

O perfil ideal do contador público frente à responsabilidade social

Amaro da Silva Júnior*

RESUMO

O presente trabalho busca contribuir para a conscientização profissional do contador no exercício das atividades de controle público interno e externo. Explicita a necessidade do contabilista de balizar sua postura profissional, de acordo com anseios da sociedade, enquanto ator integrante do sistema de controle.

O contador deve aproveitar o grande momento de abertura da gestão pública além do exercício do controle social sustentado pela *accountability*, e procurar ocupar espaço central na prestação de contas sociais, sem abrir mão dos princípios da moralidade e legalidade, fazendo chegar à sociedade as informações imprescindíveis ao exercício da cidadania.

Palavras-chave: Contador; Controle social; Gestão pública.

O presente trabalho busca contribuir para conscientização do profissional em contabilidade enquanto parte integrante do processo de controle interno e externo das entidades governamentais, e analisa algumas das novas funções gerenciais do contador como *controller* dos recursos públicos, à luz da lei de responsabilidade fiscal.

Procura, também, caracterizar o perfil do contador como um dos responsáveis, dentre os vários atores sociais im-

plementadores das ações governamentais, da geração de informações contábeis, físicas e financeiras para o processo decisório.

Aborda a responsabilidade social do contador no contexto do controle público e como parte integrante da *accountability*, além de tecer considerações sobre o seu papel moderno na gestão pública em parceria com determinados segmentos da sociedade.

A CONSCIENTIZAÇÃO PROFISSIONAL

* Mestre em Gestão de Cidades pela PUC Minas. Professor do ICEG / PUC Minas.

DO CONTADOR NO EXERCÍCIO DO CONTROLE PÚBLICO

O profissional moderno, no exercício das atividades governamentais, deve balizar suas ações tomando como base dispositivos constitucionais e legais, avaliando a dimensão da estrutura organizacional, e a especificidade e volume de recursos geridos pela entidade na qual presta serviços profissionais. A relação profissional empregatícia, de prestação de serviços liberais e de consultoria também interferem significativamente na postura profissional do atual e do futuro contador.

Abordaremos, para fins de reflexão, de maneira sucinta, os pressupostos enumerados acima balizadores da postura profissional nas diversas situações em que pode se deparar o contador.

O primeiro aspecto são as atitudes profissionais, sob o ângulo institucional e legal, no ato de exercer o controle público. É condição primordial que o contador se inteire de todos os instrumentos e tipos de controle público¹ para que com o domínio dos procedimentos processuais, legais e contábeis, se torne capaz de exercer a função de *controller*, nos diversos segmentos dos serviços públicos. Em outras palavras, dominar o conhecimento clássico do controle público é condição *sine qua non* para qualquer profissional lidar neste meio.

No exercício de suas funções profissionais o contador público acessa e gera informações de interesse público mas

também trabalha com informações confidenciais, de circulação restrita ao processo decisório da administração. Disponibilizar demonstrativos contábeis para fins de atendimento ao controle interno, apoiar a missão institucional do controle externo, subsidiando de informações fiscais os agentes fiscalizadores, atender ao controle da sociedade civil, através de relatórios de prestação de contas das atividades governamentais, e, principalmente, suprir de informações fidedignas a direção superior na qual está ligado hierarquicamente constituem as tarefas a serem cumpridas pelo contador.

O relacionamento humano e profissional passa a ser a linha condutora no contato institucional com os diversos atores envolvidos na análise do recebimento e aplicação dos recursos públicos. Isto se deve à espinhosa legislação, com a qual tem de conviver o profissional no dia-a-dia de suas atribuições, com o ônus da responsabilidade funcional na geração analítica e consolidada de informações da gestão pública. No exercício de agente público governamental, na função de auditor interno e externo, prevenindo a improbidade administrativa, e, acima de tudo, num trabalho pedagógico em busca da difusão dos princípios da contabilidade pública, objetivando otimizar sua aplicação.

O segundo ponto é a adoção de uma postura distinta por parte do profissional de contabilidade, de acordo com o porte da estrutura organizacional em que presta serviços. Num ente público de

¹ Controle interno e externo exercido de forma gerencial, escritural e legal através do orçamento, da contabilidade e da auditoria. (Reis, 1993)

pequeno porte, o serviço deve ficar mais centralizado e suas funções mais executivas. Postura diferente deve ser adotada se a entidade pública for de médio para grande porte, exigindo descentralização das funções contábeis e estreito convívio profissional entre os responsáveis pela guarda e aplicação dos recursos.

Nesse ponto a postura ética é imprescindível no relacionamento profissional, uma vez que o sistema de controle interno descentralizado exige interação e integração entre os diversos contadores públicos, e, ao mesmo tempo, responsabilização pela publicidade das informações, não devendo ocorrer divergências públicas de opiniões e de demonstrativos. A busca de harmonização dos procedimentos preserva de críticas a publicação dos informativos contábeis.

A observância da gestão política, que não pode ser divorciada da gestão pública, deve passar a fazer parte das atividades profissionais do contador governamental. A capacitação profissional em políticas públicas habilita o profissional a exercer suas tarefas à luz de um discernimento maior sobre o papel do Estado na sociedade e, por via de consequência, agir também como agente formador e empreendedor de políticas públicas. O perfil do contador moderno é de assessorar a governança, ocupando um espaço gerencial no processo decisório, numa gestão cada vez mais participativa da sociedade civil, e, ao mesmo tempo, de maior responsabilidade dos atores sociais, dentre os quais do contador.

