

UNIVERSIDADE DE SANTA CRUZ DO SUL - UNISC
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DESENVOLVIMENTO REGIONAL
MESTRADO E DOUTORADO

Márcia Rosane Frey

INTEGRAÇÃO DA SUSTENTABILIDADE NO CONTROLE E NA PRESTAÇÃO DE
CONTAS NA GESTÃO PÚBLICA MUNICIPAL SOB OS FUNDAMENTOS DA
ACCOUNTABILITY

Santa Cruz do Sul
2015

UNIVERSIDADE DE SANTA CRUZ DO SUL - UNISC
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DESENVOLVIMENTO REGIONAL
MESTRADO E DOUTORADO

Márcia Rosane Frey

**INTEGRAÇÃO DA SUSTENTABILIDADE NO CONTROLE E NA PRESTAÇÃO DE
CONTAS NA GESTÃO PÚBLICA MUNICIPAL SOB OS FUNDAMENTOS DA
*ACCOUNTABILITY***

Tese apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Desenvolvimento Regional–Mestrado e Doutorado, vinculada a linha de pesquisa Território, Planejamento e Sustentabilidade, Universidade de Santa Cruz do Sul – Unisc, como requisito para obtenção do título de Doutora em Desenvolvimento Regional.

Orientador: Prof. Dr. Silvio Cezar Arend

Santa Cruz do Sul
2015

F893i

Frey, Márcia Rosane

Integração da sustentabilidade no controle e na prestação de contas na gestão pública municipal sob os fundamentos da *accountability* / Márcia Rosane Frey. – Santa Cruz do Sul, 2015.

234 f. : il.

Tese (Doutorado em Desenvolvimento Regional) –
Universidade de Santa Cruz, 2015.

Orientador: Dr. Silvio Cezar Arend.

1. Sustentabilidade. 2. Desenvolvimento econômico – Aspectos ambientais. 3. Administração municipal. 4. Ação de prestação de contas. I. Arend, Silvio Cezar. II. Título.

CDD: 333.715

Márcia Rosane Frey

**INTEGRAÇÃO DA SUSTENTABILIDADE NO CONTROLE E NA
PRESTAÇÃO DE CONTAS NA GESTÃO PÚBLICA MUNICIPAL SOB OS
FUNDAMENTOS DA ACCOUNTABILITY**

Esta Tese foi submetida ao Programa de Pós-Graduação em Desenvolvimento Regional – Mestrado e Doutorado, Área de Concentração em Desenvolvimento Regional, linha de pesquisa Território, Planejamento e Sustentabilidade, Universidade de Santa Cruz do Sul – UNISC, como requisito para obtenção do título de doutor em Desenvolvimento Regional.



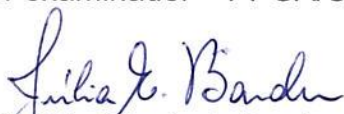
Dr. Silvio Cezar Arend
Professor orientador – PPGDR/UNISC



Dr. Milton Luiz Wittmann
Professor examinador – PPGDR/UNISC



Dr. Marco Antônio Fernandes de Oliveira
Professor examinador – PPGA/UNISC



Dr. Júlia Elisabete Barden
Professor examinador – UNIVATES



Dr. Antônio Gonçalves de Oliveira
Professor examinador – UTFPR

Santa Cruz do Sul
2015

Ao meu esposo Irineu Afonso Frey e aos meus filhos Mateus e Luiza, que me inspiram e compartilham dos meus ideais acadêmicos, no qual não somos mestres de nada. Somos eternos aprendizes, aprendendo a cada novo dia. Não somos perfeitos, e por isso não desistimos dos nossos sonhos, renovando-nos constantemente, como a água do rio corrente.

“Não é o mais forte nem o mais inteligente que sobrevive. É o mais adaptado às mudanças.”
(Charles Darwin 1809-1882)

AGRADECIMENTOS

Nesse momento, ao finalizar a presente tese, iniciada em 2002, com interrupções, mudança de tema e troca de orientadores, agradeço a todos que me acompanharam nessa caminhada.

Agradecimentos à minha primeira orientadora, professora Dra. Maria Emilia Camargo, que me acompanhou em 2002, cuja orientação inicial resultou numa publicação intitulada '*Análise dos indutores da evolução da consciência ambiental*', publicada na Qualit@as Revista Eletrônica.

Agradecimentos ao segundo orientador, professor Dr. Dinizar Fermiano Becker, trabalho precocemente interrompido em 2003, pelo repentino falecimento do professor. Após, buscou-se um novo orientador, o professor Dr. Milton Luiz Wittmann, substituindo-se o objetivo de '*discutir e desenvolver um sistema contábil de mensuração e evidenciação das práticas e dos impactos ambientais*' pelo '*estudo e análise dos procedimentos de gestão ambiental na indústria fumageira e seus reflexos na fumicultura*'.

Agradecimentos ao professor Dr. Milton Luiz Wittmann, que acompanhou a elaboração da tese de 2003 a 2006, do qual resultaram três publicações: na Revista EURE (Internacional); na Revista do Desenvolvimento Regional (REDES); e no X COLÓQUIO INTERNACIONAL SOBRE PODER LOCAL. Antes da finalização da tese, no início de 2007, perdeu-se pela terceira vez o Orientador, que necessitou se desligar do programa. Como diz a música de Raul Seixas, '*é de batalhas que se vive a vida*', e foram muitas. Todas deixaram aprendizados e transformações.

Em 2012 encaminhou-se junto ao Programa de Desenvolvimento Regional (PPGDR) pedido de reingresso para a conclusão da tese de doutorado. O pedido foi aceito e, em 2013, foram cursadas cinco novas disciplinas na condição de aluna especial. Para orientar o trabalho de Tese, recebeu-se a indicação do Dr. Silvio Cezar Arend, que prontamente acolheu a nova proposta de estudo, vinculada à linha de pesquisa do Programa 'Território, Planejamento e Sustentabilidade'.

Agradecimentos ao professor Dr. Silvio Cezar Arend por toda a sua dedicação e colaboração, compartilhando seus conhecimentos e encorajando-me com muita franqueza e sabedoria.

Agradecimentos às amigas de coração, professora Rosana Jardim Candeloro, pelo carinho, incentivo e auxílio na revisão sintática e morfológica do texto da tese, e

Juliana Luiza Marcuzzo, pela amizade, apoio e subsídio na compreensão dos elementos da contabilidade pública, compartilhando seus conhecimentos na condição de Auditora Interna na Prefeitura do Município de Venâncio Aires.

Agradecimentos a todos os professores do PPGDR da UNISC, pela oportunidade de conhecê-los e compartilhar de seus conhecimentos e ideais. Aos colegas da 1º turma do programa, 2002/2005 e da turma 2013/2016 pelo companheirismo e amizade.

Agradecimento especial ao meu esposo Irineu Afonso Frey e aos meus filhos Mateus e Luiza, pelo apoio e cumplicidade, e acima de tudo, pelo profundo amor, carinho e compreensão, fundamentais para a conclusão dessa etapa de minha vida.

Por último, agradeço pela oportunidade que me foi concedida por Deus, que iluminou meu caminho e deu-me forças para enfrentar todos os obstáculos encontrados nessa caminhada.

RESUMO

O debate sobre sustentabilidade e desenvolvimento sustentável assumiu nas últimas décadas uma posição de destaque na pauta das agendas internacionais e na academia. A partir da década de 1990, em especial após a Agenda 21 Global, observa-se a elaboração de instrumentos regulatórios, políticas públicas e inúmeras iniciativas de indicadores e diretrizes voltados à sustentabilidade. O compromisso com o desenvolvimento sustentável foi renovado no Documento Final da Conferência 'Rio + 20', no qual os chefes de Estado e de Governo afirmaram a necessidade de uma melhor integração dos aspectos econômicos, sociais e ambientais do desenvolvimento sustentável em todos os níveis. Nesse contexto, e considerando-se que o setor público municipal é protagonista na área da saúde pública, educação pré-escolar e fundamental e serviços ambientais em nível municipal, o presente estudo teve por objetivo discutir e analisar como o modelo de gestão pública municipal, vigente em 2014/2015, está incorporando as dimensões da sustentabilidade de forma integrada no controle e na prestação de contas sob os fundamentos da *accountability*. A problemática apresentada remeteu para uma abordagem qualitativa sob os fundamentos teóricos da *accountability*, no qual os governos, enquanto detentores de poder, devem prestar contas aos cidadãos de todos os seus atos. Para auxiliar na compreensão e na análise dos instrumentos de controle e de prestação de contas, que foram resultado de um longo processo de evolução histórica, recorreu-se aos pressupostos do materialismo histórico dialético. Dada à padronização do controle e da prestação de contas para todas as prefeituras do país, foram consultados e analisados os instrumentos de controle e de prestação de contas exigidos pela Lei Federal n. 4.320/1964, Constituição Federal de 1988, pela Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) e pelas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP). Dentre as principais iniciativas e ferramentas para a sustentabilidade, destacaram-se para a área pública, a Agenda 21 Global, os Indicadores de Desenvolvimento Sustentável: Brasil, os Objetivos de Desenvolvimento do Milênio (ODMs), a plataforma dos indicadores do Programa Cidades Sustentáveis (PCS), e instrumentos de evidenciação da responsabilidade social e da sustentabilidade propostos para o setor público municipal. Na análise da incorporação da sustentabilidade no controle e na prestação de contas na gestão pública municipal, verificou-se que o Estado brasileiro tem à disposição instrumentos promissores de

planejamento e participação pública, no qual se destaca o sistema orçamentário composto pelo PPA, LDO e LOA. Porém, os mesmos não estão alinhados com a execução de importantes políticas públicas, a exemplo da municipalização dos ODMs, para o qual, o Governo Federal vinculou vários programas, como: a Rede cegonha, Bolsa família, Brasil carinhoso, Programa mais educação, Proteção Social Básica, entre outros. Os resultados alcançados confirmaram a hipótese que norteou o estudo, de que o modelo vigente de gestão pública municipal tem vários instrumentos de governança participativa e programas voltados à sustentabilidade não incorporados de forma integrada no controle e na prestação de contas.

Palavras-chave: Sustentabilidade. Desenvolvimento Sustentável. Gestão pública municipal. *Accountability*. Prestação de Contas.

ABSTRACT

The discussion on sustainability and sustainable development in recent decades has taken a prominent role in international agendas and in the academe. From the 1990s, especially after the United Nations' Agenda 21, regulatory instruments, public policies and several actions and guidelines focused on sustainability have been created. The commitment to sustainable development was renewed in the Final Document of the Conference 'Rio+20', in which the attending Heads of Government recognized the need for better integration of economic, social and environmental aspects of sustainable development at all levels. In this context, and considering that the municipal public sector plays a leading role in the areas of public health, pre-school and primary education and environmental services, this study seeks to discuss and analyse how the model of municipal governance, effective for 2014/2015, is incorporating sustainability in the control and transparency within the scope of accountability. We analyse the problem with a qualitative approach, under the theoretical principles of accountability, in which governments, as power holders, are accountable for all their actions to all citizens. In order to assist the understanding and the analysis of control and transparency, which result from a long process of historical development, we resort to the assumptions of dialectical historical materialism. We have also consulted and analysed the legislation that standardises accounting practices for city governments in Brazil, including the Federal Law no. 4320/1964, the 1988 Federal Constitution, the Fiscal Responsibility Law (FRL) and the Brazilian Accounting Standards Applied to the Public Sector (NBCASP). The United Nations' Agenda 21, the Sustainable Development Indicators: Brazil, the Millennium Development Goals (MDGs), the Sustainable Cities Programme (PCS), and other indicators that evaluate social responsibility in the municipal public sector are the most important initiatives and tools for sustainability. Our study shows that Brazil has encouraging planning and public participation tools to incorporate sustainability in the control and accountability of city government actions. It is worth highlighting the budget system, which includes the PPA (Multi-Annual Plan), the LDO (Budget Guidelines Law) and the LOA (Annual Budget Law). These however are not aligned with the implementation of major policies, such as the municipalisation of the MDGs, for which the Federal Government has linked several social programs, such as the municipalisation of the MDGs, for which the Federal Government has linked several programs, such as *Rede Cegonha* (Maternity Program), *Bolsa Família* (Family Allowance), *Brazil Carinhoso* (Affectionate Brazil), *Mais Educação* (More Education Program), *Proteção Social Básica* (Basic Social Protection Program), among others. The results achieved confirm the hypothesis that guided this study: the current model

of municipal governance has various participatory governance tools geared towards sustainability, which are not totally integrated with control and accountability.

Keywords: Sustainability. Sustainable Development. Municipal Public Governance. Accountability.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Critérios de sustentabilidade apresentados por Sachs	30
Quadro 2 - Abordagens conceituais sobre desenvolvimento sustentável sistematizadas por Bellen (2006)	36
Quadro 3 - Definições sobre desenvolvimento sustentável compiladas por Pearce, Markandya e Barbier (1989)	37
Quadro 4 - Indicadores de desenvolvimento sustentável: Brasil 2015	47
Quadro 5 - Programas e respectivos indicadores da agenda brasileira de compromissos dos ODMS 2013-2016	56
Quadro 6 - Objetivo dos eixos temáticos do Programa Cidades Sustentáveis.	61
Quadro 7 - Indicadores divulgados na plataforma do PCS pelos municípios gaúchos	63
Quadro 8 - Comparativo dos eixos do Programa Cidades Sustentáveis e os compromissos de Aalborg	65
Quadro 9 - Prefeituras certificadas pelo Prêmio Responsabilidade Social – 2009/2014	73
Quadro 10 - Atribuições sociais e ambientais constitucionais do Estado	74
Quadro 11 - Conteúdo do Relatório de acordo com as diretrizes GRI G4	78
Quadro 12 - Indicadores por aspectos abordados pelas diretrizes da GRI G4.	79
Quadro 13 - Sete passos para a efetivação da <i>accountability</i> horizontal	90
Quadro 14 - Formas de <i>accountability</i> democrática	91
Quadro 15 - Diferentes entendimentos de <i>accountability</i>	93
Quadro 16 - Síntese dos processos e déficit de <i>accountability</i> na administração pública	96
Quadro 17 - Tipos de controles horizontais	100
Quadro 18 - Princípios de Governança Corporativa da IFAC e do IBGC	111
Quadro 19 - Principais espaços de participação social existentes na administração pública federal	118
Quadro 20 - Controle da Execução Orçamentária da Lei Federal n. 4.320/1964	125
Quadro 21 - Sistema de controle da Administração Pública – Constituição Federal de 1988	126
Quadro 22 - Evolução da contabilidade aplicada ao setor público a partir da Lei Federal n. 4.320/1964	134
Quadro 23 - Demonstrações Contábeis previstas pela Lei Federal n. 4.320/1964.....	140
Quadro 24 - Demonstrações Contábeis previstas na NBC-T 16.6 aplicadas ao setor público.....	141

Quadro 25 - Detalhamento da discriminação da despesa conforme Portaria MOG n. 42/1999.....	143
Quadro 26 - Descrição das funções e subfunções de Governo estabelecidas pela Portaria MOG n. 42/1999.....	144
Quadro 27 - Interpretação padrão dos Princípios de Contabilidade e sob a perspectiva do setor público.....	150
Quadro 28 - Estrutura das Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao setor público, identificadas pela nomenclatura NBC T 16.....	152
Quadro 29 - Características dos registros e das informações contábeis no setor público conforme a NBC T 16.5.....	154
Quadro 30 - Instrumentos de controle e de prestação de contas exigidos pela Lei Federal n. 4.320/1964, Constituição Federal de 1988 e LRF.....	166
Quadro 31 - Demonstrativo da Execução das Despesas por Função/ Subfunção.....	173
Quadro 32 - Quadro principal do Balanço Orçamentário.....	177
Quadro 33 - Balanço Financeiro	179
Quadro 34 - Balanço Patrimonial.....	181
Quadro 35 - Demonstração das Variações Patrimoniais (modelo sintético).....	184
Quadro 36 - Demonstração do Fluxo de Caixa (DFC).....	185
Quadro 37 - Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODSs).....	194

ÍNDICE DE SIGLAS E ABREVIATURAS

A4S	<i>Accounting for Sustainability</i>
AA	<i>AccountAbility</i>
ABNT NBR	Associação Brasileira de Normas Técnicas – Norma Brasileira
ABRAPP	Associação Brasileira das Entidades Privadas de Previdência Complementar
ADCE	Associação de Dirigentes Cristãos de Empresas
AMF	Anexo de Metas Fiscais
APT	Administração Pública Tradicional
BF	Balço Financeiro
BM&F	Bolsa de Mercadorias & Futuros
BNH	Banco Nacional da Habitação
BOVESPA	Bolsa de Valores de São Paulo
CDB	Convenção sobre Diversidade
CDS	Comissão Desenvolvimento Sustentável
CERES	<i>Coalition for Environmentally Responsible Economies</i>
CEs	Controles Externos
CF	Constituição Federal
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CFC	Clorofluorcarbono
CGU	Controladoria Geral da União
CIPFA	<i>Chartered Institute of Public Finance and Accountancy</i>
CIs	Controles Internos
CMMAD	Programa das Nações Unidas para o Meio Ambiente
COP	Conferência das Partes
CQNUMC	Convenção Quadro das Nações Unidas sobre Mudança do Clima
CSD	<i>Commission on Sustainable Development</i>
CSI	Iniciativa para a Sustentabilidade do Cimento
CVM	Comissão de Valores Mobiliários
DASP	Departamento Administrativo do Setor Público
DCASP	Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público
DFC	Demonstração dos Fluxos de Caixa
DMPL	Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido
DRE	Demonstração do Resultado do Exercício
DVP	Demonstração das Variações Patrimoniais
FASB	<i>Financial Accounting Standards Board</i>
FCD	Fundação Dom Cabral
FIDES	Fundação Instituto de Desenvolvimento Empresarial e Social
FMI	Fundo Monetário Internacional
FOIA	<i>Freedom of Information Act</i>
FUNDEB	Fundo da Educação Básica
GEEs	Gases de Efeito Estufa
GESE	Grupo de Estudos de Sustentabilidade para as Empresas
GESPUBLICA	Programa Nacional de Gestão Pública e Desburocratização
GPS	Gestão Pública Sustentável
GRI	<i>Global Reporting Initiative</i>
IASB	<i>International Accounting Standard Board</i>
IBASE	Instituto Brasileiro de Análises Sociais e Econômicas
IBGC	Instituto Brasileiro de Governança Corporativa

IBGE	Instituto Brasileiro de Estatística e Geografia
IBGP	Instituto Brasileiro de Governança Pública
ICMM	Conselho Internacional de Metais e Mineração
IDEB	Índice de Desenvolvimento da Educação Básica
IFAC	<i>International Federation of Accountants</i>
IFC	<i>International Finance Corporation</i>
IFRS	<i>International Financial Reporting Standards</i>
IIRCv	<i>International Integrated Reporting Council</i>
IPEA	Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada
IPSAS	<i>International Public Sector Accounting Standards</i>
IRS-RS	Índice de Responsabilidade Social do Rio Grande do Sul
ISAE	<i>International Standard on Assurance Engagements</i>
ISE	Índice de Sustentabilidade Empresarial
ISO	<i>International Organization for Standardization</i>
ITG	Interpretação Técnica Geral
IUCN	<i>International Union for Conservation of Nature</i>
LAI	Lei de Acesso a Informação
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias
LOA	Lei Orçamentária Anual
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MARE	Ministério da Administração e Reforma do Estado
MCASP	Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público
MEI	Micro Empreendedor Individual
MF	Ministério da Fazenda
MOG	Ministério do Orçamento e Gestão
NBC	Normas Brasileiras de Contabilidade
NBC T	Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas
NBC TG	Norma Brasileira de Contabilidade Técnica Geral
NBC TO	Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas de Asseguração de Informação Não Histórica
NBC TSP	Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas do Setor Público
NBCASP	Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público
NBR	Norma Brasileira de Referência
NGP	Nova Gestão Pública
NPM	<i>New Public Management</i>
NSP	Novo Serviço Público
OCDE	Organização para a Cooperação de Desenvolvimento Econômico
ODM	Objetivos de Desenvolvimento do Milênio
ODS	Objetivos do Desenvolvimento Sustentável
OHSAS	<i>Occupational Health and Safety Assessment Services</i>
OIT	Organização Internacional do Trabalho
ONG	Organização Não governamental
ONU	Organização das Nações Unidas
OP	Orçamento Participativo
OPI	Orçamento Plurianual de Investimentos
OS	Observatórios Sociais
OSB	Observatório Social do Brasil
P&D	Pesquisa e Desenvolvimento
PCASP	Plano de Contas Aplicado ao Setor Público
PCS	Programa Cidades Sustentáveis

PCs	Princípios de Contabilidade
PDCA	<i>Plan-Do-Check-Act</i>
PNDs	Planos Nacionais de Desenvolvimento
PNMC	Política Nacional sobre Mudança do Clima
PNRS	Política Nacional de Resíduos Sólidos
PNSB	Pesquisa Nacional de Saneamento Básico
PNUD	Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento
PNUMA	Programa das Nações Unidas para o Meio Ambiente
PPA	Plano Plurianual
PT	Partido dos Trabalhadores
QRAC	Quadro de Recursos e de Aplicação de Capital
RGF	Relatório de Gestão Fiscal
RPPS	Regime Próprio de Previdência Social
RREO	Relatório Resumido da Execução Orçamentária
RS	Rio Grande do Sul
RSE	Responsabilidade Social Empresarial
SA	<i>Social Accountability</i>
SEBRAE	Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas
SESI - PR	Serviço Social da Indústria - Paraná
SFAC	<i>Statement of Financial Accounting Concepts</i>
SIAFI	Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal
SIC	Serviço de Informações ao Cidadão
SICOGEA	Sistema Contábil Gerencial Ambiental
SICONFI	Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro
SICSP	Subsistema de Informação de Custos do Setor Público
SOF	Secretaria do Orçamento empresarial
SPI/MP	Secretaria de Planejamento e Investimento do Ministério do Planejamento
SRI	<i>Socially Responsible Investing</i>
STN	Secretaria do Tesouro Nacional
SUS	Sistema Único de Saúde
TBL	<i>Triple Botton Line</i>
TCE	Tribunal de Contas do Estado
UCCI	Unidade Central de Controle Interno
UICN	União Internacional pela Conservação da Natureza
UNCED	<i>United Nations Conference on Environment and Development</i>
UNEP	<i>United Nations Environment Programme</i>
UNESCO	<i>United Nations Educational, Scientific and Cultural Organization</i>
UNFCCC	<i>United Nations Framework Convention on Climate Change</i>
WBCSD	<i>World Business Council for Sustainable Development</i>
WCS	<i>Word Conservation Strategy</i>
WWF	<i>World Wide Found for Nature</i>

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	18
2 SUSTENTABILIDADE E DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL	27
2.1 O debate histórico e abordagens conceituais da sustentabilidade e desenvolvimento sustentável.....	28
2.2 Iniciativas e ferramentas de adesão e monitoramento de sustentabilidade	41
2.2.1 Indicadores de Desenvolvimento Sustentável: Brasil 2015.....	46
2.2.2 Objetivos de Desenvolvimento do Milênio (ODMs).....	54
2.2.3 Indicadores do Programa Cidades Sustentáveis (PCS).....	60
2.2.4 Iniciativas nacionais e estaduais em prol da sustentabilidade.....	67
2.2.5 Indicadores das diretrizes da <i>Global Reporting Initiative (GRI)</i>	77
3 GESTÃO PÚBLICA MUNICIPAL E A ACCOUNTABILITY.....	83
3.1 Processo de modernização da administração pública brasileira.....	83
3.2. Abordagens conceituais da <i>accountability</i>	89
3.3 Instrumentos de <i>accountability</i> no Brasil.....	99
3.3.1 Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF).....	102
3.3.2 Lei de Acesso a Informação (LAI).....	105
3.3.3 Governança participativa.....	108
3.4 Exercício da <i>accountability</i> na gestão pública municipal.....	114
4 A CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO.....	121
4.1 O controle e sua historicidade normativa na gestão pública.....	121
4.2 Marcos da evolução da contabilidade aplicada ao setor público.....	132
4.3 Normas gerais de contabilidade pública de acordo com a Lei Federal n. 4.320/1964 e legislações posteriores.....	138
4.4 Princípios de Contabilidade (PCs) sob a perspectiva do setor público e as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP).....	148

5 INTEGRAÇÃO DA SUSTENTABILIDADE NA GESTÃO PÚBLICA MUNICIPAL	162
5.1 Instrumentos de controle e de prestação de contas de natureza contábil exigidos para a gestão pública municipal	163
5.1.1 Instrumentos de controle e de prestação de contas exigidos por legislações federais.....	163
5.1.2 Instrumentos de controle e de prestação de contas instituídos pelas NBCASP.....	176
5.2 Instrumentos e iniciativas de sustentabilidade aplicados ao setor público municipal.....	188
5.3 Incorporação da sustentabilidade de forma integrada no controle e na prestação de contas na gestão pública municipal.....	197
6 CONCLUSÃO	205
REFERÊNCIAS	213

1 INTRODUÇÃO

O desenvolvimento de uma estrutura de controle, que incorpore os conceitos de 'desenvolvimento econômico', 'equidade social e bem-estar' e 'sustentabilidade ambiental', surgiu como um tema-chave da Conferência das Nações Unidas sobre Desenvolvimento Sustentável 'Rio + 20', realizada em junho de 2012. Na Declaração Final da Conferência 'O futuro que queremos', os chefes de Estado e de Governo renovaram o compromisso com o desenvolvimento sustentável e com a promoção de um futuro econômico, social e ambientalmente sustentável para o planeta e para as atuais e futuras gerações. Afirmaram "a necessidade de uma melhor integração dos aspectos econômicos, sociais e ambientais do desenvolvimento sustentável em todos os níveis [...]" (ONU, 2012, p. 3).

No documento, reconhecem a importância da dimensão regional do desenvolvimento sustentável, que pode viabilizar a tradução efetiva de políticas de desenvolvimento sustentável em ações concretas. Destacam a necessidade de um planejamento e tomada de decisão mais coerentes e integrados, em níveis nacional, subnacional e local. Para este fim, apelam aos países para fortalecer as instituições nacionais, subnacionais e locais ou os órgãos e processos multilaterais envolvidos, responsáveis pelo desenvolvimento sustentável e integração eficaz das três dimensões do desenvolvimento sustentável (ONU, 2012).

Na Declaração Final, destaca-se ainda que os chefes de Estado e de Governo encorajam o desenvolvimento e a utilização de estratégias de desenvolvimento sustentável como instrumentos-chave para orientar a tomada de decisões e a implementação do desenvolvimento sustentável em todos os níveis. Nesse sentido, reconhecem que dados e informações integrados em âmbito social, econômico e ambiental, bem como a análise e a avaliação eficaz, são importantes para processos de decisão. Também orientam ações que promovam o acesso à informação e à participação pública no processo decisório, reforçando dispositivos da Agenda 21 Global (ONU, 2012).

No contexto brasileiro, o setor público municipal é o principal protagonista na área da saúde pública e de educação pré-escolar e fundamental, responsável por serviços públicos como a coleta, o tratamento e a disposição de resíduos, o abastecimento de água e o esgotamento sanitário, bem como pela realização de licenciamentos ambientais de empreendimentos de impacto local; entende-se que

essas atividades devam ser controladas e evidenciadas de forma integrada nas dimensões da sustentabilidade.

Pela própria natureza do Estado, no qual a função social e ambiental é intrínseca, reforça-se que é indispensável à administração pública mensurar, evidenciar e divulgar informações integradas sobre seu desempenho na área social e ambiental, além das informações já divulgadas sobre a gestão orçamentária e fiscal, para a efetivação de uma prestação de contas transparente e integrada às dimensões da sustentabilidade. A divulgação formal da função social e ambiental pelas organizações do setor público é reforçada por Souza (2000), salientando que as mesmas devam fazer um esforço para evidenciar quantitativa e qualitativamente o papel desempenhado nos planos social e ambiental.

Em termos de participação pública no processo decisório, o Brasil, em nível municipal, tem vivenciado modalidades promissoras de planejamento participativo e acesso à informação, no qual podem ser citados o Plano Diretor Municipal, o Estatuto da Cidade e a Lei Federal de Acesso à Informação (LAI). Entretanto, esses documentos não orientam a integração da sustentabilidade ao controle e a prestação de contas na gestão pública municipal. Diferentemente do setor público, no qual a evidenciação da sustentabilidade ainda é incipiente, no âmbito privado, a integração e evidenciação da sustentabilidade e/ou responsabilidade social já vêm sendo adotada há mais de três décadas, por meio do Balanço Social¹ e de Relatórios de Sustentabilidade na abordagem *triple bottom line* – TBL, que engloba as dimensões econômica, social e ambiental (ELKINGTON, 1997).

Independentemente das críticas dos que consideram os Relatórios e as ações divulgadas pelo setor privado como estratégias de *marketing* social e ambiental, entende-se que não se pode evidenciar algo que não é realizado. Os relatórios, especificamente os que observam as diretrizes da *Global Reporting Initiative* (GRI), possuem como recomendação a verificação externa, conferindo aos mesmos, maior credibilidade e confiabilidade das informações reportadas. Essa verificação externa segue padrões internacionais emitidos pela *International Federation of Accountants* (IFAC), pela *International Standard on Assurance Engagements* (ISAE) 3000,

¹ Balanço Social é uma denominação inicial dada aos Relatórios de Responsabilidade Social, que apresentam dados sistematizados e estruturados em forma de quadros, sendo que os relatos analíticos receberam primeiramente a denominação de Relatório de Responsabilidade Social e posteriormente a denominação de Relatório de Sustentabilidade, como por exemplo, o Relatório proposto pelas diretrizes da *Global Reporting Initiative* (GRI), apoiada pela ONU.

aplicáveis às informações não históricas. A ISAE 3000 é integralmente adotada no Brasil, por meio da Norma Brasileira de Contabilidade – NBC TO 3000 - Trabalho de Asseguração Diferente de Auditoria e Revisão.

Para a asseguração das informações evidenciadas em relatórios, sejam eles financeiros, econômicos, fiscais, patrimoniais, orçamentários ou de sustentabilidade, e para a adequada mensuração dos eventos econômicos, sejam de organizações do setor privado ou público, a contabilidade exerce um importante papel. Auxilia na transparência dos atos praticados, bem como para a tomada de decisões, no qual salienta-se a gestão pública, que deve realizar e publicizar uma completa e transparente prestação de contas sob os fundamentos da *accountability*.

No Brasil, a primeira lei de impacto determinando a transparência governamental foi a Lei Complementar n. 101, de 04 de maio de 2000, também chamada Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), a qual consagrou a transparência como um princípio da gestão fiscal responsável. Posteriormente, passou a vigorar, a partir de 16 de maio de 2012, a Lei Federal de Acesso à Informação (LAI), Lei n. 12.527 de 18 de novembro de 2011, que reforçou a transparência, dispondo sobre os procedimentos a serem observados pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, com o fim de garantir o acesso às informações previstas no inciso XXXIII do artigo 5º, no inciso II do § 3º do artigo 37 e no § 2º do artigo 216 da Constituição Federal.

Na proposição do presente estudo, defende-se que a contabilidade além de ser utilizada em observação à legalidade dos atos da execução orçamentária, financeira e patrimonial, por meio da prestação de contas, também deve exercer seu papel de observar e evidenciar os atos e os impactos da gestão pública voltada para a sustentabilidade. A contabilidade, como ciência social, tanto para a área privada como na área pública é pautada no interesse público e na dignidade humana, constituindo-se num conceito fundamental para a democracia (IUDÍCIBUS et al., 2011). Com a adoção parcial das *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS), normatizadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) a partir de 2008, por meio da NBC T 16, obteve-se um arcabouço conceitual que proporcionou a modernização da Contabilidade Pública no Brasil.

Aliado à convergência do modelo contábil da área pública aos padrões das IPSAS e ao contexto da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) e da Lei Federal de Acesso a Informação (LAI), que reforçaram a transparência dos atos da gestão pública e da respectiva prestação de contas à sociedade, a discussão sobre *accountability*

também expandiu-se nas últimas décadas, “tornando-se um conceito central em relação às questões de governança local e global, [...]” (XAVIER, 2011, p. 2).

