

## Contabilidade Aplicada ao Setor Público como Mecanismo Institucional Estatal de Melhoria da *Accountability*

### *Accounting to the Public Sector as Institutional Mechanism for Improving Accountability*

### *Contabilidad para el Sector Público como mecanismo institucional para mejorar la Accountability*

**Antônio Firmino da Silva Neto, Me.**

Doutorando do Programa Multi-institucional e Inter-regional de Pós-graduação em Ciências Contábeis UnB/UFPB/UFRN  
Endereço: Rodovia Antônio Mariz, Br-230, Km 466, Sousa PB, CEP: 58.800-120, Brasil  
Fone: (83) 3521-3200, e-mail: [antonio.firminoneto@gmail.com](mailto:antonio.firminoneto@gmail.com)

**José Dionísio Gomes da Silva, Dr.**

Professor do Departamento de Ciências Contábeis UFRN e do Programa Multiinstitucional e Inter-regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da UnB/UFRN/UFPB. Universidade Federal do Rio Grande do Norte – Centro de Ciências Sociais Aplicadas – Departamento de Ciências Contábeis. Endereço: Av. Senador Salgado Filho, S/N - Campus Universitário - Lagoa Nova Natal – RN – Brasil - CEP 59076-000, e-mail: [dionisio@ufrnet.br](mailto:dionisio@ufrnet.br)

**Rodrigo de Souza Gonçalves, Dr.**

Rodrigo de Souza Gonçalves – Doutor em Ciências Contábeis Professor do Programa Multi-institucional e Inter-regional de Pós-graduação em Ciências Contábeis UnB/UFPB/UFRN  
Endereço: Universidade de Brasília, Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais, Campus Universitário Darcy Ribeiro Asa Norte, CEP: 70910-900 - Brasília, DF - Brasil  
Fone: (61) 3107-0798, e-mail: [roadgoncalves@gmail.com](mailto:roadgoncalves@gmail.com)

#### RESUMO

A informação contábil é um instrumento que proporciona a *accountability*, que pode ser considerada a razão de ser da Contabilidade. Este ensaio objetiva discutir a Contabilidade Aplicada ao Setor Público como um mecanismo institucional estatal e não-institucional de melhoria de *accountability*. A metodologia utilizada nesta pesquisa foi a dedutiva com embasamento nos artigos 84 e 110 da Lei Federal nº 4.320/1964, Lei de Direito Financeiro, e nas discussões sobre mecanismos de *accountability* apresentadas por Oakerson (1989), Paul (1992), O'Donnell (1998, 1999), Schedler (1999), Dunn (1999), Elster (1999), Keohane (2002), Mainwaring (2003), Abrucio e Loureiro (2004). As considerações deste estudo são no sentido de que a Contabilidade Aplicada ao Setor Público pode ser caracterizada, preferencialmente, como um mecanismo institucional estatal de *accountability*, cujo papel é monitorar, fiscalizar, controlar, e com prerrogativas de exigir responsabilização por partes dos agentes públicos, contudo, sem “poderes” de punição ou sanção, mas que pode de uma forma indireta exercer essa prerrogativa como pré-condição para a melhoria da *accountability*.

**Palavras-chave:** Contabilidade Aplicada ao Setor Público. Mecanismo Institucional. *Accountability*.

#### ABSTRACT

*Accounting information is a tool that provides accountability, which can be considered the reason for the Accounting. This paper discusses Applied Accounting Public Sector as a state institutional mechanism and non-institutional improvement accountability. The methodology used in this research was deductive with foundation in Articles 84 and 110 of Federal Law*

4,320/1964 Financial Law Act, and discussions on accountability mechanisms put forward by Oakerson (1989), Paul (1992), O'Donnell (1998, 1999), Schedler (1999), Dunn (1999), Elster (1999), Keohane (2002), Mainwaring (2003), Abrucio and Loureiro (2004). The considerations of this study are to the effect that the Applied Accounting Public Sector can be characterized, preferably, as a state institutional mechanism for accountability, whose role is to monitor, supervise, control, and prerogatives to demand accountability on the part of public officials, however, no "powers" of punishment or sanction, but can in a roundabout way to exercise that prerogative as a precondition for improving accountability.

**Keywords:** Accounting to the Public Sector. Institutional mechanism. Accountability.

## RESUMEN

La información contable es una herramienta que proporciona la rendición de cuentas, que puede considerarse el motivo de la Contabilidad. Este artículo discute Aplicada de Contabilidad del Sector Público como un mecanismo institucional del Estado y la rendición de cuentas de mejora no institucional. La metodología utilizada en esta investigación era deductivo, con fundamento en los artículos 84 y 110 Ley 4.320/1964 Derecho Financiero Federal de, y las discusiones sobre los mecanismos de responsabilidad presentada por Oakerson (1989), Pablo (1992), O'Donnell (1998, 1999), Schedler (1999), Dunn (1999), Elster (1999), Keohane (2002), Mainwaring (2003), Abrucio y Loureiro (2004). Las consideraciones de este estudio son en el sentido de que el Aplicada de Contabilidad del Sector Público se puede caracterizar, de preferencia, como un mecanismo institucional del Estado para la rendición de cuentas, cuya función es vigilar, supervisar, controlar y prerrogativas para exigir la rendición de cuentas por parte de los funcionarios públicos, Sin embargo, no hay "poderes" de castigo o sanción, pero pueden de una manera indirecta de ejercer esa prerrogativa como condición previa para mejorar la rendición de cuentas.

**Palabras clave:** Contabilidad del Sector Público. Mecanismo institucional. Accountability.

## 1 INTRODUÇÃO

*Accountability* é um termo de origem inglesa. No Brasil, as primeiras evidências são da década de 1980. Até esta época, o termo era pouco discutido no meio acadêmico, e talvez, inexistente no campo semântico da sociedade e da administração pública brasileira. As discussões iniciais ocorreram na década de 1990, com o ensaio de Campos (1990). Sua tradução ainda não foi concretizada para a língua portuguesa brasileira, mas o termo já está bem delimitado e incorpora substantivos marcantes como fiscalização, controle, monitoramento, responsabilização, sanção e punição.

