

## **A PARTICIPAÇÃO DOS CONTADORES NA GESTÃO PÚBLICA: UM OLHAR SOB A PERSPECTIVA DA OPEN STRATEGY**

**ALINE MARIA WONSOSKI**

UNIVERSIDADE ESTADUAL DO OESTE DO PARANÁ (UNIOESTE)

**JAQUELINE DE PAULA SIQUEIRA DA COSTA**

UNIVERSIDADE ESTADUAL DO OESTE DO PARANÁ (UNIOESTE)

**SILVANA ANITA WALTER**

UNIVERSIDADE ESTADUAL DO OESTE DO PARANÁ (UNIOESTE)

**EDUARDO GUEDES VILLAR**

INSTITUTO FEDERAL DE EDUCAÇÃO, CIÊNCIA E TECNOLOGIA DE SANTA CATARINA (IFSC)

# A PARTICIPAÇÃO DOS CONTADORES NA GESTÃO PÚBLICA: UM OLHAR SOB A PERSPECTIVA DA OPEN STRATEGY

## 1 Introdução

A partir da lente da *open strategy* ou estratégia aberta se desvelam meios de ação, inclusão de indivíduos, e novas formas de veiculação do processo estratégico em organizações. Esse olhar, segundo Whittington (2014), envolve desde estrategistas formais até outros atores participantes, como contadores, técnicos de informática, consultores, professores, entre outros.

A transparência e a inclusão no fazer estratégico são dois elementos centrais de acordo com a abordagem da *open strategy*. A transparência se refere a um livre acesso das informações e resultados por pessoas internas e externas (Whittington et al., 2011), um acesso mais amplo e completo sobre dados e conteúdos (Baptista et al., 2017), transmitindo informações importantes de forma transparente (Gegenhuber & Dobusch, 2017) e uma maior visibilidade sobre o processo estratégico de uma organização (Mack & Szulanski, 2017). Em complemento, a inclusão se refere ao envolvimento maior das partes interessadas (Whittington et al., 2011), um diálogo incluindo o público externo e interno no processo decisório estratégico (Gegenhuber & Dobusch, 2017), e essa participação tem relação com aumentar a contribuição e colaboração entre as partes interessadas para a elaboração e implementação do processo estratégico organizacional (Mack & Szulanski, 2017).

Nesta linha de pensamento, verifica-se que a gestão pública necessita atuar de forma transparente, responsável e promover a participação social (Aló, 2009). Isso implica em assumir compromisso com ações relacionadas a transparência, inclusão social, abertura de dados e preparação do corpo estatal (Freitas & Dacorso, 2014). O estudo destes últimos autores, analisou o plano de ação da gestão pública brasileira e “considerou que o governo deu um importante passo na direção do processo de inovação aberta”. No âmbito das prefeituras municipais, com o propósito de ampliar a abertura das informações no setor público, a Lei de Acesso à Informação (Lei nº 12.527/2011) se mostrou uma ferramenta importante para fortalecer a transparência na administração pública, e permitiu que os cidadãos tenham acesso às informações necessárias para fiscalizar a atuação do governo e participar de forma mais controlada nas decisões públicas. A nova lei busca promover a cultura de transparência e o acesso à informação como um direito fundamental dos cidadãos.

Embora a estratégia aberta seja um conceito crescente e promissor, ainda existem algumas lacunas teóricas a serem abordadas pelos pesquisadores para fornecer uma compreensão mais clara e completa dessa abordagem e de seu impacto nas empresas e na sociedade em geral (Chesbrough & Appleyard, 2007, Splliter et al., 2023). Em adição, poucos estudos têm discutido a estratégia aberta nas organizações públicas e o movimento de transparência e inclusão com diferentes *stakeholders* (Bernardes, Milagres & Becker, 2022).

A estratégia aberta pode ser compreendida como um meio de promover a transparência e a inclusão na gestão pública (Bernardes, Milagres & Becker, 2022). Dentre os profissionais que desempenham um papel crucial no processo da estratégia aberta no serviço público, destaca-se o contador. Alguns estudos buscaram compreender a profissão contábil e sua participação nas organizações (Pasch, 2019; Tomo & Spanò, 2020), como também a abertura do processo estratégico (Whittington et al., 2011), os contadores podem identificar áreas que precisam de ajustes e fornecer *feedback*, além de fornecer análises financeiras para apoiar a tomada de decisões estratégicas (Walther & Skousen, 2018). Este estudo pretende contribuir por meio do aprofundamento da compreensão da participação dos contadores na gestão pública e ampliar a teorização a respeito.

Nesse contexto, surge a pergunta da presente pesquisa: **como ocorre a participação dos contadores na gestão pública sob a perspectiva da *open strategy*?** Este estudo tem

como objetivo compreender e teorizar sobre como ocorre a participação dos contadores na gestão estratégica de organizações públicas sob a perspectiva da *open strategy*.

## **2 Fundamentação Teórica**

### **2.1 Open Strategy**

O conceito de “estratégia aberta” foi cunhado inicialmente por Whittington, Cailluet e Yakis-Douglas (2011), ao entenderem que o movimento de abertura em organizações era um fenômeno amplo, que sobrepassava a dimensão da inovação aberta (Chesbrough & Appleyard, 2007). O processo de abertura da estratégia organizacional se caracteriza pela ampliação da transparência de informações e pela inclusão de atores ao envolver tanto os *stakeholders* internos quanto os externos da organização. O termo inclusão é voltado à reflexão sobre a participação de múltiplos atores, internos e/ou externos à organização, envolvidos no papel decisório estratégico (Hautz, Seidl & Whittington, 2017).

Em função da complexificação e instabilidade nas questões ambientais, o planejamento estratégico não pode mais ser aquele documento perene, com objetivos fixos e caminhos prontos. Nesta nova realidade, as organizações demandam abordagens mais flexíveis, abertas, em que o processo seja adaptável e contínuo. Sendo assim, a estratégia aberta se volta a colaboração e participação na troca de ideias entre diferentes níveis hierárquicos, e busca integrar uma variedade de conhecimentos, opiniões e perspectivas sobre o fazer estratégico (Hautz, Seidl & Whittington, 2017).

Levando em consideração os benefícios da abertura da estratégia, as organizações passam por mudanças e adequações (DiMaggio, 2001; Turco, 2016), o que pode favorecer a transparência estratégica e a inclusão de novos atores (Hautz et al., 2017). A estratégia aberta aborda transparência e inclusão relacionada a pontos estratégicos, assim acolhendo diversas partes interessadas, sejam elas internas ou externas à organização (Whittington et al., 2011).

A estratégia aberta reconhece a atuação no ambiente em que os profissionais e a organização atuam e se adaptam continuamente, em busca de melhorias. (Gegenhuber & Dobusch, 2017). Nesse processo se reconhece a necessidade de colaboração e compartilhamento de conhecimento para a inovação e o sucesso empresarial. É uma abordagem flexível que envolve a participação de diversos atores em todo o processo de criação de valor. Uma estratégia aberta é aquela que tem a transparência como sua base. A transparência permite que todos os envolvidos entendam o objetivo da organização e sua visão de futuro, tornando possível a participação de todos no processo de tomada de decisão. A transparência é fundamental para uma estratégia aberta, que busca envolver os membros da organização no processo de tomada de decisão e aproveitar a criatividade e o conhecimento de todos para alcançar objetivos comuns (Bernardes, Milagres & Becker, 2022).

A transparência se relaciona com a divulgação de informações sobre as estratégias organizacionais, tanto durante o processo de formulação quanto, principalmente, em relação à estratégia finalmente estabelecida (Whittington, Cailluet & Yakis-Douglas, 2011). Transparência é essencial nesse processo porque permite que as informações sejam compartilhadas livremente entre as partes interessadas. Isso ajuda a construir confiança e permite que todas as partes tenham uma compreensão clara dos objetivos e desafios enfrentados, e permite que essas se sintam envolvidas e comprometidas com o sucesso da organização (Chesbrough, 2006, Gegenhuber & Dobusch, 2017).