O termo *accountability* ainda não tem uma tradução precisa para o português, sendo comumente adotado o termo responsabilização. Pela acepção da responsabilização, a *accountability* pode ser entendida como “o princípio pelo qual os governos são controlados pela sociedade e para isso devem reportar-se aos cidadãos, prestar contas de seus atos, e sofrer as sanções eventualmente impostas” (CARLOMAGNO, 2010, p. 7). Esse processo de prestação de contas ao cidadão, sob os fundamentos da *accountability*, exige participação e controle social. Entretanto, “quanto menos amadurecida for a sociedade, menor é a probabilidade que se preocupe com a *accountability* no serviço público” (CORBARI, 2004, p.109).

Na relação de poderes estabelecidos, são identificadas por O’Donnell (1998) duas tipologias clássicas de *accountability*: vertical e horizontal. A *accountability* vertical concretiza-se por meio de eleições livres, a partir das quais o cidadão pode eleger e delegar poder a um governante. A *accountability* horizontal é a relação estabelecida entre agentes ou agências do Estado que tem o direito e o poder legal de supervisão e imposição de sanções contra ações classificadas como ilegais e dolosas (O’DONNELL, 1998). Em outros termos, conforme descrito por Miguel (2005), a *accountability* horizontal refere-se ao controle que os poderes estabelecidos exercem uns sobre os outros e a *accountability* vertical atribui a necessidade que os representantes têm de prestar contas e submeter-se ao veredicto da população. Para Abrucio e Loureiro (2004), a *accountability* possibilita o aperfeiçoamento da gestão pública referente ao desempenho dos programas governamentais, transparência e prestação de contas à sociedade.

A partir do contexto apresentado, buscou-se discutir e contribuir no entendimento da integração dos aspectos econômicos, sociais e ambientais do desenvolvimento sustentável na gestão pública municipal, a partir do seguinte problema de pesquisa: **como o modelo de gestão pública municipal vigente, normatizado pela Lei Federal n. 4.320/1964, Constituição Federal de 1988, Lei complementar n. 101/2000 - Lei de Responsabilidade Fiscal e pelas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público está incorporando as dimensões da sustentabilidade de forma integrada no controle e na prestação de contas sob os fundamentos da *accountability*?**

Alinhado ao problema de pesquisa, o estudo proposto teve como objetivo geral verificar e discutir como o modelo de gestão pública municipal vigente está incorporando as dimensões da sustentabilidade de forma integrada no controle e na prestação de contas sob os fundamentos da *accountability*. Como etapas decorrentes do objetivo geral foram estabelecidos os seguintes objetivos específicos: - identificar iniciativas de sustentabilidade aplicadas ao setor público municipal; - examinar os instrumentos de controle e de prestação de contas da gestão pública municipal sob os fundamentos da *accountability*; e - verificar e analisar formas e condições de incorporação das dimensões da sustentabilidade para o controle e prestação de contas do setor público municipal.

A pesquisa foi norteada pela hipótese de que o modelo vigente de gestão pública municipal tem vários instrumentos de governança participativa e programas socioambientais não incorporados pela contabilidade de forma integrada no controle e na prestação de contas sob os fundamentos da *accountability*. Com base nas exigências da legislação, igualmente como acontece na área privada, da não obrigatoriedade da elaboração de Relatórios de Responsabilidade Social e de Sustentabilidade, pressupõe-se a falta e a inexistência da evidenciação de dados qualitativos integrados aos dados quantitativos (monetários) com foco nos resultados alcançados na área social e ambiental.

A contribuição do estudo vem ao encontro da qualificação da gestão pública que precisa considerar de forma sistêmica o desafio da sustentabilidade nos processos de gestão e sua integração nos controles e na prestação de contas. Para enfrentar o desafio da sustentabilidade faz-se necessário o engajamento, tanto do setor privado como do setor público em ações efetivas e um sistema contábil que possa mensurar e evidenciar adequadamente as dimensões da sustentabilidade. A publicização dos atos da gestão pública é um princípio constitucional e deve compreender além das informações financeiras e fiscais as demais dimensões da sustentabilidade.

Defende-se que o Estado, sob a ótica da *accountability*, deveria ser o primeiro a evidenciar de forma integrada na prestação de contas a sustentabilidade. No entanto, pouco se discute sobre a maneira pela qual o setor público pode evidenciar de maneira clara e objetiva as políticas públicas executadas em favor da sociedade, integrando na prestação de contas as dimensões da sustentabilidade.

Com o estudo buscou-se ampliar o escopo dos controles e da prestação de contas da gestão pública municipal, para que esses incorporem além do

monitoramento do desempenho financeiro e fiscal também o desempenho social e ambiental, podendo deste modo, evidenciar de forma integrada o desempenho da sustentabilidade. A integração das dimensões social e ambiental à econômica poderá proporcionar instrumentos de gestão de mudanças: “de cultura da administração pública e seus agentes quanto à sua responsabilidade socioambiental e, como consequência, de práticas desenvolvidas na sua ação cotidiana, para que estas se alinhem com a promoção do desenvolvimento sustentável” (BESSA, 2011, p. 160).

Espera-se que o estudo possa servir de parâmetro para subsidiar políticas públicas e regulamentações que contribuam no aprimoramento dos processos de controle e na prestação de contas para com a sociedade, por meio da elaboração e divulgação de Relatórios de Sustentabilidade. Esses relatórios poderão servir de instrumentos de apoio ao planejamento, à gestão para a mudança e ao estabelecimento de metas alinhadas com o desenvolvimento sustentável.

Também pretendeu-se, com o estudo, difundir a discussão sobre a contribuição da contabilidade na evidenciação da sustentabilidade de forma integrada para o setor público municipal, no qual os tradicionais Relatórios de Sustentabilidade ainda são incipientes. A contribuição de uma contabilidade voltada para a sustentabilidade, de forma integrada no setor público municipal, vem ao encontro de demandas por novas ferramentas e abordagens de contabilização tanto para subsidiar decisões em nível corporativo como também para subsidiar políticas públicas focadas não somente na racionalidade econômica, mas também de forma integrada com as dimensões social e ambiental.

Em termos metodológicos, a problemática apresentada remeteu para uma abordagem qualitativa do problema de pesquisa. Entre as possibilidades oferecidas pela abordagem qualitativa para se realizar pesquisas, encontra-se a pesquisa documental, que foi utilizada como um dos procedimentos para o levantamento de dados. A pesquisa documental foi realizada por meio da consulta e análise dos instrumentos de controle instituídos e normatizados para a gestão pública municipal vigente e a respectiva prestação de contas publicizada à sociedade na *website* do Tribunal de Contas do Estado e em portais do Governo Federal. Para o setor público, a legislação brasileira que norteia a transparência governamental exige a publicação de vários relatórios, entre eles os de gestão orçamentária e gestão fiscal. Conforme definido pelo artigo n. 165 da Constituição Federal de 1988, o sistema orçamentário é composto por três normas básicas: a Lei do Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes

Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA), objeto de análise do presente estudo.

Além da pesquisa documental, para identificar e analisar se o modelo de mensuração e evidenciação dos atos da gestão pública vigente considera de forma integrada as dimensões da sustentabilidade na abordagem *triple botton line* – TBL, também foi utilizada a pesquisa bibliográfica, com consultas à legislação vigente e a fontes teóricas. Tanto a pesquisa bibliográfica como a documental constituíram-se em uma base substancial para a coleta dos dados.

O controle e a prestação de contas dos atos da gestão pública são padronizados para todas as prefeituras, nas quais a gestão deve observar várias legislações, entre elas os dispositivos da Lei Federal n. 4.320/1964 que estabelece regras para a elaboração e controle dos orçamentos e balanços, os princípios estabelecidos pela Constituição Federal de 1988, as diretrizes da Lei de Responsabilidade Fiscal, as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, identificadas com a nomenclatura NBC T 16.1 a 16.11 e, mais recentemente, os preceitos da Lei de Acesso à Informação. Todas essas informações foram buscadas por meio da pesquisa bibliográfica.

Com a pesquisa bibliográfica também foram identificados e examinados os fundamentos teóricos da *accountability* utilizados para a análise e o entendimento dos instrumentos de controle e prestação de contas da gestão pública municipal. Aliado aos fundamentos teóricos da *accountability*, também recorreu-se aos pressupostos teórico-metodológicos do materialismo histórico dialético para auxiliar na compreensão e no entendimento dos atuais instrumentos de controle e de prestação de contas na gestão pública municipal sob os fundamentos da *accountability*, que foram resultado de um longo processo de evolução histórica. Materialismo é a concepção filosófica que aponta a matéria como substância primeira e última de qualquer ser, coisa ou fenômeno do universo. O materialismo histórico dialético possui um caráter de compreensão e intervenção do real, a fim de gerar contribuições práticas ao campo a ser estudado.

Para a compreensão do pressuposto teórico-metodológico do materialismo histórico dialético recorreu-se aos pensamentos de Karl Marx (1818-1883), que desenvolveu uma concepção materialista da história. Segundo o pensamento de Marx (1989) a organização política e as representações intelectuais de uma época são determinadas pelo modo como a produção material de uma sociedade é realizada. Na

interpretação de Pires (1997, p. 88), o materialismo histórico refere-se “à forma de organização dos homens em sociedade através da história, isto é, diz respeito às relações sociais construídas pela humanidade durante todos os séculos de sua existência”, no qual para o pensamento marxista o trabalho é considerado a categoria central de análise. Várias outras categorias integram o pressuposto teórico-metodológico do materialismo histórico dialético, como a contradição, historicidade, totalidade, mediação e hegemonia (CURY, 2000).

O conceito de ‘trabalho’ de Marx, segundo interpretação de Pires (1997), não se esgota na concepção do senso comum de ‘trabalho’, que aproxima-se da ideia de ocupação, tarefa, ou seja, um conceito econômico. O mesmo é entendido em uma forma mais ampla, de caráter mais filosófico, no qual o ‘trabalho’ é central nas relações dos homens com a natureza e com os outros homens, uma vez que essa é sua atividade vital (PIRES, 1997). Na relação dos homens com a natureza se coloca a produção e transformação material, que aliado às relações dos homens entre si e as relações de poder, dão forma a um determinado processo de desenvolvimento, que passou a incorporar o adjetivo sustentável (BECKER, 2001a). Nessa concepção, segundo Becker (2001a, p. 51), “a natureza é considerada como recurso que deve ser preservado [...] cujo consumo no processo produtivo deve ser racionalizado”.

No entendimento de Becker (2001a, p. 62), “[...] essa nova racionalidade do sistema capitalista, “abre a possibilidade para o surgimento de novas e diversas utopias”, como por exemplo, o desenvolvimento sustentável, que segundo Veiga (2005, p. 11) é uma “expressão utópica que veio para ficar”. Nessa nova racionalidade do sistema capitalista, no qual devem ser considerados, além do crescimento econômico, a preservação da natureza, bem como a equidade social, reforça-se a necessidade da discussão da integração da sustentabilidade no controle e na prestação de contas da gestão pública municipal.

Considerando-se que o controle e a prestação de contas dos atos da gestão pública municipal, são padronizados para todas as prefeituras do país, e a prestação de contas submetida aos respectivos Tribunais de Contas de cada Estado, igualmente de forma padronizada, foram consultados e analisados os instrumentos exigidos pela Lei Federal n. 4.320/1964, Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) e pelas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP). Esses instrumentos, a partir da convergência da contabilidade aplicada ao setor público aos padrões internacionais do *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS),

foram padronizados pela Secretaria do Tesouro Nacional, no Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), que constitui-se numa importante fonte de consulta. Salienta-se, que o problema de pesquisa apresentado, não buscou diagnosticar como cada gestão municipal vem realizando o controle e a prestação de contas, uma vez que todos os municípios precisam observar um padrão legal. Também não foi proposta do estudo computar um *ranking* do cumprimento das legislações no que tange à publicização de informações no Portal da Transparência exigidas pela LRF e pela LAI, a exemplo das pesquisas que vem sendo realizadas pelo Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul (TCE/RS).

Em relação ao aspecto temporal, utilizou-se a técnica transversal que, segundo Cooper e Schindler (2003), representa uma posição de um determinado momento em contraposição aos estudos longitudinais, que se desenvolvem ao longo de um determinado período de tempo. Deste modo, no aspecto temporal, foram identificados, descritos e analisados a existência de mecanismos de integração da sustentabilidade ao controle e à prestação de contas do modelo de gestão pública municipal vigente com base nos instrumentos de controle e relatórios publicizados nos anos de 2014 e 2015.

O estudo realizado e apresentado na presente Tese está dividido em seis capítulos. Primeiramente, no capítulo da Introdução apresentou-se a delimitação do tema e o problema de pesquisa que deflagrou a investigação realizada com a exposição dos objetivos e da metodologia utilizada. Na sequência o embasamento teórico, desenvolvido para o estudo, foi dividido em três capítulos. Inicialmente buscou-se fundamentos e entendimentos do conceito de sustentabilidade e desenvolvimento sustentável, apresentados no segundo Capítulo da Tese. No terceiro capítulo discutiu-se o modelo de gestão pública municipal e a *accountability*, e na sequência, no quarto capítulo são apresentados os fundamentos da contabilidade aplicada ao setor público municipal. A análise da integração da sustentabilidade na gestão pública municipal é apresentada no quinto capítulo, seguido do capítulo da conclusão, no qual são destacados os resultados obtidos e seu relacionamento com o problema de pesquisa e objetivos propostos.

2 SUSTENTABILIDADE E DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL

Os debates sobre o tema sustentabilidade e desenvolvimento sustentável têm gerado um paradoxo de consensos e controvérsias em torno de suas definições e aplicações, assumindo nas últimas décadas uma posição de destaque na pauta das agendas internacionais e na academia. O tema desenvolvimento sustentável tem sido incorporado nos discursos de variados setores da sociedade, como nos cenários político, educacional e empresarial. O adjetivo que acompanha a palavra desenvolvimento também passou a ser utilizado como um substantivo, ‘sustentabilidade’, muitas vezes em substituição à expressão ‘desenvolvimento sustentável’, fato pelo qual buscou-se discutir conjuntamente a sustentabilidade e o desenvolvimento sustentável.

Os consensos e controvérsias em torno das definições e entendimentos sobre a sustentabilidade e o desenvolvimento sustentável são resultado de uma construção que passou pela contribuição dos movimentos ambientalistas mundiais e pela elaboração de um pensamento oficial sobre esse problema, influenciado pelas principais conferências internacionais sobre o meio ambiente² e por estudos realizados desde a década de 1970 (SOUZA, 2000). Entre os principais estudos, são referenciados pela literatura, o Relatório do Clube de Roma – *‘Limites do crescimento’* (1972); e o Relatório Brundtland – *‘Nosso futuro comum’* (1987). A incorporação do adjetivo sustentável ao desenvolvimento visa a reconhecer os limites de se trabalhar com o conceito de desenvolvimento somente na dimensão econômica, para o qual

² A primeira Conferência Mundial sobre Homem e o Meio Ambiente foi realizada em 1972 em Estocolmo, na Suécia. O resultado da Conferência foi uma declaração relacionada à preservação e uso dos recursos naturais. A segunda Conferência das Nações Unidas sobre o Meio Ambiente e o Desenvolvimento foi realizada 20 anos mais tarde, em 1992 na cidade do Rio de Janeiro, Brasil, mais conhecida como ECO-92. As discussões da conferência buscaram conciliar desenvolvimento social e econômico com a conservação e proteção do ambiente. O principal resultado do encontro foi a Agenda 21, um programa de ações para o desenvolvimento sustentável para o século 21 assinado por 179 países. Na sequência, em 2002, foi realizada a Conferência das Nações Unidas sobre Ambiente e Desenvolvimento Sustentável em Johannesburgo, na África do Sul, conhecida como Rio+10. O encontro tinha como objetivo rever as metas propostas pela Agenda 21 e trabalhar para implementar o que já estava em andamento. A quarta Conferência das Nações Unidas sobre Desenvolvimento Sustentável, chamada Rio+20, realizada no Rio de Janeiro em 2012, teve como missão definir os rumos do desenvolvimento sustentável para as próximas décadas em temas como segurança alimentar, economia verde, acesso à água, uso de energia, além de dar continuidade à agenda ambiental iniciada na Eco-92. O principal resultado foi a Declaração da Rio + 20 – *‘O futuro que queremos’* – que serviu de inspiração para o presente estudo, no qual chefes de Estado e de Governo reconhecem que dados e informações integradas em âmbito social, econômico e ambiental são importantes para os processos de decisão, o que reforça a importância da contabilidade para o controle e para a prestação de contas da gestão pública municipal sob os fundamentos da *accountability*.

devem ser consideradas a equidade social e a manutenção do ambiente, em contraposição à concepção do modo de produção capitalista, no qual o desenvolvimento é visto como crescimento econômico, baseado no lucro gerado a partir da exploração do homem e da natureza. O termo sustentabilidade inclui a ideia de preservação e conservação da natureza, a partir do uso racional dos recursos e qualidade de vida para todos, não estando apenas associado à concepção de desenvolvimento que remete ao crescimento econômico.

Os entendimentos sobre sustentabilidade e desenvolvimento sustentável carregam ideias e ideais diferentes. Destarte, na abordagem apresentada, buscou-se focar nos principais eventos históricos e nos diferentes entendimentos conceituais da sustentabilidade e desenvolvimento sustentável, pontuando as questões relacionadas aos pressupostos do estudo, no qual o modelo vigente de gestão pública municipal tem vários instrumentos de governança participativa e programas socioambientais não incorporados de forma integrada no controle e na prestação de contas sob os fundamentos da *accountability*.

2.1 O debate histórico e abordagens conceituais da sustentabilidade e desenvolvimento sustentável

A discussão sobre o desenvolvimento sustentável, segundo Souza (2000), tem suas origens nas manifestações ambientalistas que se iniciaram em meados do século XIX. Um dos acontecimentos isolados mais significativo do começo da revolução ambiental, segundo McCormick (1992), foi a publicação em 1962, de *Silent Spring*, de Rachel Carson, no qual foram detalhados os efeitos perversos da má utilização dos pesticidas e inseticidas químicos sintéticos. Essa publicação gerou muita controvérsia e “aumentou a consciência pública quanto às implicações da atividade humana sobre o meio ambiente e quanto a seu custo, por sua vez, para a sociedade humana” (MCCORMICK, 1992, p. 69). A publicação também é referenciada como a “grande responsável por transformar a indústria química de salvadora para demoníaca” (ELKINGTON, 2001, p. 48).

Outro fato referenciado na literatura foi a utilização de forma pioneira do termo ‘ecodesenvolvimento’ pelo canadense Maurice Strong, em 1973, para caracterizar uma concepção alternativa de desenvolvimento (BRÜSEKE, 1995). Posteriormente, na década de 1980, o economista Ignacy Sachs difundiu essa nova visão

desenvolvimentista, fundamentada na harmonização de objetivos sociais, ambientais e econômicos, que, segundo o autor, não se alterou muito desde a primeira Conferência Internacional sobre o Meio Ambiente, a Conferência de Estocolmo (1972)³ até a Conferência do Rio de Janeiro, também conhecida por Eco-92⁴ (SACHS, 2002). Nos 20 anos decorridos entre as duas conferências, segundo Sachs (2002), alcançou-se um substancial progresso em termos de institucionalização do interesse pelo meio ambiente, promovido principalmente pelo Programa do Meio Ambiente da ONU e avanços obtidos na proteção do meio ambiente global por meio de uma série de tratados internacionais.

Para Sachs (2008, p. 36), o desenvolvimento sustentável “obedece a um duplo imperativo ético da solidariedade com as gerações presentes e futuras, e exige a explicitação de critérios de sustentabilidade social e ambiental e de viabilidade econômica”. No entendimento de Sachs (2008, p. 55), o desenvolvimento sustentável é “incompatível com o jogo sem restrições das forças do mercado. Os mercados são por demais míopes para transcender os curtos prazos [...] e cegos para quaisquer considerações que não sejam lucros e a eficiência smithiana de alocação de recursos”. Além da dimensão social, ambiental e econômica da sustentabilidade, Sachs (2008, p. 85-88) elenca mais quatro: cultural, ecológica, territorial e política, dividida em nacional internacional, para o qual apresenta critérios de sustentabilidade detalhados no Quadro 1. Sachs (2002) argumenta que as dimensões social, econômica e ambiental não são capazes de responder à amplitude do conceito sustentabilidade. Para ele a sustentabilidade social vem à frente, por se destacar como a própria finalidade do desenvolvimento, sendo decorrência dessa a dimensão cultural e a ambiental.

³ A Conferência das Nações Unidas sobre o Meio Ambiente Humano, realizada em junho de 1972, foi o evento que transformou o meio ambiente em uma questão de relevância internacional. A Conferência de Estocolmo produziu uma Declaração de 26 princípios e um Plano de Ação com 109 recomendações. Outro fato da Conferência de Estocolmo foi a recomendação da criação de um pequeno secretariado dentro da Organização das Nações Unidas como núcleo para ação e coordenação de questões ambientais dentro do sistema das Nações Unidas, que originou, ainda no ano de 1972, o Programa das Nações Unidas para o Meio Ambiente (PNUMA).

⁴ A Conferência das Nações Unidas sobre o Meio Ambiente e Desenvolvimento, realizada no Rio de Janeiro em 1992, Rio-92, produziu vários documentos e resultados, entre eles a Declaração do Rio sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento (contendo 27 princípios); a Agenda 21 – um plano de ação para o meio ambiente e o desenvolvimento no século XXI; duas grandes convenções internacionais – a Convenção-Quadro das Nações Unidas sobre Mudança do Clima (UNFCCC) e a Convenção sobre Diversidade Biológica (CDB); a Comissão de Desenvolvimento Sustentável (CDS); um acordo para negociar uma convenção mundial sobre a desertificação; e a declaração de Princípios para o Manejo Sustentável de Florestas.

Quadro 1 – Critérios de sustentabilidade apresentados por Sachs

Dimensão	Critérios de sustentabilidade
Social	<ul style="list-style-type: none"> • Alcance de um patamar razoável de homogeneidade social. • Distribuição de renda justa. • Emprego pleno e ou autônomo com qualidade de vida decente. • Igualdade no acesso aos recursos e serviços sociais.
Cultural	<ul style="list-style-type: none"> • Mudanças no interior da continuidade (equilíbrio entre respeito à tradição e inovação). • Capacidade de autonomia para elaboração de um projeto nacional integrado e endógeno (em oposição às cópias servis dos modelos alienígenas). • Autoconfiança combinada com abertura para o mundo.
Ecológica	<ul style="list-style-type: none"> • Preservação do potencial do capital natural na sua produção de recursos renováveis. • Limitar o uso dos recursos não-renováveis.
Ambiental	<ul style="list-style-type: none"> • Respeitar e realçar a capacidade de autodepuração dos ecossistemas naturais.
Territorial	<ul style="list-style-type: none"> • Configurações urbanas e rurais balanceadas (eliminação das inclinações urbanas nas alocações do investimento público). • Melhoria do ambiente urbano. • Superação das disparidades inter-regionais. • Estratégias de desenvolvimento ambientalmente seguras para áreas ecologicamente frágeis (conservação da biodiversidade pelo ecodesenvolvimento).
Econômica	<ul style="list-style-type: none"> • Desenvolvimento econômico intersetorial equilibrado. • Segurança alimentar. • Capacidade de modernização contínua dos instrumentos de produção; razoável nível de autonomia na pesquisa científica e tecnológica. • Inserção soberana na economia internacional.
Política nacional	<ul style="list-style-type: none"> • Democracia definida em termos de apropriação universal dos direitos humanos. • Desenvolvimento da capacidade do Estado para implementar o projeto nacional, em parceria com todos os empreendedores. • Um nível razoável de coesão social.
Política internacional	<ul style="list-style-type: none"> • Eficácia do sistema de preservação de guerras da ONU, na garantia da paz e na promoção da cooperação internacional. • Um pacote Norte-Sul de co-desenvolvimento, baseado no princípio de igualdade (regras do jogo e compartilhamento da responsabilidade de favorecimento do parceiro mais fraco). • Controle institucional efetivo do sistema internacional financeiro e de negócios. • Controle institucional efetivo da aplicação do Princípio da Precaução na gestão do meio ambiente e dos recursos naturais; prevenção das mudanças globais negativas; proteção da diversidade biológica (e cultural); e gestão do patrimônio global, como herança comum da humanidade. • Sistema efetivo de cooperação científica e tecnológica internacional e eliminação parcial do caráter de <i>commodity</i> da ciência e tecnologia também como propriedade da herança comum da humanidade.

Fonte: Sachs (2002, p. 85-88).

Em análise posterior, ao discutir o ‘desenvolvimento includente e trabalho decente para todos’, para a Comissão Mundial sobre a Dimensão Social da Globalização em 2002, Sachs (2008, p. 36) reconhece que durante as três décadas

que separaram a Conferência de Estocolmo (1972) da realizada em Johannesburgo (2002), “o conceito de desenvolvimento sustentável foi refinado, levando a importantes avanços epistemológicos” e reforça novamente a sustentabilidade social como um componente essencial do conceito de desenvolvimento sustentável. Sachs (2008, p. 36) retoma “a posição de Dudley Seers, para o qual o crescimento econômico, mesmo quando rápido, não traz desenvolvimento, a menos que gere emprego e contribua para a redução da pobreza e das desigualdades”. É necessário promover o crescimento econômico com impactos positivos em termos sociais e ambientais.

Na análise de Elkington⁵ (2001), o período, decorrido entre a primeira e terceira conferência, foi marcado por três grandes ‘ondas do ambientalismo’. A ‘primeira onda’ brotou entre 1970 e 1974 amplificada pelo poder da televisão, forçando a atuação de governantes e legisladores. O ano 1972 foi marcado por duas importantes publicações, *Limits to growth* (Clube de Roma) e *The ecologist*, e pela Conferência da ONU de Estocolmo, na qual houve uma mudança de foco de discussão, abrangendo debates sobre preservação e proteção de algumas espécies e aprofundando-se nos aspectos político-econômicos e as consequências sobre o meio ambiente. Na visão de Sachs (2002, p. 48) a Conferência de Estocolmo colocou a dimensão do meio ambiente na agenda internacional, no qual discutiu-se “pela primeira vez, as dependências entre o desenvolvimento e o meio ambiente”.

A década de 1970 representou um período de muito trabalho para os legisladores do meio ambiente. Ao final da década, em 1979, a Organização para a Cooperação de Desenvolvimento Econômico (OCDE) publicou seu primeiro relatório sobre o meio ambiente que incluiu as novas leis elaboradas nos países membros. A ‘segunda grande onda’ do ambientalismo atingiu seu ápice entre 1988 e 1990. Um fator-chave foi a divulgação da descoberta de um buraco na camada de ozônio na Antártida em 1985. Tomou-se consciência que algo que as pessoas faziam todos os dias, utilizando aerossóis com clorofluorcarbono (CFC) estava ajudando a destruir o tecido ambiental do planeta. Essa descoberta despertou nos governantes a consciência de que os problemas ambientais não são locais, regionais ou nacionais e

⁵ John Elkington é um sociólogo inglês, mundialmente conhecido pelo seu *insight* a respeito das mudanças de rumo da sociedade capitalista. Na obra ‘Canibais de Garfo e Faca’ apresenta uma crítica ao capitalismo corporativo. Utilizando-se de um poema do polonês Stanislaw Lec, que pergunta se ‘Seria progresso se um canibal utilizasse um garfo?’, Elkington compara a forma emergente de canibalismo com garfos ao capitalismo sustentável. A obra foi classificada em 2009 pela Universidade de Cambridge como um dos 50 melhores livros sobre sustentabilidade.

sim problemas globais (ELKINGTON, 2001).

Um marco para o desenvolvimento sustentável foi a publicação do Relatório ‘*Our Common Future*’ produzido pela Comissão Internacional do Meio Ambiente e Desenvolvimento, liderada pela primeira-ministra da Noruega, Gro Harlem Brundtland. O documento, conhecido como Relatório *Brundtland* firmou o conceito de desenvolvimento sustentável na agenda política internacional. Segundo o Relatório “o desenvolvimento sustentável é aquele que atende às necessidades do presente sem comprometer a possibilidade de as gerações futuras atenderem a suas próprias necessidades” (CMMAD, 1991, p. 46).

A ‘terceira grande onda’ ambiental iniciou-se na década de 1990, que segundo Elkington (2001), foi guiada pelo fortalecimento científico do aquecimento global, consciência crescente sobre as consequências econômicas e sociais decorrentes da globalização, nova geração de ativistas e um certo grau de tensão pré-milênio. Para as empresas, o desafio é sua configuração para obter sucesso na transição para a sustentabilidade, considerando os pilares econômico, social e ambiental, conhecidos como o tripé da sustentabilidade na abordagem *triple bottom line* – TBL, defendido por John Elkington que faz uma crítica ao capitalismo corporativo (ELKINGTON, 1997). O conceito de sustentabilidade, formado por três eixos ou três dimensões: ‘o econômico, o social e o ambiental’, foi aceito e formalizado pela Conferência das Nações Unidas sobre o Meio Ambiente e Desenvolvimento, realizada em 1992, no Rio de Janeiro, mais conhecida por Eco-92.

Segundo Bellen (2006, p. 23), o conceito de desenvolvimento sustentável resultou de um “longo processo histórico de reavaliação crítica da relação existente entre sociedade civil e seu meio natural”, originando uma variedade de abordagens que procuram explicar o termo desenvolvimento sustentável. Baroni (1992) identificou dois grupos de abordagens e análise dos conceitos que dão conteúdo ao termo desenvolvimento sustentável. Um grupo se refere a conceituações feitas por cientistas das áreas biológicas e humanas, técnicos do governo e políticos; e o outro grupo de informações e análises se refere aos discursos dos organismos e entidades internacionais de fomento na área de meio ambiente, dominante no debate sobre desenvolvimento sustentável.

Em sua análise, Baroni (1992, p. 23) reforça que o termo sustentável, em si, leva a interpretações contraditórias e que a abordagem adotada por organizações mundiais de meio ambiente apresenta ambiguidades e contradições, chegando a

afirmar que “a única unanimidade que o termo desenvolvimento sustentável possui é em relação à sua ambiguidade: o termo corre o risco de se tornar um chavão que todos usam e ninguém se preocupa em definir”. Barbieri e Cajazeira (2012, p. 64), também destacam que não faltam críticas ao termo desenvolvimento sustentável, “desde as amigáveis que aceitam a ideia, mas que colocam dúvidas quanto à sua efetividade, até as mais duras, como as que entendem ser esse mais uma trapaça do capitalismo”. Veiga (2005, p. 11) adverte que o adjetivo sustentável muitas vezes é utilizado de forma ingênua, considerando-o “uma forte expressão utópica que veio para ficar”, adicionando ao conceito de desenvolvimento um gigantesco desafio, o de conciliar eficiência econômica, equidade social e equilíbrio ecológico.

O termo desenvolvimento sustentável, segundo Lélé (1991) e Bellen (2006), surgiu em 1980 quando a União Internacional para a Conservação da Natureza (*International Union for Conservation of Nature - IUCN*) apresentou o documento Estratégia de Conservação Mundial (*World Conservation Strategy - WCS*), com o objetivo de alcançar o desenvolvimento sustentável através da conservação dos recursos vivos. Segundo o documento, para que o desenvolvimento seja sustentável, “devem-se considerar aspectos referentes às dimensões social e ecológica, bem como fatores econômicos, dos recursos vivos e não vivos e as vantagens de curto e longo prazos de ações alternativas”, no qual “o foco do conceito é a integridade ambiental” (BELLEN, 2006, p. 23).

Conforme Lélé (1991), o documento WCS recebeu várias críticas, destacando-se a estratégia utilizada que limitou-se a recursos vivos, centrados sobre a necessidade de manter a diversidade genética, os *hábitats* e os processos ecológicos. A crítica feita refere-se à incapacidade do WCS de tratar de questões polêmicas relacionadas com a ordem internacional, como as guerras, armamentos e problemas populacionais e de urbanização.

Embora criticado, o documento recebeu o apoio do Programa das Nações Unidas para o Meio Ambiente (PNUMA), que buscou popularizar o conceito. Conforme apresentado por Lélé (1991), o conceito de desenvolvimento sustentável divulgado pelo PNUMA abrange os seguintes aspectos: (a) ajuda para os muito pobres, porque eles não têm opção a não ser destruir o meio ambiente; (b) a ideia do desenvolvimento autossustentado, dentro dos limites dos recursos naturais; (c) a ideia de desenvolvimento econômico, utilizando critérios econômicos não tradicionais; (d) as grandes questões de controle da saúde, tecnologia apropriada, autossuficiência

alimentar, água limpa e abrigo para todos; e (e) a noção de necessidade de iniciativas centradas nas pessoas.