Campos (1990) explica que *accountability* está relacionada à burocracia, e seu conceito está interligado às dimensões institucional e política da sociedade; do desenvolvimento político na trajetória para tornar as burocracias responsáveis; e pelos valores e costumes tradicionais partilhados na cultura. Segundo O'Donnell (1998), *accountability* é um dos atributos do sistema político. Assim, observa-se que a Contabilidade Aplicada ao Setor Público guarda estreita ligação institucional com a *accountability*.

---

<sup>1</sup> Revisado pelos pares em 05.11.2015 (*blind review*). Ajustado e Aceito para publicação em 15.11.2015. Recomendado para publicação por José Ribamar Marques de Carvalho (Editor Científico). Publicado em 05.12.2015. Organização responsável UACC/CCJS/UFCCG.

A essência genuína da Contabilidade é servir de mecanismo de *accountability*, de avaliação da entidade e de seus gestores, da prestação de contas destes e de insumo básico para a tomada de decisão dos agentes econômicos, tanto internos quanto externos à entidade, apoiada por teorias de caráter científico (IUDÍCIBUS, *ET. AL.*, 2005). Esses pressupostos apresentados pelos autores reforçam o elo existente entre a Contabilidade e *accountability*.

Nesse contexto, a proposta deste ensaio é discutir a Contabilidade Aplicada ao Setor Público como um mecanismo institucional estatal e não-institucional de melhoria de *accountability*. A capacidade de impor sanções e punições é, basicamente, o que diferencia esses dois tipos de mecanismos. Autores como, Oakerson (1989), O'Donnell (1998, 1999), Schedler (1999), Dunn (1999), Elster (1999), Keohane (2002), Mainwaring (2003), Abrucio e Loureiro (2004), defendem que só podem ser considerados mecanismos de *accountability* aqueles que são institucional/estatal e que podem impor sanções direta ou indiretamente. Já Paul (1992) considera que *accountability* é visto como toda e qualquer atividade ou relação de controle, fiscalização e monitoramento sobre agentes e organizações públicas, independentemente de ser institucional ou não-institucional

Os artigos 84 e 110 da Lei 4.320 de 1964, também, motivam as discussões na linha frisada acima – Contabilidade Aplicada ao Setor Público como um mecanismo institucional e não-institucional, que é obrigada a gerar informações para os tomadores de decisões, gestores, controladores dentre outros usuários. Portanto, diante das perspectivas desses autores e dos dispositivos da lei, a pergunta que se faz é: Como a atual Contabilidade Aplicada ao Setor Público se insere como um mecanismo institucional estatal e não-institucional de melhoria da *accountability*?

O estudo justifica-se, conforme Mainwaring (2003), porque o tema é um dos mais debatidos na agenda política mundial, e, provavelmente, durante muito tempo ainda será. Para O'Donnell (1998), nos países latino-americanos ocorre o controle realizado pelas eleições livres e justas, que constitui o controle efetuado pela *accountability* vertical. Já o controle entre os órgãos da administração pública, mecanismos institucionais legais, é caracterizado como *accountability* horizontal, que é considerado inexistente, fraco ou intermitente nesses países. Assim, os autores procuram tanto refinar o conceito quanto verificar as relações de interação entre as instituições e a *accountability*. Esta interação institucional é o foco deste artigo.

Este trabalho está dividido em cinco seções, incluindo a introdução. Na segunda apresenta-se algumas naturezas, conceitos, e objetivo da Contabilidade e a ligação com *accountability*. Na terceira seção demonstra-se diversos aspectos conceituais e delimitadores do termo *accountability*. Na quarta seção se discuti a

Contabilidade Aplicada ao Setor Público como mecanismo institucional e não-institucional de *accountability*, e na última seção apresenta-se as considerações finais.

## 2 NATUREZA, CONCEITO, E OBJETIVO DA CONTABILIDADE, E A LIGAÇÃO COM ACCOUNTABILITY

A tentativa de classificar a natureza teórica da Contabilidade em arte, técnica ou ciência foi discutida por autores como McCowen (1946), que segundo ele a Contabilidade pode ser entendida como uma arte; Schmidt (1998), que destaca a Contabilidade como um conjunto de elementos lógicos e racionais que não se manifesta através do espírito criador do belo artístico, por isso não poderia ser considerada uma “arte”; e Iudícibus, *et. al.* (2005) a Contabilidade foi, em seus primórdios, um sistema de escrituração, mas que atualmente é vista como uma Ciência Social.

A Contabilidade passou por uma fase pré-científica, caracterizada por uma sequência de inventários (Iudícibus, 2007a). Os avanços almejados e alcançados pela Contabilidade são definidos por Schmidt (1998) como um conjunto de atitudes e atividades racionais, que objetiva o sistemático conhecimento econômico e financeiro de uma entidade, e que não pode ser reduzida a uma técnica realizatória de uma atividade.

A Contabilidade, segundo Schmidt (1998), é uma Ciência Factual Social que se preocupa em compreender como as pessoas ligadas à área contábil criam, modificam e interpretam os fenômenos contábeis, sobre os quais informam aos seus usuários. Mautz (1963) e Sterling (1975) a apresentam como uma Ciência Social.

Iudícibus *et. al.* (2011), embasados nas ideias teóricas propostas por Max Horkheimer, principal formulador da teoria crítica, Jürgen Habermas e sua teoria do agir comunicativo, e Axel Honneth e sua luta por reconhecimento, conceituam a Contabilidade como uma Ciência Social. Para eles seu objeto é a mediação do conflito distributivo, que se alicerça no reconhecimento, mensuração e evidenciação dos fenômenos que afetam o patrimônio das entidades, sob a perspectiva de uma atuação ética, pautada no interesse público e na dignidade do ser humano.

Para a *American Accounting Association* – AAA (2008), a Contabilidade é um processo de identificação, mensuração e comunicação de informações econômicas para permitir julgamentos e decisões pelos usuários das informações. Essa mesma linha conceitual é apresentada pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC, que destacam as Demonstrações Contábeis, que tem o objetivo fornecer informações que sejam úteis na tomada de decisões e avaliações por parte dos usuários em geral.