Da mesma forma, a necessidade de inclusão ganha cada vez mais relevância devido a diversas razões, uma delas é a humanização da gestão, na qual o colaborador é cada vez mais reconhecido como um protagonista fundamental nos processos e práticas estratégicas (Whittington, 2006). A inclusão garante que mais vozes sejam ouvidas e que mais ideias sejam consideradas no processo estratégico. Uma organização aberta caracteriza-se por acolher a diversidade e a utiliza para criar soluções inovadoras e eficazes. Quando a

diversidade é valorizada e as pessoas se sentem incluídas, elas são mais propensas a contribuir com suas ideias e perspectivas únicas (Li, 2010, Splitter et al., 2023).

## 2.2 A profissão contábil e sua importância na área pública e estratégica

Os contadores públicos são responsáveis por garantir a representação fidedigna e a integridade da situação orçamentária, financeira e patrimonial do órgão ou da entidade da qual são os responsáveis técnicos, observando o cumprimento das leis e regulamentações fiscais. Esses atores tem papel fundamental dentro do setor governamental, especialmente nas prefeituras. Além disso, eles auxiliam na elaboração do orçamento da prefeitura, na análise dos impactos financeiros das políticas públicas e projetos municipais, permitindo que os gestores tomem decisões mais informadas e eficientes. (Brandalise, Fella & Zamin, 2009).

Os contadores não apenas ajudam a garantir a conformidade financeira e regulatória, mas também podem fornecer informações valiosas para a tomada de decisões estratégicas (Juras & Lanen, 2015). Para esses mesmos autores ao trabalhar em estreita colaboração com outras partes interessadas, como líderes de negócios, especialistas em tecnologia, profissionais de recursos humanos e contadores, é possível alinhar a estratégia com suas finanças e recursos, garantindo o sucesso a longo prazo.

Os contadores necessitam estar em constante busca de conhecimento e habilidades para uma melhor tomada de decisão e assim encontrar soluções mais adequadas para cada problema, contexto e circunstância (Lira, Gomes & Musial, 2021). Ao fornecer informações relevantes e análises técnicas, o contador agrega valor ao processo de formulação e implementação das políticas públicas, garantindo que sejam pautadas em critérios sólidos e alinhadas com as necessidades e demandas da sociedade e seguindo a legalidade. Dessa forma, a participação do contador nas decisões promove a transparência e a eficiência na gestão pública, fortalecendo a estratégia aberta e gerando resultados positivos para a sociedade como um todo (Brandalise, Fella & Zamin, 2009).

O contador possui a capacidade de transformar dados financeiros em informações úteis para a tomada de decisões estratégicas (Spiceland, Sepe & Nelson, 2018). A importância dos contadores se mostra na implementação de estratégias eficazes por meio do monitoramento e análise de desempenho. Eles podem identificar áreas que precisam de ajustes e fornecer feedback. Isso permite ao gestor avaliar as consequências financeiras de diferentes ações e escolher a melhor estratégia para atingir seus objetivos (Walther & Skousen, 2018).

## 2.3 Legislação da Contabilidade Pública no Brasil

A Contabilidade Governamental no Brasil é regida por uma série de leis ordinárias e complementares, além de outros dispositivos regulatórios emitidos pelo Sistema do Tesouro Nacional (STN), para subsidiar o acompanhamento do planejamento, a execução orçamentária, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros e da situação patrimonial de todos os órgãos e entidades da administração direta e indireta. Na Tabela 1, foi elaborada uma síntese das principais normas vigentes que regulam o papel da contabilidade na administração pública.

Tabela 1

### Principais normas vigentes que regulam o papel da contabilidade na administração pública.

Legislação que regula o papel da contabilidade na administração pública.
Lei de Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. (Lei n.4320, 1964).
Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) - (Lei Complementar n. 101, 2000).
Lei da Transparência ( Lei Complementar n. 131, 2009).
Lei de acesso a Informação (LAI) - (Lei n. 12527, 2011).

Portaria n. 184 de 2008 do Ministério da Fazenda – MF
Portarias da STN n. 753 de 2012.

Fonte: Elaborado pelos autores a partir da revisão das Leis e Portarias (2023).

Essas são algumas das legislações que atribuem obrigações e responsabilidades aos contadores da federação. Vale ressaltar que além das normas descritas na Tabela 1, os contadores municipais possuem outras obrigações acessórias, junto aos Tribunais de Contas dos Estados e da União (TCU), Receita Federal, Conselho Regional de Contabilidade (CRC), Conselho Federal de Contabilidade (CFC), Ministérios da União e Secretarias de Estado em razão de repasses de recursos (convênios). Ainda possuem atribuições decorrentes da legislação, regulamentação e particularidades de cada ente público no exercício de sua função.

### 3 Metodologia

Esta pesquisa adota uma abordagem qualitativa e se baseia no trabalho de Merriam e Tisdell (2016) para compreender os significados atribuídos aos fenômenos sociais. O objetivo principal é analisar a forma como o objeto de estudo se manifesta na realidade concreta e como é interpretado. Em uma pesquisa qualitativa, o pesquisador realiza trabalho de campo, busca captar o fenômeno em estudo a partir das perspectivas das pessoas envolvidas e dos pontos de vista relevantes.

A coleta de dados foi realizada por meio de entrevistas semiestruturadas, as quais seguiram um roteiro construído com base na teoria existente (*Open Strategy*), o qual também permitiu a emergência de questões relacionadas ao fenômeno em estudo. As perguntas da pesquisa buscaram entender como a estratégia aberta está presente no serviço público e como é o cotidiano dos envolvidos. Foram investigadas questões que envolviam as dimensões de inclusão, transparência e cooperação. Aprofundando a participação do contador público nas decisões, na relação com a gestão, na comunicação, nas reuniões, nos desafios e no planejamento da gestão pública.

Os sujeitos da pesquisa são contadores que atuam em prefeituras paranaenses. A escolha dos entrevistados foi feita por meio da técnica de bola de neve, com apoio de contatos e indicações de pessoas conhecidas que atuam na área, e dos próprios participantes. O convite ocorreu por mensagens eletrônicas e ligações telefônicas. Os municípios aos quais os contadores aceitaram participar da pesquisa foram: Norte paranaense - Cruzmaltina (2.892 habitantes); Faxinal (17.379 habitantes) e Mauá da Serra (10.800 habitantes); Sudoeste - Francisco Beltrão (92.216 habitantes) e Sulina (2.930 habitantes); Oeste - Entre Rios do Oeste (4.596 habitantes); Foz do Iguaçu (258.248 habitantes); Matelândia (18.266 habitantes); Mercedes (5.577 habitantes); Pato Bragado (5.684 habitantes); Quatro Pontes (4.029 habitantes); Santa Helena (26.727); São Miguel do Iguaçu (40.828 habitantes) e Toledo (142.645 habitantes), conforme IBGE (censo, 2020).

Os dados foram coletados por meio de entrevistas individuais, de forma online com uso do aplicativo *Teams* e *Google Meet*. As entrevistas foram realizadas no período de março a abril de 2023 com 14 contadores de 14 municípios do estado do Paraná. Ao todo foram 4 horas e 41 minutos de gravação, perfazendo 37 páginas de transcrição literal, em word.

Diferentes formas de teorização para o campo organizacional foram apontadas por Cornelissen et al. (2021), entre elas, a “teorização como processo”, utilizada nessa pesquisa. Para esses autores, essa forma de teorização requer do pesquisador, um raciocínio analítico formal, em rodadas recursivas de análise (como processo), em nível de abstração médio, extraíndo tópicos dos dados empíricos, para gerar teoria a partir dos dados.

