



Accountability: Instrumentos de Transparência na Administração Pública Brasileira

Accountability: Instruments of Transparency in Brazilian Public Administration

Cleyton Vilmar de Oliveira Zucchi

Resumo: Este trabalho tem o objetivo de explorar as ferramentas de transparência e como podem ser úteis como ferramentas de accountability para a administração pública no Brasil. Inicialmente serão abordados conceitos de democracia aplicados à administração pública, estudando-se seus princípios e dando ênfase à publicidade e transparência das contas públicas. Posteriormente adentraremos em orçamento, finanças públicas, e controle interno permitindo o conhecimento a respeito dessas ferramentas que por fim estão ligadas diretamente à accountability, que também será explicitada no âmbito da democracia brasileira. Será feito levantamento de bibliografias e teorias existentes, análise de legislação e outros documentos e casos concretos que possam auxiliar na exposição do tema em questão. Este estudo mostra a evolução das ferramentas de gestão na administração pública brasileira, levando por fim a compreensão do papel da população no desenvolvimento da accountability no país.

Palavras-chave: accountability; administração pública; controle interno.

Abstract: This work aims to explore transparency tools and how they can be useful as accountability tools for Public Administration in Brazil. Initially, concepts of democracy applied to public administration will be addressed, studying its principles and emphasizing publicity and transparency of public accounts. Subsequently, we will enter into budget, public finances, and internal control, allowing knowledge about these tools that are finally linked directly to accountability, which will also be explained in the context of Brazilian democracy. There will be a survey of bibliographies and existing theories, analysis of legislation and other documents and concrete cases that can help in exposing the topic in question. This study shows the evolution of management tools in Brazilian public administration, leading to an understanding of the role of the population in the development of accountability in the country.

Keywords: accountability; public administration; internal control.

INTRODUÇÃO

O termo accountability foi recentemente incorporado às ações públicas brasileiras. Embora esse termo não possua tradução específica, quer designar “transparência na prestação de contas dos recursos públicos”. Como representa uma nova realidade quanto à responsabilidade e a transparência por parte dos gestores com os recursos públicos, o termo apresenta a exigência de se fazer administração com eficácia, tornando o controle um elemento em evidência.

O pensamento de se pesquisar a respeito desse tema, surge diante de uma realidade vivida tão de perto pela população brasileira que precisa de meios para o combate de desvios na gestão do bem público. Com isso surge a ideia da análise do

contexto de como os instrumentos administrativos de controle podem ser utilizados para que o objetivo comum seja alcançado.

Sobre controle é evidente uma distinção. Enquanto o controle externo é feito por órgãos estranhos à administração, enquanto o controle interno é feito pela própria administração para que ela mesma acompanhe seus atos e previna erros e fraudes.

A contabilidade pública, neste contexto, é tratada como meio de geração de informações para a administração transparente e fundamentada a fim de tornar os verdadeiros proprietários dos recursos em questão: os cidadãos, sendo então uma ferramenta indispensável para evitar desvios e prejuízos.

Tendo essas duas ferramentas unidas a favor da administração pública, no campo da accountability, como forma de avanço social, trazem-se melhorias para o setor, fazendo-se uso dessas ferramentas para fins gerenciais. Afinal, pelos princípios da gestão, tudo precisa ser controlado, acompanhado. Portanto, esse assunto é de suma importância, pois é de interesse de toda a população averiguar o andamento da gestão do patrimônio público e assim resultar na melhoria dos serviços prestados à população.

REFERENCIAL TEÓRICO

Administração Pública e Democracia

No Brasil, conforme a Constituição Federal, através da democracia, a maioria da população tem o poder de escolha de seus representantes que, por sua vez, possuem a responsabilidade de gerir a coisa pública surgindo, então, à atividade da administração pública. Para se compreender o conceito de administração pública é necessário distinguir os dois sentidos da expressão tratados na doutrina, o primeiro, organizacional, quando se trata de órgão ou função administrativa, e o segundo, funcional, quando se refere à atividade desenvolvida pelo Estado.

De acordo com Meireles (2009, p.85) administração pública, no sentido de atividade administrativa, é a “gestão de bens e interesses qualificados da comunidade no âmbito federal, estadual e municipal, segundo os preceitos do Direito e da Moral, visando ao bem comum”. Portanto, o conjunto de atos que os gestores desenvolvem diante do patrimônio público. Conceituando-se na visão do Direito Administrativo, é possível considerar como um conjunto dos meios institucionais, materiais, financeiros e humanos organizados e necessários para executar as decisões políticas (Silva *apud* Castro 2013, p.18). Partindo dessas duas visões, chega-se ao entendimento de que a administração é feita por pessoas desenvolvendo a atividade de gestão dos recursos com a finalidade de se alcançar o interesse da coletividade.