O objetivo da Contabilidade está relacionado com a capacidade de capturar, primeiro, a ocorrência dos eventos econômicos que impactam em um determinado estado de riqueza, depois a de precificá-lo e, por último, de comunicar seus efeitos. Assim, a Contabilidade se transformou em um sistema complexo de informação e avaliação, com características científicas, institucionais e sociais, cujo objetivo central é suprir a necessidade informacional de seus usuários internos e externos à entidade a que se refere (IUDÍCIBUS *ET AL.*, 2005).

Ademais, para Ordelheide (2004) a contabilidade pode ser caracterizada como uma instituição social, formada por um conjunto de instrumentos dedicados à redução da assimetria da informação, ao delineamento de incentivos e à estruturação e sinalização de mecanismos de avaliação de desempenho.

O estado atual da Contabilidade, para Iudicibus (2007a), antes de mais nada, é vista como um mecanismo de *accountability*, instrumento de prestação de contas, para a sociedade sobre os recursos que os sócios de uma entidade investiram e como estão sendo administrados. Tratamento semelhante é apresentado por Martinez (1998) ao afirmar que a Contabilidade desempenha duas funções fundamentais no contexto de uma entidade: proporcionar informações para facilitar os processos decisórios; e, prestar-se como instrumento para o controle das atividades patrimoniais – “*accountability*”.

Iudicibus (2007a) considera a Contabilidade como um modelo de alocação de recursos, e a *accountability* é sua característica essencial. Nesse contexto, a Contabilidade é peça fundamental quando se trata do setor público, pois sua principal finalidade é demonstrar a alocação dos recursos arrecadados destinados às despesas, que foram necessárias à realização das políticas públicas, bem como apoiar aos gestores governamentais a tomarem decisões, assim como a prestação de contas da aplicação desses recursos.

A alocação dos recursos evidenciada pela Contabilidade é uma das suas funções primárias, que devem ser controlados e cuja utilização deve proporcionar cada vez mais *accountability* (IUDÍCIBUS, 2007b). A evidenciação é realizada nas demonstrações e nos relatórios fornecidos pela Contabilidade, que tem por finalidade apoiar o controle, e a partir deles cobrar responsabilidade e justificação por parte dos gestores e das entidades.

Ademais, as ligações entre a Contabilidade e a *accountability* podem inibir ações de certos gestores quando da existência, por exemplo, de risco moral. Este risco pode influenciar a decisão dos gestores, levando-os a tomarem decisões em benefício próprio, deixando de lado os interesses da entidade. No entanto, a existência de *accountability* ajuda a inibir o comportamento indevido de alguns gestores (YOUNG-WON, 2005 *apud* KLANN *ET AL.*, 2015).

Esse elo é demonstrado por Iudícibus, *et. al.* (2005) que enfatizam as dimensões atuais da Contabilidade, e a caracterizam como um instrumento de *accountability*. Os autores ainda destacam outras dimensões da Contabilidade: uma forma eficaz de avaliação de desempenho econômico, financeiro e social das entidades e dos gestores; e como insumo essencial para a tomada de decisão econômico-financeira. Os autores acreditam que a Contabilidade pode evoluir muito mais. Contudo, a dimensão e a direção dessa evolução dependem dos fatores institucionais, econômicos e sociais.

Assim, *accountability* tem sido considerada a razão de ser da Contabilidade sob o ponto de vista social e organizacional (IJIRI, 1975). Este autor afirma que a *accountability* é o principal objetivo da Contabilidade, e se não for assim vista, as práticas contábeis correntes de contabilização podem ser inconsistentes e irracionais em relação ao reconhecimento, mensuração e avaliação dos seus fenômenos. Para Hendriksen e Van Breda (1992) a *accountability* é o início e fim da Contabilidade.

Portanto, friza-se que a linha de discussão deste artigo harmoniza-se com a dimensão da Contabilidade sob o ponto de vista institucional e social, e como um instrumento de *accountability* eficiente de qualquer gestor de recursos perante a sociedade, e que a eficiência e efetividade desse elo entre a Contabilidade e *accountability* dependem de uma das formas de evolução da Contabilidade a qual está ligada aos fatores institucionais e organizacionais. Mas, afinal, o que é *accountability*, e quais seus aspectos delimitadores? A próxima seção tem a finalidade de responder essa argumentação.

### 3 ASPECTOS CONCEITUAIS E DELIMITADORES DO TERMO *ACCOUNTABILITY*

No Brasil, até a década de 1990, não havia uma tradução para o termo *accountability*, e provavelmente ainda não exista. Foi nesta época que Campos (1990) publicou seu ensaio teórico na tentativa de delimitar um conceito para a palavra *accountability*. A conclusão de Campos (1990) é que a tradução é impossível para a língua portuguesa. Conforme a autora, faltavam aos brasileiros o conceito e o significado, mas não necessariamente a palavra. Assim, quanto menos amadurecida a sociedade, menos provável será a preocupação com a *accountability* do serviço público.

Campos (1990), parafraseando Mosher – *Democracy and the public service* – (1968), apresenta *accountability* como sinônimo de responsabilidade objetiva ou obrigação de responder por algo, como um conceito contrário, mas não necessariamente inconciliável, com a responsabilidade subjetiva, que é inerente a

pessoa, vem de dentro da pessoa, a *accountability*, sendo uma responsabilidade objetiva, representa a responsabilidade de uma pessoa ou organização diante a outra pessoa, fora de si mesma, por alguma coisa ou por algum tipo de desempenho.

A autora associa *accountability* a uma relação simples de responsabilização dos agentes públicos<sup>1</sup>. Entretanto, o termo é mais abrangente do que *responsibility*. Na sua concepção faltavam outros pressupostos para concretizar a definição. Ela ainda defende que o conceito deve estar relacionado com questões de democracia, direitos do cidadão, responsabilidade objetiva e subjetiva, e com a teoria normativa.