A análise dos dados ocorreu de forma indutiva, ou seja, utilizando o método de análise processual. Esse método consiste em analisar as entrevistas de forma literal, repetida várias vezes, para que o pesquisador possa identificar, temas, idéias e padrões emergentes. Essa abordagem flexível, permite que os dados falem por si mesmos, em vez de serem forçados em

um quadro teórico pré-existente. E isso nos permite uma compreensão mais profunda dos fenômenos observados e a geração de novos conhecimentos (Gioia et al., 2021).

Como resultados da análise emergiram de forma indutiva 4 dimensões e 7 subdimensões, sendo elas: Dimensão Pressões do Ambiente Externo (Subdimensões: Planejador de Rotinas Administrativas; Aprendizado Constante); Dimensão Pressão do Ambiente Interno Aspectos Político (Subdimensão: Administrador de Conflito de Interesses); Dimensão Domínio Técnico (Subdimensões: Autonomia; Consultor Interno; e Dimensão Sócio Cognitiva (Subdimensões: Rede de Colaboração; Confiança e proximidade).

Como recurso didático foram formuladas tipologias para demonstrar as diferentes formas de atuação do contador nos processos de abertura da estratégia na gestão pública. A tipologia consiste na teorização a partir das dimensões que emergiram do estudo e os tipos são a contribuição teórica do estudo. Diante do exposto foram teorizados 6 tipos: O Catalizador; o Pesquisador; o Guardião; o Juiz da Contabilidade; o Consultor; o Cocriador e o Tático.

#### 4 Análise dos Resultados

Nesta seção, são apresentados os fragmentos das entrevistas conduzidas com os contadores da área pública. Com base nas evidências empíricas obtidas, são descritas as análises relacionadas a cada categoria e subcategoria as quais emergiram dos dados e compõem cada subseção, sendo elas: a) Pressões do Ambiente (Planejador de Rotinas Administrativas; Aprendizado Constante); b) Pressões Internas - Aspectos Políticos (Administrador Conflito de Interesses; c) Domínio Técnico (Assessor Legal; Autonomia); d) Aspectos Sócio Cognitivos (Rede de Colaboração; Confiança e Proximidade com a Gestão).

##### 4.1 Pressões do Ambiente

A dimensão pressões do ambiente envolve diferentes exigências e obrigações relacionadas a rotina dos contadores públicos, essas pressões advindas de diferentes stakeholders podem ser externas ou internas. No que tange a subdimensão Planejador de Rotinas Administrativas, diferentes órgãos fiscalizadores da administração pública (pressões externas), editam Leis e Normas que atribuem múltiplas obrigações de prestar contas por meio de informativos padronizados, com prazos definidos e sanções em caso de descumprimento desses prazos que levam o contador a gerenciar sistematicamente as rotinas administrativas internas para o efetivo cumprimento de todas as demandas dentro dos prazos previamente estabelecidos a fim de evitar sanções. A Tabela 2 apresenta, a título de ilustração, um dos fragmentos agrupados que formaram a Subdimensão: Planejador de Rotinas Administrativas, agrupada num segundo momento a Dimensão Pressões do Ambiente.

Tabela 2

##### Subdimensão Planejador de Rotinas Administrativas (Dimensão Pressões do Ambiente)

Dimensão: Pressões do Ambiente
Subdimensão: Planejador de Rotinas Administrativas
Evidências Empíricas
“A gente tem muitos prazos, dividimos as funções (eu e outra contadora), vamos focando dependendo do prazo pra cumprir com tudo, Prestação de contas, SIOPE, SIM-AM, lançamentos contábeis, tributária, folha de pagamento, LDO, REINF, entre outras.” - E7.
“A contabilidade do município envolve muitos sistemas, então estamos sempre em função de prestar informações e envio de dados. <b>A nossa rotina é sempre cumprindo prazos, de diferentes formas, todos os sistemas que temos que mandar dados mensais, bimestrais, semestrais e anuais</b> ” - E12.
“Precisamos estar com todas as informações “na ponta do lápis”. A gente tem tantos dados para entregar para a gestão pública e a administração, para assim tomar as decisões, mas infelizmente <b>eles dificilmente pedem alguns dados</b> , e eu tenho tudo na mão (...) Toda a área contábil e financeira passa pela minha mão, <b>basicamente todos os movimentos do município, tudo participamos</b> ” - E8.

Fonte: Dados da pesquisa (2023).

Os entrevistados (E3, E7 e E12), destacam como o setor contábil é dependente de todos os outros setores. A rotina do contador segue uma agenda de obrigações com prazos determinados. É como se fosse uma corrente com elos interligados, o contador depende dos departamentos, para entregar suas obrigações e publicizar as informações. A transparência dos dados financeiros, contábeis e fiscais depende de uma corrente na qual contador é responsável pelo acompanhamento e fechamento do ciclo (E3) Esta rotina envolve o cumprimento de prazos a partir de diferentes meios, prestando informações e enviando dados (E12). Neste sentido, conforme menciona o entrevistado (E13) a burocracia na gestão pública é efetiva e importante pois garante a legalidade e a transparência.

O entrevistado E5, destaca a responsabilidade do contador e o E10 corrobora ao afirmar que cabe ao contador público o acompanhamento diário parte orçamentária, recebimento de patrimônio para que as ações ocorram dentro da legalidade. Contudo, algumas informações nem sempre são solicitadas, o que evidencia que decisões com base em informações técnicas são, por vezes, subutilizadas (E5), o que denota a falta de inclusão em certas ocasiões políticas, e a consolidação dos dados é feita pela contabilidade (E10).

Os entrevistados E8 e E1 explicam sobre as informações que eles detém e a importância destas serem utilizadas de forma efetiva. Na visão destes entrevistados poderia haver mais reuniões com a participação dos contadores, indicando uma possível subutilização das informações contábeis disponíveis. Com base nas informações que emergiram da análise desta subdimensão, elaboramos uma Síntese dos achados:

**Síntese 1:** O contador sofre múltiplas pressões, pois a contabilidade capta informações de diversos setores *através dos quais é incluído no processo decisório de gestão (planejamento, contabilidade e finanças)* e precisa consolidar essas informações, prestar contas e atribuir transparência das informações a sociedade e a todos os órgãos fiscalizadores (Tribunal de Contas, Tesouro Nacional (STN), Receita Federal e demais órgãos federais e estaduais) dentro de prazos legais para não sofrer sanções. A contabilidade é fonte de dados importante que contribui para orientar a gestão tempestivamente, o que não é sempre utilizado em sua plenitude pelos gestores devido a questões de cunho político.

**Proposição 1 - Inclusão:** *O contador está em constante troca de informações e conhecimentos com todos os setores, desde o planejamento das ações, durante a execução e até a prestação de conta das ações, sendo incluído dessa forma no processo decisório dos atos de gestão (planejamento, contabilidade e finanças);*

**Proposição 2 - Não-Inclusão:** *Em contraposição ainda há a subutilização da inclusão do contador, que ocorre quando a parte política se sobrepõe a parte técnica e as informações gerenciadas pelo contador são subutilizadas.*

**Proposição 3 - Transparência:** *O contador é responsável por atribuir transparência das informações a sociedade e a todos os órgãos fiscalizadores (Tribunal de Contas, Tesouro Nacional (STN), Receita Federal e demais órgãos federais e estaduais) dentro de prazos legais a fim de evitar sanções.*

**Tipologia:** O Catalizador. O tipo Catalizador é sustentado pelo papel em que o contador, devido a ocorrência de troca constante com os departamentos e secretarias, filtra informações de todos os setores, e verifica a parte legal, em todas as fases das ações desde o planejamento, durante a execução, até a prestação de contas dos atos de gestão envolvidos.