Na Conferência Mundial sobre a Conservação e o Desenvolvimento do *International Union for Conservation Nature* (IUCN) em Ottawa, 1986, o conceito de desenvolvimento sustentável, segundo Montibeller Filho (2001, p. 47) “foi colocado como um novo paradigma”, para o qual foram enumerados cinco princípios: (1) integrar conservação da natureza e desenvolvimento; (2) satisfazer as necessidades humanas fundamentais; (3) perseguir a equidade e justiça social; (4) buscar a autodeterminação social e respeitar a diversidade cultural; e (5) manter a integridade ecológica.

Posteriormente, a publicação do Relatório Brundtland, segundo Veiga (2010) minimizou confusões a respeito do termo desenvolvimento sustentável publicado pelo IUCN que reinavam até aquele momento. O Relatório Brundtland enfatizou que “a humanidade será capaz de tomar o desenvolvimento sustentável, garantindo as necessidades do presente sem comprometer a possibilidade de gerações futuras também o fazerem” (VEIGA, 2010, p. 196). Em relação ao conceito apresentado pelo Relatório Brundtland, sobre o termo desenvolvimento sustentável, Veiga (2010, p. 196) apresenta sua crítica, salientando que “por mais vontade que se tenha de compartilhar uma atitude tão confiante, é necessário que algumas questões sejam abordadas com o inevitável pessimismo da razão”. Complementa que “a maioria dos partidários do otimismo transmitido pelo Relatório Brundtland parece enxergar os problemas ambientais como meros defeitos na alocação dos recursos que poderiam ser corrigidos por meio de taxas específicas” (VEIGA, 2010, p. 196).

No entendimento de Bellen (2006, p. 23), o conceito trazido pelo Relatório Brundtland desloca a ênfase ambiental da definição do IUCN “para o elemento humano, gerando um equilíbrio entre as dimensões econômica, ambiental e social”. Destaca que o conceito de desenvolvimento sustentável do Relatório Brundtland apresenta a questão das gerações futuras e suas possibilidades e contém dois conceitos chave: “a necessidade, referindo-se particularmente às necessidades dos países subdesenvolvidos, e a ideia de limitação, imposta pelo estado da tecnologia e de organização social para atender às necessidades do presente e do futuro” (BELLEN, 2006, p. 24).

Para Rattner (1999, p. 240), numa visão humanista, o mais importante avanço na evolução do conceito de sustentabilidade “é representado pelo consenso crescente

que esta requer e implica democracia política, equidade social, eficiência econômica, diversidade cultural, proteção e conservação do meio ambiente”. Embora o conceito de sustentabilidade tenha evoluído, Rattner (1999, p. 233) adverte que “a falta de precisão do conceito de sustentabilidade evidencia a ausência de um quadro de referência teórico capaz de relacionar sistematicamente as diferentes contribuições dos discursos e campos de conhecimentos específicos.” Rattner (1999, p. 233) crítica a fórmula utilizada nos discursos políticos e científicos, “... economicamente viável, socialmente equitativo e ecologicamente sustentável”, que “não leva a formas e meios de combinar e integrar metas e valores derivados das teorias sobre progresso técnico e produtividade com a proteção e conservação dos recursos naturais e do meio ambiente”.

Conforme Veiga (2010, p. 208), o desenvolvimento sustentável coloca-se em uma situação “semelhante à do início das sociedades industriais, quando saint-simonianos, fourieristas e owenistas profetizaram e tentaram antecipar inúmeros aspectos da modernidade.”⁶ Salienta que

nos últimos três ou quatro decênios, houve uma intensa ressurreição do pensamento utópico. A produção intelectual que procura antever a natureza da próxima etapa histórica tem sido tão abundante que já virou lugar comum dizer que se vive na “aurora de uma nova era”. Ela é rotulada de “pós-moderna”, “pós-burguesa”, “pós-econômica”, “pós-escassez”, “pós-civilizada”, “pós-industrial”, “de conhecimento”, “de serviço pessoal”, ou “tecnocrônica” dependendo do autor que se escolha (VEIGA, 2010, p. 208).

Na análise de Veiga (2010, p. 208), em meio a várias linhas especulativas, “o que parece se destacar é uma forte visão convergente de que as sociedades industriais estão entrando em uma nova fase de sua evolução [...] tão significativa quanto aquela que tirou as sociedades europeias da ordem agrária para a ordem social industrial”. Ao mesmo tempo, Veiga (2010, p. 208) alerta que as diversas versões sobre o desenvolvimento sustentável “parecem estar longe de delinear, de fato, o surgimento dessa nova utopia de entrada do terceiro milênio, [...] o enigma que continua à espera de um Édipo que o desvende”.

Em relação às várias abordagens conceituais sobre o termo desenvolvimento sustentável, apresenta-se nos Quadros 2 e 3 uma síntese de dois autores que buscaram fundamentar suas discussões, respectivamente Bellen (2006) e Baroni (1992). Bellen (2006) em sua reflexão sobre o conceito de desenvolvimento

⁶ Saint-simonianos, fourieristas e owenistas foram grupos com tendências socialistas. Na França destacaram-se os “saint-simonianos” e os “fourieristas”; e na Grã-Bretanha, os owenianos.

sustentável e o problema relativo à sua mensuração buscou compreender as origens do conceito de desenvolvimento sustentável e sistematizou o entendimento de diferentes autores, evidenciados no Quadro 2.

Quadro 2 – Abordagens conceituais sobre desenvolvimento sustentável sistematizadas por Bellen (2006)

Autor	Abordagem conceitual
Goldsmith et al. (1972)	Uma sociedade pode ser considerada sustentável quando todos os seus propósitos e intenções podem ser atendidos indefinidamente, fornecendo satisfação ótima para seus membros.
Pronk e UL HaQ (1992)	Destacam o papel do crescimento econômico na sustentabilidade. Para eles, o desenvolvimento é sustentável quando o crescimento econômico traz justiça e oportunidades para todos os seres humanos do planeta, sem privilégio de algumas espécies, sem destruir os recursos naturais finitos e sem ultrapassar a capacidade de carga do sistema.
Constanza (1991)	O conceito de desenvolvimento sustentável deve estar inserido na relação dinâmica entre o sistema econômico humano e um sistema maior, com taxa de mudança mais lenta, o ecológico. Para ser sustentável essa relação deve assegurar que a vida humana possa continuar indefinidamente, com crescimento e desenvolvimento da sua cultura, observando-se que os efeitos das atividades humanas permaneçam dentro de fronteiras adequadas, de modo a não destruir a diversidade, a complexidade e as funções do sistema ecológico de suporte à vida.
Munasinghe e NcNeely (1995)	Resumem a sustentabilidade à obtenção de um grupo de indicadores que sejam referentes ao bem estar e que possam ser mantidos ou que cresçam no tempo.
Dahl (1997)	O termo desenvolvimento sustentável é um conceito carregado de valores e existe uma forte relação entre os princípios, a ética, as crenças e os valores que fundamentam uma sociedade ou comunidade e sua concepção de sustentabilidade.
Bossel (1998, 1999)	O conceito de sustentabilidade envolve a questão temporal, sendo que a sustentabilidade de um sistema só pode ser observada a partir da perspectiva futura, de ameaças e oportunidades.
Hardi e Zdan (1997)	A sustentabilidade está ligada à persistência de certas características necessárias e desejáveis de pessoas, suas comunidades e organizações, e os ecossistemas que as envolve, dentro de um período de tempo longo ou indefinido.

Fonte: Adaptado de Bellen (2006, p. 23-31).

Em referência a outros autores ligados à tendência etnocêntrica, Bellen (2006, p. 25) observou que os mesmos “acreditam que a sustentabilidade se refere à manutenção do capital total disponível no planeta e que ela pode ser alcançada pela substituição de capital natural pelo capital gerado pela capacidade humana”.

Baroni (1992), no auge das discussões em torno da problemática ambiental, em virtude da Eco-92, buscou entender e discutir as diferentes abordagens que vêm sendo atribuídas ao termo desenvolvimento sustentável. Conforme já referenciado, Baroni (1992), em seu estudo, identificou dois grupos de abordagens sobre conceitos

atribuídos ao desenvolvimento sustentável. Baroni (1992) destacou críticas feitas ao documento da União Internacional para a Conservação da Natureza (IUCN) e analisou definições compiladas por Pearce, Markandya e Barbier (1989), sintetizadas no Quadro 3.

Quadro 3 – Definições sobre desenvolvimento sustentável compiladas por Pearce, Markandya e Barbier (1989)

Autor	Definição
Goodland e Ledoc (1987)	Padrão de transformações econômicas estruturais que otimizam os benefícios sociais e econômicos disponíveis no presente, sem destruir o potencial de benefícios similares no futuro.
Markandya e Pearce (1988)	O uso dos recursos naturais, excluídos os não renováveis no processo de desenvolvimento deve ser sustentável ao longo do tempo. Deve significar que um dado estoque de recursos (árvores, qualidade do solo, água etc.) não pode declinar.
Pezzey (1989)	Não declínio do bem estar per capita, dado seu apelo evidente como critério de equidade entre gerações.
Pearce (1987)	O critério da sustentabilidade requer que as condições necessárias para igual acesso à base de recursos sejam conseguidas por cada geração.
Pearce, Barbier e Markandya (1988)	Vetor de objetivos sociais desejáveis, que incluem: aumentos na renda real per capita, melhora no status nutricional e da saúde, melhora educacional, acesso aos recursos, distribuição de renda mais justa e aumentos nas liberdades básicas.
Barbier (1987)	Aplicado ao Terceiro Mundo, diz respeito à melhoria do nível de vida dos pobres, medida quantitativamente em termos de aumento de alimentação, renda real, serviços educacionais e de saúde, saneamento e abastecimento de água entre outros e não somente ao crescimento econômico no nível de agregação nacional.
Rattner (1991)	A incorporação da dimensão ambiental nas estratégias e projetos de crescimento econômico não é condição suficiente nem para o desenvolvimento sustentável nem para a melhoria das condições de vida dos pobres e desprovidos. Deve envolver condições de melhoria de vida para as populações, do ponto de vista social e econômico.
Lélé (1991)	Desenvolvimento sustentável quer simplesmente dizer desenvolvimento que pode ser continuado, o que suscita uma nova pergunta sobre o que é desenvolvimento. Para alguns, é número do PIB, para outros inclui algum fenômeno socialmente desejado.
IUCN (1980)	Objetivo global de alcançar o desenvolvimento sustentável através da conservação dos recursos vivos. Reconhece que a abordagem de problemas ambientais requer um esforço a longo prazo e a integração entre objetivos ambientais e relacionados ao desenvolvimento.
Conferência de Ottawa (1986)	Os Relatores Jacobs, Gardner e Munro (1987) resumem o debate dizendo que o desenvolvimento sustentável busca responder a cinco requisitos: (1) integração da conservação e do desenvolvimento; (2) satisfação das necessidades básicas humanas; (3) alcance de equidade e justiça social; (4) provisão da autodeterminação social e da diversidade cultural; e (5) manutenção da integração ecológica.
Nosso Futuro Comum-CMMA (1991)	A humanidade é capaz de tornar o desenvolvimento sustentável – de garantir que ele atenda às necessidades do presente sem comprometer a capacidade de as gerações futuras atenderem também as suas.

Fonte: Adaptado de Baroni (1992).

No entendimento de Baroni (1992, p. 22), a discussão sobre desenvolvimento sustentável, “apesar das ambiguidades e mal entendidos, abre as portas para a discussão da equidade social dentro de uma mesma geração quando discute o acesso aos bens das gerações futuras”. Outro aspecto das definições compiladas por Pearce; Markandya & Barbier (1989), sintetizadas no Quadro 3, é a necessidade da incorporação da dimensão ambiental ao processo de desenvolvimento econômico, no qual a natureza é a base indispensável da economia e das vidas das gerações presentes e futuras. É necessário buscar-se um desenvolvimento econômico que preserve o meio ambiente. Conforme afirmação de Binswanger (1997, p. 41), no qual “a sustentabilidade perfeita não pode ser efetivada, tendo em vista que os estragos feitos ao meio ambiente, bem como a perda de capital natural, já são consideráveis”, o conceito de sustentabilidade, nas suas mais diferentes abordagens, pode servir para frear uma destruição mais acelerada dos recursos naturais, bem como para a elaboração de políticas públicas voltadas para os problemas sociais.

No imperativo humano, Philomena (2001) alerta sobre o controle da população. No entendimento do autor, considerando que “as reservas são limitadas (e até mesmo as ditas renováveis estão exauridas em vários cantos da Terra) não nos resta outra opção a não ser administrar o tamanho da população” (PHILOMENA, 2001, p. 144). Segundo o Relatório Brundtland, o conceito de desenvolvimento sustentável está diretamente ligado à dinâmica do crescimento populacional, para o qual é necessário “lidar com o problema do grande número de pessoas que vivem na pobreza absoluta, ou seja, que não conseguem satisfazer sequer suas necessidades mais básicas” (CMMAD, 1991, p. 53).

Embora o conceito de desenvolvimento sustentável suscite as mais diferentes interpretações, Lelé (1991) ressalta que os imperativos estratégicos⁷, que derivam do conceito de desenvolvimento sustentável, detalhados no Relatório Brundtland, são adotados em parte ou integralmente por várias agências internacionais que promovem políticas ambientais e desenvolvimentistas, como PNUMA, UICN, WWF, Banco Mundial, Agência Americana para o Desenvolvimento, com adição de uma nona

⁷ Lelé (1991) cita 8 imperativos estratégicos que devem fazer parte das políticas ambientais e desenvolvimentistas que derivam do conceito de desenvolvimento sustentável, apresentados pela Comissão do Relatório Brundtland, a saber: (1) retomar o crescimento; (2) mudar a qualidade do desenvolvimento; (3) atender as necessidades essenciais de emprego, alimentação, energia, água e saneamento; (4) manter um nível populacional sustentável; (5) conservar e melhorar a base de recursos; (6) reorientar a tecnologia e administrar riscos; (7) incluir o meio ambiente e a economia no processo de tomada de decisão; (8) reorientar as relações econômicas internacionais.

estratégia operacional, que é tornar o desenvolvimento mais participativo.

Posteriormente, na Conferência das Nações Unidas sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento, Eco-92, o conceito de desenvolvimento sustentável do Relatório Brundtland foi incorporado como um princípio e serviu de base para a formulação da Agenda 21 Global, com a qual mais de 170 países se comprometeram, por ocasião da Conferência. Bellen (2006) destaca o documento da Agenda 21 como a segunda definição de desenvolvimento sustentável mais conhecida e aceita. O documento composto por 40 capítulos também é referenciado por Jacobi (1999) enquanto plano abrangente de ação para o desenvolvimento sustentável no século XXI, que considera a complexa relação entre o desenvolvimento e o meio ambiente, concebendo um importante avanço ao conceito de desenvolvimento sustentável.

Nascimento, Campos e Schenini (2006) consideram a Agenda 21 o documento mais expressivo da 'Eco-92', no qual encontram-se as bases e diretrizes para os planos de ação que devem ser elaborados pelos governos de todo mundo, observadas as características de cada região. Nascimento, Campos e Schenini (2006) salientam que os temas abordados pela Agenda 21 não são apenas ambientais em seu sentido restrito, mas no seu sentido mais amplo contemplam equitativamente os aspectos ambiental, econômico e social. Barbieri (2011) também destaca a Agenda 21 como uma das principais contribuições da Eco-92, apresentando recomendações específicas para diferentes níveis de atuação.

A aprovação da Agenda 21 influenciou outras iniciativas, como por exemplo o Relatório sobre Responsabilidade das Empresas elaborado por organizações não governamentais apresentado à Assembleia Geral das Nações Unidas. Nesse documento é mencionada a importância do Balanço Social como instrumento a serviço dos propósitos indicados na Agenda 21 (BESSA, 2011). O Balanço Social ganhou espaço, sendo prática crescente no âmbito corporativo, com novas denominações como Relatório de Desempenho Socioambiental e Relatório de Sustentabilidade.

Mota (2000), em sua tese de doutorado sobre a valoração de ativos ambientais como subsídio à decisão pública, também destaca a Agenda 21, como o principal produto da Eco-92. Composta por 4 seções e 40 capítulos que definem objetivos e metas a serem alcançados, a Agenda 21 constitui-se num documento político com compromissos assumidos e ações concretas sobre o meio ambiente e desenvolvimento. A Agenda 21, mais do que um documento, é um processo de

planejamento participativo que analisa a situação atual de um país, estado, município e/ou região, e planeja o futuro de forma sustentável. É um processo de planejamento que envolve todos os atores sociais na discussão dos principais problemas e na formação de parcerias e compromissos para a sua solução em curto, médio e longo prazos.

Tal como a Agenda 21 e os Relatórios de Sustentabilidade elaborados principalmente pelo setor privado, várias outras iniciativas de governos, empresas e sociedade civil organizada têm surgido para concretizar a expressão utópica, desenvolvimento sustentável', que segundo Veiga (2005) veio para ficar. Barbieri e Cajazeira (2012, p. 67) discorrem que “a proposta básica do desenvolvimento sustentável é que cada constituinte da sociedade adote práticas que contribuam para tornar efetivos os pactos intra e intergeracionais [...], cada qual atuando nas suas respectivas áreas de abrangência.”

Na esfera privada, das organizações em geral, a contribuição para o desenvolvimento sustentável está concentrada nas três dimensões do tripé da sustentabilidade (a econômica, a social e a ambiental). Na esfera pública, inclui-se a dimensão institucional, “relacionada com a atividade pública e sua relação com as outras instâncias da sociedade”, uma vez que “não basta apenas garantir direitos e alocar recursos para os processos de desenvolvimento, é preciso fazer com que cheguem a todos com eficiência” (BARBIERI; CAJAZEIRA, 2012, p. 66-67).

Considerando o propósito do presente estudo de analisar como a sustentabilidade vem sendo incorporada de forma integrada no controle e na prestação de contas pela gestão pública municipal, partiu-se do entendimento consensuado na Conferência das Nações Unidas sobre o Meio Ambiente e Desenvolvimento de 1992, que formalizou um entendimento básico sobre as dimensões da sustentabilidade, reconhecendo para tal as dimensões econômica, social e ambiental que estruturam o tripé da sustentabilidade utilizada na área empresarial.

À essas dimensões, para a área pública, acrescenta-se a dimensão institucional, que de acordo com o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), mostra a orientação política e o esforço despendido pelo poder público para realizar e sustentar as mudanças necessárias para implementar ações voltadas ao desenvolvimento sustentável, como os gastos em P&D, acesso aos serviços de telefonia e à internet, existência de conselhos municipais de meio ambiente e ratificação de acordos globais.

A partir da década de 1990, em especial após a concepção da Agenda 21, observa-se a elaboração de instrumentos regulatórios, políticas públicas e inúmeras normas referenciais e diretrizes que dispõem sobre a conduta e práticas empresariais referentes à qualidade dos relacionamentos com os públicos de interesse e ao desempenho nos planos econômico, social e ambiental relativos à contribuição das organizações para o desenvolvimento sustentável. Essas iniciativas e ferramentas, ligadas à sustentabilidade, tanto na esfera pública como na esfera privada estão discutidas na próxima seção, com ênfase aos Indicadores de desenvolvimento sustentável: Brasil 2012 do IBGE, Objetivos do Milênio – ODM, a serem atingidos pelos países signatários até 2015, os indicadores do Programa Cidades Sustentáveis (PCS), iniciativas regionais como a Lei Estadual RS n. 11.440/2000 que instituiu o Prêmio e o Certificado Responsabilidade Social – RS, entre outros.

2.2 Iniciativas e ferramentas de adesão e monitoramento de sustentabilidade

A partir da Agenda 21, pela proposição do capítulo 8, que trata da Integração entre meio ambiente e desenvolvimento na tomada de decisões, e o capítulo 40 que trata da informação para a tomada de decisões, a sustentabilidade recebeu a atenção de diferentes organizações do Brasil, da América Latina e da Europa que propuseram instrumentos de monitoramento e de gestão da sustentabilidade. O documento da Agenda 21 reforçou a necessidade de informações consistentes e propôs entre outras ações, o desenvolvimento de indicadores do desenvolvimento sustentável. O desenvolvimento de instrumentos de mensuração para o monitoramento e avaliação da sustentabilidade que auxiliem a tomada de decisões é um dos desafios para um futuro sustentável.

“Criar um futuro sustentável requer que governos, sociedade, organizações e indivíduos repensem como os recursos naturais são utilizados, como é a interação entre as diversas partes e quais as metas a serem atingidas” (ETHOS; UNIETHOS, 2005, p. 11). Estadistas, como Nelson Mandela⁸, acreditavam nas parcerias entre governos, empresas e ONGs na busca do desenvolvimento sustentável. No entendimento de Mandella, citado em *When Good Companies do Bad Things*, de

⁸ Nelson Rolihlahla Mandela foi um ícone mundial da luta pela igualdade racial. Foi o primeiro presidente negro da África do Sul, eleito após passar 27 anos preso e ganhar o Prêmio Nobel da Paz de 1993. Faleceu em dezembro de 2013.

Peter Schwartz e Blair Gibb (1999), não se pode mais entender o desenvolvimento como responsabilidade única do governo (GRAISON; HODGES, 2002).

Ele exige ... parceria ... com [a] iniciativa privada, trabalhadores e organizações não-governamentais ... Há muitas maneiras de as técnicas e o conhecimento especiais da comunidade empresarial ajudarem a atingir os objetivos de desenvolvimento (GRAISON; HODGES, 2002, p.70).

A primeira proposta da ONU tratando do tema sustentabilidade para as empresas foi o Pacto Global, lançado em 2000 visando proporcionar uma face humana a globalização (BRANDÃO; SANTOS, 2007). No mesmo ano, durante a Cúpula do Milênio, que contou com a participação de 147 chefes de Estado e de governo, foram estabelecidos as Metas do Milênio, visando ao desenvolvimento sustentável global por parte dos governos, também denominados de Objetivos de Desenvolvimento do Milênio (ODM). Na sequência, em 2002, a ONU na Cúpula Mundial sobre o Desenvolvimento Sustentável aprovou a Carta da Terra, que busca a mesma abrangência da Declaração Universal dos Direitos Humanos, no que se refere à sustentabilidade, equidade e justiça.

Tanto para a esfera pública como para a esfera privada, estão disponíveis um conjunto variado de indicadores e ferramentas que buscam monitorar e avaliar a sustentabilidade, com diferentes classificações e categorizações. No compêndio organizado por Louette (2007a), foram sistematizados e apresentados 25 indicadores de sustentabilidade das nações, que buscam mensurar, monitorar e avaliar a sustentabilidade do planeta, considerando aspectos ambientais, econômicos, sociais, éticos e culturais⁹.

Além de organizar o 'Compêndio Indicadores de Nações: uma contribuição ao diálogo da sustentabilidade', Louette (2007b) organizou um segundo compêndio destinado a ferramentas de gestão de Responsabilidade Social. No 'Compêndio para a Sustentabilidade – Ferramentas de Gestão de Responsabilidade Socioambiental', Louette (2007b) reuniu ferramentas de 33 países com o objetivo de ampliar a adoção de práticas de Responsabilidade Social, não só pelo setor privado, mas também pela esfera pública e organizações não governamentais. As ferramentas de gestão da responsabilidade social foram organizadas em seis grupos: Princípios e Diretrizes Internacionais; Princípios e Diretrizes de Governança Corporativa, Princípios e

⁹ Detalhamentos desses indicadores e índices podem ser consultados no compêndio disponibilizado *on-line* no endereço www.compendiosustentabilidade.com.br. Os idealizadores do compêndio salientam que sua finalidade é o desenvolvimento sustentável e que sua constante prática faça parte da cultura, em todos os níveis da sociedade (LOUETTE, 2007b).

Diretrizes Setoriais, Instrumentos de Gestão América, Instrumentos de Gestão Europa e Normas e Certificações.

No grupo Princípios e Diretrizes Internacionais, Louette (2007b) abordou as Diretrizes para Empresas Multinacionais da OCDE e sete ferramentas da Organização das Nações Unidas (ONU), dos quais três são da Organização Internacional do Trabalho (OIT) e quatro são do Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento (PNUD). A OIT é uma agência multilateral especializada nas questões do trabalho. A proposta de uma legislação trabalhista internacional surgiu como resultado das reflexões éticas e econômicas sobre o custo humano da revolução industrial. O PNUD tem por incumbência promover o desenvolvimento e eliminar a pobreza no mundo.

Em relação aos Princípios e Diretrizes de Governança Corporativa, foram contemplados por Louette (2007b) os Princípios de Governança Corporativa e Desenvolvimento Econômico da OCDE, o Código Brasileiro das Melhores Práticas de Governança Corporativa do IBGC, a Cartilha de Boas Práticas de Governança Corporativa da CVM e o Instrumento para Avaliação da Sustentabilidade e Governança Corporativa da Fundação Dom Cabral (FDC).

Como Princípios e Diretrizes Setoriais foram enquadrados no compêndio os Princípios do Equador do *International Finance Corporation* (IFC); o protocolo de Kyoto; os Índices de Sustentabilidade Empresarial em Bolsa de Valores (*Dow Jones Sustainability* – Estados Unidos, *FTSE4 Good*- Inglaterra, SRI – África do Sul e o ISE - Brasil); os Princípios do Conselho Internacional de Metais e Mineração do ICMM; a Iniciativa para a Sustentabilidade do Cimento – CSI do *World Business Council for Sustainable Development* (WBCSD); e os Princípios Básicos de Responsabilidade Social da Associação Brasileira das Entidades Privadas de Previdência Complementar (ABRAPP).

Em sua coletânea de ferramentas para a gestão de Responsabilidade Socioambiental, Louette (2007b) dedicou o quarto e quinto grupos para reunir instrumentos de gestão utilizados na América Latina e na Europa¹⁰. Louette (2007b) salienta que enquanto alguns países como, por exemplo, a Inglaterra sofreu forte influência do governo para a adoção da Responsabilidade Social Empresarial (RSE),

¹⁰ No Compêndio Louette (2007b), reuniu inúmeras iniciativas de organismos e organizações da América Latina e da Europa que elaboraram e propuseram ferramentas e instrumentos de gestão para o desenvolvimento sustentável. Os instrumentos e detalhamentos podem ser consultados no compêndio disponibilizado *on-line* pelo site www.compendiosustentabilidade.com.br.

na América Latina, o impulso para o tema teve origem na mobilização do empresariado e da sociedade civil organizada, para o qual se desenvolveram importantes organizações que buscam fomentar e promover a RSE. Na Europa, Louette (2007b) destaca várias iniciativas e documentos de diferentes países que buscam fomentar e fazer da União Europeia um polo de excelência em Responsabilidade Social Empresarial. Entre as iniciativas compendiadas na Europa, a ferramenta desenvolvida pela *Global Reporting Initiative* (GRI) organização internacional com sede em Amsterdã, na Holanda, é a primeira em escala mundial que alcançou um consenso a respeito de diretrizes para elaboração de relatórios de sustentabilidade¹¹.

No sexto grupo, Louette (2007b) reuniu as normas e certificações que, além de buscarem uma padronização, propiciam à empresa uma ampla reflexão sobre as ferramentas de gestão a serem utilizadas para garantir o planejamento do crescimento sustentável. Na área de Responsabilidade Social Empresarial, o Brasil possui uma norma específica, a ABNT NBR 16001, que tem caráter de sistema de gestão sem propósito de certificação.

Em consonância com a demanda mundial sobre o tema responsabilidade social, que visa ao desenvolvimento sustentável, inaugurou-se em 2010 a terceira geração de normas ISO, com a aprovação da ISO 26000 que não tem propósito de certificação. A norma apresenta diretrizes e definições relacionadas à governança organizacional, direitos humanos, práticas de trabalho, meio ambiente, práticas leais de operação, desenvolvimento social, entre outras práticas. Segundo o Instituto Ethos de Empresas e Responsabilidade Social e o Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas - SEBRAE (2013), a ISO 26000 veio para reforçar a visão de responsabilidade social e contribuir para o desenvolvimento sustentável.

O Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC), organização brasileira dedicada à promoção da governança corporativa, também vem contribuindo para o desempenho sustentável das organizações. Em uma de suas publicações desenvolvidas pelo Grupo de Estudos de Sustentabilidade para as Empresas (GESE), sob a coordenação de Brandão e Santos (2007), apresenta a temática da

¹¹ A proposta de estabelecer um padrão global para relatórios de Sustentabilidade surgiu em 1997 a partir de uma parceria entre a *Coalition for Environmentally Responsible Economy* (CERES) e o Programa das Nações Unidas para o Meio Ambiente (Pnuma). Em 2000 foi lançada a primeira versão das diretrizes que atualmente estão na sua quarta versão, a G4, lançada em 2014, e disponível no site da GRI, <https://www.globalreporting.org/reporting/g4>, traduzida para 14 diferentes línguas.

sustentabilidade do ponto de vista da governança corporativa, vinculando-a à filosofia e estratégia das organizações. No entendimento de Brandão e Santos (2007) o desconhecimento do tema sustentabilidade pelas organizações é inadmissível para uma visão de longo prazo. A sustentabilidade deve ser vista e compreendida como um fator de excelência na gestão.

Na abordagem de Brandão e Santos (2007) as ferramentas de adesão e de monitoramento da sustentabilidade foram enquadradas em quatro categorias: baseados em princípios, em desempenho, em processos e os híbridos. O objetivo da classificação, “é meramente facilitar o entendimento e o relacionamento entre as diversas iniciativas ligadas à sustentabilidade” (BRANDÃO; SANTOS, 2007, p. 35).

As ferramentas baseadas em princípios são de uma forma geral, processos que sugerem a participação da sociedade na busca de soluções para os problemas no mundo. Também orientam as organizações e estabelecem princípios de boas práticas para suas atividades. Neste grupo, segundo o entendimento de Brandão e Santos (2007), podem ser enquadrados os seguintes: Agenda 21, Carta da Terra, Código das Melhores Práticas de Governança Corporativa, Declaração dos Direitos Humanos, Diretrizes da OCDE para Empresas Multinacionais, Metas do Milênio, Pacto Global, Princípios para o Investimento Responsável e Princípios de Governança da OCDE, fundamentais para a gestão pública municipal.

Dentre as ferramentas e ou instrumentos baseados em desempenho Brandão e Santos (2007) enquadram os modelos de relatórios, tais como o Balanço Social IBASE, a GRI, os Indicadores Ethos e a Norma Brasileira de Contabilidade - NBC T 15. Além dos relatórios (Balanço Social e Relatórios de Sustentabilidade), também enquadram o Índice de Sustentabilidade Empresarial - ISE - Bovespa, que mede o retorno de uma carteira composta de ações, e a Pegada Ecológica, uma metodologia de contabilidade ambiental que avalia a pressão do consumo das populações humanas sobre os recursos naturais, expressa em hectares (ha). O conjunto de normas, certificáveis ou não, que propõe assegurar a qualidade das atividades das organizações e melhorar ou ampliar sua gestão ambiental e socialmente responsável, são consideradas as ferramentas baseadas em processos. Dentre os principais indicadores baseados em processos estão: AA 1000, ISO 9000, ISO 14000, NBR 16000, OHSAS 18000, Princípios do Equador, SA 8000 e a ISO 26000.

Entre as ferramentas disponibilizadas para a área pública são abordados, na sequência, os indicadores de sustentabilidade do IBGE, os ODMs que representam

uma evolução em relação a outros planos de desenvolvimento mundial, a plataforma dos indicadores do Programa Cidades Sustentáveis e o incentivo e instrumentos de evidenciação da responsabilidade Social e da sustentabilidade pelo setor público municipal, no qual pode-se destacar o Estado do Rio Grande do Sul (RS) que teve uma iniciativa pioneira, com a aprovação da Lei n. 11.440/2000, que criou o Prêmio Responsabilidade Social do RS e disponibiliza desde 2006 um modelo específico de Balanço Social para atender as especificidades da gestão pública municipal. Em termos globais tem-se as diretrizes da *Global Reporting Initiative* (GRI) que podem ser utilizadas pela esfera pública para elaboração e comunicação de Relatório de Sustentabilidade como complemento a atual Prestação de Contas.