Todo esse processo é - e deve ser - pautado por aquilo que está regulamentado na legislação do Estado. A legislação estabelece princípios a serem seguidos pelo agente público a fim de que se chegue sempre na execução de atos que alcancem

o interesse público. São princípios definidos pela Constituição Federal de 1988, a serem seguidos por todos os poderes públicos e em todos os âmbitos: legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência.

- **Princípio da Legalidade** – Estabelece que todo ato do administrador público esteja sujeito às leis existentes e que o desvio desse princípio implicará na responsabilização do agente. Enquanto na administração privada, pode-se fazer tudo o que a lei não proíbe, no âmbito público, só se deve fazer aquilo que a lei estabelece;
- **Princípio da Impessoalidade** – Diz que a atuação da administração deve ser visando o interesse público e não o interesse pessoal. O administrador não pode agir pensando em seus próprios benefícios, mas no bem comum;
- **Princípio da Moralidade** – No processo de gestão é necessário levar em conta os padrões éticos, de probidade, decoro e boa-fé conforme a Lei 9.784/99. Os gestores agirão em conformidade com a moral e os bons costumes;
- **Princípio da Publicidade** – Diz respeito à obrigação de se divulgar os atos praticados pela administração ao público externo;
- **Princípio da Eficiência** – Refere-se à exigência de que o administrador exerça a gestão para o alcance dos melhores resultados.

Publicidade e Transparência das Contas Públicas

Diante a todos os princípios administrativos estabelecidos pela legislação, consideremos o princípio da publicidade, que exige que a administração faça conhecido perante a sociedade cada uma de suas ações.

Inclui-se nessas ações a obrigação de se publicar a prestação de contas referente à gestão da coisa pública. De acordo com Meireles, a divulgação dos atos da administração tem como objetivo o conhecimento e controle por parte dos interessados em geral e da população.

O artigo 70 da Constituição Federal trata da obrigação de prestação de contas nas transações em que se envolve recurso público:

Parágrafo único. Prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assume obrigações de natureza pecuniária (Brasil, 1988).

Fica, portanto exposta a exigência constitucional da informação prestada, sendo estabelecida como direito pelo artigo 5º, inciso XXXIII:

(...) todos têm direito a receber dos órgãos públicos informações de seu interesse particular, ou de interesse coletivo ou geral, que serão prestadas no prazo da lei, sob pena de responsabilidade, ressalvadas aquelas cujo sigilo seja imprescindível à segurança da sociedade e do Estado (Brasil, 1988).

Em entendimento a esse estudo, é notável o direito de se receber prestação de informação exceto em caso de sigilo, o que deve se ocorrer quando afetar a segurança social.

A Lei de Responsabilidade Fiscal de 2000 traz consigo uma determinação que vali além da publicidade, a da transparência:

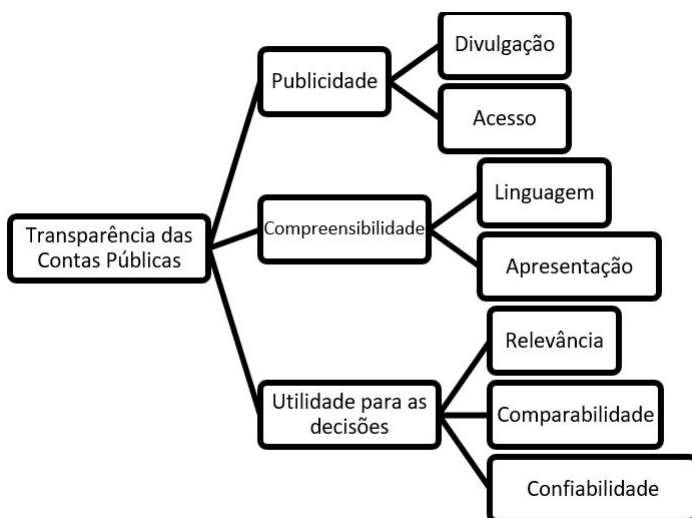
Art. 48. São instrumentos de transparência da gestão fiscal, aos quais será dada ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público: os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; as prestações de contas e o respectivo parecer prévio; o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal; e as versões simplificadas desses documentos (Brasil, 2000).