Na Tabela 3, apresentamos alguns trechos ilustrativos acoplada a Dimensão Pressões do Ambiente, a Subdimensão Aprendizado Constante. A subdimensão Aprendizado Constante, foi evidenciada como um pressão externa, decorrente das constantes alterações de atos normativos e legais, os quais impactam diretamente a rotina dos contadores públicos e exigem que os mesmos, se atualizem de forma continua para executarem seu trabalho.

Tabela 3

**Subdimensão Aprendizado Constante (Dimensão Pressões do Ambiente)**

Dimensão: Pressões do Ambiente
Subdimensão: Aprendizado Constante
Evidências Empíricas
“A <b>rotina mudou ao longo do tempo</b> , com mudanças no sistema e tecnologia. Precisamos de reuniões <b>principalmente quando tem novidades</b> , quando muda alguma situação” - E1.
“Algumas decisões que se toma, sobre fazer uma publicação de algum balancete algo assim, o <b>município tem várias regras e precisamos ficar atentos</b> (...) Vai ser tudo integrado e vai ser melhor e em tempo real, quando estiver 100% implantado, a população vai ter acesso a praticamente tudo do município” - E8.

Fonte: Dados da pesquisa (2023).

De acordo com os entrevistados (E3), (E7) e (E14) os desafios iniciais na atuação do contador no serviço público, a partir de preparação técnica prévia geralmente superficial, se pautam no aprendizado diário e gradual para adquirir o conhecimento e a experiência necessários para o desempenho eficaz das funções contábeis.

A partir dos relatos, evidenciamos que os contadores se sentem pressionados pela necessidade de atualização constante, como mencionado pelo entrevistado (E4) “*estamos sempre em pressão de ter multa, de o prefeito ter as contas reprovadas (...) então estamos sempre com essa carga em nós*”. As reponsabilidades com as prestações de contas, mudanças e atualizações da legislação, como mencionam o entrevistado (E13) e o entrevistado (E14), “*nós aprendemos na marra*”. No setor público, os contadores exercem um papel de orientação aos demais setores, ajudando-os a compreender e cumprir as exigências legais em diversos assuntos (inclusão). Como exemplifica o entrevistado (E2), “*contador tem que virar advogado por obrigação*”. Isso implica não apenas em habilidades técnicas da área contábil, mas também na área jurídica, a fim de garantir a conformidade com as normas legais.

Outra pressão mencionada pelo entrevistado E1 consiste na informatização dos processos contábeis, em que os contadores precisam se adaptar e conhecer as ferramentas e tecnologias utilizadas na administração pública, o que auxilia a execução eficiente das finanças públicas e a transparência das informações a fim de disponibilizar em tempo real a todos os *stakeholders* conforme entrevistado (E8).

**Síntese:** Os contadores públicos normalmente ingressam no serviço público com conhecimento teórico e prático escassos. O contador vai incorporando sua profissão com passar do tempo e para tal, busca constantes capacitações para acompanhar as constantes inovações tecnológicas, as mudanças de legislação e de normas técnicas. Os contadores estão sempre sob pressão relacionadas a multas e possível reprovação das contas, devido as responsabilidades técnicas e as constantes atualizações da legislação, buscam se aperfeiçoar regularmente, pois exercem um papel de orientação aos demais setores, interagindo (inclusão) e ajudando-os a compreender e cumprir as exigências legais de uma gestão fiscal. No setor público, a atividade contábil envolve não apenas a parte técnica, mas também a interpretação das leis, o que requer aprendizado constante. Desta forma, cabe ao contador zelar pela transparência dos atos de gestão que está no final de processo de transição para ser disponibilizada em tempo real aos diferentes *stakeholders* ( sociedade e órgãos de controle).

**Proposição 4 - Inclusão:** *Os contadores públicos incorporam sua profissão por meio da experiência diária e estão sob pressão de busca de constante aprendizado e em virtude de seu conhecimento normativo, jurídico, tecnológico interagem e orientam demais setores, ajudando-os a compreender e cumprir as exigências legais, sendo assim incluídos nos atos de gestão.*

**Proposição 5 – Transparência:** *O contador zela pela disponibilização das informações dos atos de gestão, visando garantir uma gestão eficiente e transparente.*

**Tipologia:** O Pesquisador. Os contadores públicos incorporam sua profissão por meio da experiência diária e estar sob pressão de busca de constante aprendizado em diferentes áreas do conhecimento: normativo, jurídico, tecnológico.

A Tabela 4 descreve a Subdimensão Conflito de Interesses (Dimesão Aspectos Políticos). Emergiu das análises a Subdimensão denominada de Conflito de Interesses, a qual foi relacionada à Dimesão Aspectos Políticos. O contador público em sua rotina diária sofre pressões intenas em seu ambiente de trabalho, em virtude do seu papel de regulador dentro das entidades públicas, pois detém o conhecimento da legislação que permeia sua atividade e como responsável técnico precisa Administrar Conflitos de Interesse, quando os gestores ignoram o conhecimento técnico em detrimento de interesses políticos.

Tabela 4

**Subdimensão Conflito de Interesses (Dimesão Aspectos Políticos)**

Dimensão: Aspectos políticos
Subdimensão: Administrar Conflito de Interesses (Pressões Internas)
Evidências Empíricas
<p>“Tem <b>gestores que utilizam muito nosso serviço para tirar informações</b>, tem outros que não. Esse atual, solicita bastante apoio da parte técnica. Mas <b>nem sempre a visão técnica é a mesma da parte política</b> (...) Bastante tempo atrás, tínhamos problema com gasto com pessoal, e pediram se não tinha algum jeito de registrar alguma despesa pra não ir como de pessoal, se poderia empenhar em alguma outra natureza de despesa, e <b>eu demonstrando a parte legal, eles não tocaram mais no assunto</b>, fizeram da forma correta (...) a parte legal, que precisa fazer eles respeitam muito, <b>se tiver algo que é ilegal e eu provo, não é feito</b>. Outros secretários já tentaram, burlar a legislação e <b>nunca permiti</b>” - E11.</p>

Fonte: Dados da pesquisa (2023).

Um contraponto à abertura para o contador opinar sobre as finanças varia de acordo com cada gestão (E1; E5; E11; E2; E7; E8). Para o E1 a abertura para participação nas decisões da prefeitura depende muito do prefeito, que quando dá abertura as reuniões acontecem com maior frequência envolvendo o contador. Na atual gestão os contadores ( E1, E7, E8) percebem que a ênfase é política, configurando-se como um obstáculo (menor inclusão). Segundo o contador (E11) nem sempre a visão técnica corresponde a visão política, o contador exerce o papel de protetor e tradutor da legislação, direcionando ações dentro do permitido em lei, fiscalizando o processo e interagindo desta forma com diferentes setores.

O Contador (E2) destaca que quando não consultado, o mesmo solicita reuniões se houver a necessidade, pois também tem responsabilidade legal sobre a parte técnica. Uma forma utilizada para dar mais transparência ao processo, de acordo com o (E5) é a emissão de memorando em caso de algum ato fora do padrão ou contexto legal. O contador, nesse caso, atua monitorando as ações, como por exemplo, na superestimativa dos orçamentos. Para o (E7) o atual modelo de gestão é bastante focado nas secretarias e não proporciona abertura, deixando as finanças trabalharem mais sozinhas. De acordo com o (E8) há gestões que não envolvem o contador, os quais detém muitas informações, para reuniões com secretários. Para ele os gestores acabam tomando decisões políticas e não técnicas, nas quais os contadores poderiam ter mais espaço, facilitando a transparência na gestão.