2.2.1 Indicadores de desenvolvimento sustentável: Brasil 2015

Um marco em termos de indicadores de sustentabilidade é o documento *Indicators of sustainable development: framework and methodologies*, conhecido como Livro Azul, publicado em 1996 pela *Commission on Sustainable Development – CSD* (Comissão para o Desenvolvimento Sustentável – CDS¹²), das Nações Unidas. Os indicadores são resultado de um programa de trabalho composto por diversos estudos e intercâmbios entre governos, instituições acadêmicas, organizações não governamentais, organizações do sistema das Nações Unidas e especialistas de todo o mundo para concretizar as disposições dos capítulos 8 e 40 da Agenda 21 Global que tratam da relação entre meio ambiente, desenvolvimento sustentável e informações para a tomada de decisões.

O documento publicado em 1996 apresentou um conjunto de 134 indicadores, posteriormente reduzidos a uma lista de 57 indicadores apresentada no ano de 2000 e consolidada em 2001, como recomendação da Comissão para o Desenvolvimento Sustentável (CDS). O documento foi atualizado em 2007, na terceira edição, com 50 indicadores essenciais e mais 46 indicadores acessórios (IBGE, 2012).

Com base na recomendação da CDS, o Brasil em 2002, por meio do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), lançou a primeira publicação de elaboração de indicadores de desenvolvimento sustentável para o país, um trabalho

¹² A Comissão para o Desenvolvimento Sustentável (CDS) é um órgão internacional criado em dezembro de 1992, como um dos resultados da Rio-92, com a incumbência de supervisionar e ajudar a comunidade internacional a atingir o desenvolvimento sustentável.

pioneiro que teve sequência nas edições de 2004, 2008, 2010, 2012 e 2015, ampliando e aprimorando o rol de indicadores, “sedimentando-se como uma contribuição aos tomadores de decisões ao apresentar, periodicamente, um panorama abrangente dos principais temas relacionados ao desenvolvimento sustentável no Brasil” (IBGE, 2012, p. 9). Na edição de 2015, a publicação ‘*Indicadores de desenvolvimento sustentável: Brasil 2012*’ contempla 63 indicadores, revistos e atualizados em relação às edições anteriores (62 indicadores na edição de 2012, 55 indicadores na edição de 2010, 60 indicadores em 2008, 59 indicadores em 2004 e 50 indicadores na primeira edição de 2002).

Os ‘*Indicadores de desenvolvimento sustentável: Brasil 2012*’ e edições anteriores viabilizam o acesso integrado à informação já disponível sobre temas relevantes para o desenvolvimento sustentável, além de apontarem necessidades e prioridades para a formulação, monitoramento e avaliação de políticas públicas. Os indicadores de sustentabilidade contemplam quatro dimensões: ambiental, social, econômica e institucional, com 14 temas (6 temas com 20 indicadores na dimensão ambiental, 6 temas e 21 indicadores na dimensão social, 2 temas e 12 indicadores na dimensão econômica, e 2 temas e 9 indicadores na dimensão institucional), evidenciados no Quadro 4.

Quadro 4 – Indicadores de desenvolvimento sustentável: Brasil 2015

Dimensão	Tema	Indicador
Ambiental	Atmosfera	1 Emissões de origem antrópica dos gases associados ao efeito estufa
		2 Consumo industrial de substâncias destruidoras da camada de ozônio
		3 Concentração de poluentes no ar em áreas urbanas
	Terra	4 Uso de fertilizantes
		5 Uso de agrotóxicos
		6 Terras em uso agrossilvipastoril
		7 Queimadas e incêndios florestais
		8 Desflorestamento da Amazônia Legal
		9 Desmatamento nos biomas extra-amazônicos
	Água doce	10 Qualidade de águas interiores
	Oceanos, mares e áreas costeiras	11 Balneabilidade
		12 População residente em áreas costeiras
		10 Qualidade de águas interiores
	Biodiversidade	13 Espécies extintas e ameaçadas de extinção
		14 Áreas protegidas
		15 Espécies invasoras
	Saneamento	16 Acesso a sistema de abastecimento de água
		17 Acesso a esgotamento sanitário
		18 Acesso a serviço de coleta de lixo doméstico
19 Tratamento de esgoto		

Dimensão	Tema	Indicador
Social	População	20 Taxa de crescimento da população
		21 Taxa de fecundidade
		22 Razão de dependência
	Trabalho e rendimento	23 Índice de Gini da distribuição do rendimento
		24 Taxa de desocupação
		25 Rendimento domiciliar <i>per capita</i>
		26 Rendimento médio mensal
		27 Mulheres em trabalhos formais
	Saúde	28 Esperança de vida ao nascer
		29 Taxa de mortalidade infantil
		30 Prevalência de desnutrição total
		31 Imunização contra doenças infecciosas infantis
		32 Oferta de serviços básicos de saúde
		33 Doenças relacionadas ao saneamento ambiental inadequado
	Educação	34 Taxa de incidência de AIDS
		35 Taxa de frequência escolar
36 Taxa de alfabetização		
Habitação	37 Taxa de escolaridade da população adulta	
	38 Adequação de moradia	
Segurança	39 Coeficiente de mortalidade por homicídios	
	40 Coeficiente de mortalidade por acidentes de transporte	
Econômica	Quadro econômico	41 Produto Interno Bruto <i>per capita</i>
		42 Taxa de investimento
		43 Balança comercial
		44 Grau de endividamento
		45 Consumo de energia <i>per capita</i>
		46 Intensidade energética
		47 Participação de fontes renováveis na oferta de energia
		48 Consumo mineral <i>per capita</i>
		49 Vida útil das reservas de petróleo e gás natural
		50 Reciclagem
		51 Rejeitos radioativos: geração e armazenamento
Institucional	Quadro Institucional	52 Ratificação de acordos globais
		53 Legislação Ambiental
		54 Conselhos Municipais de Meio Ambiente
		55 Comitês de Bacias Hidrográficas
	Capacidade Institucional	56 Organizações da sociedade civil
		57 Gastos com Pesquisa e Desenvolvimento - P&D
		58 Fundo Municipal de Meio Ambiente
		59 Acesso aos serviços de telefonia
		60 Acesso à Internet
		61 Agenda 21 Local
		62 Patrimônio Cultural
		63 Articulações interinstitucionais dos municípios

Fonte: IBGE (2012).

Conforme indicada no Quadro 4, a dimensão ambiental busca informações relacionadas ao uso dos recursos naturais e à degradação ambiental. A dimensão social busca analisar a satisfação das necessidades humanas, melhoria da qualidade de vida e justiça social com seis temas: população, trabalho e rendimento, saúde, educação, habitação e segurança. A dimensão econômica busca retratar o

desempenho econômico e financeiro e os impactos do consumo de recursos materiais em duas categorias: quadro econômico e padrões de produção e consumo. A dimensão institucional proporciona informações sobre a orientação política e os esforços realizados para a busca do desenvolvimento sustentável, desdobrada em dois temas: quadro institucional e capacidade institucional.

Para o presente estudo, no qual busca-se discutir e averiguar como o modelo de gestão pública municipal vigente está incorporando as dimensões da sustentabilidade de forma integrada no controle e na prestação de contas sob os fundamentos da *accountability*, utilizou-se o conceito consensuado da Eco-92 e as dimensões propostas pelos *Indicators of sustainable development*, construídos e discutidos em nível internacional pela Comissão para o Desenvolvimento Sustentável das Nações Unidas, a partir da proposta da Agenda 21 Global, relativo ao Capítulo 8 que trata da Integração entre meio ambiente e desenvolvimento na tomada de decisões e do capítulo 40 que trata da informação para a tomada de decisões. Considerando que os respectivos capítulos da Agenda 21 serviram de base para a construção dos *Indicators of sustainable development*, justifica-se uma breve contextualização das respectivas propostas.

No Capítulo 8 da Agenda 21 Global, que trata da Integração entre Meio Ambiente e Desenvolvimento na Tomada de Decisões, foram estabelecidas quatro áreas com propostas de programas, a saber: (a) Integração entre meio ambiente e desenvolvimento nos planos político, de planejamento e de manejo; (b) Criação de uma estrutura legal e regulamentadora eficaz; (c) Utilização eficaz de instrumentos econômicos e de incentivos do mercado e outros; e (d) Estabelecimento de sistemas de contabilidade ambiental e econômica integrada. Para cada área de programa foram apresentadas bases para a ação, objetivos, atividades, e meios de implementação (UNCED, 1992).

No programa '*Estabelecimento de sistemas de contabilidade ambiental e econômica integrada*' encontra-se respaldo para o estudo da integração da sustentabilidade ao controle e a prestação de contas da gestão pública municipal. Conforme estabelecido na Agenda 21 Global,

visto que o desenvolvimento sustentável tem dimensões sociais, econômicas e ambientais, também é importante que os procedimentos nacionais de contabilidade não se restrinjam à quantificação da produção dos bens e serviços remunerados convencionalmente. É preciso desenvolver uma estrutura comum que permita que as contribuições de todos os setores e atividades da sociedade não incluídas nas contas nacionais convencionais

sejam incluídas em contas satélites, dentro de uma óptica de validade teórica e viabilidade. Propõe-se a adoção, em todos os países, de um programa para o desenvolvimento de sistemas nacionais de contabilidade ambiental e econômica integrada (UNCED, 1992, p. 87).

O texto reforça o entendimento oficial das três dimensões clássicas da sustentabilidade e a necessidade de sistemas nacionais de contabilidade que compreendem e englobem de forma integrada as dimensões ambiental e social. Um primeiro passo para a integração da sustentabilidade ao manejo econômico, apresentado pela Agenda 21 Global “é determinar mais exatamente o papel fundamental do meio ambiente enquanto fonte de capital natural e enquanto escoadouro dos subprodutos gerados durante a produção de capital pelo homem e por outras atividades humanas” (UNCED, 1992, p. 87).

De acordo com os objetivos apresentados no texto da Agenda 21 Global os sistemas de contabilidade ambiental e econômica integrada deveriam ser vistos no futuro próximo como complemento das práticas tradicionais de contabilidade nacional (UNCED, 1992). Já se passaram duas décadas e continua-se a pensar na integração num futuro próximo. A integração das dimensões ambiental e social à dimensão econômica deve acontecer tanto na contabilidade aplicada ao setor público, como na contabilidade aplicada ao setor privado.

Na realidade, considerando-se que os fundamentos em termos de Princípios de Contabilidade devem atender igualmente à contabilidade de todas as entidades, o que inclui as esferas pública e privada, não haveria a necessidade de uma contabilidade específica aplicada ao setor público municipal. Um avanço em direção a esse entendimento foi a edição da Resolução do CFC n. 1.111/2007, que dispôs sobre a interpretação dos Princípios de Contabilidade sob a perspectiva do setor público¹³, com redação atualizada pela Resolução CFC n. 1.367/2011.

Buscando a efetivação da integração das dimensões ambiental e social à dimensão econômica, a Agenda 21 Global enumera cinco atividades: (a) fortalecimento da cooperação internacional; (b) fortalecimento dos sistemas de contabilidade nacional; (c) estabelecimento de um processo de avaliação; (d) fortalecimento da coleta de dados e informações; e (e) fortalecimento da cooperação técnica. A proposta do texto da Agenda 21 Global busca incentivar toda a sociedade

¹³ A interpretação dada aos Princípios de Contabilidade sob a perspectiva da contabilidade pública, normatizados no Brasil pelo Conselho Federal de Contabilidade é abordada posteriormente, no Capítulo da Contabilidade aplicada ao setor público.

e não apenas os governos a implementarem ações que visem ao desenvolvimento sustentável. Conforme a proposta da atividade de estabelecimento de um processo de avaliação, os Governos devem estimular as empresas que: (a) ofereçam informações ambientais pertinentes por meio de relatórios claros a acionistas, credores, empregados, autoridades governamentais, consumidores e o público em geral; e (b) desenvolvam e implementem métodos e normas para a contabilidade do desenvolvimento sustentável (UNCED, 1992, p. 89).

Em relação à utilização eficaz de instrumentos econômicos e incentivos de mercado e de outros tipos, cabe destacar que as leis e as regulamentações ambientais são importantes, mas não são suficientes para resolver todos os problemas relativos ao meio ambiente e desenvolvimento. Instrumentos como preço, políticas fiscais e econômicas desempenham papel fundamental no estabelecimento de atitudes e comportamentos (UNCED, 1992). Dentre estes instrumentos, a Agenda 21 Global cita o princípio do poluidor-pagador e do usuário-pagador, no qual a proposta é inverter a tendência de tratar o meio ambiente como um bem gratuito, repassando os custos da degradação ambiental para outros setores da sociedade, outros países e outras gerações.

Para o estabelecimento de políticas e programas nacionais, segundo a Agenda 21 Global, o desafio é atingir três objetivos fundamentais:

- (a) Incorporar os custos ambientais às decisões de produtores e consumidores e com isso inverter a tendência a tratar o meio ambiente como um "bem gratuito", repassando esses custos a outros setores da sociedade, outros países, ou às gerações futuras;
- (b) Avançar mais para a integração dos custos sociais e ambientais às atividades econômicas, de modo que os preços reflitam adequadamente a relativa escassez e o valor total dos recursos e contribuam para evitar a degradação ambiental;
- (c) Incluir, quando apropriado, o uso de princípios do mercado à configuração de políticas e instrumentos econômicos que busquem o desenvolvimento sustentável (UNCED, 1992, p. 85).

Além do capítulo 8, que trata da Integração entre meio ambiente e desenvolvimento na tomada de decisões, o desenvolvimento dos *Indicators of sustainable development*, também utilizou como base o capítulo 40, que trata da informação para a tomada de decisões. Nesse capítulo, o texto da Agenda 21 Global parte da premissa que no desenvolvimento sustentável,

cada pessoa é usuário e provedor de informação, considerada em sentido amplo, o que inclui dados, informações e experiências e conhecimentos adequadamente apresentados. A necessidade de informação surge em todos os níveis, desde o de tomada de decisões superiores, nos planos nacional e internacional, ao comunitário e individual (UNCED, 1992, p. 386).

Para assegurar que as decisões se baseiem cada vez mais em informações consistentes, foram apresentadas duas áreas de programas que necessitam ser implementadas, a saber: (a) redução das diferenças em matéria de dados; e (b) melhoria da disponibilidade da informação. Como base de ação para a redução das diferenças em matérias de dados, o documento propôs as seguintes atividades: (a) desenvolvimento de indicadores do desenvolvimento sustentável; (b) promoção do uso global de indicadores do desenvolvimento sustentável; (c) aperfeiçoamento da coleta e utilização de dados; (d) aperfeiçoamento dos métodos de avaliação e análise de dados; (e) estabelecimento de uma estrutura ampla de informação; e (f) fortalecimento da capacidade de difundir informação tradicional. Para a melhoria da disponibilidade da informação foram propostas cinco atividades, a saber: (a) produção de informação utilizável na tomada de decisões; (b) estabelecimento de padrões e métodos para o manejo de informação; (c) desenvolvimento de documentação sobre informação; (d) estabelecimento e fortalecimento da capacidade de formação de redes eletrônicas; (e) utilização das fontes de informação comercial.

Destaca-se a necessidade da interação de informações econômicas, sociais e ambientais e de uma contabilidade consolidada dos setores público e privado voltada ao desenvolvimento sustentável. Da mesma forma como já existe uma gestão destinada às áreas fiscal e orçamentária, faz-se necessária a integração das demais informações para que sejam possíveis a formulação e o monitoramento de políticas públicas. Verifica-se, a exemplo dos '*Indicadores de desenvolvimento sustentável: Brasil 2012*' e edições anteriores, uma riqueza de dados e informações que pode ser utilizada para a gestão do desenvolvimento sustentável. Esses indicadores devem ser de conhecimento dos gestores, tanto da esfera pública como da esfera privada, e ser efetivamente utilizados para a formulação de políticas públicas e estratégias empresariais.

Na questão ambiental, no tema atmosfera, os *Indicators of sustainable development* contemplam a emissões de origem antrópica¹⁴ dos gases associados ao efeito estufa, um problema sério que ameaça o planeta e requer ações locais em termos de políticas públicas. Juntamente com a Agenda 21 Global, considerando-se a abordagem sobre sustentabilidade e desenvolvimento sustentável, não se pode

¹⁴ As emissões de origem antrópica, são os gases produzidos pela atividade humana, que associados aos gases de origem natural na atmosfera, absorvem e reemitem radiação infravermelha para a superfície da Terra e para a atmosfera, causando o *efeito estufa*.

deixar de mencionar outro documento resultante da Eco 92, que foi a adesão dos países à Convenção Quadro das Nações Unidas sobre Mudança do Clima (CQNUMC), com o objetivo de estabilizar as concentrações de gases efeito estufa na atmosfera por meio do estabelecimento de metas para os países signatários. Becker (2001a) inclui a concentração de gases efeito estufa na atmosfera, na lista dos problemas mais sérios que ameaçam o planeta, juntamente com a depleção da camada de ozônio, acúmulo de lixo tóxico, perda da biodiversidade e esgotamento de recursos não renováveis. Salaria que esses fenômenos “implicam danos irreversíveis e irreparáveis para a humanidade [...]. Qualquer agravamento desses problemas poderia pôr em risco a sobrevivência de pelo menos parte da população do planeta [...]” (BECKER, 2001a, p. 52).

No entendimento de Moreira e Giometti (2008, p. 10), a adesão à Convenção-Quadro das Nações Unidas sobre Mudança do Clima (CQNUMC), durante a Conferência Rio-92, “foi um passo importante dado pela comunidade internacional para atingir o objetivo de alcançar a estabilização das concentrações de GEEs na atmosfera em nível que impeça uma interferência antrópica perigosa no sistema climático.” Para tal, a Convenção criou a Conferência das Partes (COP), uma instância para fomentar a negociação das regulamentações, implementação dos acordos e a revisão periódica dos acordos existentes entre os países signatários. Em 1997, a COP 3, realizada na cidade de *Kyoto*, no Japão, propôs um Protocolo para formalização do controle das emissões de Gases de Efeito Estufa (GEEs), denominado de Protocolo de *Kyoto*.

Tomando por base os requisitos sugeridos pela CQNUMC, o Protocolo de *Kyoto* propôs, adotando como referência às emissões de dióxido de carbono equivalente em 1990, que os países signatários da Convenção-Quadro fossem divididos em dois grupos, países Partes Anexo I e países Partes não-Anexo I. O primeiro grupo ‘Partes Anexo I’, engloba os países desenvolvidos da Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE) e os países industrializados com alto grau de emissão de GEEs; e o segundo grupo, ‘Partes não-Anexo I’, formado pelos países em desenvolvimento, com baixo percentual de emissão de GEEs, como por exemplo, o Brasil, que não possuem compromissos de redução, mas ficaram obrigados a elaborar inventários nacionais de emissões de carbono (BORJA; RIBEIRO, 2007). O principal objetivo do Protocolo de *Kyoto* foi reduzir a emissão de poluentes em 5,2% nos países listados no Anexo I.

Da mesma forma como a Agenda 21 Global, o Protocolo de *Kyoto* e outros pactos internacionais constituem-se em respostas aos conflitos existentes mundialmente em relação ao uso dos recursos naturais e a exclusão social. Segundo Seiffert (2007), os acordos multilaterais internacionais constituem o arcabouço institucional que regulamenta as relações entre Estados-nações e tornam-se indutores de legislações e iniciativas que buscam melhorar as condições sociais e ambientais da humanidade de diversos países. Entre as iniciativas globais pela promoção da dignidade humana, aborda-se na próxima seção, os Objetivos de Desenvolvimento do Milênio, uma agenda global de compromissos mínimos para combater em conjunto a pobreza e fome, a desigualdade de gênero, doenças transmissíveis e evitáveis, destruição do meio ambiente, e condições precárias de vida.

2.2.2 Objetivos de Desenvolvimento do Milênio (ODM)

No ano de 2000, a Organização das Nações Unidas (ONU) realizou a Cúpula do Milênio com o objetivo de buscar mecanismos para reverter os problemas que emergiram nas conferências internacionais, no qual resultou a Declaração do Milênio, que estabeleceu os oito Objetivos de Desenvolvimento do Milênio – ODM, a serem atingidos por todos os países até 2015, que são:

- 1) acabar com a fome e a miséria;
- 2) oferecer educação básica de qualidade para todos;
- 3) promover a igualdade entre os sexos e a autonomia das mulheres;
- 4) reduzir a mortalidade infantil;
- 5) melhorar a saúde das gestantes;
- 6) combater a Aids, a malária e outras doenças;
- 7) garantir qualidade de vida e respeito ao meio ambiente; e
- 8) estabelecer parcerias para o desenvolvimento (ODM BRASIL, 2014).

Os ODMs representam uma evolução em relação a outros planos de desenvolvimento mundial porque propõem uma agenda que engloba as dimensões econômica, social e ambiental, que constituem o denominado tripé da sustentabilidade. Além disso, incentivam a participação conjunta de cidadãos, governos e sociedade para avançar rumo ao desenvolvimento humano. O Brasil é signatário dos ODMs e segundo dados publicados no 5º Relatório Nacional de Acompanhamento de 2014, vem alcançando um bom desempenho em relação ao

cumprimento das Metas (IPEA, SPI/MP, 2014).

Além dos Relatórios Nacionais de Acompanhamento, que apresentam o desempenho dos estados brasileiros em relação aos oito Objetivos de Desenvolvimento do Milênio, a sociedade brasileira possui à sua disposição um PortalODM¹⁵, com sistema de consulta de informações ambientais, sociais e econômicas sobre os ODMs de todos os estados e municípios brasileiros pelo link <http://www.portalodm.com.br/>. Para o alcance das metas, o Brasil, por meio da Secretaria de Relações Institucionais e da Secretaria Geral da Presidência da República elaboraram um “Guia de apoio para o alcance das metas – Agenda de Compromissos dos Objetivos de Desenvolvimento do Milênio - Governo Federal e Municípios 2013-2016”. Segundo o documento elaborado, o governo brasileiro, em nível federal acredita que trabalhar com os ODM

[...] significa mais do que cumprir uma sugestão da Organização das Nações Unidas (ONU) para tornar o mundo melhor e mais justo. Significa aplicar toda a nossa energia transformadora no desenvolvimento humano, na busca pela garantia da dignidade de homens e mulheres, na luta pelo acesso à cidadania e na inclusão dos excluídos. Trata-se de um esforço coletivo pela equidade e justiça social que deve envolver a todos nós. Os ODM nos dão a oportunidade de construir um município melhor, de reduzir as desigualdades sociais, de criar oportunidades para os mais pobres e de assegurar uma melhor qualidade de vida para os habitantes das nossas cidades, garantindo assim, um país mais justo e fraterno para todos e todas. (SECRETARIA-GERAL DA PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA, 2013, p. 7).

O Guia traz um conjunto de informações para subsidiar os gestores municipais sobre a implantação dos programas federais, que integram a Agenda de Compromissos. Tendo em vista, que é nos municípios que as pessoas moram e a gestão municipal é responsável por diversas políticas públicas que contribuem para os ODM, grande parte dos esforços depende dos gestores locais. Nesse contexto, a gestão municipal por estar próxima à população pode e deve assumir um papel de protagonista do desenvolvimento sustentável. Para isso o Governo Federal instituiu uma Agenda de Compromissos dos Objetivos de Desenvolvimento do Milênio 2013-2016, estipulando prazos para o seu cumprimento junto aos mais de cinco mil municípios para a execução de programas e respectivos indicadores para o monitoramento do desempenho das ações que visam melhorar as condições de vida

¹⁵ O Portal ODM apresenta a posição dos indicadores dos Objetivos de Desenvolvimento do Milênio de todos os estados e municípios brasileiros. Oferece um sistema de consulta, por meio de Relatórios Dinâmicos, que possibilita verificar os avanços alcançados de maneira rápida e de fácil compreensão. O Portal disponibiliza o DEVINFO, um sistema de informações usado pela ONU para monitorar os ODM em todo o mundo e adaptado pelo SESI-PR à realidade local, o qual permite construir tabelas, gráficos e mapas, assim como monitorar outros temas.

da população, de acordo com os oito ODM, conforme detalhado no Quadro 5.

Quadro 5 – Programas e respectivos indicadores da agenda brasileira de compromissos dos ODM 2013-2016

ODM	POLITICA PÚBLICA/PROGRAMA	INDICADOR
 1	Programa Bolsa Família	Nível de cobertura municipal do programa
	Programa de Aquisição de Alimentos da Agricultura Familiar	Total de agricultores fornecedores
	Proteção Social Básica	Número de atendimentos
 2	Universalizar o atendimento escolar da população de 4 e 5 anos	Número de matrículas em educação infantil 4 e 5 ano
	Ampliar a oferta de educação infantil	Matrículas em educação infantil até 3 anos
	Oferecer educação em tempo integral nas escolas públicas de educação básica	Número de matrículas em tempo integral
	Atingir as médias nacionais para o IDEB	IDEB – Anos iniciais
 3	Programa de Autonomia Econômica das Mulheres e Igualdade de Gênero	Matrículas em educação infantil até 3 anos
	Pacto nacional pelo enfrentamento à violência contra a mulher	Total de serviços da rede de atendimento à mulher em situação de violência
 4	Atenção Básica à Saúde	Cobertura de atenção básica
	Mortalidade Infantil	% de óbitos infantis investigados
	Programa Nacional de Imunização	Cobertura vacinal com a tetravalente (DTP+HIB) em crianças menores de 1 ano
 5	Rede Cegonha 1 -Pré-natal	Proporção de gestantes com sete ou mais consultas de pré-natal/ano
	Rede Cegonha 2 - Partos Normais	Proporção de partos normais
	Rede Cegonha 3 - Mortalidade Materna	% de óbitos de mulheres em idade fértil investigados
 6	Programa Nacional de Doenças Sexualmente Transmissíveis e Aids	Proporção de pacientes HIV positivo com 1° CD 4 inferior a 200 cel/mm3 registrado no SISCEL
	Malária	Índice Parasitário Anual da malária
	Dengue	Número de óbitos por dengue
	Tuberculose	Taxa de incidência de tuberculose
 7	Abastecimento de Água	Índice de atendimento urbano de água com rede de abastecimento
	Esgotamento Sanitário	Índice de atendimento urbano de esgoto com rede coletora
	Resíduos Sólidos	% de resíduos recolhidos pela coleta seletiva
 8	Programa Microempreendedor Individual – MEI	Total de MEI existentes
	Esforço Fiscal e a Receita Corrente Líquida	Receita corrente líquida municipal
	Simples Nacional	Quantidade de optantes por município

Fonte: SECRETARIA-GERAL DA PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA (2013, p. 12-13).

Conforme o Relatório Nacional de Acompanhamento dos ODMs, o Brasil, em termos gerais de país, tem alcançado e até mesmo superado os ODMs. O resultado alcançado, segundo dados do Relatório, é reflexo da implantação de um modelo de

desenvolvimento inclusivo e sustentável que tem garantido avanços sociais expressivos (IPEA; SPI/MP, 2014). Entretanto, o alcance das metas em termos gerais pelo país não comprova a realidade em nível municipal, sendo necessário que cada município alcance individualmente as metas.

Dada a autonomia e responsabilidade dos municípios, conferida pela Constituição Federal de 1988, os mesmos são responsáveis pela condução de diversas políticas públicas que envolvem as dimensões da sustentabilidade na abordagem do *Triple Bottom Line* – TBL (dimensão social, ambiental e econômica). O Programa Bolsa Família, relacionado ao ODM 1, abre espaço na gestão municipal para a criação de experiências locais inovadoras no combate à pobreza, vinculado a dimensão social, no qual se busca a justiça social. Na área da saúde, por exemplo, que compreende os ODM 4, 5 e 6, os governos municipais

são legalmente obrigados a investir 15% do total de suas receitas. Desde a implantação do Sistema Único de Saúde (SUS), o Programa Saúde da Família, a assistência aos partos naturais (parteiras e maternidades) e a distribuição de medicamentos de atenção básica ficaram a cargo dos municípios. No que diz respeito à educação, o município deve, necessariamente, investir 25% de suas receitas. Dentre as responsabilidades atribuídas à administração municipal pela Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional (1996) está a garantia do acesso gratuito à Educação Infantil (creches e pré-escolas) e ao Ensino Fundamental (1º ao 9º anos). São exatamente essas as metas do ODM 2, que também impactam no ODM 3 (de diminuição da desigualdade de gênero) (SECRETARIA-GERAL DA PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA, 2013, p. 10).

Com a descentralização de recursos e competências, os municípios também assumiram encargos relacionados à gestão ambiental, sendo responsáveis por criar normas e critérios de controle e manutenção da qualidade do meio ambiente em seus territórios. Com o Plano Diretor, os municípios passaram a definir as diretrizes básicas da política de desenvolvimento urbano, com forte impacto na sustentabilidade ambiental (ODM 7). A questão ambiental recebeu destaque na Constituição Federal de 1988, trazendo a temática para o âmbito do controle da administração pública. Conforme estabelecido no seu art. 225, “Todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações” (BRASIL, 1988).

A defesa e preservação do meio ambiente são de responsabilidade do Poder Público, tendo entre outras atribuições, segundo os parágrafos e incisos do art. 225 da Constituição Federal de 1988, a incumbência de: (a) preservar a diversidade e a integridade do patrimônio genético do País e fiscalizar as entidades dedicadas à

pesquisa e manipulação de material genético; (b) exigir, na forma da lei, para instalação de obra ou atividade potencialmente causadora de significativa degradação do meio ambiente, estudo prévio de impacto ambiental, a que se dará publicidade; e (c) impor, independentemente da obrigação de reparar os danos causados, sanções penais e administrativas aos responsáveis por condutas e atividades consideradas lesivas ao meio ambiente.

Em relação ao ODM 8 – Todo mundo trabalhando pelo desenvolvimento, o Governo Federal tem buscado esforços para reduzir a informalidade na economia, com a reformulação do Simples, criando o Simples Nacional e a Lei do Microempreendedor Individual (MEI). Uma terceira política ao encontro de um desenvolvimento econômico para todos é a política de esforço fiscal, que busca a modernização e a transparência da contabilidade e das finanças públicas. Nesse esforço foram abrangidos para o alcance do ODM 8 a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) - Lei Complementar n. 101/2000 e o processo de convergência da Contabilidade Pública às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

Com o processo de convergência a contabilidade aplicada ao setor público recebeu um novo padrão de entendimento, reforçando também dispositivos da LRF. Esse processo iniciou com a edição por parte do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), no final de 2008, das dez primeiras Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, identificadas com a nomenclatura NBC T 16.1 a 16.10; e em 2011 foi normatizada a décima primeira norma, a NBC T 16.11¹⁶. Além dessa etapa, o processo de convergência prevê a elaboração, discussão e apresentação de projeto de lei para alteração da Lei n. 4.320/1964, convergência integral das NBC TSP às *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS).

O compromisso global pelo desenvolvimento, proposto na Declaração do Milênio, está proporcionando uma visão compartilhada sobre os desafios do desenvolvimento sustentável. “No Brasil, a implantação de um modelo de desenvolvimento inclusivo e sustentável tem garantido avanços sociais expressivos, que se refletem no alcance e até mesmo na superação dos ODMs” (ROUSSEFF, 2014, p. 6).

¹⁶ As Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, identificadas com a nomenclatura NBC T 16.1 a 16.11 estão detalhadas e discutidas no capítulo que aborda a Contabilidade aplicada ao setor público municipal.

Independentemente desses avanços e do espaço temporal, corrobora-se o entendimento de Jara (1998), que há mais de uma década já questionava se as prefeituras e suas estruturas estão preparadas para orientar processos de desenvolvimento sustentável. Para que se possa concretizar o desenvolvimento sustentável em nível municipal, na proposta de Jara (1998, p. 57-58)

[...] são imprescindíveis, além da modernização da institucionalidade local, a mobilização e a organização da sociedade, a formação de recursos humanos, novos instrumentos que concorram para orientar e subsidiar as decisões sobre o desenvolvimento, mecanismos flexíveis de financiamento, uma estrutura estratégica participativa de administração pública; e o fortalecimento de sistemas de parceria e corresponsabilidade entre atores públicos e privados.