O terceiro aspecto a ser observado pelo contador moderno, no exercício de suas funções, diz respeito à melhor es-

colha da estratégia profissional face à relação profissional que possui junto à administração pública. A relação trabalhista, de um modo geral, está cada vez mais fragilizada e a atividade profissional contábil não foge à essa regra imposta pela conjuntura econômica mundial.

Atualmente o contador está se transformando em prestador de serviço autônomo nos mais de 5.500 municípios brasileiros, caminhando para deixar de ser profissional exclusivo do ente público. Essa avaliação é válida para aqueles contadores com potencial no mercado, que buscam maior rentabilidade em suas atividades profissionais e não é excludente da atividade de responsabilização pela prestação de contas da entidade. Do ponto de vista institucional sempre existirá a figura do responsável pela prestação de contas mesmo que não seja mais um ato exclusivo do contador no dia-a-dia da gestão pública. Constatam-se vários profissionais de outras áreas executando tarefas de natureza contábil, inclusive sem a devida aptidão profissional, além da falta de habilitação profissional para o exercício de suas atividades.

O contador contemporâneo procura se firmar como consultor e esta alternativa profissional é mais do que uma imposição do mercado de trabalho, constitui uma estratégia da diversificação da clientela prestando consultoria não só contábil, abrangendo, também, a gestão orçamentária financeira e patrimonial. Daí há exigência de um perfil do profissional com formação acadêmica em Ciências Contábeis mais *pluralista*, incorporando conhecimentos da administração pública na área tributária, de pessoal,

políticas públicas, previdenciária, intermediação de captação de recursos externos e gerenciamento da dívida, dentre outras atividades inerentes ao controle público da gestão governamental.

Esse perfil moderno que deve ter o contador passa também pela conscientização profissional no exercício da profissão e postura ética na função profícua de *controller* dos negócios públicos. Saber distinguir a prática administrativa lícita do ato doloso na guarda e aplicação dos recursos públicos é fundamental na atividade de consultor e executivo contábil. Ter em mente o objetivo de atender aos interesses da sociedade, buscando a efetividade social, deve permear o exercício profissional de qualquer agente público ou prestador de serviços na área de controle. Preservar a imagem profissional pela lisura das atitudes tomadas é garantia de manutenção do serviço prestado e solidificação positiva do nome no mercado.

O CONTADOR FRENTE AOS DESAFIOS DA ACCOUNTABILITY E DA RESPONSABILIDADE FISCAL

O controle e a responsabilidade fiscal

O grande desafio do contador público e do futuro contabilista no início do século XXI é saber lidar com sua responsabilidade fiscal e social perante o mercado consumidor de informações, cada dia mais exigente e analítico. O contador, como parte da engrenagem do sistema de controle público, tem de conjugar o processo de controle institucional com o controle social, para cumprimento de

suas obrigações profissionais e atendimento dos diversos atores sociais, dentre eles, as entidades fiscalizadoras internas e externas e segmentos organizados da sociedade civil.

O controle público é o processo através do qual os órgãos e entidades constituídas fazem o acompanhamento e avaliação da gestão do patrimônio público, do ponto de vista gerencial, escritural e legal.

A definição de controle, sob a ótica administrativa de Anthony (1970):

é o processo pelo qual a administração se assegura, tanto quanto possível, de que a organização segue os planos e as políticas da administração. (p. 20)

É importante entender o controle público como ente do processo administrativo, com a função explícita de garantir à administração pública a concretização dos objetivos propostos. O controle público tem de ser visto como facilitador da gestão pública e ferramenta imprescindível da governança na implementação das ações governamentais.

O controle público, sendo exercido por órgãos e entidades constituídas para fiscalizar a gestão do patrimônio público em determinado período do exercício financeiro, é desmembrado em controle interno e externo, para fins de definição do papel de fiscalização dos entes envolvidos.

O controle público interno é exercido pelos órgãos centrais e setoriais da estrutura organizacional do setor público. A governança depende dessas instâncias de controle para aperfeiçoar os mecanismos administrativos responsáveis pela realização dos serviços públicos.

A definição de controle público inter-

no de Reis (1992), é:

o plano da organização e todos os métodos e medidas adotadas pela administração para salvaguardar seus ativos, desenvolver a eficiência nas operações, estimular o cumprimento das políticas administrativas prescritas e verificar a exatidão e a fidelidade dos dados da contabilidade. (p. 306)

Constata-se o objetivo administrativo do controle público interno, incorporando as ferramentas de fiscalização gerencial alimentadoras do processo decisório, à luz do interesse público, e preservando o patrimônio da entidade.

O segundo tipo de controle é o externo, de competência do Poder Legislativo, que conta para tal com o auxílio dos Tribunais de Contas. Segundo Lima (1975) e Giacomoni (1997) a Constituição Federal submete a administração pública ao controle político, pois compete aos Tribunais de Contas representar os Legislativos nas irregularidades verificadas, ficando a deliberação sob a responsabilidade destes.

Uma outra consideração sobre o conceito de controle público diz respeito à gestão do patrimônio público,² do ponto de vista gerencial, escritural e legal. O *modus operandi* do controle baseia-se nos instrumentos de controle: orçamento, contabilidade e auditoria.