**Síntese:** Ao incluir a participação do contador na definição das estratégias de gestão pública, promove-se a abertura do processo decisório, permitindo maior inclusão de diferentes perspectivas, como aspectos técnicos aos atos administrativos. Contudo, por vezes gestores ignoram as informações técnicas e tomam decisões com base em interesses meramente políticos. Os contadores usam das prerrogativas de suas atribuições, as quais tem como objetivo verificar a conformidade com as normas e políticas estabelecidas, como identificar possíveis irregularidades e garantir a efetividade dos controles internos.

**Proposição 6 - Inclusão:** *A abertura para participação do contador nas decisões dos atos de gestão varia de acordo com cada gestão, sendo que em algumas situações pode haver menor ou maior inclusão da visão técnica trazida pelo contador, subvalorizado-a ou sobrevalorizando-a em detrimento à visão política.*

**Proposição 7 – Transparência:** *A participação do contador garante maior transparência nos atos da gestão pública, pois ao exercer o seu papel, o contador contribui*

para o fortalecimento do controle interno, a prevenção de irregularidades e a promoção da transparência.

**Tipologia:** O Guardião. Este tipo caracteriza-se por zelar pelo uso correto dos aspectos técnicos relacionados aos atos administrativos. Eles intervêm frente alguma possível irregularidade e visam garantir a efetividade dos controles internos.

Outra dimensão que emergiu a partir das análises envolve o Domínio Técnico do contador, em virtude das constantes atualizações com as normas e regras que envolvem a gestão pública, esses profissionais possuem Autonomia (fragmento a título de ilustração é apresentado na Tabela 5) para executar os registros contábeis dos atos e fatos da gestão e agem muitas vezes como Consultores Internos, dentro dos órgãos e entidades públicas orientando os demais setores no que tange as informações contábeis, financeiras e legais.

Tabela 5

#### Subdimensão Autonomia (Dimensão Domínio Técnico)

Dimensão: Domínio Técnico
Subdimensão: Autonomia
Evidências Empíricas
“Ele (o gestor) disse que tinha que gastar, <b>corrigi que na verdade ele teria que investir</b> , e assim dei a ideia de comprar dois ônibus, pois já era uma coisa que eu sabia a secretaria de educação precisava. <b>Na parte contábil eu tenho bastante autonomia, então nem pergunto, faço primeiro e comunico depois e ele fala “vê lá o que você faz, o que fizer tá feito (...) Eu tenho muita liberdade para trabalhar com o orçamento”</b> (...) Hierarquicamente eles são chefes, mas não quer dizer que sempre estão certos e eu questiono mesmo e <b>falo quando está certo ok, e quando está errado eu falo também</b> . Então tenho esse perfil” – E3.

Fonte: Dados da pesquisa (2023).

Os contadores relatam diferentes níveis de autonomia em relação à tomada de decisões. Alguns contadores como os entrevistados (E1, E2, E3, E4, E5, E8 e E13) expressam ter um grau significativo de autonomia, onde podem tomar decisões relacionadas as rotinas da sua função, interagindo com os gestores e, por vezes, conseguem influenciar diretamente a tomada de decisões. Os entrevistados detalham exercer um papel ativo na gestão financeira, orçamentária e fiscal, fornecendo orientações e sugerindo alternativas, sendo incluídos no processo decisório, a fim de melhorar a eficiência e evitar problemas futuros (reprovação de contas) em decorrência do descumprimento da legislação.

Os contadores tem autonomia para fazer pequenos ajustes de orçamento conforme relatam os entrevistados E4 - Geralmente quando é coisa pouca nós decidimos, mas valores mais altos, comunicamos, pedimos a opinião e mostramos as opções” e E3 - Na parte contábil eu tenho bastante autonomia, então nem pergunto, faço primeiro e comunico depois e ele fala “vê lá o que você faz, o que fizer tá feito (...). Percebemos que o contador tem autonomia para intervir junto a gestão executiva para assegurar o cumprimento das obrigações legais relacionadas ao registro contábil orçamentário, financeiro e patrimonial, como por exemplo: ajustes orçamentários, redução de despesas e controle do cumprimento dos índices constitucionais previstos na (LRF 101/2000). O contador público mobiliza a equipe para o cumprimento das obrigações exigidos pelos órgãos de controle (Tribunal de Contas, Poder Legislativo, Ministério Público) além de colaborar e orientar diferentes setores na tomada de decisão, se incluindo nesse processo.

O contador, orienta a gestão pública, além disso, participa ativamente das discussões, busca ser ouvido, opinando e dando feedback em reuniões, as vezes solicitadas pelo próprio contador. Essa autonomia dos contadores, como apontado pelos entrevistados (E1, E9, E10 e E13 ) permite aos mesmos se inserirem no processo de decisório e de mudança. No entanto, também há casos em que a autonomia é limitada, e os contadores exercem um papel mais consultivo, auxiliando na execução das funções e orientando os gestores sobre os recursos financeiros. Nesses casos, conforme relata o (E4), eles têm a oportunidade de expressar suas opiniões, mas a decisão final geralmente é centralizada pelo gestor político. A comunicação entre os contadores e os gestores são cruciais para garantir a eficiência dos atos de gestão.

*Em síntese:* Os contadores expressam ter um grau significativo de autonomia em virtude de seu domínio técnico, o que lhes permite tomar decisões relacionadas as rotinas da sua função, interagindo com os gestores e, por vezes, influenciando diretamente a tomada de decisões. Os contadores revelam exercer um papel ativo na transparência da gestão financeira, orçamentária e fiscal, fornecendo orientações e sugerindo alternativas, sendo incluídos no processo decisório, a fim de melhorar a eficiência e evitar problemas futuros, tais como reprovação de contas ou sanções em decorrência do descumprimento da legislação, garantindo a transparência das contas.

**Proposição 8 - Inclusão:** *O domínio técnico permite que o contador tenha autonomia na tomada de decisões relacionadas as rotinas da sua função.*

**Proposição 9 – Transparência:** *Os contadores exercem um papel ativo na transparência da gestão financeira, orçamentária e fiscal, fornecendo orientações e sugerindo alternativas e/ou efetivando registros, sendo incluídos no processo decisório, a fim evidenciar os atos de gestão.*

**Tipologia:** O Juiz da Contabilidade. Classificamos o Tipo Juiz da contabilidade devido a autonomia do contador para tomar decisões em rotinas relacionadas ao seu domínio técnico.

O departamento contábil concentra informações de diversos setores para elaborar seus demonstrativos. O contador público como responsável técnico por divulgar todas as informações contábeis, financeiras e patrimoniais, desempenha o papel de Consultor Interno orientando os demais setores para que as informações sejam disponibilizadas de acordo com as normativas e legislações vigentes. Ainda relacionada à Dimesão Domínio Técnico, emergiu a Subdimensão: Consultor Interno (Tabela 6).

Tabela 6

**Subdimensão Consultor Interno (Dimesão Domínio Técnico)**

Dimensão: Domínio Técnico
Subdimensão: Consultor Interno
Evidências Empíricas
<p>“Basicamente o serviço da contabilidade é prestar contas para o governo, União e Estado, principal função, e lógico, orientar o secretário, o gestor, fornecedores, os próprios servidores, <b>ficamos nessa parte de auxiliar nas dúvidas, resolvemos os problemas na verdade (...)</b> Sinto que sou participante sim, pois <b>algumas ideias ele geralmente acata e vê como positivo</b>, tanto na prefeitura como na Câmara de vereadores. <b>Somos um setor que orienta</b>, gostamos que sigam, mas não podemos impedir que seja feito” - E4.</p>

Fonte: Dados da pesquisa (2023).