A municipalização do desenvolvimento sustentável, no entendimento de Jara (1998), precisa orientar-se em três eixos fundamentais: (a) democratização da vida social; (b) implementação de um conjunto de atividades estratégicas de desenvolvimento comunitário; e (c) proteção da natureza por meio de atividades estratégicas. Antecedendo aos ODMs, nas duas últimas décadas, tanto no Brasil como em outros países, a implementação de Agendas 21 locais tem proporcionado a implementação de programas e estratégias de atuação de âmbito municipal, que se apoiam no discurso da sustentabilidade.

No Brasil, os ODMs também estão sendo utilizados pelo Instituto Ethos de Empresas e Responsabilidade Social¹⁷, juntamente com os princípios do Pacto Global para estabelecer uma correlação entre os indicadores de práticas empresariais propostos para empresas brasileiras e para empresas de outros países da América Latina. A conexão dos Indicadores Ethos de Responsabilidade Social com os ODMs e o Pacto Global, segundo Veiga (2004) abre diversas oportunidades de incorporá-las nas metas empresariais e no gerenciamento dos negócios. Entende-se que essa vinculação precisa ser incentivada pela esfera pública, para que juntos com a área empresarial possa-se buscar o desenvolvimento econômico com equidade e justiça social e com a preservação ambiental.

Para complementar os ODMs após seu encerramento, em 2015, foi acordado em nível mundial na Conferência das Nações Unidas sobre Desenvolvimento Sustentável 'Rio +20', o desenvolvimento de um conjunto de metas globais,

¹⁷ O Instituto Ethos de Empresas e Responsabilidade Social vem atuando desde 1998 na promoção da gestão empresarial responsável por meio da disponibilização de várias ferramentas como os Indicadores Ethos de Responsabilidade Social e os Indicadores Ethos para Negócios Sustentáveis e Responsáveis.

denominadas de Objetivos do Desenvolvimento Sustentável (ODS) em áreas prioritárias. Segundo o documento final da Rio+20, 'O futuro que queremos', as metas devem ser desenvolvidas num processo intergovernamental inclusivo e transparente, considerados e respeitados documentos e compromissos já acordados como a Agenda 21 e o plano de implementação de Joanesburgo, os princípios do Rio, entre outros (ONU, 2012).

Além dos ODMs, um programa que busca a sustentabilidade em nível global, no qual as ações são locais, inseridas na gestão pública municipal, para o escopo do presente estudo considerou-se relevante compreender e discutir a proposta do Programa Cidades Sustentáveis (PCS), que reúne uma série de ferramentas que visam contribuir para que governos e sociedade civil promovam o desenvolvimento sustentável nos municípios brasileiros.

2.2.3 Indicadores do Programa Cidades Sustentáveis (PCS)

É nas cidades que ocorre o consumo da quase totalidade dos produtos e serviços que utilizam materiais e recursos provenientes do meio ambiente. A qualidade de vida da população é afetada pela desigualdade presente nas cidades. Implementar ações para diminuir a desigualdade e ocupar todo o território com equipamentos e serviços públicos de qualidade deve ser a prioridade da sociedade e dos gestores. Foi nesse contexto, para sair da teoria à prática, que foi criado o Programa Cidades Sustentáveis (PCS). O programa reúne uma série de ferramentas que visam a contribuir para que governos e sociedade civil promovam o desenvolvimento sustentável nos municípios brasileiros.

No Brasil, o Programa Cidades Sustentáveis (PCS) é recente. Foi lançado em 2012 pela Rede Nossa São Paulo em parceria com a Rede Social Brasileira por Cidades Justas e Sustentáveis e o Instituto Ethos de Empresas e Responsabilidade Social. Ao PCS foi incorporada a Plataforma Cidades Sustentáveis da Rede Nossa São Paulo, desenvolvida em 2010, inspirada em experiências de sustentabilidade bem-sucedidas de municípios europeus (CIDADES SUSTENTÁVEIS, 2013). O PCS disponibiliza aos gestores públicos uma agenda completa para a sustentabilidade das cidades que aborda diferentes áreas da gestão pública, organizados em 12 eixos temáticos. A cada eixo temático estão associados um conjunto de indicadores e um banco de práticas com casos exemplares nacionais e internacionais como referências

a serem perseguidas pelos municípios (CIDADES SUSTENTÁVEIS, 2013). No Quadro 6 apresenta-se o objetivo de cada eixo temático e quantidade de indicadores básicos e gerais.

Quadro 6 – Objetivo dos eixos temáticos do Programa Cidades Sustentáveis

Eixos	Objetivo geral	Ind. Básicos	Ind. Gerais
Governança	Fortalecer os processos de decisão com a promoção dos instrumentos da democracia participativa.	6	15
Bens Naturais Comuns	Assumir plenamente as responsabilidades para proteger, preservar e assegurar o acesso equilibrado aos bens naturais comuns.	12	39
Equidade, Justiça Social e Cultura de Paz	Promover comunidades inclusivas e solidárias	16	47
Gestão Local para a Sustentabilidade	Implementar uma gestão eficiente que envolva as etapas de planejamento, execução e avaliação.	2	24
Cultura para a sustentabilidade	Desenvolver políticas culturais que respeitem e valorizem a diversidade cultural, o pluralismo e a defesa do patrimônio natural, construído e imaterial, ao mesmo tempo em que promovam a preservação da memória e a transmissão das heranças naturais, culturais e artísticas, assim como incentivem uma visão aberta de cultura, em que valores solidários, simbólicos e transculturais estejam ancorados em práticas dialógicas, participativas e sustentáveis.	4	15
Planejamento e desenho urbano	Reconhecer o papel estratégico do planejamento e do desenho urbano na abordagem das questões ambientais, sociais, econômicas, culturais e da saúde, para benefício de todos.	5	20
Educação para a Sustentabilidade e Qualidade de Vida	Integrar na educação formal e não formal valores e habilidades para um modo de vida sustentável e saudável.	14	51
Economia Local Dinâmica, Criativa e Sustentável	Apoiar e criar as condições para uma economia local dinâmica e criativa, que garanta o acesso ao emprego sem prejudicar o ambiente.	5	23
Consumo Responsável e Opções de Estilo de Vida	Adotar e proporcionar o uso responsável e eficiente dos recursos e incentivar um padrão de produção e consumo sustentáveis	7	23
Melhor Mobilidade, Menos Tráfego	Promover a mobilidade sustentável, reconhecendo a interdependência entre os transportes, a saúde, o ambiente e o direito à cidade.	13	47
Ação Local para a Saúde	Proteger e promover a saúde e o bem-estar dos nossos cidadãos.	13	29
Do Local para o Global.	Assumir as responsabilidades globais pela paz, justiça, equidade, desenvolvimento sustentável, proteção ao clima e à biodiversidade.	3	12

Fonte: Cidades Sustentáveis, (2013).

Os 12 eixos temáticos do PCS incorporam de maneira integrada as dimensões social, ambiental, econômica, política e cultural, contemplando 100 indicadores básicos e 345 indicadores gerais associados aos eixos temáticos. Os indicadores foram inspirados nos compromissos de Aalborg, um pacto político com o desenvolvimento sustentável assinado em 1994 na Dinamarca, com adesão de várias

regiões da Europa, segundo dados apresentados por Guerra e Schmidt (2009)¹⁸.

Os indicadores do PCS constituem-se em importantes instrumentos para o planejamento de cidades mais sustentáveis e para desenvolvimento, execução e avaliação de políticas públicas. À critério de cada prefeitura, os indicadores básicos poderão ser complementados com os indicadores gerais, ampliando o processo de monitoramento de políticas públicas em prol da sustentabilidade. Os eixos temáticos que possuem o maior número de indicadores são respectivamente a Educação para a Sustentabilidade e Qualidade de Vida com 65 indicadores (14 básicos e 51 gerais); a Equidade, Justiça Social e Cultura de Paz com 63 indicadores (16 básicos e 47 gerais); e Melhor Mobilidade, Menos Tráfego com 60 indicadores (13 básicos e 47 gerais), evidenciando uma maior necessidade de monitoramento.

Para aderir ao programa, os prefeitos e ou partidos políticos precisam confirmar seu engajamento com o desenvolvimento sustentável assinando uma Carta-Compromisso. Em nível de país, até 2014, o Programa Cidades Sustentáveis (PCS) possui a adesão de 267 municípios ao programa. Os Estados de São Paulo, Paraná e Rio Grande do Sul, apresentam a maior adesão, respectivamente, 53, 37 e 31 municípios incluíram o programa no seu Plano de Governo. Em nível estadual, o Programa Cidades Sustentáveis possui inserção em praticamente todos os estados brasileiros. A adesão ao programa impõe aos gestores públicos assumir um compromisso em trabalhar prioridades administrativas que levem em consideração as variáveis econômicas, sociais, ambientais e culturais de forma integrada.

A adesão e implementação do PCS no Plano de Governo, tanto pelos prefeitos e ou partidos políticos, coloca a gestão pública municipal diante da oportunidade de criar um novo padrão de relação dos cidadãos com a política, os gestores municipais assumindo compromissos concretos, assinando uma ‘Carta Compromisso’ e os cidadãos acompanhando os resultados desses compromissos via *site* Cidades Sustentáveis. Apesar da adesão ainda ser pequena por parte dos municípios brasileiros, a iniciativa representa um avanço para o planejamento de cidades mais sustentáveis. Para incentivar as prefeituras a aderirem ao programa, foi lançado em 2014, o Prêmio Cidades Sustentáveis, em parceria com a Frente Nacional dos

¹⁸ Segundo Guerra e Schmidt (2009), a adesão aos Compromissos de Aalborg é voluntária, no qual o número de municípios aderentes revelou-se crescente. A adesão inicial foi de apenas 80 signatários em 1994, sedo que em Fevereiro de 2009, só entre os 27 países da União Europeia, havia 2673 signatários da Carta de Aalborg.

Prefeitos e a Associação Brasileira de Municípios¹⁹.

Conforme estudo realizado por Couto e Frey (2015), dos 31 municípios do Rio Grande do Sul que aderiram ao PCS, com base nos dados divulgados na plataforma do programa, apenas quatro estão divulgando parcialmente seus indicadores em relação aos eixos propostos: os municípios de Canoas, Lagoa Vermelha, Porto Alegre e Vera Cruz. Entre os quatro municípios, conforme evidenciado no Quadro 7, a Prefeitura de Canoas tem disponibilizado o maior número de indicadores básicos propostos pelo programa, divulgando em média 85% dos indicadores. Referente ao período analisado, 2012 e 2013, constata-se a falta de uma política de continuidade por parte dos gestores dos municípios, sendo que os quatro municípios reduziram a divulgação do número de indicadores.

Quadro 7 – Indicadores divulgados na plataforma do PCS pelos municípios gaúchos

Eixo	Indicadores Básicos	Indicadores disponibilizados na plataforma do Programa Cidades Sustentáveis							
		Canoas		Vera Cruz		Porto Alegre		Lagoa Vermelha	
		2012	2013	2012	2013	2012	2013	2012	2013
Governança	6	6	6	6	0	5	4	2	0
Bens Naturais Comuns	12	12	12	6	0	3	2	2	0
Equidade, Justiça Social e Cultura de Paz	16	14	11	13	0	7	2	0	0
Gestão Local para a Sustentabilidade	2	1	0	0	0	1	0	0	0
Cultura para a sustentabilidade	4	4	4	3	0	2	0	4	0
Planejamento e desenho urbano	5	5	4	4	0	1	0	0	0
Educação para a Sustentabilidade e Qualidade de Vida	14	9	9	9	0	5	4	8	0
Economia Local Dinâmica, Criativa e Sustentável	5	4	3	3	0	4	1	1	0
Consumo Responsável e Opções de Estilo de Vida	7	7	7	7	0	5	4	6	0
Melhor Mobilidade, Menos Tráfego	13	11	11	12	0	10	5	2	0
Ação Local para a Saúde	13	13	13	6	0	2	1	9	0
Do Local para o Global.	3	2	2	1	0	2	2	0	0
Total	100	88	82	70	0	47	25	34	0

Fonte: Couto; Frey (2015).

A situação levantada na plataforma do PCS, no qual 31 municípios de 497 do Estado do Rio Grande do Sul aderiram ao PCS, e desses, apenas quatro publicaram parcialmente os indicadores básicos, não mantendo assiduidade nos dois anos analisados, leva a indagações. Porque apenas 6% dos municípios gaúchos aderiram ao PCS? Por que os 31 municípios que aderiram ao PCS não disponibilizam seus

¹⁹ O Prêmio Cidades Sustentáveis contempla as cidades nas categorias, pequena, média, grande e metrópole, com base na classificação do IBGE, em cada um dos 12 eixos do PCS. Os vencedores da primeira edição do PCS, anunciado em dezembro de 2014, foram: Goiânia (GO), Sorocaba (SP), Canoas (RS) e Quatro Pontes (PR). Os municípios conquistaram a melhor pontuação na categoria em que concorreram. A cidade de Porto Alegre (RS) foi reconhecida como "destaque" por manter o primeiro Observatório Municipal do País desde 2007.

indicadores nos 12 Eixos Temáticos do Programa? Por que não há assiduidade na publicação dos indicadores? Em estudo realizado com Couto, buscou-se algumas respostas, para o qual selecionou-se o município de Vera Cruz, que chamou atenção pelo seu porte, com 23.983 habitantes e sua localização no interior do Estado, na região do Vale do Rio Pardo com uma área de 260,05 Km² (COUTO; FREY, 2015).

No estudo verificou-se que o município de Vera Cruz, aderiu ao Programa Cidades Sustentáveis, em fevereiro de 2013, numa reunião realizada com todos os novos prefeitos do Estado do Rio Grande do Sul. Na ocasião, além da apresentação de legislações vigentes para a área pública municipal foi apresentado aos prefeitos a plataforma do PCS. Pelo evento todos os municípios tiveram conhecimento do PCS e possibilidade de adesão, bastando para isso apenas a vontade do prefeito. No município de Vera Cruz, conforme entrevista²⁰ realizada, para atender as necessidades requeridas pelo PCS, foi designado o setor de projetos da prefeitura para responsabilizar-se pelo levantamento das informações e pelo monitoramento do banco de dados na plataforma do programa. Em relação a operacionalização e manutenção do sistema *online* oferecido pelo programa aos municípios, foram relatadas dificuldades de acesso e operacionalização do sistema, bem como dificuldades no planejamento e levantamento de informações referente à alguns indicadores da plataforma (COUTO; FREY, 2015).

Do mesmo modo que os '*Indicadores de desenvolvimento sustentável: Brasil (2002, 2004, 2008, 2010, 2012 e 2015)*' buscam concretizar as disposições dos capítulos 8 e 40 da Agenda 21 Global, o PCS lançado no Brasil em 2012, também foi fomentado pela Agenda 21 Global. A partir da Eco 92, o movimento pelo desenvolvimento sustentável recebeu mais adeptos, em especial na Europa. Um marco da preocupação com a municipalização da sustentabilidade na Europa, citado por Guerra e Schmidt (2009) foi o *Tratado de Maastricht*²¹ de 1992, também conhecido como Tratado da União Europeia, que dedicou um capítulo sobre o Meio Ambiente, dispondo sobre a necessidade de integração dos aspectos ambientais, sociais e

²⁰ A entrevista foi realizada no dia 16 de outubro de 2014 na sede da prefeitura do município de Vera Cruz do Sul com a prefeita Sra. Rosane Tornquist Petry e assessora do Setor de Projetos Sra. Iris Lenz Ziani, responsável pela gestão e pelo levantamento das informações do município, divulgadas na plataforma do Programa Cidades Sustentáveis.

²¹ O Tratado de Maastricht instituiu política e economicamente a União Europeia e definiu os pilares principais para garantir a integração e o processo de transição para a moeda única (euro). Foi assinado em 7 de fevereiro 1992 na cidade Maastricht (Holanda).

econômicos, além do fomento da participação pública na execução das políticas públicas.

Em 1994 para estimular a implementação de diretrizes da Agenda 21 Global, foi realizada a 1ª Conferência das Cidades e Vilas Sustentáveis (Conferência de Aalborg). Nessa conferência foi aprovada a Carta de Aalborg, que estabeleceu valores básicos e estratégias para políticas de sustentabilidade local. Em 2004, na 4ª Conferência Europeia de Cidades e Vilas Sustentáveis, conhecido como Aalborg +10, foram estabelecidos 10 Compromissos de Aalborg, que serviram de inspiração para o estabelecimento dos 12 eixos temáticos do PCS, lançado no Brasil em 2012, evidenciados no Quadro 8.

Quadro 8 – Comparativo dos eixos do Programa Cidades Sustentáveis e os compromissos de Aalborg

Eixos do Programa Cidades Sustentáveis	Compromissos de Aalborg
Governança	(1) Governância
Bens Naturais Comuns	(3) Bens Comuns Naturais
Equidade, Justiça Social e Cultura de Paz	(9) Equidade e Justiça Social
Gestão Local para a Sustentabilidade	(2) Gestão Local para a Sustentabilidade
Planejamento e desenho urbano	(5) Planejamento Urbano e Desenho Urbano
Economia Local Dinâmica, Criativa e Sustentável	(8) Economia Local Dinâmica e Sustentável
Consumo Responsável e Opções de Estilo de Vida	(4) Consumo Responsável e Opções de Estilos de Vida
Melhor Mobilidade, Menos Tráfego	(6) Melhor Mobilidade, Menos Tráfego
Ação Local para a Saúde	(7) Ação Local para a Saúde
Do Local para o Global	(10) Do Local para o Global
Cultura para a Sustentabilidade	
Educação para a Sustentabilidade e Qualidade de Vida	

Fonte: Cidades Sustentáveis (2013); Farinha; Poeira (2004).

Os compromissos de Aalborg consideram a participação da comunidade local na tomada de decisões, a economia urbana preservando os recursos naturais, a equidade social, o correto ordenamento do território, a mobilidade urbana, o clima local e mundial e a conservação da biodiversidade, entre outros aspectos relevantes. Constituem-se em uma ferramenta útil às autoridades locais que decidem enfrentar os desafios do desenvolvimento sustentável e colocar-se na vanguarda dos processos de planejamento e gestão para a sustentabilidade. No Quadro 8 relacionou-se cada um dos 10 compromissos de Aalborg, identificados pela sua ordem com os respectivos eixos temáticos do PCS. Conforme pode ser verificado, o PCS contemplou integralmente os 10 compromissos de Aalborg e acrescentou um Eixo temático

destinado à 'Cultura para a Sustentabilidade' e outro à 'Educação para a Sustentabilidade e Qualidade de Vida', reforçando a sustentabilidade.

Além dessas iniciativas, cabe mencionar os 10 Princípios de Bellagio²², que foram selecionados por especialistas e pesquisadores de todo mundo em 1996, no Centro de Conferência de Bellagio, na Itália, ao analisarem diferentes iniciativas de avaliação da sustentabilidade (BELLEN, 2006). Os 10 princípios foram formulados com a intenção de serem utilizados na implementação de projetos de avaliação de iniciativas que buscam o desenvolvimento sustentável, desde o nível local até o internacional.

Bellen (2006, p. 76) salienta que “para transformar o conceito de desenvolvimento sustentável em prática deve-se compreender melhor os processos humanos e naturais que estão relacionados aos problemas ambientais, econômicos e sociais”. Segundo o autor o processo de mensuração e avaliação deve estar focado em três pontos: (a) nas atividades que criam problemas nos ecossistemas locais e no ambiente global, na economia local e nacional, e nas comunidades e indivíduos; (b) nas mudanças no ecossistema, na economia e na sociedade e indivíduos em curto e em longo prazos, reversíveis e não reversíveis; e (c) nas respostas do sistema político, sua extensão e seu impacto.

Em termos globais, um passo rumo à aplicação do conceito de sustentabilidade foi dado com os ODMs, abordado na seção anterior. O Brasil é signatário e propôs a municipalização, uma vez que os municípios são responsáveis pela gestão de diversas políticas públicas necessárias à concretização dos direitos fundamentais e dos Objetivos de Desenvolvimento do Milênio. A gestão pública municipal tem uma posição estratégica no diálogo e na compreensão dos anseios da sua comunidade, no qual “grande parte dos esforços depende dos gestores locais, pois se na média muitos dos indicadores brasileiros são razoáveis ou bons, os dados desagregados revelam muitas fragilidades regionais e locais” (SECRETARIA-GERAL DA PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA, 2013, p. 9).

²² Os 10 Princípios de Bellagio abrangem todas as etapas do processo de desenvolvimento de indicadores para a mensuração da sustentabilidade compreendendo as seguintes macro etapas: guia de visões e metas, perspectiva holística, elementos essenciais, escopo adequado, foco prático, abertura e transparência, comunicação efetiva, ampla participação, avaliação constante e capacidade institucional. Detalhamentos podem ser obtidos no compêndio organizado por Louette (2007a), Indicadores de Nações: uma contribuição ao diálogo da sustentabilidade.

Várias são as iniciativas de governos, empresas e sociedade civil organizada para concretizar a expressão utópica, desenvolvimento sustentável', que segundo Veiga (2005) veio para ficar. Entre as iniciativas que visam a colocar em prática o desenvolvimento sustentável está o movimento pela responsabilidade social empresarial, liderado no Brasil pelo Instituto Ethos de Empresas e Responsabilidade Social, o incentivo à prestação de contas das empresas à sociedade promovido pela Associação de Dirigentes Cristãos de Empresas – Brasil (ADCE), a Lei n. 11.440/2000 do Estado do Rio Grande do Sul, que instituiu o Prêmio e o Certificado Responsabilidade Social – RS, como meio de incentivar e disseminar a elaboração e divulgação do Balanço Social, entre outros abordados na sequência.

2.2.4 Iniciativas nacionais e estaduais em prol da sustentabilidade

Segundo Veiga (2004, p.9), o Instituto Ethos de Empresas e Responsabilidade Social²³, encontrou na iniciativa da ONU pelo cumprimento das Metas do Milênio,

uma oportunidade de engajamento das empresas em ações que contribuam para a melhoria dos padrões sociais em todo mundo. [...] Os problemas tratados pelas Metas do Milênio também afetam os negócios das empresas. Então, também é de interesse delas que essas metas se realizem. O desafio, para as empresas, é fazer com que suas atividades orientem-se para essa busca.

O movimento promovido pelo Instituto Ethos não foi o primeiro no Brasil. A responsabilidade social no Brasil, teve como precursores a Associação de Dirigentes Cristãos de Empresas – Brasil (ADCE) que na década de 1960, incentivou a prestação de contas das empresas à sociedade por meio da elaboração e divulgação de um relatório social denominado de Balanço Social.

No final da década de 1970 surgiu a Fundação Instituto de Desenvolvimento Empresarial e Social (FIDES) que também se engajou ao movimento e inserção da responsabilidade social no meio empresarial. Na década de 1990, o movimento ganhou novo impulso, com a criação do Instituto Brasileiro de Análises Sociais e Econômicas (IBASE) que teve a sua frente o sociólogo Herbert de Souza (Betinho) que conclamou os empresários a assumirem sua responsabilidade socioambiental e darem publicidade ao desempenho nessa área por meio do Balanço Social (FREY; FREY, 2005).

²³ O Instituto Ethos de Responsabilidade Social Empresarial, foi fundado em 1998 como uma organização de caráter privado sem fins lucrativos, mantida financeiramente por um conjunto de empresas associadas, com a missão de disseminar a prática da responsabilidade social empresarial.

Da mesma forma como a sustentabilidade, a 'responsabilidade social empresarial' além de ser um tema novo também é conflitante e de difícil definição (PONTES E POSSAMAI, 2002). Segundo Ashley (2002, p. 6), a responsabilidade social, pode ser definida como

o compromisso que uma organização deve ter para com a sociedade, expresso por meio de atos e atitudes que a afetem positivamente, de modo amplo, ou a alguma comunidade, de modo específico, agindo proativamente e coerentemente no que tange a seu papel específico na sociedade e a sua prestação de contas para com ela.

Segundo Teixeira (1984), a responsabilidade social das empresas é uma resposta aos questionamentos e críticas que as mesmas receberam nas últimas décadas, nos campos social, ético e econômico, por adotarem uma política baseada na economia de mercado. Pode-se afirmar, em sentido amplo, que responsabilidade social é toda ação praticada pela empresa que contribua para a melhoria da qualidade de vida do ser humano. Melo Neto e Froes (2001) afirmam que a melhor maneira de analisar o conceito de responsabilidade social empresarial é identificar as diferentes visões a seu respeito. Entre as visões mais abrangentes, Melo Neto e Froes (2001) destacam as seguintes: responsabilidade social como atitude e comportamento empresarial ético e responsável; responsabilidade social como estratégia de relacionamento e agregação de valor; e responsabilidade social como estratégia para desenvolvimento e inserção na comunidade. Nessas visões, pode-se verificar um predomínio da estratégia empresarial na prática da responsabilidade social empresarial.

No Brasil, o movimento pela responsabilidade social empresarial esteve associado à proposta de elaboração do Balanço Social por parte das empresas. A proposta ganhou destaque na mídia e visibilidade nacional em 1997, por ocasião de uma campanha liderada pelo sociólogo Herbert de Souza²⁴, em prol da divulgação do relatório social com o apoio de lideranças empresariais, da Comissão de Valores Mobiliários (CVM), da Gazeta Mercantil e de várias empresas brasileiras como o Banco do Brasil, Usiminas, Xerox entre outras. Para Herbert de Souza, a ideia da

²⁴ Herbert José de Souza (1935-1997), mais conhecido como Betinho, foi um ativista dos direitos humanos. Em 1981, após retornar do exílio, fundou o Ibase e, na década de 1990, tornou-se símbolo de cidadania no Brasil. Mobilizou várias campanhas para arrecadar mantimentos em favor dos pobres e excluídos. Entre seus trabalhos, destaca-se a Campanha Ação da Cidadania contra a Fome, a Miséria e pela Vida e o movimento pela divulgação do Balanço Social. Hemofílico, morreu de Aids em 1997, deixando um exemplo de solidariedade e de luta pela transformação social.

elaboração e publicação do Balanço Social era “demonstrar quantitativamente e qualitativamente o papel desempenhado pelas empresas no plano social, tanto internamente quanto na sua atuação na comunidade” (SOUZA, 2004).

Pelo modelo de Balanço Social preconizado pelo Ibase em 1997, as empresas passaram a apresentar à sociedade informações sobre seus investimentos internos e externos em alimentação, educação, saúde, atuação na preservação do meio ambiente, melhoria da qualidade de vida e de trabalho de seus empregados, apoio a projetos comunitários, geração de renda e de novos postos de trabalho. O modelo passou por três revisões, mantendo seu formato de simplicidade e de fácil entendimento. A proposta recomendava a ampla divulgação em jornais, revistas, *internet* e principalmente entre os trabalhadores, sindicatos e organizações sociais, com a qual, o Ibase almejava construir e efetivar um controle social sobre as empresas no Brasil (TORRES; MANSUR, 2008).

Com o movimento desencadeado em prol da elaboração e publicação do Balanço Social, a década de 1990 pode ser considerada o período de consolidação da mudança de mentalidade de uma parcela expressiva do empresariado nacional, "em que a visão de um capitalismo de cunho mais social, que busca maior negociação com amplas parcelas dos trabalhadores, está cada vez mais atenta aos problemas ambientais e sociais" (TORRES, 2001, p. 21). Na análise de Torres (2001, p. 23), a década de 1990 aparece "como palco da disputa por novos modelos de desenvolvimento, retirada do Estado de setores tradicionais de atuação, reafirmação dos valores liberais e de mercado, novas práticas corporativas e uma nascente e crescente renovação do pensamento empresarial". As preocupações e atuações no âmbito social começaram a ser vistas como uma questão econômico-financeira, relacionada à sobrevivência empresarial, ligada a uma nova visão estratégica de longo prazo.

Paralelamente ao movimento liderado pelo Betinho (Herbert de Souza) que no período esteve à frente do Instituto Brasileiro de Análises Sociais e Econômicas, surgiram várias outras iniciativas de apoio e implementação do Balanço Social, como o Projeto de Lei Federal n. 3.116/1997, o projeto de Lei da Câmara Municipal de São Paulo para criação do dia e do selo da 'Empresa Cidadã', a Lei Municipal n. 8.118/1998 da Prefeitura de Porto Alegre, que dispõe sobre o Balanço Social das empresas estabelecidas no âmbito do município de Porto Alegre e o projeto de Lei n. 133/1999 do Estado do Rio Grande do Sul, que foi aprovado em 2000 pela Lei

Estadual n. 11.440/2000 que instituiu o Prêmio e o Certificado Responsabilidade Social – RS, como meio de incentivar e disseminar a elaboração e divulgação do Balanço Social, detalhada e discutida na sequência.

Antes de detalhar a iniciativa pioneira do Estado do Rio Grande do Sul, com a aprovação da Lei Estadual n. 11.440/2000, cabe destacar a contribuição da discussão do projeto de Lei Federal n. 3.116/1997, que mobilizou várias lideranças empresariais, como a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) na discussão da obrigatoriedade da publicação do Balanço Social. A proposta do projeto de lei era tornar obrigatória a elaboração e divulgação anual do Balanço Social para todas as empresas privadas que tivessem cem ou mais empregados, e para as empresas públicas, sociedades de economia mista, empresas permissionárias e concessionárias de serviços públicos em todos os níveis da administração pública independentemente do número de funcionários.

Na discussão realizada pela CVM não foi obtido consenso quanto à divulgação obrigatória do Balanço Social, sendo proposto que o tema fosse incluído no anteprojeto de reformulação da Lei n. 6.404/1976 – Lei das Sociedades Anônimas, dispondo que as Demonstrações Contábeis/Financeiras das companhias sejam acompanhadas do Balanço Social e da Demonstração do Valor Adicionado, ficando detalhamentos a cargo dos órgãos reguladores.

Infelizmente após a década de 1990 o movimento enfraqueceu, o projeto de Lei n. 3.116/1997 foi arquivado em 1998 e posteriormente, reapresentado pelo deputado Paulo Rocha, pelo Projeto de Lei n. 032/1999, que igualmente não obteve êxito. Em âmbito estadual, além do Estado do Rio Grande do Sul, destacam-se os Estados do Amazonas e Mato Grosso por possuírem legislações destinadas ao fomento da Responsabilidade social. O Estado do Amazonas tem a Lei n. 2.843/2003, que criou o Certificado de Responsabilidade Social para empresas estabelecidas no âmbito do Estado do Amazonas e o Estado do Mato Grosso, a Lei n. 7.687/2002 que estabeleceu o Certificado de Responsabilidade Social no Estado de Mato Grosso.

Em nível municipal, além do município de Porto Alegre/RS, alguns outros municípios se mobilizaram com o movimento nacional da década de 1990 e instituíram legislações próprias para incentivarem a elaboração e a publicação do Balanço Social, entre eles os municípios de São Paulo/SP, Santo André/SP, João Pessoa/PB, Uberlândia/MG e Londrina/PR (EISENKRAEMER; FREY, 2002).

Na academia o tema Balanço Social tem sido foco de diversos estudos, com vários entendimentos. Para De Luca (1998, p. 23), o Balanço Social “é um instrumento de medida que permite verificar a situação da empresa no campo social, registrar as realizações efetuadas neste campo e principalmente avaliar as relações ocorridas entre o seu resultado e a sociedade”. Em termos de academia, cabe destacar o estudo pioneiro sobre o Balanço Social, realizado por Tinoco em 1984. Para o autor, o Balanço Social é um instrumento

de gestão e de informação que visa reportar da forma mais transparente possível, vale dizer evidenciação plena – *full disclosure* – informações econômicas, financeiras e sociais do desempenho das entidades, aos mais diferenciados usuários da informação, dentre estes usuários os trabalhadores (TINOCO, 1984, p. 108).

Para Kroetz (1999, 37), outro estudioso da área, o Balanço Social é uma demonstração dirigida a todos os *stakeholders*²⁵, com o objetivo de reportar os “gastos das influências (favoráveis e desfavoráveis) recebidas e transmitidas pelas entidades nas promoções humana, social e ideológica [...], no espaço temporal passado/presente/futuro, tornando-se parte integrante da Contabilidade Social”. Conforme De Luca (1998), o Balanço Social tem diferentes enfoques. Salienta que, nos Estados Unidos, a ênfase é dada aos consumidores/clientes e à sociedade com enfoque sobre a qualidade dos produtos, controle da poluição, contribuição da empresa às obras culturais, transportes coletivos e outros benefícios à coletividade, com abordagem de caráter ambiental. Já na Holanda e Suécia, o foco é em informações sobre as condições de trabalho, com ênfase nas informações para os empregados. A Inglaterra inclui, além da ênfase nas condições de trabalho, os aspectos ambientais (DE LUCA, 1998).