O controle escritural é a fiscalização dos demonstrativos contábeis oficiais, disponíveis de forma sistematizada ou restrita. Os instrumentos utilizados são a contabilidade, orçamento, e a “audito-

ria fiscalizadora”. (Cruz, 1997)

O controle legal é exercido através da análise processual da gestão orçamentária, financeira, contábil e patrimonial, à luz da legalidade dos procedimentos. Adota-se os três instrumentos de controle com ênfase à auditoria fiscalizadora.

O controle gerencial é avaliação e acompanhamento institucional das metas físicas, objetivando mensurar o desempenho governamental através da contabilidade e do orçamento, utilizando as técnicas de “auditoria de gestão”. (Cruz, 1997)

O maior problema da administração pública é mensurar o seu desempenho governamental. Dispositivos constitucionais, artigos 70 e 74 da Constituição de 1988, instituem o sistema de controle interno, tornando obrigatórios o controle e a avaliação de resultado, do ponto de vista da eficiência, eficácia, legitimidade, economicidade e legalidade, através de uma fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial.

Pinheiro (1991), tentando contribuir para o consenso do dispositivo constitucional sobre os mecanismos de controle público, define:

Eficiência – Critério de desempenho; é a otimização dos recursos disponíveis, através da utilização de métodos, técnicas e normas, visando o menor esforço e o menor custo na execução das tarefas.

Eficácia – Diz respeito ao atingimento de objetivos e metas. Busca resultados. Caso tenha sucesso no atingimento a entidade é eficaz.

Efetividade – Refere-se à preocupação da

² Entendendo ser o patrimônio público os bens, direitos, valores e obrigações a curto prazo e a longo prazo do setor público.

organização com seu relacionamento externo, sua sobrevivência e atendimento das necessidades sociais, pressupondo ainda certo grau de eficiência e eficácia.

Economicidade – Refere-se aos prazos e condições nos quais são obtidos os recursos físicos, humanos e financeiros. Uma operação econômica pressupõe recursos em qualidade, quantidade. Menor custo e a tempo hábil.

Bresser Pereira (1998), procura na gestão empresarial práticas gerenciais para justificar propostas de alterações institucionais no setor público. O autor defende uma reforma gerencial³ da administração pública, à luz do pressuposto de um novo papel do Estado para o século 21. Utiliza a cidadania plena⁴ e da defesa da *Res pública*⁵ para obter o controle do patrimonialismo, da ineficiência e do corporativismo da burocracia, propondo implementar a reforma gerencial, através da combinação de controles burocráticos de procedimentos, com controles gerenciais de resultados e do controle social direto.

O autor preocupa-se em contextualizar sua obra na conjuntura econômico-social dos dias atuais e à realidade da gestão pública brasileira para justificar as propostas de reforma substanciais de alcance plurianual no setor público. A visão de Bresser Pereira sobre o controle público é mais universal e tem alcance

político maior em relação ao entendimento de Reis (1992) e Giacomoni (1997), apesar de haver congruências nos aspectos da gestão pública.

Bresser Pereira (1998), em sua obra, evidencia, dentre outros mecanismos de controle,⁶ três formas:

- 1) o controle hierárquico ou administrativo, que se exerce dentro das organizações públicas ou privadas;
- 2) o controle democrático ou social, que se exerce em termos políticos sobre as organizações e os indivíduos;
- 3) e o controle econômico via mercado. (1998, p. 39)

A lógica do controle funcional defendido por Bresser Pereira (1998), coincide, em parte, com a concepção do controle público defendido por Reis (1993). A tese de Reis, balizada pela gestão orçamentária, acha-se presente no controle administrativo, no que ele denomina como controle legal, também no controle democrático ou social através do controle gerencial e escritural já que no controle democrático defendido por Bresser Pereira (1998), temos a “responsabilização do administrador público perante a sociedade”.

Abordando ainda Bresser Pereira (1998, p. 147), diferentemente de Reis (1993) e Giacomoni (1997), à exceção de

³ Entendendo ser uma reforma institucional voltada para a criação de instituições normativas e de instituições organizacionais que viabilizem a gestão.

⁴ Quando o cidadão luta pelos seus direitos civis, políticos e sociais e também pelos direitos dos cidadãos (que o autor denomina como direitos republicanos).

⁵ De forma restrita podemos defini-la como patrimônio econômico público, de todos e para todos. Enquanto conceito mais geral de espaço público, de patrimônio comum, de “espaço público aberto”, na expressão de Ostrim (1991), a *res pública* inclui tudo o que é público, que é do povo, que é dotado de publicidade, e garantido ou afirmado por intermédio do direito público. (Bresser Pereira, 1998, p. 87-88)

⁶ Na perspectiva institucional há três mecanismos de controle fundamentais: o Estado, o mercado e a sociedade civil.

informações propostas nos trabalhos de auditoria governamental no livro de Cruz (1997), tem-se o que ele chama de *controle gerencial*, consistindo no controle, à *posteriori*, de resultado previamente contratado. Implica em se ter um controle de resultado, dando maior autonomia de gestão às unidades descentralizadas, com definição de objetivos e metas precisas e o estabelecimento de diretrizes claras que orientem os administradores no atingimento dos objetivos.