Os entrevistados E2, E4, E6 e E12 destacam o papel consultivo do contador. O contador é consultado para indicar a solução para problemas de diferentes áreas da prefeitura. Os contadores municipais estão situados entre meio a incumbência de prestar contas ao fisco (União e Estado) e para que esse processo seja exitoso, orientam a tomada de decisão tanto para gestores internos das prefeituras, quanto para externos como a câmara de vereadores (E4). Os contadores públicos são chamados a participar de reuniões em diferentes setores, e ajudam a gerar soluções prevenindo problemas legais, indicando possíveis impactos de determinadas decisões (E6). O contador também é chamado para resolver urgências. Instruindo outros gestores públicos sobre implicações legais das ações (E12).

O contador (E3) também trabalha em parceria com a assessoria jurídica, pois também precisa estudar muito as leis de forma que já as tem mentalizadas. Ajuda a elaborar projetos de leis e as vezes vai até a câmara de vereadores para explicá-los. Emite pareceres principalmente voltados à questões financeiras (E13; E11). É consultado pelo prefeito para questões específicas do domínio contábil (E9). O contador auxilia na elaboração de orçamentos e do planejamento da prefeitura, indica caminhos relacionados à parte legal, apontando possíveis erros, mas a decisão final é política, do prefeito ou secretários (E8).

O contador apresenta ao prefeito relatórios financeiros, apresenta recursos e opções viáveis, como por exemplo na área de recursos humanos (E14 O contador gera relatórios,

orienta sobre o uso de receitas para que os prefeitos possam tomar decisões adequadas, ainda orienta a elaboração de decretos e acompanha as decisões do prefeito (E11).

**Em síntese:** O contador público por ser o responsável técnico e deter informações pertinentes aos recursos orçamentários, financeiros e patrimoniais das entidades pública, além de informações dos índices de gestão é chamado para aconselhar nos atos administrativos. Isso envolve a elaboração de pareceres técnicos, declarações para diversos órgãos, relatório de execução orçamentária e de gestão fiscal. Esses documentos são essenciais para dar transparência da gestão aos órgãos de controle interno e externos, ao poder Legislativo e à sociedade em geral. Devido ao seu conhecimento técnico o contador é inserido no processo decisório indicando possibilidades e soluções relacionadas a análise e exame dos registros contábeis, transações financeiras e processos internos, para diferentes setores, funcionários e gestores do poder Executivo Municipal, dentre eles podemos exemplificar: setor financeiro, recursos humanos e assessoria jurídica. O contador assessora assuntos relacionados à parte legal, apontando possibilidades.

**Proposição 10 - Inclusão:** *O conhecimento técnico dos contadores permite que eles exerçam um papel consultivo perante os diferentes setores da administração. Eles são incluídos ao colaborar fornecendo informações a atores internos e externos dando maior transparência aos atos de gestão. Suas sugestões, orientações e explicações por vezes são incluídas, e influenciam algumas decisões estratégicas relacionadas aos atos de gestão.*

**Proposição 11 – Transparência:** *A partir do conhecimento técnico fornece explicações dos atos de gestão interno aos atores externos.*

**Tipologia:** O Consultor. Atribuímos o tipo o Consultor devido ao conhecimento técnico dos contadores permitir que eles sejam incluídos a partir de um papel consultivo relacionado aos atos internos e externos de gestão pública.

Outra dimensão latente foi a Sócio Cognitiva, que se refere ao papel ativo do contador na troca de conhecimento da qual emergiu a Subdimensão Rede de Colaboração (fragmento ilustrativo na Tabela 7) e a subdimensão que aborda a Confiança e Proximidade com a Gestão atribuídas a experiência e o domínio de conhecimento técnico dos contadores.

Tabela 7

#### **Subdimensão Rede de Colaboração (Dimensão Sócio Cognitiva)**

Fonte: Dados da pesquisa (2023).

Os contadores públicos da área municipal encontram espaço para troca de informações e experiências por meio de grupos virtuais, como ressalta o entrevistado

Dimensão: Sócio Cognitiva
Subdimensão: Rede de Colaboração
Evidências Empíricas
“Uma coisa que acho interessante, é que <b>existe muita comunicação dos contadores da área pública</b> , surgiu uma ideia de uma contadora, que inclusive recebeu prêmio do CRC pela iniciativa de criar um grupo de WhatsApp para contadores do poder executivo, e esse grupo foi muito bem aceito, <b>trocando ideias e experiências</b> , e um grupo só não comportou todos, depois foi criado um para só contadores das câmaras, e é possível trocar bastante informação, e informação é tudo na minha rotina” - E3.

Esses grupos proporcionam um ambiente para a interação entre os profissionais da contabilidade, e permite a discussão de dúvidas e a tomada de decisões com maior assertividade (E2, E3). No âmbito estadual, os contadores públicos do Estado do Paraná participam ativamente de grupos virtuais nos quais também estão presentes técnicos do tribunal de contas e profissionais de diversas localidades. Essa socialização, contribui para o exercício mais eficiente da contabilidade pública, conforme relataram o (E2,E7). Além disso, os grupos virtuais também se tornam canais importantes de comunicação e troca de informações entre os contadores da região (E10).

**Síntese:** O espaço de colaboração virtual na qual os contadores estão incluídos e são participantes ativos envolve diferentes partes interessadas (contadores municipais, técnicos do

tribunal de contas e outros técnicos), configurando-se como um espaço de interação e colaboração no que tange ao compartilhamento de informações técnicas e experiências, tendo em vista o cenário de mudanças constantes da legislação, visando atualizar os contadores para que os mesmos tenham condições de orientar os atores envolvidos na gestão a tomar as decisões mais assertivas, possibilitando garantir a transparência eficaz das informações.

**Proposição 12 - Inclusão:** *O compartilhamento de informações técnicas e experiências entre os contadores de diferentes municípios e instituições no espaço virtual de colaboração, permite a inserção do contador na cocriação de soluções para os desafios emergentes para atribuir transparência aos atos gestão pública.*

**Proposição 13 - Transparência:** *O contador público é Cocriador de soluções no espaço virtual de compartilhamento de informações técnicas e experiências, tendo em vista o cenário de mudanças constantes, para que os contadores tenham condições de orientar os atores envolvidos na gestão a tomar as decisões mais assertivas, possibilitando ampliar a transparência eficaz das informações.*

**Tipologia:** O Cocriador. O contador trabalha em conjunto com outros profissionais no desenvolvimento de regulamentações normativas a serem implementadas no município. Há a necessidade de interação e troca de informações técnicas com outras áreas do conhecimento, como por exemplo assessoria jurídica, contadores de empresas de tecnologia, contadores consultores para área pública, membros de conselho de classe (CRC) e técnicos do tribunal de contas. A partir das trocas no espaço virtual de colaboração, ocorre a inserção do contador na cocriação de soluções para os desafios emergentes o que proporciona a eficácia na transparência dos atos gestão pública.

A segunda subdimensão que emergiu para a Dimensão Sócio Cognitiva, foi Confiança e Proximidade com a Gestão (Fragmento ilustrativo na Tabela 8). Ao longo da carreira o contador público, o mesmo vai acumulando experiência e reconhecimento em razão de como desempenha seu papel dentro das entidades públicas.

Tabela 8

**Subdimensão Confiança (Dimensão Sócio Cognitiva)**

Dimensão: Sócio Cognitiva
Subdimensão: Confiança e Proximidade com a Gestão
Evidências Empíricas
“A maior parte do tempo trabalhamos em prestação de contas, em sistemas, fornecendo informações contábeis, patrimoniais, financeiras, e também funções do dia a dia, como fechar a contabilidade, acompanhar balanços, <b>fornecer informações e relatórios aos gestores</b> (...) Nossa profissão é bem <b>ouvida e valorizada</b> na parte pública (...) A área contabilidade <b>é muito ouvida no setor público</b> , 70% das decisões que o prefeito toma, ele reúne a equipe técnica. Se baseando na lei e nos relatórios, <b>o prefeito precisa nos consultar, para ver se está fazendo a coisa correta</b> ” - E13.