Os primeiros países a tornarem a elaboração e divulgação do Balanço Social obrigatória foram a França, com a Lei n. 77.769/1977, alterada em 2008, Portugal, com a Lei n. 141/1985, alterada em 1992, e a Bélgica com o Decreto Real de 1996, alterado posteriormente em 2008 (DE LUCA et al., 2009). No caso brasileiro, a elaboração do Balanço Social por parte das empresas é voluntária e observa-se uma abordagem mais abrangente, em relação ao ambiente social externo, com o foco no apoio ao desenvolvimento da comunidade onde atua; à geração de emprego e renda; à preservação do meio ambiente; ao investimento em tecnologia, bem como ao

²⁵ *Stakeholder* é uma palavra em inglês utilizada em várias áreas, como na comunicação, administração, tecnologia da informação, contabilidade, entre outras, cujo objetivo é designar as pessoas e ou grupos de interesse, ou seja, as partes interessadas.

desenvolvimento tecnológico. Em relação ao ambiente social interno são reportadas informações sobre o bem-estar dos empregados, como por exemplos investimentos realizados na capacitação, saúde e assistência social, segurança no trabalho, entre outros (FREY; FREY, 2005).

No entendimento de Bussato (2001), que propôs a Lei n. 11.440/2000 do Estado do Rio Grande do Sul, instituindo o Prêmio e o Certificado Responsabilidade Social, o Balanço Social é importante tanto para as empresas como para o poder público e para a sociedade. Por meio de um Edital anual são disponibilizadas orientações e quatro modelos específicos de estruturas de Balanço Social e três modelos de Relatório de Responsabilidade Social para atender às especificidades de diferentes categorias de organizações. Desde 2006, o Edital passou a contemplar um modelo de estrutura de Balanço Social específico para municípios, que desde o início do Prêmio estavam convidados a participar na categoria de 'Demais Entidades' e posteriormente na categoria 'Organizações Governamentais'.

Dada a responsabilidade dos municípios como promotores do desenvolvimento e toda evolução de discussões do tema responsabilidade social e sustentabilidade a participação das prefeituras do Estado do Rio Grande do Sul nos últimos seis anos tem sido reduzida no Prêmio Responsabilidade Social RS. Considerando a perspectiva da administração pública municipal diante de sua própria responsabilidade por um mundo mais sustentável, corrobora-se o entendimento de Bessa (2011), no qual a gestão pública deve incorporar a responsabilidade socioambiental. O entendimento do autor reforça a necessidade dos controles internos e da prestação de contas da gestão pública incorporarem de forma integrada as três dimensões usuais que formam o tripé da sustentabilidade: a dimensão ambiental, social e econômica. A gestão pública municipal também é consumidora, gestora e prestadora de serviços; e conforme Bessa (2011, p. 162) “quer queira, quer não, causa impactos ambientais, produz, reproduz e multiplica determinados valores e culturas organizacionais – de modo que suas ações ou omissões são carregadas de significado e consequências para a sustentabilidade.”

Da mesma forma que no setor privado, a elaboração e divulgação do Balanço Social e ou Relatório de Sustentabilidade é de caráter voluntário; no setor público, a adesão voluntária ainda é restrita. No Quadro 9 apresenta-se um extrato da adesão por parte das prefeituras do Estado do Rio Grande do Sul na elaboração do Balanço Social encaminhado ao Prêmio Responsabilidade Social RS das edições de 2009 a

2014. Conforme o IBGE (2015) o Estado do Rio Grande do Sul tem 497 municípios, o que evidencia uma participação de 2,21% das prefeituras gaúchas em 2014, edição que teve o maior número de prefeituras certificadas.

Quadro 9 – Prefeituras certificadas pelo Prêmio Responsabilidade Social – 2009/2014

Ano do Premio	Número prefeituras	Prefeituras certificadas
2009	7 Prefeituras	Caxias do Sul Lajeado Osório Parai Santo Ângelo Vale Real Santa Cruz do Sul
2010	5 Prefeituras	Marau Nova Prata Osório Lajeado Santa Cruz do Sul
2011	5 Prefeituras	Balneário Pinhal Osório Nova Prata Santa Cruz do Sul Sentinela do Sul
2012	4 Prefeituras	Caxias do Sul Fagundes Varela Osório Sapiranga
2013	9 Prefeituras	Casca Caxias do Sul Fagundes Varela São Vendelino Nova Araçá Nova Esperança do Sul Passo Fundo Farroupilha Garibaldi
2014	11 Prefeituras	Bento Gonçalves Casca Caxias do Sul Fagundes Varela Farroupilha Porto Mauá Não-Me-Toque Nova Esperança do Sul Nova Palma Garibaldi Tio Hugo

Fonte: ASSEMBLEIA LEGISLATIVA DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL, 2015.

Resgatando-se o projeto de Lei n. 3.116/1997, cuja proposta era tornar obrigatória a elaboração e divulgação anual do Balanço Social, incluindo, além do setor privado todos os níveis da administração pública, pouco se evoluiu em termos de *accountability*. Considerando que o bem-estar social e a gestão dos recursos

naturais são funções intrínsecas do Estado e operacionalizadas pelas gestões municipais, entende-se que a prestação de contas, por meio de um relatório social, é igualmente intrínseca à gestão pública municipal, não sendo necessária nenhuma legislação para se fazer o que deve ser feito. Para ilustrar e reforçar algumas dessas funções intrínsecas do Estado, apresenta-se no Quadro 10, artigos da Constituição Federal que dispõem sobre deveres e atribuições do Estado em relação ao bem estar social e a preservação do meio ambiente.

Quadro 10 – Atribuições sociais e ambientais constitucionais do Estado

Art. CF 1988	
144	A segurança pública, dever do Estado, direito e responsabilidade de todos, é exercida para a preservação da ordem pública e da incolumidade das pessoas e do patrimônio, [...].
196	A saúde é direito de todos e dever do Estado, garantido mediante políticas sociais e econômicas que visem à redução do risco de doença e de outros agravos e ao acesso universal e igualitário às ações e serviços para sua promoção, proteção e recuperação.
205	A educação, direito de todos e dever do Estado e da família, será promovida e incentivada com a colaboração da sociedade, visando ao pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho.
215	O Estado garantirá a todos o pleno exercício dos direitos culturais e acesso às fontes da cultura nacional, e apoiará e incentivará a valorização e a difusão das manifestações culturais.
217	É dever do Estado fomentar práticas desportivas formais e não-formais, como direito de cada um, [...].
225	Todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações.

Fonte: BRASIL, Constituição Federal de 1988.

Independentemente da elaboração dos relatórios voltados à evidenciação da responsabilidade social e ou da sustentabilidade serem de caráter voluntário, entende-se que a esfera pública pelo conceito de *accountability*²⁶, tem o dever de prestar contas à sociedade de todos os seus atos, principalmente da sua função social e ambiental, não se restringindo à gestão fiscal e orçamentária. Nesse contexto, tendo-se como exemplo o incentivo da Lei n. 11.440/2000 do Estado do Rio Grande do Sul, que busca incentivar a elaboração e divulgação do Balanço Social, disponibilizando aos municípios um modelo específico de relatório, a participação dos mesmos é reduzida. Além de poucos municípios participarem, os dados apresentados no Quadro 9, referente às seis últimas edições do Prêmio de Responsabilidade Social, indica que

²⁶ A *accountabilty* é discutida no capítulo 3 da gestão pública municipal e a *accountability*.

a participação dos municípios é pontual, sinalizando a falta de uma gestão pública voltada à sustentabilidade, que requer continuidade.

Ao setor público, pode-se aplicar o mesmo entendimento sobre responsabilidade socioambiental das empresas, que se define pela relação ética e transparente com todos os públicos com os quais o Estado se relaciona, buscando em suas ações a redução das desigualdades sociais e a preservação dos recursos ambientais e culturais para gerações futuras. Esse entendimento, serviu de base para a constituição, no Estado do Rio Grande do Sul, de uma 'Comissão Especial de Responsabilidade Social no Setor Público', por meio do Requerimento RCE n. 06/2003, aprovado em Sessão Plenária da Assembleia Legislativa de 08 de abril de 2003. A constituição dessa comissão foi mais um passo de uma sequência de ações do Estado, que se iniciou com a aprovação da Lei n. 11.440/2000, que criou o Prêmio de Responsabilidade Social RS, a criação do Dia da Solidariedade, com a Lei n. 11.693/2001 e a Lei n. 11.853/2002, conhecida como a Lei da Solidariedade que busca estimular o investimento social privado, por meio de incentivos fiscais concedidos pelo Estado do Rio Grande do Sul.

O objetivo da Comissão Especial de Responsabilidade Social era discutir as relações que envolvem o conceito de Responsabilidade Social e sua normatização para o Setor Público. A iniciativa da Assembleia Legislativa Gaúcha buscou apropriar-se da experiência acumulada pela sociedade e por suas organizações para inserir-se e contribuir na construção de uma nova arquitetura pública, baseada na parceria entre as instituições públicas, o setor privado e as organizações não governamentais (COMISSÃO ESPECIAL DE RESPONSABILIDADE SOCIAL NO SETOR PÚBLICO, 2003). "Paradoxalmente, é a esfera pública o setor menos instrumentalizado para atuar, não só por sua desatualização legal, mas também pela sua cultura segmentada que rege e dificulta ações multidisciplinares entre seus corpos funcionais" (COMISSÃO ESPECIAL DE RESPONSABILIDADE SOCIAL NO SETOR PÚBLICO, 2003, p. 10-11).

Entre as atribuições da Comissão também estava o aprimoramento do projeto de Lei n. 303/2003 que estabelecia normas voltadas à responsabilidade social na gestão pública Estadual. Em sua proposta original de redação no artigo 1º, § 1º a responsabilidade social na gestão pública estadual deveria

constituir-se na ação planejada e transparente do Poder Público Estadual, integrado com os Poderes Públicos Municipais e Federal, por meio de parcerias sociais do Terceiro Setor e a iniciativa Privada, visando a

implementação de políticas públicas, planos, programas, projetos e ações eficazes e descentralizados, avaliação e prestação de contas permanentes, de modo a prevenir riscos e corrigir desvios, capazes de afetar o cumprimento das metas de melhoria dos indicadores sociais do Estado (COMISSÃO ESPECIAL DE RESPONSABILIDADE SOCIAL NO SETOR PÚBLICO, 2003, p. 44).

Como instrumentos de planejamento social a proposta do Projeto de Lei previa quatro instrumentos para uma gestão pública socialmente responsável, a saber: mapa social, cadastro social, cadastro de cidadania e Índice de Responsabilidade Social do Rio Grande do Sul (IRS-RS). Também estava previsto na proposta, como parte integrante da Prestação de Contas a elaboração do Balanço Social do Estado, ao qual deveria ser dada ampla divulgação, já incluindo a publicização em meios digitais. Infelizmente a proposta ficou na intenção e no discurso, tendo-se como registro histórico o Relatório final da Comissão Especial de Responsabilidade Social no Setor Público referente a cento e vinte dias de atividades da comissão.

A proposta do Estado do Rio Grande do Sul vinha ao encontro de uma gestão pública orientada para ao desenvolvimento sustentável. A partir do levantamento de indicadores sociais específicos que pudessem auxiliar na definição de metas de curto, médio e longo prazos seria possível, segundo os objetivos previstos pela Comissão Especial de Responsabilidade Social no Setor Público (2003) a aferição e a avaliação dos resultados alcançados.

Bessa (2011, p. 160) defende que a utilização de indicadores e relatórios de desempenho socioambiental como instrumentos de apoio ao planejamento da gestão pública pode auxiliar na percepção do papel dos agentes e órgãos públicos “quanto a sua responsabilidade social e, como consequência, de práticas desenvolvidas na sua ação cotidiana, para que estas se alinhem com a promoção do desenvolvimento sustentável – objetivo primordial do Estado Brasileiro”. Para Bessa (2011, p. 164), é “fundamental que o planejamento estratégico no âmbito de cada órgão público tenha como foco a incorporação do paradigma do desenvolvimento sustentável – tanto na cultura como nas práticas de cada organização pública.”

Em seu estudo sobre a adoção de indicadores e relatórios de desempenho socioambiental na administração pública, Bessa (2011) faz referência a vários indicadores e relatórios de desempenho para a gestão da responsabilidade social, que embora desenvolvidos para a área empresarial também podem ser utilizados pela gestão pública, como por exemplo o Balanço Social como instrumento a serviço da realização dos propósitos da Agenda 21 Global. Na busca de uniformização dos

indicadores de Relatórios de Sustentabilidade e abrangência internacional, foi fundada em 1997 a *Global Reporting Initiative* (GRI), pela CERES e pelo *United Nations Environment Programme* (UNEP), conhecido no Brasil por Programa das Nações Unidas para o Meio Ambiente (PNUMA).

A GRI é uma Organização Não-Governamental composta por uma rede de múltiplos interlocutores interessados no desenvolvimento e disseminação em nível global de diretrizes para elaboração de relatórios direcionados à sustentabilidade (GRI, 2014). As diretrizes da GRI e iniciativas públicas de adesão voluntária à elaboração de Relatórios de Sustentabilidade estão abordadas na próxima seção.

2.2.5 Indicadores das diretrizes da *Global Reporting Initiative* (GRI)

A GRI é uma ampla rede independente composta por milhares de indivíduos e organizações distribuídos em mais de 30 países, com sede em Amsterdan - Holanda. A GRI é um núcleo oficial de colaboração do Programa das Nações Unidas para o Meio Ambiente, e no Brasil, conta com a parceria da UniEthos e do núcleo de estudos em sustentabilidade da Fundação Getúlio Vargas, o GVces. As diretrizes estão na sua quarta versão, G4 e constituem um marco internacional relevante de apoio a uma abordagem padronizada de elaboração de relatórios de sustentabilidade, elevando o grau de transparência e consistência necessária para tornar as informações úteis e confiáveis para a sociedade²⁷ (GRI, 2013).

O processo de relato de sustentabilidade é voluntário sendo que o mesmo auxilia as organizações a estabelecerem metas, aferirem seu desempenho e gerirem mudanças com vistas a tornar as operações mais sustentáveis. O Relatório de Sustentabilidade proposto pelas diretrizes da GRI divulga informações sobre os impactos de uma organização, sejam positivos ou negativos, sobre o meio ambiente, a sociedade e a economia. O conteúdo do Relatório de Sustentabilidade de acordo com a nova versão das diretrizes da GRI, G4, está agrupado em dois grandes grupos:

²⁷ Para a elaboração de Relatório de Sustentabilidade a GRI desenvolveu dois documentos de apoio: G4 Diretrizes para Relato de Sustentabilidade: Princípios para o relato e conteúdo padrão; e G4 Diretrizes para Relato de Sustentabilidade: Manual de implementação. Os documentos de apoio, bem como as Diretrizes para Relatórios de Sustentabilidade da terceira versão, G3 (2006), em português podem ser acessados pelo endereço eletrônico <http://www.globalreporting.org>. A lista de empresas que elaboram seus Relatórios de Sustentabilidade também pode ser obtida no site da GRI pelo link <https://www.globalreporting.org/resource/library/GRI-Reports-List-1999-2014.zip>

conteúdo padrão gerais e conteúdo padrão específicos.

As informações propostas no relatório estão alinhadas com as diretrizes da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), sigla do francês *Organisation de coopération et de développement économiques* (OCDE) para empresas multinacionais e com os ‘Dez Princípios’ do Pacto Global das Nações²⁸. No relato do conteúdo padrão geral são propostas oito subcategorias e para o conteúdo padrão específicos a GRI G4 propõe três subcategorias, detalhadas no Quadro 11.

Quadro 11 – Conteúdo do Relatório de acordo com as diretrizes GRI G4

Tipo de conteúdo	Aspectos abordados
Conteúdo padrão geral	Estratégia e Análise Perfil Organizacional Aspectos Materiais Identificados e Limites Engajamento de <i>Stakeholders</i> Perfil do Relatório Governança Ética e Integridade Conteúdos setoriais gerais
Conteúdo padrão específicos	Informações sobre a Forma de Gestão Indicadores por aspectos Indicadores e conteúdos setoriais específicos

Fonte: *Global Reporting Initiative* (2013).

As diretrizes preveem duas opções de relato: a opção ‘Essencial’ e a opção ‘Abrangente’. A opção ‘Essencial’ contém os elementos essenciais de um Relatório de Sustentabilidade, oferecendo “o pano de fundo contra o qual a organização relata os impactos do seu desempenho econômico, ambiental, social e de governança” (GRI, 2013, p. 11). A opção ‘Abrangente’ parte da opção ‘Essencial’, exigindo das organizações a divulgação de informações adicionais sobre a estratégia, análise, governança, ética e integridade da organização, ou seja, uma comunicação mais ampla sobre o desempenho e impactos das atividades (GRI, 2013). Os indicadores do conteúdo padrão específicos do relatório estão organizados em três categorias: econômico, ambiental e social, conforme demonstrado no Quadro 12.

²⁸ O Pacto Global advoga dez Princípios universais, derivados da Declaração Universal de Direitos Humanos, da Declaração da Organização Internacional do Trabalho sobre Princípios e Direitos Fundamentais no Trabalho, da Declaração do Rio sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento e da Convenção das Nações Unidas Contra a Corrupção. Conta com um *website* referencial com informações das iniciativas dos escritórios da ONU, eventos programados e informações sobre as empresas signatárias no Brasil e no mundo (<http://www.pactoglobal.org>).

Quadro 12 – Indicadores por aspectos abordados pelas diretrizes da GRI G4

Categoria	Aspectos abordados		
Econômica	<ul style="list-style-type: none"> • Desempenho econômico • Presença no mercado • Impactos econômicos indiretos • Práticas de compra 		
Ambiental	<ul style="list-style-type: none"> • Materiais • Energia • Água • Biodiversidade • Emissões • Efluentes e resíduos • Produtos e serviços • Conformidade • Transportes • Geral • Avaliação ambiental de fornecedores • Mecanismos de queixas e reclamações relacionadas a impactos ambientais 		
Categoria Social			
Práticas trabalhistas e trabalho decente	Direitos Humanos	Sociedade	Responsabilidade pelo produto
<ul style="list-style-type: none"> • Emprego • Relações entre Trabalhadores e Empregadores • Saúde e Segurança no Trabalho • Treinamento e Educação • Diversidade e Igualdade de Oportunidades • Igualdade de Remuneração entre Mulheres e Homens • Avaliação de Fornecedores em Práticas Trabalhistas • Mecanismos de Queixas e Reclamações Relacionadas a Práticas Trabalhistas 	<ul style="list-style-type: none"> • Investimentos • Não discriminação • Liberdade de Associação e Negociação Coletiva • Trabalho Infantil • Trabalho Forçado ou Análogo ao Escravo • Práticas de Segurança • Direitos Indígenas • Avaliação • Avaliação de Fornecedores em Direitos Humanos • Mecanismos de Queixas e Reclamações Relacionadas a Direitos Humanos 	<ul style="list-style-type: none"> • Comunidades Locais • Combate à Corrupção • Políticas Públicas • Concorrência Desleal • Conformidade • Avaliação de Fornecedores em Impactos na Sociedade • Mecanismos de Queixas e Reclamações Relacionadas a Impactos na Sociedade 	<ul style="list-style-type: none"> • Saúde e Segurança do Cliente • Rotulagem de Produtos e Serviços • Comunicações de Marketing • Privacidade do Cliente • Conformidade

Fonte: *Global Reporting Initiative* (2013).

Conforme demonstrado no Quadro 12, a categoria social divide-se em quatro subcategorias, abordando Práticas trabalhistas e trabalho decente, Direitos humanos, Sociedade e Responsabilidade sobre o Produto. A dimensão econômica da sustentabilidade de acordo com as diretrizes da GRI, refere-se aos impactos da organização sobre as condições econômicas de seus *stakeholders* e sobre sistemas econômicos em nível local, nacional e global, não enfocando a situação financeira da organização (GRI, 2013). A dimensão ambiental diz respeito aos impactos da organização sobre ecossistemas, incluindo aspectos bióticos e abióticos.

Da mesma forma como no setor empresarial, principalmente as organizações

com Índice de Sustentabilidade Empresarial (ISE)²⁹ listadas na BM&F BOVESPA, que elaboram e divulgam seu Relatório de Sustentabilidade, o setor público para buscar maior transparência à sua gestão, deveria incluir nos seus processos de prestação de contas a elaboração e divulgação de Relatórios de Sustentabilidade integrados com os Relatórios Financeiros. Os Relatórios de Sustentabilidade, tanto para o setor empresarial como para o setor público, se constituem num instrumento estratégico, que auxilia o entendimento dos impactos ambientais e sociais dos atos realizados.

Não somente no setor empresarial há a necessidade de se medir e analisar a *performance*, mas principalmente entende-se ser preciso medir o impacto também nos municípios, que é onde as pessoas vivem, uma vez que não se pode gerenciar o que não é medido. Além disso, monitorar, avaliar e reportar práticas sustentáveis é o caminho para consolidá-las. Para o setor público municipal, como principal protagonista na área da saúde pública e de educação pré-escolar e fundamental; responsável por serviços públicos como a coleta, o tratamento e a disposição de resíduos, o abastecimento de água entre outros serviços, reportar práticas de sustentabilidade é uma questão primordial de *accountability*.

Saliente-se que os Relatórios de Sustentabilidade elaborados de acordo as diretrizes da GRI, possuem como recomendação a verificação externa, conferindo aos mesmos credibilidade e confiabilidade das informações reportadas. Essa verificação externa segue padrões da *International Federation of Accountants (IFAC)*, pela norma *International Standard on Assurance Engagements (ISAE) 3000*, aplicáveis às informações não históricas. A ISAE 3000 é integralmente adotada no Brasil, por meio da Norma Brasileira de Contabilidade – NBC TO 3000 - Trabalho de Asseguração Diferente de Auditoria e Revisão.

Reforça-se que pela própria natureza do Estado, no qual as funções social e ambiental são intrínsecas, é indispensável à administração pública mensurar, evidenciar e divulgar informações integradas sobre seu desempenho na área social e ambiental, além das informações já divulgadas sobre a gestão orçamentária e fiscal, para a efetivação de uma prestação de contas transparente e integrada as dimensões da sustentabilidade. Moisés (1999, p. 305) salienta que “planejar o desenvolvimento

²⁹ O Índice de Sustentabilidade Empresarial (ISE) é uma ferramenta para análise comparativa da *performance* das empresas listadas na BM&FBOVESPA sob o aspecto da sustentabilidade Corporativa.

municipal é um dos maiores desafios para o Poder Público nos dias incertos que correm”.

Nesse contexto, a Prefeitura do Rio de Janeiro deu um importante passo, reportando em 2012 os seus impactos sociais e ambientais de acordo com as diretrizes da *Global Reporting Initiative* (GRI) referentes às atividades de 2011. O relatório reúne as práticas de gestão da Prefeitura e divulga suas estratégias para administrar os recursos públicos, em benefício da qualidade dos serviços prestados à população carioca. A iniciativa da Prefeitura do Rio de Janeiro é pioneira na América Latina e pode servir de incentivo para que outras prefeituras passem a elaborar um Relatório de Sustentabilidade. Segundo a GRI, todas as organizações, sejam elas públicas, privadas ou sem fins lucrativos, independentemente de porte, setor ou localidade, são incentivadas a optar pela elaboração de relatórios segundo suas diretrizes, sejam iniciantes ou experientes.

Segundo dados do Relatório GRI de Sustentabilidade da Prefeitura da Cidade do Rio de Janeiro, a escolha do Protocolo GRI, como metodologia de relato, objetivou a prestação de contas e a identificação de aspectos que possam ser aprimorados sob uma plataforma convencionada globalmente e que possibilita a comparabilidade das práticas e desempenho. O trabalho de elaboração iniciou em 2009, quando a Prefeitura preparou seu primeiro Plano Estratégico, no qual ficou estabelecido em sua Visão de Futuro que, para recuperar o dinamismo econômico e o protagonismo político do Rio de Janeiro é preciso torná-lo uma referência em sustentabilidade e, sobretudo, melhorar as condições de vida da população (PREFEITURA MUNICIPAL DO RIO DE JANEIRO, 2012).

Com amplo diálogo entre os *stakeholders* em relação à publicação do primeiro Relatório de Sustentabilidade e o papel no contexto do desenvolvimento sustentável, foram identificados seis temas prioritários para o relatório: planejamento urbano, mobilidade urbana, gestão de resíduos sólidos, transparência e divulgação de resultados, planejamento estratégico e gestão do consumo de água e geração de efluentes. Em relação aos principais desafios ao desenvolvimento sustentável, as percepções dos *stakeholders* consideraram a eficiência administrativa, mobilidade urbana e saneamento básico (PREFEITURA MUNICIPAL DO RIO DE JANEIRO, 2012).

No relatório foram reportadas as iniciativas da prefeitura em relação à saúde, transportes, ordem pública e conservação, meio ambiente e sustentabilidade, cultura,

educação, habitação e urbanização, gestão e finanças públicas, desenvolvimento econômico e desenvolvimento social. Em termos de governança e sustentabilidade a prefeitura se posiciona de maneira estratégica frente aos desafios e às oportunidades da cidade do Rio de Janeiro. Também foram destacados no relatório a gestão eficiente dos recursos financeiros e humanos da prefeitura, a integração urbana, que tem sido um dos principais objetivos da prefeitura nos últimos quatro anos (PREFEITURA MUNICIPAL DO RIO DE JANEIRO, 2012).

Em relação ao pioneirismo da Prefeitura da cidade do Rio de Janeiro infere-se que o mesmo foi influenciado por diferentes fatores e desafios que convergiram para que a prefeitura desenvolvesse seu primeiro Plano Estratégico (2009-2012), que propiciou as bases para a elaboração do Relatório GRI de Sustentabilidade relativo ao período de janeiro a dezembro de 2011, divulgado em 2012, ano da Rio + 20. Aliada à Conferência das Nações Unidas sobre o Meio Ambiente, Rio + 20, a cidade do Rio de Janeiro também estava se preparando para a Copa do Mundo de 2014 e para os Jogos Olímpicos, que se realizarão em 2016, para o qual busca ser referência em sustentabilidade urbana (FREY; AREND, 2014).

Da mesma forma, como na divulgação de indicadores pelos municípios gaúchos que aderiram ao PCS, e na participação de prefeituras gaúchas no Prêmio Responsabilidade Social RS, verificou-se a falta de uma política de continuidade, a elaboração do Relatório de Sustentabilidade da prefeitura da cidade do Rio de Janeiro, mesmo sendo um marco em prol da sustentabilidade a ser seguido, também não apresentou uma continuidade para os períodos pós Rio + 20.

A ênfase dada aos relatórios direcionados à sustentabilidade vem ao encontro da ideia defendida por Schenini e Loch (2000), que propõem um quarto modelo de administração pública, a gestão pública sustentável (GPS), uma vez que os princípios das ações da administração pública brasileira, segundo Schenini, Helow Filho e Cardoso (2006) já estão alicerçadas nas dimensões do tripé da sustentabilidade: econômico ambiental e social. Os três modelos de administração pública, (patrimonialista, burocrática e a gerencial) vivenciados pelo País e que segundo entendimento de Bresser-Pereira (1996), deixaram heranças presentes, são abordados na sequência, no Capítulo 3 Gestão pública municipal e a *accountability*.

3 GESTÃO PÚBLICA MUNICIPAL E A *ACCOUNTABILITY*

Para compreender e discutir a gestão pública municipal atual e analisar como a mesma está incorporando as dimensões da sustentabilidade de forma integrada no controle e na prestação de contas sob os fundamentos da *accountability*, entende-se necessário percorrer o processo de modernização da administração pública no Brasil, a partir da Nova República. Segundo Matias-Pereira (2008), a modernização da administração pública seguiu alguns padrões, entre eles a fragmentação institucional e a separação entre a formulação e a implementação política. Na década de 1990, avançou do ponto de vista da utilização do conceito de governança e de três princípios políticos orientadores: participação, *accountability*, e controle social.

Nesse contexto, aborda-se no presente capítulo, primeiramente, as reformas administrativas do Estado Brasileiro, que, segundo a literatura sinalizam três momentos com mudanças de paradigma. A primeira reforma abordada no processo de modernização da administração pública brasileira teve início na Nova República em 1930, com Getúlio Vargas e seu Plano Desenvolvimentista. A segunda reforma teve origem no regime militar com o Decreto-lei n. 200/1967, que formalizou uma estrutura institucional e burocrática do Governo federal e criou uma gestão descentralizada. A terceira foi a reforma dos anos 1990, que propôs uma reconfiguração das estruturas estatais baseada na substituição do modelo burocrático de administração pública por um modelo gerencial. Na sequência, em seções específicas, discorre-se sobre as abordagens conceituais da *accountability*, sobre os instrumentos de *accountability* no Brasil, com ênfase na LRF, na LAI e na Governança participativa, sobre o exercício da *accountability* na gestão pública municipal.

3.1 Processo de modernização da administração pública brasileira

A administração pública brasileira passou por várias tentativas de reformas, destacadas por Bresser-Pereira (1996), Matias-Pereira (2008) e Costa (2008), para as quais identificaram três momentos com mudanças de paradigmas, que deixaram heranças para a atual gestão pública. Segundo Bresser-Pereira (1996), a criação do Departamento Administrativo do Serviço Público (DASP) em 1938 pelo Decreto-lei n. 579, pode ser considerada a primeira reforma administrativa do País, inaugurando

uma nova era marcada pela intervenção do Estado nos domínios econômico e social em nome de um projeto de modernização nacional-desenvolvimentista.

Segundo Costa (2008), a reforma administrativa da Nova República foi o primeiro esforço de superação do patrimonialismo, uma tentativa de introduzir no aparelho administrativo do país a centralização, a impessoalidade, a hierarquia, o sistema de mérito e a separação entre o público e o privado. Também visava a uma administração pública mais racional e eficiente, que pudesse assumir seu papel na condução do processo de desenvolvimento. Para Costa (2008, p. 869), o primeiro governo de Getúlio Vargas “representa um marco, não só porque produziu grandes transformações nas estruturas econômicas, sociais e políticas do país, mas também porque realizou o primeiro esforço deliberado, sistemático e continuado de modernização administrativa”.

Abu-El-Haj (2005), em uma análise retrospectiva dos diversos momentos das reformas administrativas do Brasil, da era Vargas a Fernando Henrique Cardoso, chama atenção para a necessidade de distinguir-se reforma administrativa e reforma de Estado. Para o autor a reforma administrativa representa uma revisão dos mecanismos administrativos e técnicos adotados para viabilizar a intervenção pública, enquanto a reforma do Estado propõe mudanças na estrutura, posição e forma de intervenção do Estado na sociedade, enfocando ideologias, forças políticas e legitimidade. No entendimento de Abu-El-Haj (2005), o País “perpassou por três grandes reformas do Estado: o estado interventor, o estado empresarial e o estado regulador” que demarcaram três modelos de administração do setor público: o burocrático-racional (1938), o empresarial (1967) e o gerencial (1995).

Segundo Abu-El-Haj (2005), os princípios gerais que definiam o tipo ideal da administração pública racional-legal foram derivados pelos daspianos³⁰ da obra de Max Weber, requerendo

a existência de instituições gerenciadas por uma burocracia em que há uma hierarquização e racionalização de funções; divisão de trabalho; autoridade limitada do cargo, regida por normas explícitas; remuneração fixa e de acordo com a função; especialização competente do funcionário nomeado, e não eleito; a dedicação exclusiva; carreiras estáveis; separação entre a propriedade do funcionário e os bens públicos e comunicações escritas e documentadas. Três termos resumem a cultura organizacional desse tipo: impessoalidade, imparcialidade e neutralidade (ABU-EL-HAJ, 2005, p. 37).

³⁰ O modelo daspiano foi inspirado nos princípios da administração burocrática Weberiana, baseados na racionalidade e na eficiência do serviço público. Foi desenvolvido no Brasil a partir da criação do Departamento Administrativo do Serviço Público (DASP) com o objetivo de modernizar a gestão pública.