Observa-se que o entendimento de controle na obra de Bresser Pereira impõe mecanismos de avaliação de desempenho adotados pelo setor privado ao setor público, chegando a averiguar a eficiência, eficácia, efetividade e economicidade, do ponto de vista da prestação de serviço à sociedade, indo de encontro aos objetivos de concepção de controle dos demais autores mencionados.

O controle público social

Após análise sistêmica e legal do controle público, torna-se imprescindível tecer considerações sobre a participação da sociedade no processo de controle público brasileiro.

Robert Park (1987), apregoava que “o controle social surge, em sua maior parte, espontaneamente, em resposta direta à influências pessoais e ao sentimento público”. (p. 47)

O controle social, a partir da década de 80, ganhou representatividade com o processo de democratização, obtendo espaço na base da governabilidade, estando num processo de consolidação pelo anseio da sociedade civil em fazer par-

te do processo político.

O conceito de controle público social fundamenta-se no tipo de governabilidade e na prática da governança. Em gestões governamentais progressistas, a função da sociedade civil tende a ser de *controller* na administração pública.

Do ponto de vista teórico de Samuel Huntington (1968), as condições ótimas de governabilidade ocorreriam quando se observasse um equilíbrio entre as demandas sobre o governo e sua capacidade de administrá-las e atendê-las.

O governo tem de demonstrar eficácia na gestão política, principalmente em países em desenvolvimento que não possuem instituições políticas sólidas. O excesso de demandas, o alargamento da participação política e a rápida mobilização de novos grupos, segundo Huntington, teriam antecipado o pleno desenvolvimento das instituições políticas, gerando um foco permanente de instabilidade.

O próprio autor, em 1975, analisando a crise de governabilidade nas democracias consolidadas, afirmou que o funcionamento eficaz dos sistemas políticos resulta do equilíbrio entre as instituições de *input*, responsáveis pela agregação dos interesses, e as instituições governamentais de *output*, responsáveis pela formulação e implementação de políticas.

A análise de Huntington é válida para a realidade brasileira. Muitas vezes, depara-se com divórcio entre as instituições políticas absorvedoras das demandas políticas e sociais e as instâncias governamentais implementadoras das políticas públicas.

O processo de democratização brasi-

leiro criou expectativas fora da capacidade política de implementação, tendo contribuído para o descompasso entre a demanda e o desempenho governamental, gerando alto grau de insatisfação e frustração dos cidadãos.

A ingovernabilidade no Brasil nasce a partir da explosão de demandas, inclusive reprimidas e a sobrecarga da agenda governamental, originária do excesso de pressões do Congresso e/ou da sociedade (Diniz, 1981 e Lamounier, 1991; 1992). Pode-se acrescentar os dispositivos constitucionais sem lastro de exequibilidade econômica e financeira.

Uma análise mais recente dos autores Malloy (1993), Faucher (1993) e Evans (1989), evidencia três dimensões do conceito de governabilidade. A primeira, a capacidade do governo em identificar problemas e formular políticas apropriadas ao seu enfrentamento. A segunda, a capacidade governamental alocativa para execução das políticas públicas (gestão das finanças públicas). A terceira, a capacidade de liderança do Estado, sem a qual as decisões tornam-se inócuas.

Segundo Diniz & Azevedo (1997), o êxito das estratégias governamentais depende da mobilização das instâncias institucionais e da alocação de recursos, mas também dos meios políticos de execução. A governabilidade incorpora a necessidade de articulação entre a estrutura tecnocrata eficaz e as instituições políticas democráticas. A estrutura governamental tem de estar preparada para negociar políticas públicas com diversos segmentos da sociedade.

O conceito de governança passa pela capacidade de gestão, é o processo atra-

vés do qual a estrutura organizacional pública conduz o recebimento da demanda, analisa e atende às reivindicações.

Vale refletir sobre algumas definições sobre governança. (Bresser Pereira, 1997) define como

a capacidade financeira e administrativa em sentido amplo de uma organização de implementar políticas. Sem governabilidade é impossível governança, mas esta pode ser muito deficiente em situações satisfatórias de governabilidade.

Fritschak (1994), afirma que:

uma boa governança aumenta a legitimidade do governo e, portanto, a governabilidade do país.

Segundo Melo (1994), o conceito de governança engloba questões relativas a padrões de coordenação e de cooperação entre atores sociais e políticas.

Numa tradução livre do conceito formulado pelo Banco Mundial (1992), governança

é o processo pelo qual a autoridade exerce a gerência de um país com recursos econômicos e sociais. A capacidade do governo para planejar, formular e implementar políticas e cumprir funções.

Obtêm-se dos entendimentos doutrinários e conceituais de governança que a capacidade do setor público, do ponto de vista da eficiência, da eficácia, efetividade, economicidade, moralidade e legalidade, aliada à articulação da estrutura tecnocrata com as instituições políticas oficiais e privadas, pode propiciar uma governabilidade com grande aceitação da sociedade, desde que haja interação entre capacidade governamental e democracia política.

O papel da sociedade civil, participando da gestão pública de forma prévia, concomitante e subsequente, abre espaço para participação institucional da população na gestão orçamentária, financeira, contábil e patrimonial, como agente fiscalizador do desempenho governamental.