Apesar de se confundirem os conceitos de publicidade e transparência, após uma análise mais profunda, fica nítida a diferença no tocante em que enquanto a publicidade é a obrigação de divulgação de informações referente à gestão, a transparência parte de uma comunicação eficaz dessas informações.

Conforme escreve Quintana *et al.* (2011), não se torna suficiente a publicação dos atos governamentais, mas é preciso que as informações sejam disponibilizadas em tempo hábil, de modo compreensível e desprezando-se aquelas não úteis à tomada de decisão.

Nesse sentido, Platt Neto (*apud* Mendes *et al.*, 2006) destaca que a transparência pressupõe comunicação eficaz, que por sua vez, pressupõe linguagem adequada e viabilidade de acesso à informação, conforme a Figura 1.

Figura 1 – Elementos da transparência das contas públicas.



Fonte: Neto *et al.* 2007, p.85.

Diante disso, além da obrigação se cumprir a obrigação constitucional de publicar cada ato da administração, ela deve se preocupar em atender a finalidade da informação, através de mecanismos que simplifiquem o entendimento dessas informações, de modo a ser favorável a seus usuários.

A finalidade principal da transparência é abordada por Stigiltz (*apud* Figueiras, 2008): “A transparência significa a redução das assimetrias informacionais entre cidadãos e agentes políticos, de maneira a reduzir as falhas da gestão e permitir maior controle sobre as delinquências cometidas no setor público”. Já Islam (*apud* Figueiras, 2008): “Assevera dizendo que governos transparentes governam melhor, porque com a informação, têm-se menos corrupção, e logo, mais eficácia”.

É compreensível, portanto, que a transparência forma a política e a gestão possível de fiscalização, que por sua vez, previne e abala a corrupção. Então o objetivo comum é mais passível de ser alcançado e se cumpre a finalidade da gestão para o público.

Contabilidade no Setor Público

Para Silva (2004, p.12): “Contabilidade é o sistema de informação responsável pela identificação, mensuração e comunicação de eventos econômicos de uma entidade para seus usuários”.

Nesse sentido, a contabilidade pode ser tratada como uma ferramenta administrativa de registro, mensuração e controle do patrimônio, da qual o gestor utiliza-se para tomar decisões e apoiar os usuários das informações a fim de acompanhar o andamento da entidade gerida.

A contabilidade deve ser usada e é fundamental para a gestão de qualquer organização. A diferença está na aplicação no tipo da organização em questão e a sua finalidade. Assim como a contabilidade abrange o setor privado, gerando informações e subsidiando a administração de empresas, ela chega a abranger as finanças públicas exercendo papel de ferramenta para a administração pública.

Para Angélico (2009, p.07): “Contabilidade Pública é a disciplina que aplica, na administração pública, as técnicas de registros e apurações contábeis em harmonia com as normas gerais do Direito Financeiro”. Portanto, a contabilidade estuda e compreende as atividades da fazenda pública, receitas, despesas, planejamento ou qualquer outra atividade que possa afetar o patrimônio público.

As informações contábeis devem obedecer também a princípios que são requisitos para suas características: comparabilidade, compreensibilidade, confiabilidade, fidedignidade, imparcialidade, integridade, objetividade, representatividade, tempestividade, uniformidade, utilidade, verificabilidade e visibilidade. Obedecendo-se a estes princípios, a contabilidade pública gera informações à altura de sua competência e abrangência, satisfazendo a necessidade de seus usuários.

Como ferramentas para o desenvolvimento da contabilidade pública, existem as demonstrações financeiras estabelecidas pelas Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público: Balanço Patrimonial, Balanço Financeiro,

Balanço Orçamentário, Demonstrações das Variações Patrimoniais, Demonstração dos Fluxos de Caixa, Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido e Notas Explicativas.

Através dessas demonstrações, é que são apresentadas aos interessados, a situação econômica, patrimonial e orçamentária das organizações do setor público e dessa forma, permitir o controle por parte dos agentes estabelecidos. Analisando a essência da aplicabilidade na contabilidade pública, nota-se que a contabilidade não é apenas uma ferramenta isolada de registros de atos e fatos, mas sim uma ligação entre as exigências legais e a administração pública na execução das diretrizes.

A relação entre a contabilidade e administração pública resulta no desempenho do fornecimento de informações completas, atualizadas e exatas para amparar a tomada de decisões aos gestores, função primordial da Contabilidade.

