto, reforça-se para que as informações geradas pela contabilidade pública possam cumprir seu papel gerencial é preciso alinhar os conteúdos de seus relatórios com a necessidade cognitivas reais de seus usuários. Por conseguinte, a promoção de um real alinhamento cognitivo entre os produtores das informações e os reais usuários devem ser considerados suas demandas empíricas e a sua posição institucional no cenário político.

Como contribuição acadêmica, esta revisão sistemática de literatura identifica e consolida, para pesquisadores e profissionais, uma produção cientifica ampla, contudo dispersa, sobre a usabilidade, a utilidade e os usuários da informação contábil no setor público. Ademais, o presente estudo desenvolve uma representação teórica e visual – o *Framework* da informação contábil no setor público -, que mapeia e estrutura as complexas relações entre os objetivos da informação contábil (*accountability* e tomada de decisão), seus usuários (internos e externos) e os fatores que afetam a qualidade e impulsionam a utilidade da informação.

Além da contribuição acadêmica, como implicações práticas e sociais, o estudo alerta profissionais e normatizadores da área pública de que a publicação de relatórios contábeis não assegura seu uso nem a transparência real aos cidadãos. Nesse sentido, a pesquisa contribui para a prática governamental ao ressaltar a urgência de uma divulgação da informação contábil mais acessível, o que engloba a adoção de linguagem simplificada, infográficos e glossários com termos técnicos.

As limitações desta pesquisa decorrem de seu próprio desenho metodológico, ao utilizar exclusivamente as bases de dados da *Web of Science* e *Scopus,* o que

pode ter deixado de fora estudos relevantes indexados em outras plataformas. A restrição da amostra a artigos publicados em periódicos também excluiu teses e dissertações, além disso, houve restrição de acesso a alguns artigos visto que não estavam disponíveis para leitura. Adicionalmente, a escolhas dos termos de busca pode não ter alcançado todos os trabalhos pertinentes à temática investigada.

Para o desenvolvimento de pesquisas futuras, sugerem-se o desenvolvimento de investigações empíricas mais aprofundadas acerca da utilização da informação contábil pelos gestores públicos, tanto para a tomada de decisão quanto para suas prestações de contas. Recomenda-se especial atenção aos direcionadores da usabilidade e o papel central da tecnologia da informação nesse processo.

REFERÊNCIAS

Agriyanto, R., Rohman, A., & Ratmono, D. (2017). Model of prediction of behavioral use of accrual basis accounting information on local governments in Indonesia. *Journal of Engineering and Applied Sciences*. https://www.scopus.com/pages/publications/85045259703?inward

Budding, T. (2025). New development: Use, users and usability of accounting information—current insights and research avenues. *Public Money and Management*, *45*(8), 910–913. https://doi.org/10.1080/09540962.2025.2560477

Cohen, S., Manes Rossi, F., Mamakou, X., & Brusca, I. (2022). Financial accounting information presented with infographics: does it improve financial reporting understandability? *Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management*, *34*(6), 263–295. https://doi.org/10.1108/JPBAFM-11-2021-0163

Dalloul, M. H. M., Ibrahim, Z. B., & Urus, S. T. (2023). The impact of quality dimensions of accounting information system success on the effectiveness of during-financial crisis management: The mediating role of system usage in a government sector context. *Asian Economic and Financial Review*, *13*(1), 18–48. https://doi.org/10.55493/5002.v13i1.4686

Faber, B., & Budding, T. (2022). Roles and user characteristics as driving forces of information use in the Dutch parliament. *Public Money and Management*, *42*(3), 160–168. https://doi.org/10.1080/09540962.2021.1967634

Faber, B., & Budding, T. (2025). What drives usability of public sector online reporting? *Public Money and Management*. https://doi.org/10.1080/09540962.2025.2477042

Façanha Neto, I. F. (2023). Accounting Demonstrations`s Contribution for Public Administration [contribuição das demonstrações contábeis para a administração pública]. *Revista de Gestao Social e Ambiental*, *17*(10). https://doi.org/10.24857/rgsa.v17n10-043

Gamayuni, R. R. (2019a). The effect of management accounting information system application on information quality and its implication on good government governance. *International Journal of Scientific and Technology Research*, *8*(8), 1247–1254. https://www.scopus.com/inward/record.uri?eid=2-s2.0-85073387749&partnerID=40&md5=b0755a61f38bd06801e9bd02584b12b0

Gamayuni, R. R. (2019b). The effect of management accounting information system application on information quality and its implication on good government

governance. *International Journal of Scientific and Technology Research*. https://www.scopus.com/pages/publications/85073387749?inward

Giacomini, D., Sicilia, M., & Steccolini, I. (2016). Contextualizing politicians' uses of accounting information: reassurance and ammunition. *Public Money and Management*, *36*(7), 483–490. https://doi.org/10.1080/09540962.2016.1237128

Haustein, E., & Lorson, P. C. (2023). Transparency of local government financial statements: Analyzing citizens' perceptions. *Financial Accountability & Management*, *39*(2), 375–393. https://doi.org/10.1111/faam.12353