Fonte: Dados da pesquisa (2023).

Nos municípios estudados, foi possível observar uma maior proximidade dos contadores com a gestão quando se trata de prefeituras menores. Essa abertura permite que o prefeito interaja com os colaboradores para sugerir ideias estreitando a relação de confiança e aumentando a inserção do contador. O contador, é responsável direto pela elaboração das peças de planejamento, como o PPA a cada 4 anos, a Lei de Diretrizes Orçamentárias e a Lei Orçamentária, precisa alinhar-se com a gestão e compreender o plano de governo do gestor. Essa interação permite que o contador ofereça orientações e, por vezes, se insira em assuntos financeiros e orçamentários (E3). A área contábil acompanha de perto a gestão municipal. O prefeito busca esclarecer dúvidas e está aberto a sugestões e críticas não somente da contabilidade, mas de todos os outros setores. Essa abertura promove uma participação mais ampla dos contadores nas decisões de toda a prefeitura (E7). Pela contabilidade ser bastante demandada no setor público, estima-se que cerca de 70% das decisões do prefeito são embasadas em leis, relatórios e consulta à equipe técnica, como relata o E13.

O contador acompanha processos, verifica se a parte técnica está de acordo, mas a decisão final cabe ao prefeito (E14). Devido a competência que os contadores mostram em seu cotidiano, o relacionamento com o prefeito se torna mais próximo. Com o passar dos mandatos, e com as contas aprovadas sem ressalvas, os contadores ganham maior confiança do prefeito por meio de sua conduta ética (E2). Os contadores acabam participando das decisões nos diferentes setores da prefeitura. Isso demonstra que os gestores valorizam a opinião dos contadores e os ouvem para entender o que é viável ou não de ser feito (E10). O (E12) indica que se sente participante da gestão pública por atuar dentro da legalidade.

**Síntese:** A área contábil acompanha de perto os atos da gestão municipal. O prefeito busca esclarecer dúvidas e geralmente está aberto a sugestões e a críticas. Essa abertura promove uma participação mais ampla e inserção dos contadores nas decisões administrativas. Os contadores se sentem ouvidos e incluídos pela gestão pública. Ao afirmarem que seus aconselhamentos são acatados, percebem a confiança pois ele se sentem ouvidos no processo na tomada de decisões.

**Proposição 14 - Inclusão:** Existe uma maior proximidade dos contadores com a gestão quando se trata de prefeituras menores, sendo possível existir maior interação e confiança na sua atuação depositada, pois ele se sentem ouvidos e incluídos no processo de tomada de decisões.

**Proposição 15 - Transparência:** Ao se envolver no processo de tomada de decisões o contador contribui para que os atos de gestão estejam de acordo com as exigências legais.

**Tipologia:** O Tático. Classificamos o Contador Público pelo tipo o Tático pois o mesmo se sente pertencente a Tática, ou seja, envolvido no processo de tomada decisão dos atos administrativos.

#### 4.2 Discussão dos resultados

Cada uma das subdimensões trazem a tona elementos de inclusão e transparência. As quais são sintetizadas e discutidas nessa seção.



**Figura 1.** Esquema Teórico-empírico  
 Fonte: Elaborado pelos autores (2023).

Por meio da figura 1, apresentamos o esquema teórico-empírico desenvolvido a partir da Relação das pressões institucionais e das questões agenciais que emergiram relacionadas à participação do contador público como estrategista na gestão pública. Em relação às pressões institucionais, as quais caracterizam-se por serem externas a organização verificou-se que no âmbito da gestão pública municipal a participação do contador nas estratégias da gestão é permeada pressões externas e internas. Quanto as pressões externas, essas ocorrem em razão de diferentes regulamentações (e.g. Leis e Atos Normativos) além da fiscalização dos órgãos

de controle e da sociedade. Quanto às pressões internas, cabe ao contador orientar o cumprimento da legislação e organizar os procedimentos internos para o registro de todos os dados conforme os princípios e as normas dedicadas ao conhecimento, mensuração e publicação dos ativos e passivos do município.

No que tange a dimensão **Pressões do Ambiente (A)**, Emergiram duas subdimensões: Planejador de Rotinas Administrativas (A1) e Aprendizado Constante (A2). Na subdimensão **Planejador de Rotinas Administrativas (A1)** fica evidenciado como aspecto de inclusão do contador, que o mesmo detém informações indispensáveis aos planejamento das ações da gestão estratégica, desde a elaboração do planejamento orçamentário, o controle durante todo o exercício financeiro da execução orçamentária, até a finalização da prestação de contas da gestão. A partir dessa subdimensão é revelada a subutilização do Contador no que tange a sua inclusão no processo estratégico em função de divergências de interesses, e por situações em que a parte política se sobrepõe a parte técnica no planejamento das ações estratégicas de gestão.

Em relação à dimensão transparência no fazer estratégico, o contador é o ator que registra os atos potenciais praticados pelo gestor, e todos os fatos contábeis que alteram o patrimônio e o resultado dos órgãos públicos. Dessa forma, o contador contribui para a publicização de todas as informações dos atos de gestão à sociedade e aos órgãos de controle.

No que tange à dimensão inclusão na Subdimensão **Aprendizado Constante (A2)** ficou evidenciado que o ambiente externo demanda ao contador a busca de aprendizado permante em razão das alterações da legislação e constantes atualizações de normas e regulamentações da profissão contábil. O fato de estar sempre atualizado impulsiona e empodera a atuação estratégica do contador, o qual passa a interagir com os demais setores da organização devido ao seu conhecimento normativo, jurídico e tecnológico.

No que se refere a dimensão transparência, verificamos que o contador em cumprimento da legislação zela pela transparência das informações em todos os atos de gestão. Por meio da análise da dimensão **Pressões Internas Vinculadas a Aspectos Políticos (B)**. Emergiu a subdimensão **Administrar Conflito de Interesses (B1)**. Em relação a aspectos de inclusão, inferimos que a inclusão da visão técnica do contador varia de acordo com cada gestão. O contador tem qualificação técnica para analisar opções de política fiscal, ajudar na definição de políticas de apoio, verificar os impactos de cada tipo de políticas de investimento, além de projetar resultados fiscais com base em resultados fiscais anteriores. Contudo, não é todo gestor que consulta e interage com o departamento de contabilidade ao elaborar suas estratégias de gestão. Portanto, a inclusão do contador como ator estratégico no fazer organizacional depende da sua relação com o agente político, o qual, em alguns casos, em função dos papéis assumidos e interesses envolvidos, não se estabelece.

No que concerne a dimensão transparência, foi evidenciado que o contador contribui com o controle interno por meio da prevenção de irregularidades e da verificação da conformidade dos atos da gestão. Essa verificação, pode limitar determinadas intenções de governo municipal e até mesmo, limitar a atuação do gestor, e pode ainda recorrer aos órgãos competentes, dando maior transparência da política financeira e fiscal a sociedade. Em complemento, por meio da análise das questões agenciais, foi averiguado que a atuação do contador se manifesta por meio do ato de regular os procedimentos contábeis e fiscais relacionados ao cálculo e apresentação das contas do município. O contador, como responsável técnico, tem o domínio das regulamentações para verificar o cumprimento das normas e exigências legais.