Planejamento e Orçamento Público

Para qualquer processo de gestão, é necessário o planejamento das ações e isso não é diferente na gestão pública. É nesse momento em que se traçam os objetivos para o futuro da administração do patrimônio. De acordo com Jund (*apud* Quintana, 2011, p.6), o planejamento é como um processo racional para definir objetivos e determinar os meios para alcançá-los.

No Brasil, o governo, em qualquer que seja sua esfera, deve planejar suas ações. Para a realização do planejamento, é utilizado o orçamento. Tal planejamento feito pela administração está sujeito à aprovação e controle público.

Orçamento público, de acordo com Mota (2002, p.22), é um documento que dá autorização para se receber e gastar recursos financeiros. O seu principal objetivo é o equilíbrio entre receitas e despesas e assim uma melhor aplicação dos recursos. O orçamento estima os valores a serem arrecadados e onde e de que forma serão aplicados em benefício da sociedade e na sua construção, devem ser observados.

Para a elaboração do orçamento, foram estabelecidos alguns princípios a serem observados, alguns incorporados na legislação, como por exemplo, a lei 4.320/64. Segundo Gontijo, esses princípios tem a principal finalidade de auxiliar o controle parlamentar sobre os Executivos.

Quadro 1- Princípios Orçamentários.

Unidade ou totalidade	O orçamento deve ser uno, ou seja, deve existir apenas um orçamento para dado exercício financeiro.
Universalidade	O orçamento deve conter todas as receitas e todas as despesas do Estado
Anualidade ou periodicidade	O orçamento deve ser elaborado e autorizado para um determinado período de tempo, geralmente um ano.
Exclusividade	A lei orçamentária deverá conter apenas matéria orçamentária ou financeira. Ou seja, dela deve ser excluído qualquer dispositivo estranho à estimativa de receita e à fixação de despesa.

Orçamento bruto	Todas as parcelas da receita e da despesa devem aparecer no orçamento em seus valores brutos, sem qualquer tipo de dedução.
Não vinculação da receita de impostos	Este princípio veda a vinculação da receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, salvo exceções estabelecidas pela CF,
Exatidão	De acordo com esse princípio as estimativas devem ser tão exatas quanto possível, de forma a garantir à peça orçamentária um mínimo de consistência para que possa ser empregados como instrumento de programação, gerência e controle.
Clareza ou Objetividade	O orçamento público deve ser apresentado em linguagem clara e compreensível a todas as pessoas que, por força do ofício ou interesse, precisam manipulá-lo.
Publicidade	O orçamento deve ser divulgado nos veículos oficiais de comunicação para conhecimento do público e para eficácia de sua validade.
Legalidade	Para ser legal, tanto as receitas e as despesas precisam estar previstas na Lei Orçamentária Anual
Equilíbrio	Exige-se mais que o equilíbrio, exige-se um superávit (fiscal), ou seja, a receita (primária) deve superar a despesa (primária) de forma que o saldo possa ser utilizado para pagamento do serviço da dívida pública.

Fonte: Elaborado pelo autor com base em Vander Gontijo, 2004; Manual Técnico Orçamentário - 2014.

A Lei Maior define que o orçamento deverá ser feito em leis propostas pelo poder Executivo e aprovadas pelo legislativo e são compostas por:

- Plano Plurianual (PPA) – É o planejamento estratégico do governo para quatro anos posteriores. Tem vigência do segundo ano de mandato da administração atual e fica vigente até o primeiro mandato do próximo gestor. Deve definir as Diretrizes, objetivos e metas da administração;
- Lei das Diretrizes Orçamentárias (LDO) – É a lei que define as prioridades na aplicação dos recursos pela administração no tocante ao que abrange o PPA. Tem vigência de 18 meses e funciona como conexão entre o PPA e a Lei Orçamentária Anual;
- Lei Orçamentária Anual (LOA) – É o instrumento de cumprimento daquilo que foi instituído pelo PPA, em conformidade com as diretrizes da LDO. É composta por orçamento fiscal, investimento de empresas que tenham participação de maioria da União e de seguridade social. A LOA é quem autoriza a ocorrência de despesas com base na previsão de arrecadação.

Todos esses componentes do planejamento público devem ser harmônicos, e caso não estejam de acordo, não poderão ser aprovados. É com base nesse planejamento que as ações da administração deverão ocorrer. Reforça Guimarães (2008, p. 5): “A instituição orçamentária é cercada de uma série de regras com a finalidade de aumentar-lhe a consistência no cumprimento de sua finalidade: auxiliar o controle parlamentar sobre o Executivo”.