Incorporando as considerações sobre governança e governabilidade pode-se conceituar o controle público social como sendo o processo através do qual a sociedade civil, diretamente ou através de seus representantes, participa da gestão pública – nas instâncias deliberativas, consultivas e fiscalizadoras – objetivando acompanhar a correta alocação dos recursos para o atendimento das demandas sociais. O controle público social é desdobrado em interno e externo

A sociedade no exercício do controle social interno passa a intervir de forma direta e parcial no processo burocrático da estrutura organizacional, visando o interesse social. A intervenção exige democratização do processo decisório da administração pública, com respostas pontuais às reivindicações da sociedade.

As etapas de planejamento público – elaboração do diagnóstico, proposição e diretrizes de objetivos, seleção de prioridades, estabelecimento de metas e determinação de prazos – passam a ter interferência da sociedade civil, a partir da etapa de seleção de prioridades e dependendo do avanço do processo participativo, a partir do diagnóstico da execução das políticas públicas.

O nível de organização, participação e conhecimento da sociedade civil tem importância acentuada no processo alo-

cativo do setor público. O processo de participação popular na gestão pública é um aprendizado, tanto para a sociedade – conhecedora de suas necessidades, quanto para o setor público – gestor da demanda social. O sentido de aprendizado abordado é o convívio político entre as partes na definição e realização das ações públicas.

A regularidade e a intensidade participativa da sociedade na gestão pública gera necessidade da prestação de contas, concomitante à execução física da demanda. Essa forma de prestar contas denomina-se *accountability*.

O controle público social externo está dentro de um processo de participação da sociedade civil, em fase de institucionalização, sem imposição legal disciplinando o *modus operandi*, cabendo discussão exaustiva para torná-lo eficaz sob a ótica da fiscalização popular. Percebe-se, de forma embrionária, um poder de polícia de diversos segmentos da sociedade, dentre eles a imprensa, associação de bairros, associação de sem tetos, que procuram exercer, de fato, um controle social externo. Este controle social externo pode vir a ser instrumento mais moderno da participação popular na gestão pública, à busca do exercício da cidadania.

O trabalho do contador se por um lado ganha evidência com os novos mecanismos de controle físico e financeiro nos entes públicos, tornando peça fundamental nos atos praticados no setor público, por outro lado cria responsabilidade acentuada para aquele que vier a exercer o cargo ou prestar serviços e consultoria contábil. Esta constatação tem como base a magnitude das prestações

de contas parciais impostas pela lei de responsabilidade fiscal. Há obrigações de se fazer balanços bimestrais, demonstração da previsão e execução das metas físicas e fiscais, demonstrativos de riscos fiscais, da execução orçamentária e da gestão fiscal (capítulo IX da LC n. 101/00) para dar maior transparência a gestão pública.

A função executiva e social do contador frente a lei de responsabilidade fiscal

O papel do contador atual, à luz da lei de responsabilidade fiscal, será o de coordenador da prestação de contas, em diversos atos praticados na gestão pública, pelo fato de que o grau analítico e físico das informações exigidas pela legislação extrapola o conteúdo dos demonstrativos contábeis gerados nos setores de inspetorias de finanças. Vale destacar, dentre outras medidas:

- a) Imposição legal de informar os riscos fiscais decorrentes dos passivos contingentes e outros riscos capazes de afetar as contas públicas informando as providências a serem tomadas, (§ 3º, art. 4º da LC n. 101/00).

Isso reporta a futuras exigibilidades que podem impactar negativamente nas metas fiscais, podendo ser gerado esse passivo contingente nos mais diversos órgãos setoriais do governo e as medidas visando reverter essa situação também dependem de formulação fora do raio de ação da contabilidade;

- b) Informações sobre renúncia de receitas (concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária) deverão estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua

vigência e nos dois seguintes (art. 14 da LC n. 101/00).

Percebe-se a necessidade de envolvimento de gestores da administração tributária detentores de informações físicas da política tributária e os agentes formuladores da política fiscal. Esses técnicos auxiliarão na elaboração e prestação de contas periódicas, a partir do exercício de 2000.

O contador, por imposição do volume de informações a ser disponibilizado, à título de demonstrações gerenciais, legais e de prestação de contas tem de fazer uso dos meios eletrônicos de divulgação, como também instituir mecanismos de conciliação das informações geradas pelos demais órgãos para fins de consistência técnica dos demonstrativos publicados.

A análise social da LRF deve ser feita em consonância com os dispositivos da programação orçamentária, disciplinados no referido diploma legal. Os instrumentos de planejamento da gestão fiscal – plano plurianual de ação governamental, lei de diretrizes orçamentárias, lei orçamentária anual, e metas físicas e fiscais – são abordados no contexto de responsabilização dos atores sociais e prestação de contas do desempenho governamental.

O veto aos dispositivos do plano plurianual de ação governamental por um lado propiciou lacuna ao processo de planejamento governamental, aniquilando análise da gestão pública a médio prazo, tendo em vista a falta de parâmetro comparativo entre o PPA, LDO e a LOA. Por outro lado fortaleceu excessivamente

te, a curto prazo os instrumentos materializadores da gestão orçamentária.

O fortalecimento da lei de diretrizes orçamentárias se deve à preocupação dos agentes formuladores da agenda econômica em obter o equilíbrio das contas públicas através de superávit nominal e primário. O eixo central da LRF constitui-se em criar condições, no decorrer da execução fiscal e antecedendo a própria gestão financeira, de reversão do possível quadro deficitário ou a manutenção do superávit existente.