Campos (1990), por fim, destaca que a falta de *accountability*, no Brasil, está relacionada à burocracia. O conceito é explicado pelas dimensões política e institucional da sociedade; do desenvolvimento político na trajetória para tornar as burocracias responsáveis; e, pelos valores e costumes tradicionais partilhados na cultura, e, portanto, o déficit de *accountability* estaria relacionado a esses fatores. Por outro lado, segundo O'Donnell (1998), o déficit de *accountability* não está relacionado apenas aos aspectos da burocracia, tampouco é um problema meramente cultural. Para este autor *accountability* é um dos atributos do sistema político.

O'Donnell (1998, 1999) foi um dos primeiros a introduzir aspectos conceituais bem definidos de *accountability*, e suas tipologias. O ponto de partida do autor foi estabelecer os aspectos físico e espacial entre as formas de *accountability* vertical e horizontal. Sua análise é feita, necessariamente, sobre dois tipos de controle, o primeiro que constitui o controle da *accountability* vertical, caracterizado por ter eleições livres e justas, e exercido pelos eleitores e organizações da sociedade; e o segundo, é aquele que caracteriza *accountability* horizontal – o controle institucional legal entre as entidades estatais que realizam o monitoramento e que impõem sanções.

A ideia conceitual defendida por O'Donnell (1998, 1999) tem por base duas vertentes: a característica de o poder de controle, fiscalização e punição ser apenas estatal – horizontalidade; e a possibilidade de relação de poder entre atores não estatais com atores estatais – verticalidade. Dessas duas vertentes destaca-se a *accountability* horizontal por ser um mecanismo institucional que só ocorre entre entidades estatais, legalmente formalizadas, com poderes para fiscalizar, controlar e punir outras entidades, por exemplo, órgãos estatais, como os tribunais de contas.

Nesse contexto, os mecanismos de efetivo *accountability* horizontal se concretizam a partir de um sistema político que envolve entidades ou agências autônomas e articuladas, capacitadas e de boa índole, que assumem o propósito de bloquear assédios de agentes públicos e de políticos, munidos de poderes para cobrar responsabilização, além de fiscalizar, controlar e punir outras entidades e agentes públicos.

Na concepção de Schedler (1999) os aspectos conceituais da *accountability* e sua eficácia estão ligados a dois termos: *answerability* e *enforcement*. O primeiro refere-se informação, justificção; e o segundo diz respeito à capacidade de punição.

Já Mainwaring (2003) apresenta duas formas de *accountability*: o eleitoral e o intraestatal. Aquele caracteriza-se quando os eleitores reelegem seus candidatos; e este ocorre por via dos órgãos estatais formalmente encarregados de monitorar e sancionar os agentes públicos. Para o autor o agente público presta contas para uma entidade que tem a capacidade legal de monitorar, fiscalizar, demandar explicações e impor sanções. Assim, se o monitoramento dos agentes públicos não for realizado de forma institucional com atributos legais, não ocorre *accountability*.

Nesse contexto, não se enquadram como mecanismo de *accountability*, conforme Mainwaring (2003), a imprensa e as organizações da sociedade civil, por mais que desempenhem o monitoramento que viabiliza a efetivação da transparência das funções de controle, a investigação e as denúncias. A justificativa dada pelo autor é que se assim ocorresse, a inclusão de todas as formas de monitoramento tornaria o conceito abrangente e isso diminuiria sua utilidade.

Esse autor propõe uma subclassificação para a *accountability* intraestatal. Ele sugere três situações, a primeira fundamentada nas relações de principal e agente. O principal designa a um agente determinada tarefa, o qual será controlado, fiscalizado ou eventualmente punido, caracterizando assim, a ascendência hierárquica daquele sobre este. A segunda refere-se ao sistema legal e outros atores estatais com poder de sanção. A terceira está ligada a entidades estatais com a função específica de fiscalizar e controlar agentes públicos, por exemplo, as Agências Reguladoras, os Tribunais de Contas e o Ministério Público.

A classificação de Abrucio e Loureiro (2004), *accountability* não-eleitorais, ocorre durante todo o mandato eleitoral. Subdivide em cinco tipos controle: parlamentar, judicial, administrativo-financeiro, de resultados e social. O primeiro, parlamentar, é realizado a partir da fiscalização por parte do poder Legislativo sobre o Executivo, por exemplo, sobre a elaboração e execução das peças orçamentárias; o controle judicial impede que os agentes políticos e os burocratas executem suas atividades sem a observância dos normativos legais; o administrativo-financeiro ocorre sobre as ações governamentais; o controle de resultados está ligado a administração pública gerencial, que busca a responsividade, responsabilizando os agentes públicos pelo baixo desempenho das políticas públicas e pelos projetos governamentais; e controle social, efetuado pela sociedade, que é uma forma de *accountability* vertical constante, ininterrupta, que se alia a outras formas de controle.

Para Nakagawa, *et. al.* (2008) existem basicamente duas formas de *accountability*, uma é de natureza exógena e outra endógena. No ambiente

institucional da *International Federation of Accountants* – IFAC, o modelo de governança empresarial disseminado por essa instituição composto por essas duas formas de *accountability* contribuem para a compreensão do conceito de plena *accountability* a que se refere o modelo de governança. Para os autores a palavra confiabilidade representa adequadamente o seu correspondente em inglês.

Pinho e Sacramento (2009) afirmam que *accountability* implica em mais do que geração de dados e interação de argumentos, visto que inclui, também, a possibilidade de punir comportamento inadequado. Ademais, os autores concordam com Campos (1990) e defendem um conceito mais abrangente de *accountability* que envolve responsabilidade objetiva e subjetiva, controle, transparência, obrigação de prestação de contas, justificativas para as ações que foram ou deixaram de ser empreendidas, premiação e/ou “castigo”.

Já Gibbins e Newton (1994) conceituam *accountability* numa perspectiva próxima da teoria da agência, como um relacionamento, dirigido por fatores sociais, contratuais, hierárquicos ou outros, entre a fonte (o principal) e a pessoa responsável (o agente). Young-Won (2005) *apud* Klann *et al.* (2015) conceitua *accountability* como uma pressão social para justificar a visão ou ação de uma pessoa perante outras. Friza-se, ainda, conforme este autor, que as pesquisas direcionadas à Contabilidade como mecanismo de *accountability* estão mais voltadas para o ramo da auditoria, tendo uma relevância particular no contexto da Contabilidade.