Controle na Administração Pública

O termo controle é tratado pelo dicionário Michaels da Língua Portuguesa como sendo o ato de dirigir qualquer serviço, fiscalizando-o e orientando-o do modo mais conveniente. Entende-se como um processo diretivo para uma atividade desenvolvida. Segundo Aragão (2009, p.14) controle, em sentido amplo, significa o ato ou o processo de fiscalização exercido sobre determinadas atividades para que não se desviem do que foi planejado ou das normas preestabelecidas.

Na gestão, o controle exerce função de um dos pilares da administração, ao lado do planejamento, organização e direção. O ato de controlar consiste num meio administrativo de manter o funcionamento adequado de determinado sistema através do monitoramento e avaliação das atividades.

O controle trabalha ao lado do planejamento, afinal, o controle é a ferramenta de verificação de que o que foi estabelecido foi ou está sendo realmente cumprido da forma correta. Assim, o controle vem através da análise dos registros efetuados principalmente pela contabilidade, em seu campo gerencial ou financeiro, averiguar o cumprimento do que foi estabelecido.

No campo da administração pública, a própria natureza dos atos, os sujeita ao controle a fim de se garantir a eficácia e evitar os desvios.

Para Meireles, Controle em Administração Pública é a faculdade de vigilância, orientação e correção que um Poder, órgão ou autoridade exerce sobre a conduta funcional de outro. O controle pode ser exercido de diversas maneiras e entidades. Dentro do estudo dos controles na administração pública, é possível dividir os controles de acordo com o agente de exercício do controle, o modo e o momento da efetivação desse controle (Meireles, 2009, p. 672).

Devido ao enfoque desse estudo ser de ordem das contas públicas, os controles serão tratados em dois tipos: controle externo e controle interno.

Controle externo

Controle externo é aquele realizado por órgãos do poder legislativo ou judiciário, poderes diferentes do executivo. Ocorre quando um poder fiscaliza o outro. Ele pode ser também de caráter popular, ocorrendo através de mecanismos de transparência em que os próprios administrados possam averiguar o andamento da gestão dos recursos públicos.

A Constituição Federal através do seu artigo 71 delega no âmbito federal, o poder de controle ao Congresso Nacional com participação do Tribunal de Contas da União – TCU. Tal controle acontece através das atribuições definidas para os agentes que devem dentro do que lhe couber, fiscalizar e julgar os atos do outro poder. Os agentes determinados para esse controle são os Tribunais de Contas e o poder Legislativo.

Controle Interno

O controle interno é definido por Almeida (2003, p. 63) como o conjunto de procedimentos, métodos ou rotinas com o objetivo de proteger os ativos, produzir dados contábeis confiáveis e ajudar a administração na condução ordenada dos negócios.

Com a finalidade de se fazer cumprir as metas políticas e administrativas de maneira eficaz em determinada organização os controles internos contábeis tem atividades determinadas em sua execução, tais como: sistema de conferência, aprovação e autorização, segregação de funções, controles físicos sobre ativos e auditoria Interna.

Aplicando controle à administração pública, o controle administrativo é tratado por Guerra (*apud* Fonseca 2012, p.17):

Consiste no poder-dever exercido pela própria Administração Pública sobre seus atos e decorre dos princípios da hierarquia e da autotutela. Ele emana da própria administração sobre suas atividades, por sua iniciativa ou por provocação externa. Esse controle permite que a administração reveja seus atos quando ilegais, inoportunos e inconvenientes; essa espécie de controle pode ser exercida ex-offício, ou seja, quando a própria autoridade competente constata a ilegalidade, em ato praticado por ela mesma ou por agente subalterno e age no sentido de correção (Fonseca, 2012).

O controle interno na administração pública existe não só para acompanhar como está a gestão, mas também para evidenciar possíveis erros e corrigi-los, garantindo a aplicação correta dos bens populares.

A razão do controle interno é a sua atuação como ferramenta de medição dos atos da administração. Aliás, o administrador público acompanha a sua gestão através dos controles internos.

E como ressalta Castro, o administrador precisa estabelecer controle em todos os níveis, a fim de dar suporte às suas decisões. Existe uma subdivisão definida pelo Instituto Americano de Contadores Públicos – AICPA, onde os controles podem ser contábeis ou administrativos, de acordo com as atividades por eles desenvolvidas.