A segunda reforma do Estado teve origem no regime militar (1964-1985), com o Decreto-lei n. 200 de 25 de fevereiro de 1967, que formalizou uma estrutura institucional do Governo federal e criou uma gestão descentralizada. Por sua política de acelerado crescimento econômico, foi denominada de reforma empresarial do Estado. Para Abu-El-Haj (2005, p. 45), três motivos explicam a adoção da reforma empresarial.

Primeiro, houve uma identificação ideológica mais próxima com a economia do mercado durante a guerra fria. Segundo, o crescimento vertiginoso do número de instituições e empresas públicas, na década de 1950, exigiu uma nova sistemática de controle administrativo. Finalmente, no caso das empresas públicas, a flexibilização e a adoção de gerenciamento privado objetivaram a captação de recursos internacionais e a possibilidade de fusões entre empresas estatais, multinacionais e empresas nacionais.

Costa (2008) também faz menção à reforma administrativa de 1967, considerando a mesma um segundo marco da reforma do Estado, no qual foram padronizadas estruturas e procedimentos, com a introdução de modernos instrumentos de intervenção. O Decreto-lei n. 200/67, no artigo 4º formalizou a estrutura de uma gestão administrativa descentralizada, dando maior flexibilidade gerencial à administração indireta, dividida em grau crescente de autonomia em autarquias, fundações, empresas públicas e empresas de economia mista (BRASIL, Decreto-lei n. 200/67). O objetivo dessa descentralização administrativa com flexibilização gerencial segundo Abrucio, Pedroti e Pó (2010, p. 49) “era tornar o Estado mais ágil para expandir suas ações, particularmente no terreno econômico”.

No modelo administrativo do regime militar a administração pública, segundo Abrucio, Pedroti e Pó (2010) ganhou especial destaque, sendo aperfeiçoada em determinados aspectos. Dois elementos de melhoria são destacados pelos autores.

O primeiro foi o esforço dos mecanismos de planejamento, incluindo não só os famosos planos nacionais de desenvolvimento (PNDs) e afins, mas principalmente a busca pelo aperfeiçoamento das informações sobre o país. [...] A grande marca do período do ponto de vista administrativo, foi a continuação da expansão do Estado brasileiro, especialmente pela via da administração indireta (ABRUCIO; PEDROTI; PÓ, 2010, p. 48).

Em termos sociais, nesse período, houve a expansão, institucionalização e nacionalização de diversas políticas públicas, como saneamento e habitação, a educação teve passos decisivos para sua massificação e a Previdência foi estendida para o setor rural (ABRUCIO; PEDROTI; PÓ, 2010). Novas áreas foram contempladas, principalmente as vinculadas ao desenvolvimento econômico, como

por exemplo, o desenvolvimento urbano por meio da atuação do Banco Nacional de Habitação (BNH).

Segundo Bresser-Pereira (1996, p. 273), a reforma iniciada pelo Decreto-lei n. 200/67 “foi uma tentativa de superação da rigidez burocrática, podendo ser considerada como um primeiro momento da administração gerencial no Brasil”. Foram instituídos como princípios de racionalidade administrativa o planejamento e o orçamento, a descentralização e o controle de resultados. Para Costa (2008), a reforma administrativa de 1967 também representa o segundo marco da história administrativa do país, focado na padronização das estruturas e procedimentos, e na introdução dos modernos instrumentos de intervenção.

Para as atividades da Administração Federal, além dos três princípios fundamentais citados por Bresser-Pereira (1996), o Decreto-lei n. 200/67, no artigo 6º, estabeleceu ainda a coordenação e a delegação por competência (BRASIL, 1967). Ao dispor sobre as normas de administração financeira e de contabilidade, estabeleceu a necessidade ampla da prestação de contas ao Estado para o qual os órgãos da Administração Direta passaram a observar um plano de contas único e as normas gerais de contabilidade e da auditoria aprovados pelo Governo.

A redação dos artigos 68 a 93 do Decreto-lei n. 200/1967 apresenta uma ideia inicial da abrangência da contabilidade aplicada ao setor público para que os controles possam oferecer confiabilidade às informações produzidas e justificar o bom uso do dinheiro público em conformidade com as normas e leis emanadas pelas autoridades administrativas competentes. Conforme estabelecido pelo Decreto-lei n. 200/1967, “nenhuma despesa poderá ser realizada sem a existência de crédito que a comporte ou quando imputada a dotação imprópria, vedada expressamente qualquer atribuição de fornecimento ou prestação de serviços cujo custo exceda aos limites previamente fixados em lei” (BRASIL, 1967, art. 73). Também ficou instituído pelo parágrafo único do art. 73, que ao órgão contábil³¹ poderão, mediante representação, ser impugnados quaisquer atos referentes a despesas que incidam na proibição do art. 73.

O modelo de administração pública iniciado com o Decreto-lei 200/67, foi adotado para substituir a administração patrimonialista, na qual o nepotismo e o empreguismo eram a norma (BRESSER-PEREIRA, 1996). Conforme Matias-Pereira (2008), na administração pública, nunca se chegou a ter um modelo de burocracia

³¹ A contabilidade e seus instrumentos de controle e de prestação de contas são discutidos posteriormente no capítulo da contabilidade aplicada ao setor público.

consolidada, podendo-se aferir a existência de um padrão híbrido de burocracia patrimonial. Também pode-se constatar uma trajetória de construção burocrática e outra democrática. Como no entendimento de Bresser-Pereira (1996), para Matias-Pereira (2008, p. 76) também “é perceptível que o Estado patrimonialista está fortemente presente na cultura política brasileira e se manifesta no clientelismo, no corporativismo, no fisiologismo e na corrupção.”

O terceiro marco na história administrativa, mais recente, é a reforma dos anos 1990, que foi precedida de uma crise que desmantelou e sucateou a máquina administrativa brasileira (COSTA, 2008). Segundo Matias-Pereira (2008), a reforma do Estado brasileiro, tendo como parte integrante a reforma administrativa, buscou manter equilibradas as contas públicas e propôs uma reconfiguração das estruturas estatais baseada na substituição do modelo burocrático de administração pública por um modelo gerencial.

Por tratar-se de um modelo pós-burocrático, buscou importar ferramentas de gestão provenientes do setor privado, bem como a aplicação da lógica de mercado dentro do setor público, focalizando o aumento da eficiência econômica do Estado. Em harmonia com as experiências internacionais que estavam em curso, inicia-se, assim, um amplo processo de revisão das formas de prestação dos serviços públicos no Brasil. A reforma gerencial no Brasil, inspirada no gerencialismo britânico, também recebeu influência dos princípios da *new public management* (NPM). [...] A implantação da NPM no Brasil procurou delinear um novo padrão de gestão pública, a denominada “administração gerencial”, apoiada nos princípios da flexibilidade, ênfase em resultados, foco no cliente e controle social (MATIAS-PEREIRA, 2008, p. 75-76).

A ideia de uma administração pública gerencial, segundo Bresser-Pereira (1996), é antiga no Brasil. Segundo o autor, a mesma começou a ser delineada nos anos 1930, com a criação das autarquias, que se fizeram presentes na origem da segunda reforma ocorrida em 1967, com o Decreto-lei n. 200/67, que foi na realidade a primeira tentativa de uma reforma gerencial da administração pública brasileira.

Na análise de Bresser-Pereira (1996), as tentativas de reforma do governo da transição democrática e das mudanças introduzidas pela Constituição de 1988 não apresentaram boas perspectivas. No plano gerencial, houve uma volta aos ideais burocráticos dos anos 1930 e, no plano político, uma tentativa de retorno ao populismo dos anos 1950. Para o autor (1996, p. 274), a constituição de 1988 “ignorou completamente as novas orientações da administração pública.” O retrocesso foi resultado “de uma visão equivocada por parte das forças democráticas que derrubaram o regime militar sobre a natureza da administração pública então vigente”.

A tentativa constitucional de 1988 de restaurar ou de instaurar plenamente no país a administração pública burocrática havia sido um desastre. Com a desculpa de que o pior inimigo a ser combatido era o clientelismo, o serviço público tornara-se rígido e ineficiente, carecia de um sistema de incentivos e punições, e sofria do excesso de regulamentos e procedimentos estritos. Por outro lado, sempre em nome de um serviço público profissional e independente da política, e esquecendo o patrimonialismo burocrático-capitalista que sempre caracterizou o Brasil, privilégios de toda a sorte foram criados (BRESSER-PEREIRA, 1999, p. 13).

Para atenuar alguns dispositivos da Constituição de 1988, vistos como retrocesso, Bresser-Pereira, enquanto Ministro de Reforma do Estado, no 1º mandato presidencial de Fernando Henrique Cardoso, de 1995 a 1998, apresentou as primeiras ideias sobre a reforma da administração pública, com propostas de “atenuar a estabilidade plena que a Constituição garantia a todos os servidores públicos, aproximar os mercados de trabalho dos setores público e privado, e usar organizações públicas não-estatais para prestar os serviços sociais e científicos sustentados pelo dinheiro público” (BRESSER-PEREIRA, 1999, p.11).

A Reforma da Gestão Pública, iniciada em 1995, contou com dois importantes documentos: a elaboração e publicação do Plano Diretor da Reforma do Estado em 1995 e o envio para o Congresso Nacional da reforma da administração pública que resultou na Emenda Constitucional n. 19/1998, conhecida como Reforma Administrativa. Para Lima (2000), a referida Emenda Constitucional instrumentalizou algumas mudanças que se assinalavam como necessárias aos obstáculos da Constituição de 1988, referentes à modernização da administração pública gerencial, conferindo, segundo Bresser-Pereira (1999, p. 6), “um grau mais elevado de autonomia e de *accountability* às agências governamentais e aos seus gerentes”.

No contexto da modernização da administração pública, com a Emenda Constitucional n. 19/1998, avançou-se no ponto de vista da utilização do conceito de governança e de três princípios orientadores: participação, *accountability*, e controle social. Especificamente em relação à *accountability*, fundamento teórico do presente estudo, a reforma administrativa buscou assegurar a responsabilização por meio da administração por objetivos e de vários mecanismos de democracia direta ou de controle social, combinados com o aumento da transparência no serviço público (BRESSER-PEREIRA, 1999).

Posteriormente com a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), Lei Complementar n. 101/2000 e a Lei de Acesso a Informação (LAI), Lei n. 12.527/2011, a transparência dos atos da gestão pública e da respectiva prestação de contas à sociedade, e a

discussão sobre *accountability*³² ampliaram-se, “tornando-se um conceito central em relação às questões governança local e global, [...]” (XAVIER, 2011, p. 2).

Medeiros, Crantschaninov e Silva (2013), em estudo realizado sobre a utilização do termo *accountability* na literatura brasileira, mais especificamente em periódicos das áreas de administração, administração pública, ciência política e ciências sociais, verificaram que o tema ganhou relevância no mesmo momento em que a democracia se torna o princípio fundamental do sistema político, após a queda do regime militar. “Desde então, o termo circunda a literatura em companhia de expressões como controle social, participação e a própria democratização do Estado” (MEDEIROS; CRANTSCHANINOV; SILVA, 2013, p. 745).

Em termos conceituais, a *accountability* tem recebido a atenção de vários autores, que apresentam conceitos e abordagens em diferentes perspectivas e visões, no intuito de explicar ou mesmo criticar a responsabilização política do poder público em relação a sociedade. As diferentes abordagens conceituais, bem como os principais instrumentos de *accountability* no Brasil são discutidos na sequência.

3.2 Abordagens conceituais da *accountability*

De acordo com o pensamento da ciência política, “a noção de *accountability* somente existe porque existe poder. Todo poder precisa ser controlado, principalmente para evitar que abusos aconteçam” (XAVIER, 2011, p. 2). A partir do entendimento da ciência política, a *accountability* está fundamentada na necessidade de responsabilização dos indivíduos e instituições pelos seus desempenhos enquanto detentores de poder (XAVIER, 2011).

Uma das principais referências na literatura internacional sobre *accountability* é o cientista político Guillermo O’Donnell. Em seus estudos sobre responsabilização democrática, identifica dois mecanismos: a horizontal e vertical. A *accountability* vertical refere-se aos mecanismos de controle ascendente por parte dos cidadãos sobre os governantes, mediante o voto em representantes, plebiscitos e pela utilização do controle social. De outro lado, os mecanismos vinculados à *accountability* horizontal, que se efetivam mediante a fiscalização mútua entre os Poderes, por meio de agências governamentais que monitoram o Poder público, como

³² Conforme abordado no capítulo 1 da ‘Introdução’, o termo *accountability* ainda não tem uma tradução precisa para o português, sendo comumente adotado o termo responsabilização.

por exemplo, no Brasil, os Tribunais de Contas (O'DONNELL, 1998).

Sobre a *accountability*, O'Donnell (1998) foca seus estudos nas poliarquias³³ que apresentam uma *accountability* frágil ou inexistente. Esse entendimento reside na crença do autor de que as poliarquias são composições complexas de três correntes históricas: democracia, liberalismo e republicanism. O'Donnell (1998), em sua análise sobre as fragilidades da *accountability* horizontal, aponta ser possível pensar de uma forma mais positiva e assinala sete passos de como adquirir *accountability* horizontal, sintetizados no Quadro 13.

Quadro 13 – Sete passos para a efetivação da *accountability* horizontal

Passos	Condições
1º Passo	Conferir aos partidos de oposição um papel importante, na direção de agências fiscais.
2º Passo	Tornar altamente profissionalizadas e financeiramente autosuficientes, agências que desempenham papel preventivo, como por exemplo os Tribunais de Contas.
3º Passo	Manter um Judiciário altamente profissionalizado e com bom orçamento.
4º Passo	Destinar recursos institucionais com descrença prudente nas inclinações republicanas.
5º Passo	Garantir o sentido liberal da <i>accountability</i> , procurando-se reduzir as desigualdades e garantir que fracos e pobres sejam tratados decentemente.
6º Passo	Primar por informações confiáveis com Instituições de pesquisas independentes do governo e com liberdade de expressão para a mídia.
7º Passo	Implementar uma rede de agências estatais capazes de efetivar a <i>accountability</i> horizontal.

Fonte: Adaptado de O'Donnell (1998).

Abrucio e Loureiro (2004), não divergindo da divisão adotada por O'Donnell (1998), apresentam outra maneira de observar o processo de responsabilização democrática, no qual identificam a existência de três formas contemporâneas de *accountability*, com maior ou menor grau de sucesso, em todos os países democráticos. "Sua consecução depende da utilização de instrumentos e condições mais gerais (sociais, políticas, culturais etc.) capazes de dar um alicerce estrutural à

³³ Poliarquia é um conceito da ciência política americana, formulada por Robert Dahl para designar a forma e o modo como funcionam os regimes democráticos dos países ocidentais desenvolvidos. O conceito foi uma resposta as diversas críticas sobre a não-soberania da democracia plena nas nações, para o qual a Poliarquia procura promover uma análise mais realista baseada numa classificação de quão democrática são os Estados. As duas categorias de análise que fundamentam o conceito de poliarquia se referem a "participação política" e "competição política". A participação política envolve a inclusão da maioria da população no processo de escolha dos líderes e governantes; enquanto que a dimensão da competição política envolve a disputa pelo poder político que pode levar ao governo (DAHL, 1997).

democracia e às suas formas de responsabilização política” (ABRUCIO; LOUREIRO, 2004, p. 81).

A *accountability*, ou em outros termos, a responsabilização política do poder público em relação à sociedade, é intrínseca ao sistema democrático, no qual Sartori (1994) sintetiza a definição de democracia pela busca de três ideais: o governo deve emanar da vontade popular; os governantes devem prestar contas ao povo; e o Estado deve ser regido por regras claras que delimitem sua atuação em defesa aos direitos básicos dos cidadãos. A esses ideais democráticos, segundo Abrucio e Loureiro (2004), correspondem as formas que no mundo contemporâneo, visam garantir a *accountability*. Os autores identificam três formas de *accountability* democrática, a saber: o processo eleitoral, o controle institucional durante os mandatos e as regras estatais intertemporais. No Quadro 14 apresenta-se um detalhamento dos instrumentos institucionais apontados por Abrucio e Loureiro (2004) para cada uma das formas de *accountability* democrática.

Quadro 14 - Formas de *accountability* democrática

Formas de <i>Accountability</i>	Instrumentos
Processo eleitoral	<ul style="list-style-type: none"> • Sistema eleitoral e partidário. • Debates e formas de disseminação da informação. • Regras de financiamento de Campanhas. • Justiça eleitoral.
Controle Institucional durante o Mandato	<ul style="list-style-type: none"> • Controle Parlamentar (controles mútuos entre os Poderes, CPI, arguição e aprovação de altos dirigentes públicos, fiscalização orçamentária e de desempenho das agências governamentais, audiências públicas etc.). • Controle Judicial (controle da constitucionalidade, ações civis públicas, garantia dos direitos fundamentais etc.). • Controle Administrativo-Processual (Tribunal de Contas e/ou Auditoria Financeira). • Controle do Desempenho dos Programas Governamentais. • Controle Social (Conselho de usuários dos serviços públicos, plebiscito, Orçamento participativo etc.).
Regras estatais Intertemporais	<ul style="list-style-type: none"> • Garantias de direitos básicos pela Constituição (cláusulas pétreas). • Segurança contratual individual e coletiva. • Limitação legal do poder dos administradores públicos. • Acesso prioritário aos cargos administrativos por concursos ou equivalentes. • Mecanismos de restrição orçamentária. • Defesa de direitos intergeracionais.

Fonte: Adaptado de Abrucio e Loureiro (2004).

Conforme evidenciado no Quadro 14, a primeira forma de *accountability* democrática apontada por Abrucio e Loureiro (2004, p.81) é “o processo eleitoral, garantidor da soberania popular”. A segunda “é o controle institucional durante os

mandatos, que fornece os mecanismos de fiscalização contínua dos representantes eleitos e da alta burocracia com responsabilidade decisória”, e a terceira forma de *accountability* democrática, refere-se “à criação de regras estatais intertemporais, pelas quais o poder governamental é limitado em seu escopo de atuação, a fim de se garantir os direitos dos indivíduos e da coletividade que não podem simplesmente ser alterados pelo governo de ocasião” (ABRUCIO; LOUREIRO, 2004, p. 81). Para a consecução das três formas de *accountability* democrática, apresentadas por Abrucio e Loureiro (2004), além da utilização de instrumentos institucionais, faz-se necessária a existência de condições sociais, políticas, e culturais capazes de fornecer um alicerce estrutural à democracia e a suas formas de responsabilização política.

As três formas de *accountability* democrática adotadas por Abrucio e Loureiro (2004) não diferem do entendimento de O’Donnell (1998), no qual a *accountability* vertical e horizontal necessitam os mesmos instrumentos para sua efetivação, mudando apenas sua forma de controle. Na vertical, o controle é exercido pelo cidadão individual ou coletivamente por conselhos de usuários de serviços públicos, enquanto na horizontal o controle é mútuo entre os poderes (parlamentar), judicial e administrativo, ou seja, a diferença está na posição da subordinação à qual os governantes devem prestar contas de seus atos.

Pela acepção da responsabilização, sem entrar no mérito da classificação da *accountability* vertical e horizontal de O’Donnell (1998), e das três formas de *accountability* democrática apresentada por Abrucio e Loureiro (2004), a mesma pode ser entendida como “o princípio pelo qual os governos são controlados pela sociedade e para isso devem reportar-se aos cidadãos, prestar contas de seus atos, e sofrer as sanções eventualmente impostas” (CARLOMAGNO, 2010, p.7).

Pessanha (2007, p. 141) afirma que o conceito de *accountability* implica manter indivíduos e instituições responsáveis por seu desempenho, ou seja: “alguns atores têm o direito, por vezes o dever, de controlar o desempenho de outros atores segundo um conjunto de padrões preestabelecidos”, verificando “se a atuação em questão está sendo operada dentro dos padrões e, caso contrário, impor sanções ou determinar responsabilidades”. Em seus estudos, Pessanha (2007) analisa o entendimento de *accountability* sob a ótica de vários autores, com maior enfoque para Guilhermino O’Donnell, verificando que o conceito está longe de ser consensual. No Quadro 15 apresenta-se uma síntese dos diferentes entendimentos de *accountability* levantados por Pessanha (2007).

Quadro 15 – Diferentes entendimentos de *accountability*

Autores	Entendimentos sobre a <i>accountability</i>
Robert Behn (2001)	Conceito associado à ideia de controle financeiro, especialmente ao controle orçamentário por ser uma das poucas ferramentas do Poder Legislativo sobre a administração pública.
Michel Power (1999)	Analisa o conceito de forma mais abrangente, além da conformidade fiscal, com vistas à responsabilização na gestão jurídico-administrativa dos recursos observando aos princípios da economia, da eficiência e da efetividade.
Ruth Grant e Robert Keohane (2005)	Distinguem a <i>accountability</i> dos diferentes mecanismos que constituem o sistema de <i>checks and balances</i> , como o poder de veto instituído pela Convenção da Filadélfia.
Guilhermino O'Donnell (1998)	Identifica <i>accountability</i> em dois níveis: horizontal e vertical. A <i>accountability</i> vertical diz respeito às ações realizadas pelos que ocupam posições em instituições do Estado, eleitos ou não; e a horizontal se refere à existência de agências estatais que possuam o direito e o poder legal para realizar ações de supervisão de rotina e sanções legais contra outros agentes ou órgãos do Estado.
Scott Mainwaring e Christopher Welna (2003)	Agregam à <i>accountability</i> a dimensão da responsabilidade pública do representante perante os representados. Buscam aumentar a compreensão de formas não eleitorais de <i>accountability</i> , uma vez que normalmente está relacionada a responsividade e responsabilidade de funcionários públicos.
Charles Kenney (2003)	Argumenta que a capacidade de sanção é essencial para o conceito de <i>accountability</i> . Sem sanções tem-se uma <i>accountability</i> diminuída, uma vez que não haveria obrigações.
Government Accountability Office (GAO) (2001)	Conceito importante, entretanto enganoso, no qual seus limites e conteúdo não são precisos, podendo seu sentido e características diferirem de acordo com o contexto.

Fonte: Adaptado de Pessanha (2007).

Embora o conceito de *accountability* tenha sido forjado recentemente, segundo Pessanha (2007, 140), “deriva das mais fortes tradições da teoria política. [...] A ideia de estabelecer controles e limites ao poder soberano é pedra angular do moderno estado democrático”. Entretanto, Rocha (2011, p. 83) alerta que o tema *accountability* nem sempre é abordado numa perspectiva correta. Frequentemente verifica-se “a mistura de conceitos e abordagens relacionados a diferentes perspectivas e visões da *accountability* para tentar explicar ou mesmo criticar fatos e procedimentos do cotidiano da administração pública.” Salienta a necessidade de compreender e distinguir as suas diferentes abordagens no âmbito de três modelos de administração pública: o modelo clássico ou da Administração Pública Tradicional (APT); o modelo da Nova Gestão Pública (NGP); e o modelo do Novo Serviço Público (NSP).

No modelo clássico ou da Administração Pública Tradicional (APT), “a *accountability* se caracteriza por uma visão hierárquica, formal e jurídica da gestão pública” (ROCHA, 2011, p. 88). Esse entendimento está fundamentado na premissa

do modelo de APT, no qual “há – e deve haver– uma perfeita distinção entre a decisão política, a qual é responsabilidade dos líderes políticos eleitos, e a execução das políticas públicas, a qual é da responsabilidade dos administradores” (ROCHA, 2011, p. 88).

Conforme apresentado por Rocha (2011), o modelo de APT, tem suas origens na burocracia concebida por Max Weber e está presente nas grandes burocracias do estado, sendo o aparato que o mesmo possui para realizar o serviço público. Nesse modelo de administração, os administradores devem agir de forma profissional, desvinculados de viés político ou ideológico, sendo responsáveis pelos processos de implementação das leis, regras e normas estabelecidas, tanto pelo Legislativo, como pelos tribunais e outros órgãos, buscando as melhores práticas administrativas.

O segundo modelo de administração pública, o da Nova Gestão Pública (NGP), tem por pressuposto que a burocracia tradicional é ineficaz, uma vez que tem seu foco no controle dos recursos e não nos resultados. Os defensores desse modelo afirmam que é necessário controlar os resultados, para reduzir a ineficiência que a burocracia impõe. As ideias do modelo NGP chegaram ao Brasil no primeiro governo Fernando Henrique Cardoso, em 1995, quando foi criado o Ministério da Administração e Reforma do Estado (Mare), sob o comando do ministro Bresser-Pereira, e proposto o Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado (SANO; ABRUCIO, 2008).

Conforme Bresser-Pereira (1998), no plano institucional, o Mare apresentava alinhamento com a proposta da NGP, no que se refere à concepção de um Estado mais regulador e promotor dos serviços públicos, com uma gestão mais descentralizada e desburocratizada (BRESSER-PEREIRA, 1998). No modelo da NGP, segundo Rocha (2011), há uma mudança da perspectiva da *accountability*, que se caracteriza por uma visão tipicamente de mercado, na qual o cidadão é considerado consumidor e ou cliente dos serviços prestados pelo estado.

O terceiro modelo de administração pública, do Novo Serviço Público (NSP), é caracterizado por uma nova postura frente aos seus desafios, tendo como premissa, que o governo “não deve ser conduzido como um negócio, mas sim como uma democracia” (ROCHA, 2011, p. 92). Nesse modelo, segundo Rocha (2011), fundamentado em Denhardt & Denhardt (2007), a administração pública deve

- a) servir aos cidadãos, não aos consumidores; b) buscar o interesse público;
- c) dar mais valor à cidadania do que ao empreendedorismo; d) pensar estrategicamente e agir democraticamente; e) reconhecer que a *accountability* não é simples; f) servir ao invés de dirigir [ou controlar]; e g) valorizar as pessoas e não somente a produtividade (ROCHA, 2011, p. 92).

A visão de *accountability* na proposta do NSP “reconhece a sua complexidade e sugere uma reconceituação do papel do servidor público como líder, anfitrião e emissário do interesse público”, para o qual “os princípios legais, constitucionais e democráticos são a peça central da ação administrativa responsável” (ROCHA, 2011, p. 92).

Em síntese, as concepções de *accountability*, segundo a análise realizada por Rocha (2011), podem ser agrupadas em três planos: o hierárquico, das regras do mercado e dos valores democráticos.

O hierárquico que se consolida no controle da conformidade às leis e às normas procedimentais, conforme a tradição da APT; o das regras de mercado, que se consolida no controle dos resultados, representado pela obtenção da máxima produtividade dos recursos públicos com base nos conceitos de eficiência e eficácia/efetividade, como enfatizam os defensores da NGP; e o dos valores democráticos, como proposto no modelo do NSP, que enfatiza a complexidade da atuação do servidor público e sugere uma reconceituação do seu papel, na qual sobressaem as questões relativas à responsividade, ao desempenho responsável, à postura ética, à defesa do interesse público e à ação comprometida com os princípios democráticos (ROCHA, 2011, p. 93).

Nos três modelos de administração pública, analisados por Rocha (2011), foram constatados pelo autor, um *déficit* de *accountability* resultante das diferentes abordagens de *accountability*, decorrentes da forma como a administração pública é vista e organizada. Esses *déficits*, segundo o autor, “assumem importância na medida em que prejudicam e enfraquecem o próprio processo de *accountability*” (ROCHA, 2011, p. 93). No Quadro 16, apresenta-se a síntese do autor sobre os processos de *accountability* e os seus respectivos *déficits*, identificados nos modelos da Administração Pública Tradicional (APT); da Nova Gestão Pública (NGP); e do Novo Serviço Público (NSP).

A partir da síntese dos processos e *déficits* de *accountability*, apresentados por Rocha (2011), conforme pode ser visualizado no Quadro 16, no modelo da administração Pública Tradicional (APT), foi identificado um *déficit* de *accountability* institucional, consubstanciado, segundo Rocha (2011), pela falta de avaliação objetiva da consecução dos resultados propostos e obtidos ao longo da implementação das políticas públicas.

Quadro 16 - Síntese dos processos e *déficit de accountability* na administração pública

Modelo	Processos de <i>accountability</i>		
	na decisão	na implementação	no resultado
APT	Decisão sobre as políticas públicas ----- <i>accountability</i> sobre a decisão política	Implementação impessoal das políticas públicas ----- <i>accountability</i> sobre o processo	Resultados como consequência ----- ?
	<i>accountability</i> social	<i>accountability</i> institucional	<i>déficit de accountability</i> institucional (sobre os resultados)
NGP	Decisão sobre as políticas Públicas ----- <i>accountability</i> sobre a decisão política	Implementação c/alto grau de discricionariedade ----- ?	Resultados como objetivo ----- <i>accountability</i> sobre os resultados
	<i>accountability</i> social	<i>déficit de accountability</i> social (sobre a decisão discricionária) e institucional (sobre a conformidade)	<i>accountability</i> institucional
NSP	Decisão sobre as políticas Públicas ----- <i>accountability</i> sobre a decisão política	Implementação c/baixo grau de discricionariedade ----- ?	Resultados como “dever” ----- ?
	<i>accountability</i> social	<i>déficit de accountability</i> social (sobre a decisão discricionária)	<i>déficit de accountability</i> institucional (e/ou social sobre o “dever”)

Fonte: Rocha (2011, p. 94).

No modelo da Nova Gestão Pública (NGP), foi encontrado um *déficit de accountability* social, “principalmente sobre poder discricionário atribuído aos agentes públicos não eleitos, além de um *déficit de accountability* institucional em relação à conformidade da ação desses mesmos agentes”. No modelo do Novo Serviço Público (NSP), foram constatados os mesmos *déficit de accountability* social “em relação ao poder discricionário dos agentes públicos não eleitos, como no modelo da NGP, mas, e mais importante *déficit de accountability* institucional (e mesmo social) em relação à responsividade e às manifestações do “dever” do servidor” (ROCHA, 2011, p. 93).

Para Rocha (2011), considerando que a prática e conceito de *accountability* são questões novas no âmbito da sociedade, há a necessidade de serem realizados mais estudos com vistas a identificar e analisar as muitas questões que envolvem a prática da *accountability*, principalmente ao se admitir que a administração pública não é constituída e não pode ser discutida a partir de uma abordagem única e isolada de seu contexto teórico. Reforça a necessidade de buscar-se “novas formas de agir e pensar a *accountability*, que estabeleçam e reforcem a confiança pública não só no desempenho governamental, mas, e principalmente, que restabeçam e reforcem a confiança pública no serviço público e nos seus servidores” (ROCHA, 2011, p. 94).

Independentemente de entendimentos e tipologias de *accountability*, é consenso que o ponto de partida de qualquer governo democrático é o processo eleitoral, no qual se concretiza o princípio de soberania popular e o controle dos governantes. Para tal, segundo Abrucio e Loureiro (2004) é necessário que sejam asseguradas algumas condições básicas para a sua realização, como liberdade de expressão, tolerância entre opiniões divergentes, disponibilidade de informações e garantia do direito de voto a todos os cidadãos. Também são necessários instrumentos adequados de *accountability*, tanto para o processo eleitoral como para o controle Institucional durante o mandato, descritos no Quadro 14.

O controle institucional, que fornece os mecanismos de fiscalização dos representantes eleitos e da alta burocracia com responsabilidade decisória, é fortemente condicionado pela transparência dos atos do poder público. Para Abrucio e Loureiro (2004, p. 84), a transparência é um requisito fundamental para a efetivação dos instrumentos institucionais, “pois sem informações confiáveis, relevantes e oportunas, não há possibilidade de os atores políticos e sociais ativarem os mecanismos de responsabilização”. Para salientar que todas as decisões governamentais devam ser conhecidas pelo povo, num regime democrático, Abrucio e Loureiro (2004, p. 84) retomam a célebre pergunta do filósofo político Norberto Bobbio: “Como o governo poderia ser controlado se se mantivesse escondido?” Para Bobbio (1992), um dos princípios básicos de um regime democrático é a adoção do caráter público como regra e do segredo como exceção. Defende que os atos dos governantes devam ser conhecidos pelo povo, para que haja o respectivo controle.