A intenção fica explícita nos seguintes dispositivos da LC n. 101/00, com a ressalva de não conter no diploma legal nenhum dispositivo impedor de pagamento do serviço da dívida, Khair (2000):

- 1) o planejamento é aprimorado pela criação de novas informações, metas, limites e condições para a renúncia de receita, geração de despesas, despesas com pessoal, despesas da seguridade, dívidas, operações de crédito, ARO, concessão de garantias;
- 2) a transparência é prevista pela divulgação ampla, inclusive pela internet, de cinco novos relatórios de acompanhamento da gestão fiscal, que permitem identificar as receitas e despesas, a saber:
 - a) anexo de política fiscal;
 - b) anexo de metas fiscais;
 - c) anexo de riscos fiscais;
 - d) relatório resumido da execução orçamentária;
 - e) relatório de gestão fiscal;
- 3) o controle é aprimorado pela maior transparência e qualidade das informações, exigindo uma ação fiscalizadora mais efetiva e contínua dos Tribunais de Contas;
- 4) a responsabilização deverá ocorrer sempre que houver o descumprimento das regras, com a suspensão das transferências voluntárias, garantias e contratação de operações de crédito, in-

clusive ARO. Os responsáveis sofrerão as sanções previstas no Código Penal e na Lei de Crimes de Responsabilidade Fiscal.

O viés social da LRF é principalmente a transparência da gestão fiscal, com incentivo à população em participar da gestão pública, através do que se denomina participação restritiva e ampliada. (Azevedo & Prates, 1991)

A *participação restrita* ou *instrumental* tem como objetivo atender demandas de curto prazo da população de baixa renda. A enorme demanda de bens e serviços públicos coletivos e a falta de recursos fiscais para financiamento desses equipamentos sociais fizeram e ainda fazem com que o setor público adote a estratégia de incentivos ao envolvimento da sociedade, através de trabalho gratuito ou sub-remunerado, sendo um incremento adicional ao volume de bens coletivos tradicionalmente oferecidos pelo Estado. (Azevedo & Prates, 1991)

Essa participação restrita fundamenta-se em políticas compensatórias muitas vezes de cunho paliativo e assenta-se no espírito comunitário e de solidariedade humana do capital social (Putnam, 1996), fortalecendo a cooperação espontânea e a organização social através de normas e sistemas facilitadores das ações comunitárias.

A interação entre organizações populares e Poder Público ocorre através de negociação passo a passo privilegiando uma convivência respeitosa junto às autoridades constituídas detentoras da gestão dos recursos públicos. E a outra postura privilegia o confronto, sob o argumento de manter a independência das

entidades e a mobilização popular, como forma de pressão política a fim de obter os serviços e bens públicos.

Na linha de raciocínio dos autores a negociação e o enfrentamento não são excludentes, variando pelo porte da população, postura política do governo e grau de atendimento dos bens e serviços públicos.

A segunda maneira de inserção da sociedade na gestão pública é a *participação ampliada ou neocorporativa*, através de órgãos colegiados do tipo “Conselhos”, “Colegiados” ou “Comitês”, em outras palavras é uma participação social de forma institucionalizada na ação pública, com assento na estrutura organizacional deliberando sobre as implementações setoriais das políticas.

Percebe-se na instância participativa ampliada que na gestão pública a sociedade exerce um papel deliberativo, consultivo e fiscalizador, podendo ser, ainda, até executivo, num grau maior de participação a nível de autogestão.

De forma secundária, mas não menos importante, a publicização dos demonstrativos contábeis e físicos pelos canais de divulgação de maior acesso possível ao público, propicia a prestação de contas direta à comunidade da gestão fiscal, com informações de serviços públicos prestados de forma concomitante e subsequente.

A responsabilidade social do contador neste contexto é viabilizar demonstrativos da gestão fiscal para o processo de controle e participação social, nas diversas instâncias, em formato variável de acordo com as necessidades dos atores. Não eximindo o contabilista dos dias atu-

ais da responsabilização funcional dos atos que vier a praticar no processamento das receitas e despesas fiscais.

Não há dúvidas que a responsabilização apregoada na LRF é muito mais fiscal do que social, pela necessidade de preservar a aplicação do escasso recurso público frente à demanda crescente da sociedade, e, ainda, manter o equilíbrio das contas públicas. No entanto deve ressaltar o esforço de envolvimento da sociedade como agente fiscalizador do cumprimento da efetividade social do setor público.

A *accountability* como instrumento da responsabilização social

A *accountability* é um processo de fundamental importância para a governança e governabilidade. O envolvimento dos atores sociais nas diversas fases da gestão pública implica em assumir responsabilidades na condução do processo de análise e atendimento das demandas sociais. Saber lidar com a participação da sociedade nos negócios públicos, instrumentalizando o processo participativo, de forma que haja definição clara do papel de cada ator, é o grande desafio da gestão pública.

Implementar um processo dessa envergadura é dar transparência às ações governamentais, porém torna-se imperioso buscar respostas à indagações cruciais.

A *accountability*, num processo democrático, auxilia a integração do público e do privado na busca dos interesses universais?

O processo de globalização dos negócios econômicos, a tecnologia da infor-

mação, a relação intermunicipal nos diferentes níveis de governo facilitariam a participação social e a *accountability*?

Qual o risco e/ou benefício na institucionalização da *accountability* numa gestão governamental?