Desde o período colonial, a história mostra os trâmites das ações que tratavam das contas e fazenda pública no Brasil, mas foi somente em 1922 que se mostrou um pequeno avanço com a organização do Código de Contabilidade da União e aprovação do regulamento da contabilidade pública.

Com todas as mudanças políticas e sociais que o país foi passando, um evento que marca o início da utilização da expressão controle na legislação. Em 1964 com a aprovação da lei 4.320 que até hoje norteia o setor de finanças públicas brasileiras. Essa lei definiu as diretrizes do controle na administração pública.

A partir de então, a gestão pública passou por avanços e quando se chega à Constituição de 1988, os objetivos do controle Interno são definidos em três esferas de poderes:

Art. 74 – Os poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:

I - avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;

II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;

III - exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;

IV - apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

Compreende-se então a integração dos controles entre os poderes. Ainda que cada unidade esteja mantendo o seu controle, fica a cargo do Executivo a coordenação, cumprindo-se então as finalidades legais. Ademais, a Lei de Responsabilidade Fiscal em 2000, veio trazer uma maior ênfase ao controle interno quando estabelece maiores exigências aos agentes públicos quanto à operação das contas públicas.

O Controle Interno em uma entidade desempenha como objetivo maior, a segurança do patrimônio, além de gerar eficiência na consecução do objetivo social, o que se manifesta como resultado, e, obviamente, são ferramentas de apoio à contabilidade (Filho, 2000, p.85).

Nesse sentido, mostra-se a importância do controle interno para administração, pois é uma ferramenta de prevenção, detecção e correção para se fazer cumprir sem desvios aquilo que fora estabelecido.

Para Castro a razão para a existência do controle interno destaca-se em cinco premissas:

- Segurança ao ato praticado e obtenção de informação adequada;
- Promoção da eficiência operacional da entidade;
- Estímulo à obediência e o respeito às políticas traçadas;
- Proteção dos ativos;
- Inibição à corrupção.

Logo, é possível compreender que o sistema de controle interno fundamental para qualquer gestão, principalmente na pública, onde se envolve o bem comum. Através dele há maior garantia de que a gestão está apta a atender a finalidade para qual está designada.

Segundo as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, a estrutura de controle interno compreende: ambiente de controle; mapeamento e avaliação de riscos; procedimentos de controle; informação e comunicação; e monitoramento.

- **Ambiente de controle:** Envolve principalmente elementos ligados aos recursos humanos do sistema, valores éticos, competência e estrutura organizacional.
- **Mapeamento e Avaliação de riscos:** É o processo em que se analisa o ambiente para a detecção de possíveis riscos aos objetivos a serem alcançados pela administração através do sistema. É preciso além de detectar os riscos, mensurá-los e desenvolver soluções a eles.
- **Procedimentos de controle:** Basicamente as formas para se diminuir os riscos e alcançar o objetivo da administração. Como combater os empecilhos no atingimento das metas.
- **Informação e comunicação:** Um bom sistema de controle deve ter meios de armazenamento de informações de qualidade para que se possa fazer a gestão apropriada. A comunicação deve ser clara, fluindo de cima para baixo e atingindo todo o complexo envolvido.
- **Monitoramento:** O sistema deve ser acompanhado constantemente através de monitoramento e avaliações trazendo melhorias a ele.

É necessário ressaltar que o sistema não se compõe desses fatores isolados, mas com integração desses fatores, que unidos formam uma condição necessária para o alcance do principal objetivo dos controles internos, que é assegurar a proteção do patrimônio, exatidão e fidedignidade dos dados contábeis, e eficiência operacional e assim aproximar-se da eficácia na gestão do patrimônio público.

Accountability

Accountability é o termo da língua inglesa que remete à obrigação do gestor público à prestação de contas à sociedade. Ainda não temos uma palavra na língua portuguesa que traduza com plenitude tal termo. Contudo, as recorrentes pesquisas na área das Ciências Sociais vêm trazendo alguns conceitos definidos. Há presença desta noção no campo da Gestão de Pessoas, Direito, Ciência Política e Contabilidade.

Tendo em vista tal dificuldade de plena tradução, João Cordeiro Neto e João Carlos Bemvenuti criaram um neologismo para se referir à Accountability de modo mais compreensível em nossa língua: ResponDabilidade, que significaria uma responsabilidade maior. Frederich Moscher (*apud* Campos, 1990, p.3) representa accountability como responsabilidade objetiva ou obrigação de responder por algo, já que enquanto a responsabilidade subjetiva vem de dentro da pessoa, a objetiva implica na responsabilidade por seu desempenho perante outra pessoa.