Não é o objetivo deste estudo propor um conceito de *accountability*, mas a partir desses já existentes, e dos aspectos delimitadores buscar fundamentar a Contabilidade Aplicada ao Setor Público como mecanismo institucional ou não institucional de *accountability*. Portanto, o que se observa é que os conceitos, classificações e delimitações definidos por O'Donnell (1998, 1999), Mainwaring (2003), e por Schedler (1999) são os mais citados, e talvez, sejam os mais adequados, pois é a partir destes autores que se pode obter um parâmetro mínimo para identificar os fatores que caracterizam os mecanismos de *accountability*.

#### **4 CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO COMO MECANISMO INSTITUCIONAL E NÃO-INSTITUCIONAL DE ACCOUNTABILITY**

Nesta seção, analisa-se a Contabilidade Aplicada ao Setor Público como mecanismo institucional estatal e não-institucional de melhoria da *accountability*. O fundamento de que a Contabilidade é, ou pode ser, um mecanismo organizacional estatal de controle de *accountability* está nos art. 84, e art. 110 da Lei nº 4.320 de 1964, *in verbis*:

“Art. 84. Ressalvada a competência do Tribunal de Contas ou órgão equivalente, a tomada de contas dos agentes responsáveis por bens ou dinheiros públicos será realizada ou superintendida pelos serviços de contabilidade.”

“Art. 110.(...)”

Parágrafo único. ..., os balanços serão remetidos ao órgão central de contabilidade da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, ...”.

A Lei de Responsabilidade Fiscal é outro importante instrumento de efetivação de controle, que tem por fim a *accountability*, pois os gestores governamentais são obrigados a prestar contas e demonstrar transparência das suas ações, submetidos a punições, caso não cumpram o que determinam os dispositivos dessa lei.

Inicialmente, observa-se, que os conceitos e delimitações de *accountability* não são completamente harmônicos. Entretanto, alguns termos – responsabilização, controle, fiscalização, prestação de contas, monitoramento, sanção e punição – são visíveis na maioria dos conceitos. A desarmonia, também, pode ser verificada em relação ao objeto e a capacidade de sanção e de punição aos agentes públicos por parte dos mecanismos institucionais e não institucionais de *accountability*.

Assim, a diferença básica entre os mecanismos institucionais, e não institucionais de *accountability* está no fato de eles serem órgão estatais e poderem, ou não, punir os agentes públicos. Portanto, pretende-se situar a Contabilidade nessas duas concepções. Nessa perspectiva, traça-se um paralelo tridimensional entre os conceitos da Contabilidade apresentados na seção 2 e os de *accountability* da seção 3 com os dispositivos da Lei de Direito Financeiro.

#### **4.1 CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO: MECANISMO INSTITUCIONAL ESTATAL DE ACCOUNTABILITY**

A Contabilidade Aplicada ao Setor Público caracterizada como um mecanismo institucional estatal, fundamentada na Lei nº 4.320 de 1964, se alinha aos conceitos apresentados por O'Donnell (1998, 1999), Mainwaring (2003), e Abrucio e Loureiro (2004), os quais admitem apenas mecanismos institucionais formais e legais (estatal) como agentes de *accountability*, e que detêm a capacidade de impor sanções de forma direta aos agentes públicos, ou indiretamente através de outro órgão que atenda as características de ser uma entidade estatal.

Nesse contexto, a Contabilidade se caracteriza como um mecanismo institucional estatal que exerce *accountability*, e que pode exigir responsabilização por

partes dos agentes públicos. Os serviços de contabilidade teriam as prerrogativas de monitorar, controlar e fiscalizar os atos desses agentes. Para que isso ocorra, o papel da Contabilidade de reconhecimento, mensuração, e evidenciação apresentado nos relatórios orçamentários, financeiros, patrimoniais e econômicos assume importância primordial para que a *accountability* realmente aconteça.

O ideal é que os mecanismos institucionais tenham a capacidade de impor diretamente as punições para que os trâmites da sanção ocorram sem morosidade. Infelizmente, isso não está previsto como uma das prerrogativas dos serviços de contabilidade na Lei de Direito Financeiro. Contudo, as instituições contábeis podem acionar outras entidades estatais para, indiretamente, a partir da geração de informações, punir os agentes públicos.

Assim, para Mainwaring (2003) uma forma de exercer a *accountability* seria acionar o sistema judiciário para impor sanções e punições. Por exemplo, algumas entidades – Ministério Público, Ordem dos Advogados do Brasil, Conselho Federal de Contabilidade, dentre outras, não têm a capacidade de punir diretamente os agentes públicos, porém, essas entidades podem acionar os Tribunais do Poder Judiciário para efetuar a finalidade de punição.

Nesse contexto, as relações informais de fiscalização e controle praticadas por instituições não estatais são desconsideradas como mecanismo institucionais de *accountability*. Mainwaring (2003), particularmente, não considera a imprensa e as organizações da sociedade civil como mecanismos institucionais de *accountability*, apesar de desempenharem o papel de monitoramento e denunciarem os abusos e as condutas impróprias de agentes públicos.

Já a delimitação de *accountability* realizada por Schedler (1999), em *answerability* e *enforcement*, vai de encontro, em parte, com as prerrogativas dos arts. 84 e 110 da Lei 4.320 de 1964. Em parte porque, *answerability* refere-se a geração obrigatória de informação por parte dos agentes públicos. A evidenciação é uma finalidade da Contabilidade. Sua função é informar os atos e fatos praticados pelas entidades. Assim, os agentes públicos, apoiados pelos serviços de contabilidade, podem realizar a justificção das suas ações embasados nas informações geradas pela Contabilidade. Já *enforcement* refere-se à capacidade de, por exemplo, a Contabilidade Aplicada ao Setor Público impor sanções aos responsáveis pelos atos administrativos impróprios, conforme já frisado, essa é uma prerrogativa inexistente. Porém, é aceitável para Schedler (1999) que o exercício de responsabilização envolva apenas um desses termos.