Haustein, E., Lorson, P. C., Oulasvirta, L. O., & Sinervo, L. M. (2025). Financial accountability discharged from local government financial statements: an institutional theory approach to accounting change. *Journal of Accounting and Organizational Change*, *21*(3), 446–473. https://doi.org/10.1108/JAOC-02-2022-0034

IPSASB. (2022). *2022 Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements | IPSASB*. https://www.ipsasb.org/publications/2022-handbook-international-public-sector-accounting-pronouncements

Jorge, S., Jesus, M. A. J. de, & Nogueira, S. P. (2019). The use of budgetary and financial information by politicians in parliament: a case study. *Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management*, *31*(4), 539–557. https://doi.org/10.1108/JPBAFM-11-2018-0135

Jorge, S., Nogueira, S., & Jesus, M. A. (2023). Financial Information Use In Parliamentary Debates In A Changing Context. *Public Organization Review*, *23*(4), 1611–1638. https://doi.org/10.1007/s11115-023-00709-1

Kuroki, M. (2024). Voter rationality, the use of accounting information and voting behavior: evidence from a referendum. *Pacific Accounting Review*, *36*(1), 1–20. https://doi.org/10.1108/PAR-01-2023-0006

Mohr, Z. T., Raudla, R., & Douglas, J. W. (2018). Is Cost Accounting Used with Other NPM Practices? Evidence from European Countries. *Public Performance and Management Review*, *41*(4), 696–722. https://doi.org/10.1080/15309576.2018.1480391

Nogueira, S. P. S., & Jorge, S. M. F. (2016). Explanatory factors for the use of the financial report in decision-making: Evidence from Local Government in Portugal. *Revista de Contabilidad-Spanish Accounting Review*, *19*(2), 216–226. https://doi.org/10.1016/j.rcsar.2015.09.002

Otrusinová, M., Paseková, M., Homola, D., & Svitáková, B. (2022). IPSAS, IFRS, and the quality of the accounting-with an accent on public management. *Administratie Si Management Public*, *2022*(39), 154–169. https://doi.org/10.24818/amp/2022.39-09

Ouda, H. A. G., & Klischewski, R. (2019). Accounting and politicians: a theory of accounting information usefulness. *Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management*, *31*(4), 496–517. https://doi.org/10.1108/JPBAFM-10-2018-0113

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

Ouzzani, M., Hammady, H., Fedorowicz, Z., & Elmagarmid, A. (2016). Rayyan—a web and mobile app for systematic reviews. *Systematic Reviews 2016 5:1*, *5*(1), 210-. https://doi.org/10.1186/s13643-016-0384-4

Poljašević, J., Vašiček, V., & Kostić, M. D. (2021). Public managers' perception of the usefulness of accounting information in decision-making processes. *Public Money and Management*, *41*(6), 456–465. https://doi.org/10.1080/09540962.2021.1906534

Rogošić, A. (2021). Public sector cost accounting and information usefulness in decision-making. *Public Sector Economics*, *45*(2), 209–227. https://doi.org/10.3326/pse.45.2.2

Sumaryati, A., Praptika Novitasari, E., & Machmuddah, Z. (2020). Accounting Information System, Internal Control System, Human Resource Competency and Quality of Local Government Financial Statements in Indonesia. *Journal Of Asian Finance Economics And Business*, *7*(10), 795–802. https://doi.org/10.13106/jafeb.2020.vol7.n10.795

Suzart, J. A. D. (2012). Brazilian Federal Costs System: a comparative analysis considering the IFAC's recommendations. *Revista de Gestao Financas e Contabilidade*, *2*(3), 39–55.

Tuan, D. A. (2024a). The Effect of Felt Accountability on User Satisfaction with Accounting Information. *Emerging Science Journal*, *8*(2), 732–743. https://doi.org/10.28991/ESJ-2024-08-02-023

Tuan, D. A. (2024b). The gap between need and ability to use accounting information in public sector financial reports. *International Journal of Innovative Research and Scientific Studies*, *7*(3), 965–977. https://doi.org/10.53894/ijirss.v7i3.2985

van Helden, J., Budding, T., Guarini, E., & Pattaro, A. F. (2023). New development: The ethics of accounting information manipulation in the political arena. *Public Money and Management*, *43*(7), 699–703. https://doi.org/10.1080/09540962.2023.2220545

van Helden, J., Caperchione, E., & Pattaro, A. F. (2023). Use and non-use of accounting information: The case of controversial projects in public and non-profit settings. *Critical Perspectives on Accounting*, *90*(4), 102378. https://doi.org/10.1016/j.cpa.2021.102378

van Helden, J., & Reichard, C. (2019). Making sense of the users of public sector accounting information and their needs. *Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management*, *31*(4), 478–495. https://doi.org/10.1108/JPBAFM-10-2018-0124

Varela, P. S., & de Azevedo, R. R. (2025). New development: From principles to practice—advancing accrual-based accounting and sustainability reporting in Latin America. *Public Money and Management*, *45*(8), 905–909. https://doi.org/10.1080/09540962.2025.2572526