Neto (2013:4) define três esferas de accountability: Accountability Governamental, Accountability Contábil e Accountability Individual. Enquanto a

primeira se refere à prestação de contas do governo no tocante às suas ações, a segunda na responsabilidade pessoal para com outras, a terceira está ligada diretamente ao fornecimento de informações financeiras a determinado interessado. A diferença está, portanto, no indivíduo para quem o agente deve se responsabilizar.

Afirma O'Donnel (*apud* Silva, 2011, p.3) que existem duas divisões para a accountability no tocante ao agente público: a vertical e a horizontal. A escolha dos representantes políticos pela população se da accountability vertical e passamos para a horizontal quando falamos da responsabilização desses agentes em virtude de suas atitudes. Logo, para que haja possibilidade da execução da accountability horizontal, entra a necessidade da prestação de contas por parte do gestor.

Rocha (2011, p.87) argumenta ainda que accountability de modo conceitual, é central para a administração pública, e a sua existência é fundamental para a preservação da democracia. Desprende-se então, que o público como proprietário comum do patrimônio público, após delegar seus representantes para geri-lo, espera um feedback para que acompanhe seus atos através da aprovação ou não de seus atos, depois de receber informações a respeito. Accountability, logo, pode ser tratado como um instrumento de controle da população sobre os seus representantes, onde o fiscaliza e tem o poder de julgá-lo.

No Brasil, a discussão sobre accountability começou na década de 1990 tendo anteriormente sendo discutido principalmente nos países anglo-saxônicos. O cenário de chegada desse novo conceito foi favorável, pois com a chegada da chamada Constituição Cidadã em 1988, desenvolve-se mesmo que de maneira tímida um maior movimento democrático no país. Um dos primeiros escritos é o de Anna Maria Campos, que inicia os estudos para se tentar a tradução do termo para a nossa língua, em Accountability, quando poderemos traduzi-la para o português? Nesse estudo, Campos analisa o cenário da política brasileira, e destaca que em nosso país, a própria cultura é a de aceitação do domínio do Estado, predominando a falta de base popular. Nesse sentido, Castro (*apud* Lima 2012, p.38), assevera:

Quanto mais avançado o estágio democrático, maior interesse pela accountability que tende a acompanhar os avanços dos valores democráticos, tais como: igualdade, dignidade humana, participação, representatividade etc.

Fica notório que a accountability depende do nível de cultura e democracia da nação para que exerça o papel além da accountability vertical.

Apesar da Constituição Brasileira e dos grandes progressos das legislações, como no caso da Lei de Responsabilidade Fiscal, que trouxe maiores exigências aos governantes e do desenvolvimento de mecanismos de transparência como o Portal da Transparência na internet e disponibilização de ferramentas de participação popular, ainda há muito que se desenvolver para se alcançar um nível de accountability satisfatório. É necessário um maior amadurecimento democrático para que os hoje controlados – o povo – passe ao controle da gestão, intervindo diretamente nos atos desenvolvidos pelos agentes públicos.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Após a Constituição de 1988, o Brasil deu um grande salto na legislação que se trata de democracia, alcançando benefícios superiores aos que haviam sido tratados em legislações anteriores. Existem várias legislações que tratam da divulgação dos gastos públicos aos interessados por parte dos gestores. Com esse trabalho foi possível perceber o grande número de princípios e exigências e instrumentos existentes.

Neste estudo compreendeu-se que levando em conta a natureza da ciência contábil como um sistema gerador de informação e o controle interno como meio para a eficácia nos processos, verificou-se que a interação dessas ferramentas permite nortear a gestão com transparência e eficiência dos recursos públicos. Assim, enquanto o controle interno, quando desenvolvido nos moldes estabelecidos, procura a excelência da gestão e também reduzir os desvios de finalidade, a contabilidade permite o controle por parte de qualquer um dos interessados.

Os mecanismos estão disponíveis, contudo, apesar disso, para que o orçamento, o controle e a contabilidade sejam realmente úteis, é preciso que existam usuários ativos dessas informações e que se fiscalize aquilo que está sendo feito, indo além das cobranças da legislação e incorporando em sua cultura o accountability, num processo em que através das informações, depois da escolha do gestor, seja possível aprová-lo ou reprová-lo.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria: um curso moderno e completo**. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2000.

ANGÉLICO, João. **Contabilidade pública**. São Paulo: Atlas, 8ª ed., 2009.