A sanção em sentido amplo, segundo Schedler (1999), pode ser moral ou legal. Em sentido estrito, a sanção legal está relacionada a punição institucionalizada prevista em dispositivos de leis. Já a sanção moral, ou não institucionalizada, ocorre

quando resultar em desaprovação que envolve valores éticos. Portanto, para ele nas experiências de *accountability* estão presentes três dimensões: informação, justificação e punição, as quais se alinham, exceto esta última, com o papel da Contabilidade que é a geração de informação a partir do reconhecimento, mensuração, e evidenciação, que subsidiam o monitoramento, a fiscalização e controle das ações dos agentes públicos.

Numa perspectiva mais rígida de mecanismos institucionais de *accountability*, Dunn (1999) e Elster (1999) afirmam que um mecanismo que desempenhe as funções de controle e fiscalização só pode ser caracterizado como instrumento de *accountability* se tiver a capacidade de impor sanções diretamente aos agentes públicos. Portanto, nessa perspectiva seria impossível os serviços de contabilidade serem vistos como mecanismo de *accountability* por não possuírem as prerrogativas de impor diretamente sanções. Assim, a Contabilidade para desempenhar o papel de melhoria de *accountability*, sob o ponto de vista desses autores, seria de forma secundária, disponibilizando informações por meio de seus relatórios para que outras entidades a execute. Claro, isso não diminui a importância do papel da Contabilidade.

Oakerson (1989) e Keohane (2002) são mais flexíveis para classificar os mecanismos que atendem os pressupostos de *accountability*. São mecanismos de controle formais e institucionalizados, contudo, com poder de imputar “*algum tipo*” de sanção aos agentes públicos, não apenas responsividade, mas a capacidade de o agente fiscalizador demandar justificação dos agentes públicos.

Nesse contexto, os serviços de contabilidade atendem aos requisitos de mecanismos institucionais defendidos por OAKERSON (1989) e KEOHANE (2002). Porém, imputar de alguma forma punições aos agentes públicos não é uma prerrogativa observada no art. 84 da Lei 4.320/1964. É difícil em um regime de administração pública predominantemente burocrático, uma instituição punir outra entidade conforme esta concepção subjetiva, defendida por esses autores. Para Keohane (2002) as sanções não se limitam as punições legais, pois elas podem ser consideradas simbólicas. Mas, qual seria o sentido das sanções simbólicas? Talvez não surtam os efeitos desejados.

A Contabilidade é um instrumento fundamental para que as sanções simbólicas causem efeitos mais significativos. Essa sanção pode ser consequência das informações geradas pela Contabilidade, que podem evidenciar os desvios de recursos, fraudes, superavaliação nas contratações públicas dentre outros registros, que podem causar a indignação por parte da sociedade e desencadear uma reprovação generalizada do agente público.

A sanção simbólica, a qual Keohane (2002) se refere, encontra fulcro na concepção democrática presente nas poliarquias, não se limita às formas legais ou institucionalizadas, mas pode ser concretizadas de formas simbólicas de sanção política. Por exemplo, observando as eleições, a sanção aos governantes poderia ser realizada de forma indireta a partir da rejeição deles na reeleição, imposta pela visibilidade de denúncias e exposições de delitos por parte de organizações da sociedade civil e da mídia, que tem como consequência a rejeição da reeleição ao cargo político.

Assim, nessa linha delimitada por Oakerson (1989) e Keohane (2002), a Contabilidade Aplicada ao Setor Público se enquadra como um mecanismo institucional de *accountability*. Contudo, cabe as instituições contábeis fornecerem informações para que outras entidades deem plena divulgação dos atos e fatos evidenciados, para que as sanções simbólicas causem efeitos significativos.

Portanto, observando as dimensões da Contabilidade, definidas por Iudícibus, *et. al.* (2005), como um instrumento de *accountability* eficiente de qualquer gestor de recursos perante a sociedade –, e que sua evolução depende de fatores institucionais, econômicos e sociais, enfatiza-se que a Contabilidade Aplicada ao Setor Público evoluída como instituição e organização, conforme já preceitua a Lei nº 4.320/1964, tem um papel fundamental perante a sociedade no que concerne a melhoria de *accountability*, seja de forma direta, ou de forma indireta acionando o Judiciário para exercer a punição, e assim, poder fazer parte de um rol de mecanismos institucionais de controle da administração pública e de *accountability*.

A Contabilidade Aplicada ao Setor Público como instituição é representada, atualmente, pelo Conselho Federal de Contabilidade, e pela Subsecretaria de Contabilidade Pública, vinculada a Secretaria do Tesouro Nacional que normatizam e regulamentam os procedimentos contábeis para o setor público. É necessário que a Contabilidade continue evoluindo institucionalmente para que possa atingir *status* de Agência Reguladora e Fiscalizadora, ou até mesmo de “Ministério da Contabilidade”, assim como já são o Orçamento (Ministério do Planejamento e Orçamento) e o Controle (Controladoria Geral da União) organizados como instituições. Esforços para que isso ocorra já existem, vários pedidos foram encaminhados à Casa Civil, da Presidência da República, por Deputados Federais e Senadores, para transformar a Contabilidade em uma instituição forte, com *status* de Secretária de Contabilidade Pública, e para a carreira de Contador Público Federal passar a ser uma carreira de Estado, visto a sua importância para a economia do país.

Infelizmente, a maioria dos entes federados não tem uma instituição estatal que represente a Contabilidade, como determina o artigo 110 da Lei 4.320 de 1964, os serviços são terceirizados e a evidenciação das informações pode, em algumas

situações, não receber o tratamento adequado, isso fragiliza a *accountability*. Assim, o ideal seria que cada ente federado tivesse seu Órgão Central de Contabilidade, fortalecido institucionalmente, com prerrogativas de monitoramento, fiscalização e controle, subsidiando os demais órgãos que têm a função de punir, proporcionando a melhoria da *accountability*.

#### 4.2 CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO: MECANISMO NÃO-INSTITUCIONAL DE *ACCOUNTABILITY*

Além de a Contabilidade desempenhar um papel de mecanismo institucional estatal de *accountability*, destaca-se que ela também pode desenvolver a função de mecanismo não-institucional, que é de suma importância para a efetividade do sistema político.