Antes de tentar responder aos questionamentos, faz-se necessário caracterizar, objetivar e conceituar a *accountability*. É importante frisar que não se pode confundi-la com a prestação de contas formal junto às instâncias fiscalizadoras constituídas. A *accountability* busca publicizar o desempenho governamental no atendimento aos serviços e investimentos públicos, evidenciando a capacidade operacional do ente público.

Uma segunda característica da *accountability* é de tornar pública as atribuições e responsabilidades dos demais atores sociais partícipes da gestão pública. Serve como mecanismo de avaliação de todos os atores envolvidos no processo participativo (Fedozzi, 1997), sejam agentes políticos, representantes de entidades privadas, quaisquer pessoas físicas e jurídicas gestoras e co-gestoras dos recursos públicos.

Por ser o mecanismo de responsabilização dos políticos e burocratas perante a sociedade (Bresser Pereira, 1997), tem que se enxergar a *accountability* como uma ferramenta do sistema de controle público social, com toda a autonomia necessária para tornar público os trabalhos desenvolvidos com eficácia ou ineficácia, cabendo à sociedade civil avaliar o desempenho de seus representantes.

A implementação da *accountability*, enquanto dimensão pública (Fedozzi, 1997), necessariamente passa por defini-

ção das *regras do jogo* da participação social, na gestão pública. Possui um critério objetivo para prestação de contas social dentre eles um plano de investimento, metas fiscais, programa de trabalho de metas físicas e hierarquização das ações governamentais por setor, que constituem alguns procedimentos de cunho processualístico imprescindíveis ao processo de gestão. O ponto forte e culminante da *accountability* – sem desprezar as etapas de representação como conselhos, colegiados e fóruns de delegados – é a transparência da ação pública com realização de audiências públicas, durante os processos de elaboração e de discussão dos planos, lei de diretrizes orçamentárias e orçamentos (inclusive execução), como é imposição da lei de responsabilidades fiscal.

A ampla divulgação talvez seja a etapa que legitime e dê o devido respaldo a todo o processo de prestação de contas e responsabilização dos atores sociais. E a forma implementadora dessa etapa passa, necessariamente, pela informatização e publicidade por meios eletrônicos das fases da gestão pública com participação da sociedade civil direta ou indireta, disponibilizando informações da gestão orçamentária, do ponto de vista gerencial, escritural e legal. Conceber um sistema operacional de controle social informatizado constitui um procedimento pragmático imprescindível à boa conduta da *accountability*.

Aprofundando a análise sobre o relacionamento entre a *accountability* e o sistema de controle público, percebe-se, apesar da identidade inequívoca da prestação de contas social, que este processo

é parte integrante (instrumento) do sistema de controle público apregoado pela Constituição Federal, e legitimado pelo envolvimento de forma intensa ou parcial da comunidade. A justificativa baseia-se no processo inerente à *accountability*, onde os atores sociais, em diversas instâncias da governança, exercem, dentre outras atividades, atribuições de gestores públicos, se sujeitando ao cumprimento das normas disciplinadoras do setor público.

A *accountability* acaba sendo também parte integrante do controle público interno, por fazer parte, organicamente, da burocracia executiva dos serviços e bens sociais, deliberando e fiscalizando a realização das políticas públicas e, concomitantemente, exercendo o papel de *controller* externo, por ter atribuições de fiscalização orçamentária, financeira e patrimonial com objetivo de verificar a proibidade da administração, a guarda e legal emprego dos recursos públicos e cumprimento da lei orçamentária,⁷ sendo, qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato parte *legítima* para denunciar irregularidades ou ilegalidades perante os Tribunais de Contas.⁸

Em resposta às indagações colocadas sobre a eficácia da *accountability*, há necessidade de se fazer uma investigação de cunho sociológico mais aprofundada, com pesquisas quantitativas e qualitativas para se obter respostas mais precisas. De uma forma empírica, à luz das experiências de algumas gestões municipais percebe-se, em primeiro lugar,

uma frágil integração do público e do privado à busca da universalidade dos interesses sociais. A solução de problemas setoriais e as demandas de pequenos grupos de pessoas geralmente se sobrepõem aos objetivos gerais traçados.

Em segundo lugar, as transformações econômicas pelas quais passam as cidades, buscando a inserção no mercado econômico global, exige flexibilidade maior nas ações governamentais e transparência nos atos públicos e dos atores que agem fora do insulamento burocrático, fiscalizando os empreendimentos públicos. Por outro lado, um processo enrijecido ou engessado da participação popular na gestão pública pode criar morosidade no processo decisório e perda de oportunidades nos negócios públicos, acarretando prejuízos à sociedade.

Em síntese, a institucionalização da participação social na governança e governabilidade, segundo a literatura, é um ganho inquestionável à luz, inclusive, de uma gestão moderna dos recursos públicos. O controle social, como parte integrante do processo participativo, constitui instrumento imprescindível ao sucesso da co-gestão, necessitando os atores sociais envolvidos na gestão das políticas públicas, de definição das atribuições e responsabilidades, sendo a *accountability* a fase de responsabilização, prestação de contas e publicização dos atos praticados por todos os atores sociais empreendedores de políticas públicas.

CONCLUSÃO

⁷ Artigo 81 da Lei Federal n. 4.320/64.

⁸ § 2º do artigo 74 da Constituição Federal de 1988.

A atual responsabilidade social imputada aos contadores baliza o perfil desejado do futuro profissional da contabilidade. No exercício de suas atribuições, o contador deve estar capacitado para lidar com a sociedade civil de forma endógena e exógena.