Neste caso, em relação a dimensão **Domínio Técnico (C)** emergiram as subdimensões **Autonomia (C1)** e **Consultor Interno (C2)**. Na subdimensão **Autonomia (C1)**, revelou-se que o contador é incluído em virtude do domínio técnico inerente às rotinas da sua função. Em adição, a transparência é denotada em razão do contador pautado no seu domínio técnico,

possuir um papel ativo no processo decisório dos atos de gestão via orientações e registros. No que tange a **subdimensão Consultor Interno (C2)**, a inclusão do contador é percebida a partir de seu conhecimento técnico no fornecimento de orientações aos atores internos. Já a transparência, a partir do conhecimento técnico o contador fornece explicações dos atos de gestão interna aos atores externos.

No que tange **Dimensão Sócio Cognitiva (D)**, emergiu a subdimensão **Rede de Colaboração (D1)** em que fica evidenciado como elemento de inclusão a Colaboração no compartilhamento de informações técnicas e de transparência, a Cocriação por parte do contador de soluções para atribuir transparência aos atos da gestão pública. No que se refere a última subdimensão que emergiu, a **Confiança e Proximidade com a Gestão (D2)** como aspecto de inclusão temos que quanto maior a interação e confiança do gestor, há mais inclusão do contador no processo de tomada de decisão e como transparência, fica evidenciado que ao se envolver no processo de tomada de decisão o contador contribui para que os atos de gestão estejam em conformidade com as exigências legais.

A transparência e a inclusão são dois elementos centrais de acordo com a abordagem da *open strategy* (Whittington et al., 2011). O contador além de ser um catalizador pois possui um acesso mais amplo e completo sobre dados e conteúdos (Baptista et al., 2017) ele auxilia transmitindo informações importantes de forma transparente (Gegenhuber & Dobusch, 2017). O contador é um ator que tem forte envolvimento com diferentes partes interessadas (Whittington et al., 2011), e ele promove um diálogo incluindo o público externo e interno no processo decisório estratégico (Gegenhuber & Dobusch, 2017).

## 5 Conclusões

Este estudo tem como objetivo compreender como ocorre a participação dos contadores na gestão estratégica de organizações públicas sob a perspectiva da *open strategy*.

Em termos de contribuição para teorização, esta pesquisa revela os diferentes tipos de atuação do contador no fazer estratégico de organizações públicas, e discute os meios e maneiras da inclusão deste ator neste fazer estratégico, bem como a sua contribuição para a transparência no(do) fazer estratégico de organizações públicas. Em termos de inclusão, a pesquisa revela que a inclusão do contador não é um processo óbvio, pois muitas vezes, apesar do seu domínio técnico e normativo sobre os atos e ações estratégicos da organização, em função de sua atribuição “reguladora”, este pode ser excluído ou distanciado do processo estratégico, em função dos interesses políticos na gestão destas organizações.

Em relação a dimensão transparência, em função da sua posição em relação às informações de movimentação financeira, patrimônio e controle, a atuação do contador parece ser mais difícil de ser dispensada pelo agente político. Para tanto, a própria necessidade de transparência no fazer estratégico contribui, por vezes, na inclusão do contador no processo.

Além disso, os múltiplos papéis (tipos) evidenciados pela pesquisa, demonstram a complexidade da atuação profissional deste ator. Assim, em detrimento de uma resposta simples de inclusão ou não deste ator no fazer estratégico, a pesquisa demonstra meios deste ator estar inserido no processo, seja ele, por exemplo, como um guardião normativo-legal, como um consultor ou ainda catalizador das ações estratégicas na(da) organização.

Por fim, verificamos que se ao entendermos o processo de abertura do processo estratégico em organizações públicas como um elemento desejável nos direcionamentos de uma atuação ética e responsável do agente público, outros atores, como o contador, são necessários para sustentar este processo. Assim, a atuação do contador pode sobrepassar a função burocrática de registro e lançamento, e dar apoio e sustentar estratégias das organizações públicas que sejam atreladas a ações de interesse comum, do fazer responsável, e do benefício e desenvolvimento econômico-social como principal resultado.

## Referências

- Baptista, R., Mendonça, S., & Oliveira, T. (2017) Open Innovation Practices: A Literature Review. *Journal of Innovation Management*, 5(4), 1–29.
- Bernardes, M. E. B., das Mercês Milagres, R., & Becker-patricia, P. L. (2022). Paradoxos da Estratégia Aberta no Setor Público. *Anais... XLVI Encontro da ANPAD*. Recuperado de: <https://doi.org/10.21714/2177-2576EnANPAD2022>
- Brandalise, F., Fella, L. J., & Zamin, L. M. (2009). O contador público no contexto da gestão pública. *Revista de Adm. e C. Contábeis do Inst. de Des. Ed. do Alto Uruguai*, 4(8), 1-17.
- Chesbrough, H. W., & Appleyard, M. M. (2007). Open Innovation and Strategy. *California Management Review*, 50(1), 57-76.
- Cornelissen, J., Höllerer, MA, & Seidl, D. (2021). What is and can be theory: Forms of theorizing in organizational studies. *Organization Theory*, 2(3), 26317877211020328.
- DiMaggio, P. (2001). The twenty-first-century firm: changing economic organization in international perspective. *Princeton University Press*.
- Freitas, R. K. V. D., & Dacorso, A. L. R. (2014). Inovação aberta na gestão pública: análise do plano de ação brasileiro para a Open Government Partnership. *Revista de Administração Pública*, 48 (4), 869-888.
- Gegenhuber, T., & Dobusch, L. (2017). Making an impression through openness: how open strategy-making practices change in the evolution of new ventures. *Long Range Planning*, 50 (3), 337-354.
- Gioia, D. (2021). A systematic methodology for doing qualitative research. *The Journal of Applied Behavioral Science*, 57 (1), 20-29.
- Hautz, J., Seidl, D., & Whittington, R. (2017). Open Strategy: Dimensions, Dilemmas, Dynamics. *Long Range Planning*, 50 (3), 298-309.
- IBGE. (2020). IBGE. Portal do IBGE. [ibge.gov.br](https://www.ibge.gov.br/). <https://www.ibge.gov.br/>
- Juras, P., & Lanen, W. (2015). *Strategic Accounting for Managers: One-day course for managers*.
- Li, C. (2010). *Open leadership: How social technology can transform the way you lead*. John Wiley & Sons.
- Lira, T. A., Gomes, F. P. C., & Musial, N. T. K. (2021). Habilidades e Competências profissionais exigidas dos contadores: quais os requisitos dos anúncios de emprego?. *Revista Catarinense da Ciência Contábil*, 20, e3227.
- Mack, E., & Szulanski, G. (2017) Strategy, Openness and Innovation Performance: A Game-Theoretic Analysis. *Organization Science*, 28 (5), 925–941.
- Merriam, S., & Tisdell, E. (2016). *Qualitative research: A guide to design and implementation* (4th ed.). Jossey-Bass.
- Pasch, C. M. (2019). The role of accountants in organizational change. *Journal of Change Management*, 19 (3), 214-233,
- Lei de acesso a informações públicas (Lei nº 12.527/2011): democracia, república e transparência no Estado Constitucional.
- Splitter, V., Dobusch, L., Krogh V., G., Whittington, R., & Walgenbach, P. (2023). Openness as Organizing principle: introduction to the special issue. *Organization Studies*, 44 (1), 7-27.
- Spiceland, J. D., Sepe, J. F., & Nelson Mark W.. (2018). Intermediate accounting (9).
- Tomo, A., & Spanò, R. (2020). The changing role of accountants in business organizations. *Journal of Modern Accounting and Auditing*, 16 (4), 180-188.
- Turco, D. M. (2016). Open strategy: Dimensions, dilemmas, dynamics. *Long Range Planning*, 49 (3), 221-231.
- Walther, L. M., & Skousen, C. J. (2018). *Financial Accounting: In an Economic Context*, 10ed..
- Whittington, R., Cailluet, L., & Yakis-Douglas, B. (2011). Opening Strategy: Evolution of a Precarious Profession. *British Journal of Management*, 22 (3), 531-544.