ARAGÃO, Marcelo Chaves. **A Avaliação De Controles Internos Pelas Auditorias Do TCU**. Monografia. Brasília: TCU, 2009.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil – 1988**. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccvil_03/Constituicao/Constituicao.htm>

BRASIL. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. **Secretaria de Orçamento Federal. Manual técnico de orçamento MTO**. Edição 2014. Brasília, 2013.

BRASIL. **Lei complementar nº 101, de 04 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccvil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm>

CAMPOS, Anna Maria. Accountability: Quando poderemos traduzi-la para o português. **Revista de Administração Pública** 24 (2), Rio de Janeiro, FGV, 1990. p.30-50.

CASTRO, Domingos Poubel de. **Auditoria, contabilidade e controle interno no setor público: integração das áreas do ciclo de gestão: planejamento, orçamento, finanças, contabilidade e auditoria e organização dos controles internos, como suporte a governança corporativa.** 5, ed. São Paulo : Atlas, 2013.

CAVALHEIRO, Jader Branco e FLORES, Paulo Cesar. **A organização do Sistema de Controle Interno Municipal.** 4. ed. Porto Alegre: Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul, 2007.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Normas brasileiras de contabilidade: contabilidade aplicada ao setor público: NBCs T 16.1 a 16.11.** Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2012.

CORDEIRO, João. **Accountability: a evolução da responsabilidade pessoal nas empresas: o caminho da execução eficaz.** São Paulo: Évora, 2013.

FIGUEIRAS, Fernando. **Transparência, publicidade e accountability.** Belo Horizonte: UFMG, 2008.

FONSECA, Bráulio de Lima Oliveira. **Controle Interno na Administração Pública: Foco na municipalidade.** Belo Horizonte: Universidade Gama Filho, 2012.

GONTIJO, Vander. **Princípios Orçamentários.** Brasília: 2004. Disponível em <<http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/orcamentobrasil/cidadao/entenda/cursopo/principios.html>>

GUIMARÃES, Isac Pimentel *et al.* **Transparência na Administração Pública Municipal: Um estudo de caso sob a ótica dos fundamentos da Accountability.** Bahia: SEGeT – Simpósio de Excelência em Gestão e Tecnologia, 2008.

HADDAD, Rosaura Conceição e MOTA, Francisco Glauber Lima. **Contabilidade pública.** Florianópolis: Departamento de Ciências da Administração / UFSC; [Brasília] : CAPES : UAB, 2010.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Introdução à teoria da contabilidade para o nível de graduação.** São Paulo: Atlas, 3ª ed., 2002.

LIMA, Liliene Chaves Murta de. **O Controle Interno Na Administração Pública Como Um Instrumento De Accountability.** Brasília: TCU, 2012.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro.** São Paulo: Malheiros, 38ª ed., 2012.

MENDES, Roselaine da Cruz [*et al.*]. **A contribuição da contabilidade e auditoria governamental para uma melhor transparência na gestão pública em busca do combate à corrupção.** Rio Grande: FURG-RS, 2006.

MOTA, Francisco Glauber Lima. **Contabilidade aplicada à administração pública.** Brasília: Vestcon, 1ª ed. 2002.

PAIVA, Juliana. **Controle interno como ferramenta de accountability**. Curitiba: Appris, 1ª ed., 2015.

PEDERIVA, João Henrique. **Accountability, Constituição e Contabilidade**. Brasília: 1998.

PLATT NETO, Orion Augusto [et al.]. **Publicidade e Transparência das Contas Públicas: obrigatoriedade e abrangência desses princípios na administração pública**. Florianópolis, 2007.

QUINTANA, Alexandre Costa [et al.]. **Contabilidade Pública de acordo com as novas normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público e a lei de responsabilidade fiscal**. 1. Ed. 2011. São Paulo: Atlas, 2011.

ROCHA, Arlindo Carvalho. **Accountability na Administração Pública: Modelos teóricos e abordagens**. Contabilidade, Gestão e Governança. Brasília, 2011.

SILVA, Luiz Ivan dos Santos. **Contabilidade: Objeto, objetivos e funções**. Feira de Santana: Sitientibus, 2008.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade governamental: um enfoque administrativo**. São Paulo: Atlas, 7ª ed.2004.

SILVA, Wendel Alex Castro [et al.]. **Evolução da accountability no Brasil: análise dos achados de 1999 a 2008**. São Paulo: USP, XIV Semead., 2011.