Conforme já destacado, *accountability* tem sido considerada a razão de ser da Contabilidade sob o ponto de vista social e organizacional. E se ela não for vista dessa forma, as práticas contábeis de contabilização podem ser inconsistentes e irracionais em relação ao reconhecimento, mensuração e avaliação dos seus fenômenos (IJIRI, 1975).

Esse raciocínio alinha-se com o que é defendido por Paul (1992), que considera um universo maior de mecanismos de *accountability* – institucional e não-institucional. Os mecanismo não-institucionalizados desempenham toda e qualquer atividade ou relação de controle, fiscalização e monitoramento sobre agentes públicos. Assim, defende-se a ideia de responsabilização dos governantes e burocratas pelos governados, inclusive com a possibilidade de sanções, além da imposição de visibilidade e transparência dos atos do governo, por considerar que estes são componentes de *accountability*.

Nessa vertente, apresentada por Paul (1992), seria possível caracterizar os serviços de contabilidade tanto como mecanismo institucional, quanto não-institucional de *accountability*. No papel deste último, e que possibilita melhoria de *accountability*, é necessário que exista consciência política e institucional por parte das entidades que prestam os serviços de contabilidade, para se incorporarem a organizações da sociedade civil e exigirem responsabilização, fiscalização e monitoramento dos agentes públicos. Isto não é uma tarefa simples.

Na concepção de mecanismo não-institucional de *accountability*, a dimensão política e a institucional, os valores e costumes culturais da sociedade são fatores primordiais para a Contabilidade se desenvolver como mecanismo social de melhoria de *accountability*. Conforme já exposto por Campos (1990), isso não se observa em uma sociedade menos “amadurecida”, talvez, esse seja o grande

problema da sociedade brasileira, e conseqüentemente, dos serviços de contabilidade que podem ser formados por cidadãos dessa sociedade imatura. Logo, será menos provável a preocupação com a *accountability* dos serviços e das aplicações dos recursos públicos.

Nesse contexto, é inegável a importância do papel fundamental de gerador de informação dos serviços de contabilidade, a partir do reconhecimento, mensuração e evidenciação dos mais diversos fenômenos contábeis: arrecadação de recursos, despesas públicas, programas governamentais, gestão previdenciária, gestão do fluxo de caixa, que promovem a melhoria da *accountability* no setor público.

Portanto, não ter a capacidade institucional de impor sanção diretamente, não limita, tampouco, afasta o pressuposto de a Contabilidade Aplicada ao Setor Público se enquadrar como mecanismo de melhoria de *accountability*, e que esta é a principal finalidade daquela, que pode desempenhar, embasada em dispositivos legais, monitoramento, fiscalização, controle, e, quem sabe um dia, sanção de forma direta.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A Contabilidade Aplicada ao Setor Público como mecanismo institucional e não-institucional fortalece a fiscalização, o controle, o monitoramento, a responsabilização e a sanção sobre os agentes públicos perante a sociedade e propicia a melhoria da *accountability*. Nesse contexto, uma das interligações das dimensões institucionais da *accountability* é com a Contabilidade.

Observa-se que é possível enquadrar os serviços de contabilidade nas duas concepções de *accountability* apresentadas na seção 4, subsidiada pelas prerrogativas da Lei 4.320 de 1964. Porém, considera-se que a primeira concepção – mecanismo institucional estatal – seria a mais adequada para ela se desenvolver como instrumento forte de melhoria da *accountability*, como guardião da transparência da arrecadação e da alocação dos recursos públicos, mesmo não dispondo de prerrogativas para impor sanções diretamente ou punir outras entidades, órgãos, e agências.

Portanto, defende-se a Contabilidade Aplicada ao Setor Público como um objeto institucional estatal de melhoria da *accountability*. Ademais, o fato de se ter, ou não, a capacidade institucional de impor sanções, não afasta a importância que os serviços de contabilidade têm no desempenho da melhoria da *accountability*, pois sua finalidade genuína é fornecer informações através de seus relatórios e demonstrativos contábeis para que outras entidades, tribunais de contas, controladorias, agências reguladoras, possam executar a sanção dos atos impróprios dos agentes públicos.

Por fim, destaca-se que a intenção deste trabalho é trazer reflexões de como a Contabilidade pode ser um mecanismo institucional estatal de melhoria de *accountability*. Isso seria possível apenas com normatização da Contabilidade por leis? Ou depende da cultura, comportamento e da consciência política da sociedade? Estas podem ser sugestões para novos trabalhos.

## REFERÊNCIAS

ABRUCIO, Fernando L.; LOUREIRO, Maria R. Finanças públicas, democracia e accountability: debate teórico e o caso brasileiro. **ARVATE, Paulo R.; BIDERMAN, Ciro. Economia do setor público no Brasil. Rio de Janeiro: Elsevier, p. 75-102, 2004.**

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Curso de Direito Administrativo. 32ª edição. Malheiros, São Paulo, 2015.**

Brasil. **Lei Federal nº 4.320, de 17 de março de 1964: Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, 1964.**

CAMPOS, Anna Maria. Accountability: quando poderemos traduzi-la para o português?. **Revista de administração pública, v. 24, n. 2, p. 30-50, 1990.**

COASE, Ronald Harry. Problem of social cost, the. **JL & econ., v. 3, p. 1, 1960.**

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **Resolução CFC nº 1282/10.** Disponível em: [http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2010/001282](http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2010/001282), 2010.

DAVIS, K. The case for and against business assumption of social responsibilities. **Academy of Management journal, v. 16, n. 2, p. 312-322, 1973.**

DI PIETRO, M. S. Z. **Direito Administrativo, 28ª edição. São Paulo: Atlas, 2015.**

DUNN, J. Situating political accountability. In: PRZEWORSKI, A.; SOTOKES, Susan C.; MANIN, Bernard (eds). **Democracy, Accountability & Representation.** Cambridge: Cambridge University Press. (Cambridge Studies in the Theory of Democracy). p. 329-344, 1999.

ELSTER, Jon. Accountability in athenian politics. In: PRZEWORSKI, A.; SOTOKES, Susan C.; MANIN, Bernard (eds). **Democracy, Accountability & Representation**. Cambridge: Cambridge University Press. (Cambridge Studies in the Theory of Democracy), 1999.