Do ponto de vista endógeno o contador moderno deve procurar trabalhar como um dos atores sociais implementadores das políticas públicas. Não basta ser gerente e ter visão gerencial, há necessidade de incorporar à produção profissional medidas concretas de interesse social, objetivo maior da administração pública.

O contador público do próximo milênio deve estar preparado para fazer parte de um sistema integrado de informações do qual é responsável pela consolidação, veracidade e publicização das informações necessárias ao processo decisório e a avaliação do desempenho governamental.

Cabe ao profissional enxergar a dimensão de suas tarefas no dia-a-dia da gestão pública e ter um canal de interlocução com representantes dos órgãos prestadores de serviços, de forma que os demonstrativos contábeis expressem as informações requeridas pela sociedade. Não basta atender à lei, e, sim, preparar e prover de informações a sociedade civil para que ela exerça o seu papel de *controller* das ati-

vidades governamentais. Neste contexto o papel do contador moderno ganha relevância na interface que deve existir entre a estrutura burocrática e os agentes fiscalizadores da gestão pública.

Do ponto de vista exógeno a responsabilidade social do contador é compartilhada de forma direta e indireta, com outros atores sociais integrantes da gestão pública. A postura profissional deve levar em consideração os princípios norteadores da contabilidade, e, acima de tudo, contribuir para a efetiva participação social, dotando de informações fidedignas os órgãos, entidades, conselhos e os próprios cidadãos, a fim de propiciar a estes partícipes condições de deliberar, fiscalizar e acompanhar a gestão pública.

A *accountability*, como instrumento de controle social, pode ser aliada do contador público, desde que o processo de co-gestão pública seja implementado à luz dos princípios norteadores do sistema de controle (eficiência, eficácia, efetividade, economicidade, legalidade e moralidade). Ao contador, como um dos responsáveis pela gestão pública, cabe tentar conduzir este processo com persuasão e demonstrativos gerenciais fidedignos utilizando dos recursos humanos e tecnológicos.

ABSTRACT

This work is intended to contribute to raise the accountant's professional consciousness when carrying out his activities of internal and external public control. It enlightens the necessity of regulating his professional attitudes in accordance with the society's concerns.

The accountant should take advantage of the present gap in public management and go beyond the social control supported by accountability. When he is accounting for social accounts he should try to be in the central position, keep his morality and legality principles and provide people with all the information they need to be real citizens.

Keywords: Accountant; Accountability; Public management.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AZEVEDO, Sérgio de. Planejamento, cidades e democracia: reflexões sobre o papel dos governos locais nos anos 90. In: DINIZ, Eli; LOPES, José S. L.; PRADI, Reginaldo (Org.). **O Brasil no rastro da crise**. São Paulo: Hucitec, 1994.

AZEVEDO, Sérgio de; PRATES, Antônio Augusto. Planejamento participativo, movimentos sociais, e ação coletiva. **Ciências Sociais Hoje**, São Paulo, 1991.

BENEVIDES, Maria Victoria M. **A cidadania ativa**: referendo, plebiscito e iniciativa popular. São Paulo: Ática, 1991.

BRESSER, Luiz Carlos Pereira. **A reforma do Estado dos anos 90**: lógica e mecanismos de controle. Brasília: MARE, 1997.

BRESSER, Luiz Carlos Pereira. **A reforma do Estado para a cidadania**: a reforma gerencial brasileira na perspectiva internacional. São Paulo: Ed. 34, 1998.

CARVALHO, José Murilo de. **Cidadania**: tipos e percursos. 1996. (Estudos Históricos, n. 18)

BRASIL. **Constituição Federal 1988**. Brasília: Congresso Nacional, 1988.

CRUZ, Flávio. **Auditoria governamental**. São Paulo: Atlas, 1997.

DINIZ, Eli; AZEVEDO, Sérgio. **Reforma do Estado e democracia no Brasil**. Brasília: Ed. UnB, 1997.

FEDOZZI, Luciano. **Orçamento participativo**: reflexões sobre a experiência de Porto Alegre. Porto Alegre: Tomo Editorial, 1997.

GIACOMONI, James. **Orçamento público**. São Paulo: Atlas, 1997.

KHAIR, Amir Antônio. **Responsabilidade fiscal**: lei comentada para os municípios. 2000. (Versão preliminar)

MARTINS, Maria Lúcia R. **Os desafios da gestão municipal democrática**: Santos. São Paulo: Centro Josué de Castro e Instituto Pólis, 1998.

NUNES, Edson. **A gramática política do Brasil**: clientelismo e insulamento burocrático. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 1997.

PARK, Robert Ezra. O fenômeno urbano. In: VELHO, Otávio Guilherme (Org.). Rio de Janeiro: Guanabara, 1987.

PUTNAM, Robert. **Comunidade e democracia**: a experiência da Itália moderna. Rio de Janeiro: Editora Fundação Getúlio Vargas, 1996.

RAMON BORGES, Mendes; VERGARA, Victor M. The participation: accountability news and decentralization in Latin America. In: SEMINÁRIO SEM PARTICIPAÇÃO POPULAR, 1999, Rio Grande do Sul. **Trabalhos apresentados...** Rio Grande do Sul, 1999.

REIS, Heraldo da Costa; TEIXEIRA, J. **Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964**: comentada. IBAM, 1993.