GIBBINS, Michael; NEWTON, James D. An empirical exploration of complex accountability in public accounting. **Journal of Accounting Research**, p. 165-186, 1994.

HENDRIKSEN, E. S., & Van Breda, M. F. **Accounting Theory**, NY: Irwin, 1992.

IJIRI, Y. **Theory of accounting measurement**, n. 10. American Accounting Association, 1975.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; CARVALHO, L. Nelson. Contabilidade: aspectos relevantes da epopéia de sua evolução. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 16, n. 38, p. 7-19, 2005.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. Ensaio sobre algumas raízes profundas da contabilidade, em apoio aos princípios fundamentais. **Revista de Contabilidade e Organizações**, 1(1), 4-15, 2007a.

\_\_\_\_\_. Uma investigação e uma proposição sobre o conceito e o uso do valor justo. **Revista Contabilidade & Finanças**, 18(spe), 09-18, 2007b.

\_\_\_\_\_; RIBEIRO FILHO, J. F.; LOPES, J. E. D. G.; PEDERNEIRAS, M. M. M. Uma reflexão sobre a contabilidade: caminhando por trilhas da “teoria tradicional e teoria crítica”. **Revista Base (Administração e Contabilidade) da UNISINOS**, v. 8, n. 4, p. 274-285, 2011.

IASB. **Memorandum of understanding to strengthen the institutional framework of the international accounting standards committee foundation**. Disponível em: <http://www.ifrs.org/NR/rdonlyres/FD1356A8-5F81-4B8B-8BF9-BD70B9BBCA46/0/MoU.pdf>. 2008.

KLANN, R. C.; GOMES, E. D. C. O.; GREUEL, M. A.; BEZERRA, F. A. Influência do risco moral e da *accountability* nas tomadas de decisões. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 25, n. 1, p. 99-118, 2015.

KENNEY, C. D. Horizontal accountability: concepts and conflicts. In: Mainwaring, Scott, & Welma, Christopher. **Democratic Accountability in Latin America**, Oxford: Oxford University Press (Oxford Studies in Democratization). v. 165, p. 55, 2003.

KEOHANE, R. O. Global governance and democratic accountability. Unpublished paper from the Miliband Lectures, London School of Economics, Spring, 2002.

MARTINEZ, A. L. Agency theory na pesquisa contábil. **Foz do Iguaçu**, 22. ANPAD, 1998.

MAUTZ, R. K. Accounting as a social science. **Accounting Review**, p. 317-325, 1963.

MCCOWEN, G. B. The Accountant as an Artist. **Accounting Review**, p. 204-211, 1946.

MCLEAY, S.; ORDELHEIDE, D.; YOUNG, S. Constituent lobbying and its impact on the development of financial reporting regulations: evidence from Germany. In: LEUZ, C.; PFAFF, D.; HOPWOOD, A. **The economics and politics of accounting**. Oxford: Oxford University Press, p. 285-316, 2004.

MAINWARING, S. Introduction: Democratic Accountability in Latin America, pp.3-33 in MAINWARING, Scott; WELNA, Cristopher. **Democratic Accountability in Latin America**. Oxford University Press, New York, 2003.

MILTON, F. The social responsibility of business is to increase its profits. **New York Times Magazine**, v.13, Sept, 1970.

NAKAGAWA, M.; RELVAS, T. R. S.; DIAS FILHO, J. M.. Accountability: a Razão de ser da Contabilidade. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)**, 1(3), 83-100, 2008.

OAKERSON, R. J. Governance structures for enhancing accountability and responsiveness. In: PERRY, James L. (ed.) **Handbook of Public Administration**, San Francisco, CA: Jossey-Bass publishers, 1989.

O'DONNELL, G. "Delegative Democracy". **Journal of Democracy** 5/1, January, 55-69, 1994.

\_\_\_\_\_. "Horizontal Accountability in New Democracies" in **Journal of Democracy**, Volume 9, Number 3, Jul, 1998 .

\_\_\_\_\_. "Horizontal Accountability in New Democracies" in SCHEDLER, Andreas; DIAMOND, Larry Diamond; PLATTNER, Marc F. (eds). **The Self-Restraining State: Power and Accountability in New Democracies**, Boulder and London: Lynne Rienner Publishers, p.29. 1999.

ORDELHEIDE, D. The politics of accounting: a framework. In: LEUZ, C.; PFAFF, D.; Hopwood, A. **The economics and politics of accounting**. Oxford: Oxford University, p. 269-284, 2004.

PAUL, S. Accountability in public services: exit, voice and control. **World Development**, 20(7), 1047-1060, 1992.

PINHO, J. A. G.; SACRAMENTO, A. R. S. *Accountability: já podemos traduzi-la para o português?*. **Revista de Administração Pública**, 43(6), 1343-1368, 2009.

SCHEDLER, A. "Conceptualizing Accountability" in SCHEDLER, Andreas; DIAMOND, Larry; PLATTNER, Marc F. (eds). **The Self-Restraining State: Power and Accountability in New Democracies**, Boulder and London: Lynne Rienner Publishers, pp. 23/25, 1999.

SCHMIDT, P. A classificação da contabilidade dentre os ramos do conhecimento humano. **Caderno de Estudos**, São Paulo, FINECAFI, v.10. 17, p.9-22, janeiro/abril, 1998.

STERLING, R. Toward a science of accounting. **Financial Analysts Journal**, n. 31, p. 28-36, 1975.

**Nota:**

1. Segundo Di Pietro, "agente público é toda pessoa física que presta serviços ao Estado e às pessoas jurídicas da Administração Indireta". Vé-se, que o termo agente público é amplo. A autora o subdivide em quatro categorias: agentes políticos; servidores públicos; militares e particulares em colaboração com o Poder Público.

Para Celso Antônio Bandeira de Mello, agente público é "a mais ampla que se pode conceber para designar genérica e indistintamente os sujeitos que servem ao Poder Público como instrumentos expressivos de sua vontade ou ação, ainda quando o façam apenas ocasional ou episodicamente. Quem quer que desempenhe funções estatais, enquanto as exercita, é um agente público."