Speck (2002), em ‘Caminhos da transparência’, dedica um capítulo específico aos controles internos, no qual Fonseca, Antunes e Sanches (2002) defendem a necessidade da responsabilização e punição dos agentes públicos por eventuais atos ilícitos em suas atividades, bem como prestação de contas de seus atos aos cidadãos e/ou a outras instituições. Reforçam que a responsabilização é uma característica fundamental dos sistemas democráticos, “nos quais os mecanismos de controle se situam em duas esferas interdependentes de ação: os mecanismos de *accountability verticais* — da sociedade em relação ao Estado — e os de *accountability horizontais*, isto é, de um setor a outro da esfera pública” (FONSECA; ANTUNES; SANCHES, 2002, p. 30). Os autores corroboram a divisão apresentada por O’Donnell (1998) ao relacionarem a *accountability* vertical, embora de forma não exclusiva, à dimensão eleitoral, o que significa “premiar ou punir um governante nas eleições. Essa dimensão

requer a existência de liberdade de opinião, de associação e de imprensa, como de diversos mecanismos que permitam tanto reivindicar demandas diversas como denunciar certos atos das autoridades públicas”. Em relação à *accountability* horizontal afirmam a necessidade de “agências e instituições estatais possuidoras de poder legal e de fato para realizar ações que vão desde a supervisão de rotina até sanções legais contra atos delituosos de seus congêneres do Estado” (FONSECA; ANTUNES; SANCHES, 2002, p. 31).

Entre os mecanismos de controle institucionais (parlamentar, judicial, administrativo, de desempenho de programas governamentais e o controle social) citados por Abrucio e Loureiro (2004), entende-se necessário discutir o controle administrativo-procedimental, como instrumento de *accountability* das finanças públicas, no qual o controle interno e a prestação de contas da gestão pública municipal ficam restritos às exigências da legislação com foco na gestão orçamentária e fiscal, não evidenciando de forma integrada a sustentabilidade.

Como um dos pressupostos do presente estudo, no qual se analisa como o modelo de gestão pública municipal vigente, para o exercício de 2014 e 2015, está incorporando as dimensões da sustentabilidade de forma integrada no controle e na prestação de contas sob os fundamentos da *accountability*, defende-se que o Estado, sob a ótica da *accountability*, deveria ser pioneiro na evidenciação de uma forma integrada da sustentabilidade na prestação de contas. Esse entendimento fundamenta-se na função do Estado de promover melhores condições de vida à população, por meio das políticas públicas, prestando contas dos recursos aplicados, no qual estão intrínsecas as dimensões econômicas, sociais e ambientais da abordagem *triple botton line* – TBL.

Em outros termos, nas palavras de Elkington (2001), utilizadas para o setor público municipal, entende-se que os governantes, representantes legais do povo, devam buscar a prosperidade econômica, a qualidade ambiental e a justiça social. A sustentabilidade está na pauta das políticas públicas, executadas em vários programas, que precisam ser mensurados e evidenciados pela contabilidade aplicada ao setor público e integrarem a prestação de contas. O controle administrativo-procedimental, bem como outros instrumentos de *accountability* introduzidos pela LRF e pela LAI são discutidos na sequência.

3.3 Instrumentos de *accountability* no Brasil

No Brasil, segundo estudos de Rocha (2008), tem-se evidenciado avanços no sentido de criar e ampliar possibilidades reais de promoção da *accountability*, por meio de diferentes instrumentos. Salienta a Constituição Federal de 1988, que inovou ao tratar do orçamento público e instituir um sistema orçamentário³⁴, que mediante seus mecanismos possibilita estabelecer uma ligação entre as formas de *accountability* relativas ao processo eleitoral e ao controle institucional dos respectivos mandatos.

O controle institucional durante o mandato é uma das três formas de *accountability* democrática categorizadas por Abrucio e Loureiro (2004), apresentado no Quadro 14, juntamente com os instrumentos associados para cada uma das três formas de *accountability*. Para o Controle institucional durante o mandato, Abrucio e Loureiro (2004) categorizaram cinco instrumentos, a saber: (a) Controle Parlamentar; (b) Controle Judicial; (c) Controle Administrativo-Procedimental; (d) Controle do Desempenho dos Programas Governamentais; e (e) Controle Social.

Alinhado ao objeto de estudo, no qual analisa-se os controles internos e os instrumentos de prestação de contas, buscou-se averiguar o controle administrativo-procedimental apresentado por Abrucio e Loureiro (2004). Esse controle, segundo os autores, normalmente é feito pelos Tribunais de Contas para verificar a probidade administrativa com a finalidade de prevenir e evitar o mau uso dos recursos públicos; no entanto, sem levar em consideração de forma integrada as dimensões da sustentabilidade. O objetivo desse controle é verificar se as despesas correspondem ao previsto no Orçamento Público e se observam os limites legais estabelecidos.

Além da Constituição Federal de 1988, referenciada por Rocha (2008), como um avanço em termos de institucionalização de instrumentos de *accountability*, no qual destaca o sistema orçamentário, Abrucio e Loureiro (2004), incluem e destacam a Lei n. 4.320/1964, a Lei complementar n. 101/2000 (LRF), e mais recentemente a Lei n. 12.527/2011 (LAI), que, segundo os autores, instituíram os principais instrumentos de responsabilização política no plano das finanças públicas no Brasil, ou seja, instrumentos de *accountability*.

³⁴ Entendido por Rocha (2008) e para fins do presente estudo, como o conjunto dos instrumentos legais e dos procedimentos técnico-administrativos decorrentes, definidos e implantados pelo Estado e que devem ser seguidos pelas entidades e agentes públicos.

Fonseca, Antunes e Sanches (2002), ao tratarem dos mecanismos de controle horizontais, apresentam uma interpretação de Saraiva (1996), que considera quatro tipos principais de controles que se enquadram no Controle Administrativo-Procedimental, apresentado por Abrucio e Loureiro (2004): (a) os controles administrativos; (b) os controles legislativos; (c) os controles de contas; e (d) os controles judiciários, descritos no Quadro 17.

Quadro 17 – Tipos de controles horizontais

Tipos	Características
Controle Administrativo	Representa um autocontrole, pois é exercido pelos próprios poderes sobre seus atos e agentes. São denominados de controles Internos (CIs). Fazem parte da estrutura administrativa de cada poder, com função de acompanhar a execução dos seus atos, indicando, em caráter opinativo, preventivo ou corretivo, ações a serem desempenhadas com vista ao atendimento da legislação.
Controle Legislativo	Representam o apoio ou rejeição às iniciativas do poder executivo nos legislativos, caracterizando-se como um controle político. São denominados de Controles Externos (CEs), por serem exercidos por órgãos independentes da administração, não participando dos atos por ela praticados, cabendo a eles exercer a fiscalização.
Controle de Contas	São essencialmente técnicos, tendo como função controlar as contas públicas, subsidiando o legislativo. São a primeira instância, de responsabilidade dos Controles Internos (CIs). Posteriormente, as contas recebem apreciação e julgamento dos Tribunais de Contas.
Controle Judiciário	São controles externos que objetivam coibir abusos do patrimônio público e do exercício do poder por parte das autoridades.

Fonte: Adaptado de Fonseca, Antunes e Sanches (2002).

O enquadramento dos controles horizontais em ‘Internos’ e ‘Externos’³⁵, apresentado por Fonseca, Antunes e Sanches (2002), observa a classificação normatizada pela Lei Federal n. 4.320/1967 ao dispor sobre as Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. O controle interno e externo também está formalmente institucionalizado pela Constituição Federal de 1988, ao dispor que

A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder (BRASIL, 1988, art. 70).

A execução do controle e da prestação de contas é obrigação constitucional de

³⁵ Os controles internos e externos e sua historicidade são tratados em seção específica no capítulo 4 ‘Contabilidade aplicada ao setor público’.

“toda e 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, assuma obrigações de natureza pecuniária” (BRASIL, 1988, § único art. 70).

Os quatro tipos de controles horizontais apresentados por Fonseca, Antunes e Sanches (2002), fundamentados no entendimento de Saraiva (1996), não diferem muito dos controles institucionais categorizados por Abrucio e Loureiro (2004). Entre esses, são objeto de estudo, sob os fundamentos da *accountability*, os controles administrativos que, na caracterização de Abrucio e Loureiro (2004), incluem o Controle de Contas da classificação apresentada por Fonseca, Antunes e Sanches (2002).

Embora, em termos de *accountability*, o controle democrático mais efetivo seja o verificado por ocasião das eleições, ou seja, quando o eleitor tem a oportunidade de avaliar a delegação concedida ao governante, “a natureza dinâmica da administração pública demanda um processo de controle permanente, cotidiano [...]”, no qual a “modalidade horizontal preenche esses requisitos por ser proativa” (PESSANHA, 2007, p. 143-144). De acordo com Pessanha (2007) o poder legislativo, historicamente, constitui-se na instituição típica da *accountability* horizontal. Além da incumbência pela elaboração de leis, também tem por atividades a fiscalização financeira e orçamentária, acrescida do controle de desempenho.

Segundo Abrucio e Loureiro (2004), o Brasil tem uma história democrática relativamente recente, no qual os princípios e instrumentos de *accountability* começaram a ser desenvolvidos em meados da década de 1980, com impactos no ordenamento das finanças públicas. Dentre as mudanças mais significativas desencadeadas pelo regime democrático, os autores citam a LRF, que representou um marco na gestão fiscal do país ao instituir normas mais efetivas de restrição orçamentária.

A LRF, aprovada em maio de 2000, pela Lei Complementar n. 101, preencheu uma lacuna deixada pela Lei Federal n. 4.320/1964, marco importante da gestão pública no que diz respeito às normas gerais de direito financeiro para a elaboração e o controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, Distrito Federal e Municípios. A LRF também regulamentou o artigo 163 da Constituição Federal de 1988, que estabelece as normas orientadoras das finanças públicas no País. A LRF e

outros instrumentos de *accountability*, como a LAI, a Governança participativa estão abordados na sequência, em seções específicas.

3.3.1 Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF)

A LRF, publicada em 4 de maio de 2000, como Lei Complementar n. 101, introduziu novos conceitos à administração pública, focados no planejamento, na transparência, no controle, na responsabilidade e consolidação das normas e regras contidas em dispositivos constitucionais, como limites a serem observados para as principais variáveis e metas fiscais. Conforme disposto no § 1º do artigo 1º, a responsabilidade na gestão fiscal

pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar (BRASIL, Lei. n. 101/2000).

Para a elaboração da LRF, segundo Nascimento e Debus (2015), foram utilizados como referência, experiências de outros países. Os autores citam como modelos de normas e princípios, que balizaram as discussões iniciais da LRF: o Fundo Monetário Internacional, organismo do qual o Brasil é Estado-membro, e que tem editado e difundido algumas normas de gestão pública em diversos países; a Nova Zelândia, por meio do *Fiscal Responsibility Act*, de 1994; a Comunidade Econômica Européia, a partir do Tratado de *Maastricht*; e os Estados Unidos, cujas normas de disciplina e controle de gastos do governo central levaram à edição do *Budget Enforcement Act*.

De acordo com Nascimento e Debus (2015, p. 10), o principal objetivo da LRF, de acordo com o *caput* do artigo 1º, foi o estabelecimento de “normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal”. Com o intuito de controlar o gasto público em todas as esferas de governo, a LRF concentrou-se em dois itens de finanças públicas, o endividamento e a despesa com pessoal.

No entendimento de Giuberti (2005, p. 14), estabelecer um limite para o endividamento forçou os administradores públicos, “se não eliminar o déficit corrente a cada ano, pelo menos reduzi-lo. Limitar a despesa com pessoal é atacar um dos principais itens de despesa pública e um dos mais suscetíveis ao uso clientelista, no

qual o emprego público torna-se uma moeda de troca”. No artigo 42, a LRF estabeleceu uma das mais importantes restrições, ao instituir limitações de empenho no último ano de mandato, especificamente nos últimos dois quadrimestres, no qual os governantes não poderão contrair obrigações relativas às despesas que não possam ser cumpridas integralmente no período ou que tenham parcelas a serem pagas no exercício seguinte sem que haja disponibilidade de caixa ou equivalentes de caixa para liquidar as respectivas obrigações.

No aperfeiçoamento dos mecanismos de transparência e *accountability* governamental as informações produzidas pela contabilidade orçamentária, financeira e patrimonial que, por muito tempo, eram matéria quase que exclusiva dos profissionais da contabilidade, utilizadas internamente para fins de gerenciamento e tomada de decisão pelo gestor, passaram a ser de publicação obrigatória exigida pela LRF e, após, pela LAI. As referidas leis exigiram a publicação de relatórios de gestão orçamentária e gestão fiscal, bem como das receitas e despesas públicas.

Com a LRF e posteriormente com a LAI, a exigência de transparência recebeu um novo reforço da gestão pública brasileira. A LRF possui uma seção específica no ‘Capítulo IX – Da transparência, Controle e Fiscalização’, que trata sobre o tema Transparência da Gestão Pública. O artigo 48 apresenta os instrumentos de transparência da gestão pública, que são: os planos, os orçamentos e a lei 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). A LRF não apresenta uma definição de transparência, mas segundo entendimento de Cruz et al. (2001, p. 183) “a transparência na gestão fiscal é tratada na Lei como um princípio de gestão, que tem por finalidade, entre outros aspectos, franquear ao público acesso a informações relativas às atividades financeiras do Estado”.

De acordo com Platt Neto et al. (2007, p. 80), “a transparência, como princípio da gestão fiscal responsável, pressupõe a publicidade e a compreensibilidade das informações”. Esse entendimento é reforçado por Cruz et al. (2012, p. 156) que afirmam que “uma gestão transparente tem como principais características o acesso às informações compreensíveis para todo cidadão e a abertura para sua participação no governo (controle social)”. Os autores lembram que a transparência é um dos

princípios da governança pública³⁶ e as iniciativas, que buscam aperfeiçoar seus mecanismos na gestão, são consideradas boas práticas de governança (CRUZ et al., 2012). Para Silva (2011a, p. 7), a “transparência também é elemento da sustentação da relação de confiança entre cidadão e Estado, essencial para manter a legitimidade conferida ao Governo, no exercício de suas funções”.

No entendimento de Silva (2011a), nos últimos anos, após a aprovação da LRF, o Governo Federal tem impulsionado avanços na disponibilização de informações e de acesso às mesmas, pelo cidadão. Como iniciativas, o autor cita o Portal da Transparência da Controladoria-Geral da União, criado em 2004, e o Programa de Transparência do Ministério da Justiça, instituído pela Portaria n. 3.746/2004. A partir dessas experiências e outras iniciativas foram criadas as páginas de transparência pública, em cumprimento ao Decreto n. 5.482/2005, que determinou a divulgação, na Internet, de informações relativas à execução orçamentária e financeira dos órgãos e entidades da Administração Pública Federal, direta e indireta.

Em 2009 a Lei Complementar n. 131 trouxe alterações à LRF, determinando o prazo para que os entes da federação cumpram uma série de medidas de transparência, sob pena de terem suspensas a sua capacidade de receber transferências voluntárias. Ao artigo n. 48 da Lei n. 101/2000 foi acrescentado o Parágrafo único que determinou que a transparência também seja assegurada mediante:

- I – incentivo à participação popular e realização de audiências públicas, durante os processos de elaboração e discussão dos planos, lei de diretrizes orçamentárias e orçamentos;
- II – liberação ao pleno conhecimento e acompanhamento da sociedade, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira, em meios eletrônicos de acesso público;
- III – adoção de sistema integrado de administração financeira e controle, que atenda a padrão mínimo de qualidade estabelecido pelo Poder Executivo da União e ao disposto no art. 48-A.

No contexto das alterações trazidas pela Lei Complementar n. 131/2009, cabe destacar que a “liberação ao pleno conhecimento e acompanhamento da sociedade, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira, em meios eletrônicos de acesso público” deve ser observada por todos os entes da Federação (BRASIL, 2009, art. 48). O texto legal detalhou as informações

³⁶ O termo ‘governança pública’ é utilizado pela OCDE para descrever como a autoridade é distribuída no sistema governamental e como as pessoas que detêm tal autoridade são responsabilizadas, discutida na seção 3.3.3 Governança participativa.

quanto à despesa e à receita que deverão ser disponibilizadas a qualquer pessoa física ou jurídica:

I – quanto à despesa: todos os atos praticados pelas unidades gestoras no decorrer da execução da despesa, no momento de sua realização, com a disponibilização mínima dos dados referentes ao número do correspondente processo, ao bem fornecido ou ao serviço prestado, à pessoa física ou jurídica beneficiária do pagamento e, quando for o caso, ao procedimento licitatório realizado;

II – quanto à receita: o lançamento e o recebimento de toda a receita das unidades gestoras, inclusive referente a recursos extraordinários (BRASIL, 2009, art. 2º)

A Lei Complementar, com acréscimo do artigo 73-B à LRF, estabeleceu uma escala de prazos de um a quatro anos para a adaptação dos entes públicos às exigências trazidas pela referida legislação, referente aos incisos II e III do parágrafo único do artigo 48, contados a partir da data de publicação da Lei Complementar. Deste modo, a União, Estados, Distrito Federal e Municípios com mais de 100.000 habitantes tiveram a obrigatoriedade de adequação a partir de maio de 2010. Os Municípios com população entre 50.000 e 100.000 habitantes tiveram a obrigatoriedade a partir de maio de 2011 e os Municípios com menos de 50.000 habitantes a partir de maio de 2013.

A legislação brasileira que normatiza a gestão pública, a exemplo da LRF e da LAI, vem reforçando a transparência como mecanismo de prestação de contas, fortalecendo o sistema democrático e potencializando a importância das informações produzidas pela contabilidade. Para que se efetive um processo de *accountability*, faz-se necessária, além da evolução da legislação, uma mudança de cultura dos gestores e da própria população. Os gestores devem realizar as divulgações como um dever de prestar contas e não por uma imposição legal; e a população, por sua vez, precisa ter conhecimento para fazer uso das informações públicas visando à melhoria dos serviços, bem como exercer o controle social.

3.3.2 Lei de Acesso à Informação (LAI)

A LAI, aprovada no Brasil em 2011 pela Lei n. 12.527/2011, regulamentou o direito à informação garantido pela Constituição Federal de 1988, obrigando órgãos públicos a considerar a publicidade como regra e o sigilo como exceção. Os incisos Constitucionais regulamentados pela LAI foram o inciso XXXIII, do artigo 5º que dispõe sobre o direito de receber dos órgãos públicos informações de interesse particular,

coletivo ou geral; inciso II do § 3º do artigo 27 que estabelece a observância pela administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência; e o § 2º do artigo 216 que institui à administração pública, na forma da lei, a gestão da documentação governamental.

Conforme justificativa apresentada no encaminhamento do anteprojeto da LAI, a garantia do direito de acesso a informações públicas como regra geral é um dos grandes mecanismos da consolidação dos regimes democráticos. O acesso à informação pública, além de indispensável ao exercício da cidadania, constitui um dos mais fortes instrumentos de combate à corrupção. O direito de acesso à informação tem sido um tema cada vez mais discutido nos últimos anos, tanto em nível global como no Brasil. O acesso à informação é reconhecido como direito humano fundamental por diferentes organismos da comunidade internacional.

A Declaração Universal dos Direitos Humanos, adotada pela (ONU) desde 1948, já previa em seu artigo 19 que “todo o ser humano tem direito à liberdade de opinião e de expressão; esse direito inclui a liberdade de ter opiniões sem sofrer interferência e de procurar, receber e divulgar informações e ideias por quaisquer meios, sem limite de fronteiras” (UNESCO, 1998, p. 4). Até 2009, na justificativa de encaminhamento do anteprojeto da LAI, em torno de 70 países já tinham adotado uma legislação sobre o direito de acesso à informação³⁷, e da mesma forma como no Brasil, outros países encontravam-se em processo de elaboração (BRASIL, PROJETO DE LEI, 2009).

Ao encontro dos direitos do cidadão de receber dos órgãos públicos informações de seu interesse particular, a LAI, no artigo 9º assegurou o acesso à informação mediante a criação de serviço de informações ao cidadão, nos órgãos e entidades do poder público, em local com condições apropriadas para: (a) atender e orientar o público quanto ao acesso às informações; (b) informar sobre a tramitação de documentos nas suas respectivas unidades; e (c) protocolizar documentos e requerimentos de acesso a informações; bem como mediante a realização de

³⁷ A primeira nação no mundo a desenvolver um marco legal sobre acesso à informação foi a Suécia, em 1766. Duzentos anos depois, os Estados Unidos aprovaram a sua Lei de Liberdade de Informação, conhecida como *Freedom of Information Act* (FOIA), que recebeu, desde então, diferentes emendas visando a sua adequação à passagem do tempo. Na América Latina, a Colômbia foi pioneira ao estabelecer, em 1888, um Código que franqueou o acesso a documentos de Governo. A legislação do México, de 2002, é considerada uma referência, tendo prevista a instauração de sistemas rápidos de acesso, supervisionados por um órgão independente (CGU, 2011).

audiências ou consultas públicas, incentivo à participação popular ou a outras formas de divulgação (BRASIL, 2011).

Como a LRF, a LAI também determinou a divulgação de informações relacionadas à receita e à despesa governamental ao regulamentar que os entes públicos devem divulgar os repasses ou transferência de recursos financeiros; o registro das despesas; informações referente a procedimentos licitatórios que antecedem a execução da despesa, bem como dados sobre o acompanhamento de programas, ações, projetos e obras dos órgãos públicos. Em conformidade com o § 4º do artigo 8º da LAI, os municípios com população até 10.000 habitantes ficaram dispensados da publicidade das informações por meio da *internet*. Contudo, ficou a obrigatoriedade de divulgação, em tempo real, de informações relativas à execução orçamentária e financeira, nos critérios e prazos previstos na lei complementar 131/2009 em seu artigo 73-b.

Da mesma forma como na LRF, a LAI também não apresentou uma definição de transparência. Na regulamentação, dada pelo Decreto n. 7.724/2012 em relação ao dever dos órgãos e entidades promoverem a divulgação de informações foi apresentada uma classificação em transparência ativa e a transparência passiva. A transparência ativa, em consonância com o referido Decreto decorre do “dever dos órgãos e entidades promover, independente de requerimento, a divulgação em seus sítios na Internet de informações de interesse coletivo ou geral por eles produzidas ou custodiadas” (BRASIL, 2012, art. 7º). A ‘Transparência Passiva’ de acordo com o art. 9º refere-se à obrigação dos órgãos públicos disponibilizarem informações que forem solicitadas pelo cidadão. Para tanto, ficou instituído aos órgãos e entidades públicas a criação do Serviço de Informações ao Cidadão - SIC, visando a atender e orientar o público quanto ao acesso à informação, informar sobre a tramitação de documentos nas unidades e, ainda, receber e registrar pedidos de acesso à informação (BRASIL, 2012).

Em termos gerais, uma gestão transparente tem como principais características o acesso às informações compreensíveis³⁸ para todo cidadão e a abertura para sua participação no governo por meio do controle social. Segundo Teixeira (2006), uma gestão transparente, requer que a administração pública funcione de uma maneira aberta, baseada em princípios éticos, e que possa ser questionada a qualquer

³⁸ A compreensibilidade é uma característica qualitativa de melhoria da informação, abordada no capítulo da contabilidade aplicada ao setor público.

momento, em função da facilidade que os cidadãos e outros interessados têm em acessar as informações.

A LAI ampliou o conjunto de informações que os órgãos públicos devem produzir e publicizar em sítios oficiais na *internet*, determinando um conjunto mínimo, que contempla: (a) registro das competências e estrutura organizacional, endereços e telefones de suas unidades e horários de atendimento ao público; (b) registros de quaisquer repasses ou transferências de recursos financeiros; (c) registros de despesas; (d) informações concernentes a procedimentos licitatórios, inclusive os respectivos editais e resultados, bem como a todos os contratos celebrados; (e) dados gerais para o acompanhamento de programas, ações, projetos e obras de órgãos e entidades; e (f) respostas às perguntas mais frequentes da sociedade (BRASIL, 2011).

Os instrumentos de incentivo à participação popular, previstos no artigo 9º da LAI, como a realização de audiências e consultas públicas, estão entre os principais instrumentos de governança participativa da gestão pública brasileira, enquadrados por Abrucio e Loureiro (2004) como instrumentos de efetivação da *accountability*. As concepções de governança e governabilidade ganharam destaque no Brasil a partir dos anos de 1990, com os ajustes econômicos, ajustes estruturais e de políticas sociais compensatórias, que deram início à reforma do Estado. Também, segundo Ronconi (2010, p. 623), “a partir dos anos de 1990 o Banco Mundial introduziu o conceito de boa governança como parte de seu critério de empréstimo para países em desenvolvimento.” Isso implicou em mudanças na gestão pública, que precisou adequar-se a um modelo com foco voltado para a eficiência do serviço público.

3.3.3 Governança participativa

A partir dos dispositivos da LAI, coube ao poder público criar espaços deliberativos de discussão, nos quais devem prevalecer os princípios da inclusão, da publicidade, da igualdade participativa, do pluralismo, da autonomia e do bem comum, instituindo formalmente na área pública mecanismos de governança participativa que, por sua vez, podem proporcionar uma maior efetividade da transparência e *accountability*. Para Ronconi (2010, p. 631), a governança pública, abriu “espaço para uma democracia que vai além da democracia representativa, uma vez que implica a participação do cidadão na gestão deliberativa das políticas públicas e, portanto, nos processos decisórios.”

O termo ‘governança pública’ é utilizado pela OCDE para descrever como a autoridade é distribuída no sistema governamental e como as pessoas que detêm tal autoridade são responsabilizadas. A ‘governança participativa’ pode ser vinculada àquilo que a OCDE reconhece como ‘boa governança’, na qual são acordados de modo geral alguns princípios que incluem responsabilização, transparência e abertura (KONDO, 2002). Pela ‘Responsabilização’, deve ser possível a identificação e responsabilização de funcionários públicos por suas ações. A ‘Transparência’ reconhece que informações confiáveis, relevantes e oportunas sobre as atividades do governo estejam disponíveis ao público. A ‘Abertura’ impõe que os governos escutem os cidadãos e as empresas, e que levem em conta suas sugestões ao formular e implementar políticas públicas (KONDO, 2002).

A regulamentação do direito previsto na Constituição Federal de 1988, de qualquer pessoa solicitar e receber dos órgãos públicos informações, veio ao encontro do princípio ‘Abertura’ da OCDE. Pelo artigo 9º da LAI ficou instituída como dever do Estado, a criação de um ponto de contato entre a sociedade e o setor público, denominado pelo Decreto n. 7.724/2012 como Serviço de Informações ao Cidadão – SIC (BRASIL, 2012). No contexto do sistema democrático e da associação de boas práticas de governança na gestão pública, Wampler (2008) da *Boise State University*, destaca o papel do Orçamento Participativo (OP) como uma instituição inovadora na formulação de políticas públicas, abordado na seção 3.4 Exercício da *accountability* na gestão pública municipal.

A OCDE apoia seus países membros em ações que promovam a boa governança tanto na esfera pública como privada. Matias-Pereira (2010) destaca a importância das contribuições de organismos multilaterais como a OCDE no fomento e na aplicação da governança corporativa no setor público. Também cita o Banco Mundial no incentivo à boa governança mundial, a IFAC, pelos Princípios de governança no setor público e o Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC) no aprimoramento do padrão da governança no Brasil.

De acordo com Matias-Pereira (2010), a governança nas organizações públicas e privadas apresenta similaridades. Ainda que tenha focos específicos, são comuns entre os setores público e privado, em termos de governança, as questões que “envolvem a separação entre propriedade e gestão, responsável pela geração dos problemas de agência, os instrumentos definidores de responsabilidades e poder, o acompanhamento e o incentivo na execução das políticas e objetivos definidos”

(MATIAS-PEREIRA, 2010, p. 111). Em um sentido amplo, para Matias-Pereira (2010, p. 111), “os princípios básicos que norteiam os rumos dos segmentos dos setores privado e público são idênticos: transparência, equidade, cumprimento das leis, prestação de contas e conduta ética”.

Em termos conceituais “a governança trata da aquisição e distribuição de poder na sociedade, enquanto a governança corporativa diz respeito à forma como as corporações são administradas” (MATIAS-PEREIRA, 2010, p. 113). Para o setor público, a governança corporativa refere-se à administração das agências do setor público, por meio dos princípios de governança corporativa do setor privado, que são igualmente aplicáveis (MATIAS-PEREIRA, 2010). Os fundamentos da governança pública estão apoiados nos estudos desenvolvidos no âmbito das ciências econômica e a política. Segundo Withley (1996), citado por Matias-Pereira (2010, p. 113), a governança, “sob a ótica econômica, tem como foco o estudo das modalidades de coordenação dos sistemas de negócios”. Na ótica da ciência política, a governança pública “está associada a uma mudança na gestão política [...] orientada para as formas de interação nas relações de poder entre o Estado, o governo e a sociedade” (MATIAS-PEREIRA, 2010, p. 113).

Conforme o Código das Melhores Práticas de Governança Corporativa do Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC), que, segundo Matias-Pereira (2010), vem atuando no aprimoramento do padrão da governança no Brasil,

Governança Corporativa é o sistema pelo qual as organizações são dirigidas, monitoradas e incentivadas, envolvendo os relacionamentos entre proprietários, Conselho de Administração, Diretoria e órgãos de controle. As boas práticas de Governança Corporativa convertem princípios em recomendações objetivas, alinhando interesses com a finalidade de preservar e otimizar o valor da organização, facilitando seu acesso a recursos e contribuindo para sua longevidade (IBGC, 2009, p. 19).

Os Princípios de Governança Corporativa contemplados no Código das Melhores Práticas de Governança Corporativa do IBGC (2009) são: transparência, equidade, prestação de contas (*accountability*) e responsabilidade corporativa, similares aos princípios básicos citados por Matias-Pereira (2010) que norteiam os rumos dos segmentos dos setores privado e público (transparência, equidade, cumprimento das leis, prestação de contas e conduta ética). Da mesma forma como os Princípios de Governança Corporativa do IBGC, os Princípios de Governança Corporativa da OCDE, também concentram seu foco nas empresas, mas, sempre que considerados aplicáveis, podem se tornar ferramentas úteis para aperfeiçoar a governança corporativa em órgãos governamentais.

Especificamente, para o setor público, Matias-Pereira (2010), salientou o estudo realizado pelo *International Federation of Accountants* (IFAC), sobre a governança no setor público, denominado de *Governance in the public sector: a governing body perspective* (2001), que apontou três princípios fundamentais de governança, que são: transparência, integridade, e *accountability*. No Quadro 18 apresenta-se uma síntese dos Princípios de Governança Corporativa da IFAC e no IBGC, aplicáveis na gestão pública.

Quadro 18 – Princípios de Governança Corporativa da IFAC e do IBGC

Princípios	Descrição	
	IFAC	IBGC
Transparência	Requerido para assegurar que as partes interessadas (sociedade) possam ter confiança no processo de tomada de decisão e nas ações das entidades do setor público, na sua gestão e nas pessoas que nela trabalham.	Mais do que a obrigação de informar e o desejo de disponibilizar para as partes interessadas as informações que sejam de seu interesse e não apenas aquelas impostas por disposições de leis ou regulamentos. A adequada transparência resulta em um clima de confiança, tanto internamente quanto nas relações da empresa com terceiros. Não deve restringir-se ao desempenho econômico-financeiro, contemplando também os demais fatores (inclusive intangíveis) que norteiam a ação gerencial e que conduzem a criação de valor.
Integridade	Compreende procedimentos honestos e perfeitos. É baseada na honestidade, objetividade, normas de propriedade, probidade na administração dos recursos públicos e na gestão da instituição;	
<i>Accountability</i>	As entidades do setor público e seus indivíduos são responsáveis por suas decisões e ações, incluindo a administração dos recursos públicos e todos os aspectos de desempenho e, submetendo-se ao escrutínio externo apropriado.	Os agentes de governança devem prestar contas de sua atuação, assumindo integralmente as consequências de seus atos e omissões.
Equidade		Caracteriza-se pelo tratamento justo de todos os sócios e demais partes interessadas (<i>stakeholders</i>). Atitudes ou políticas discriminatórias, sob qualquer pretexto, são totalmente inaceitáveis.
Responsabilidade corporativa		Os agentes de governança devem zelar pela sustentabilidade das organizações, visando à sua longevidade, incorporando considerações de ordem social e ambiental na definição dos negócios e operações.

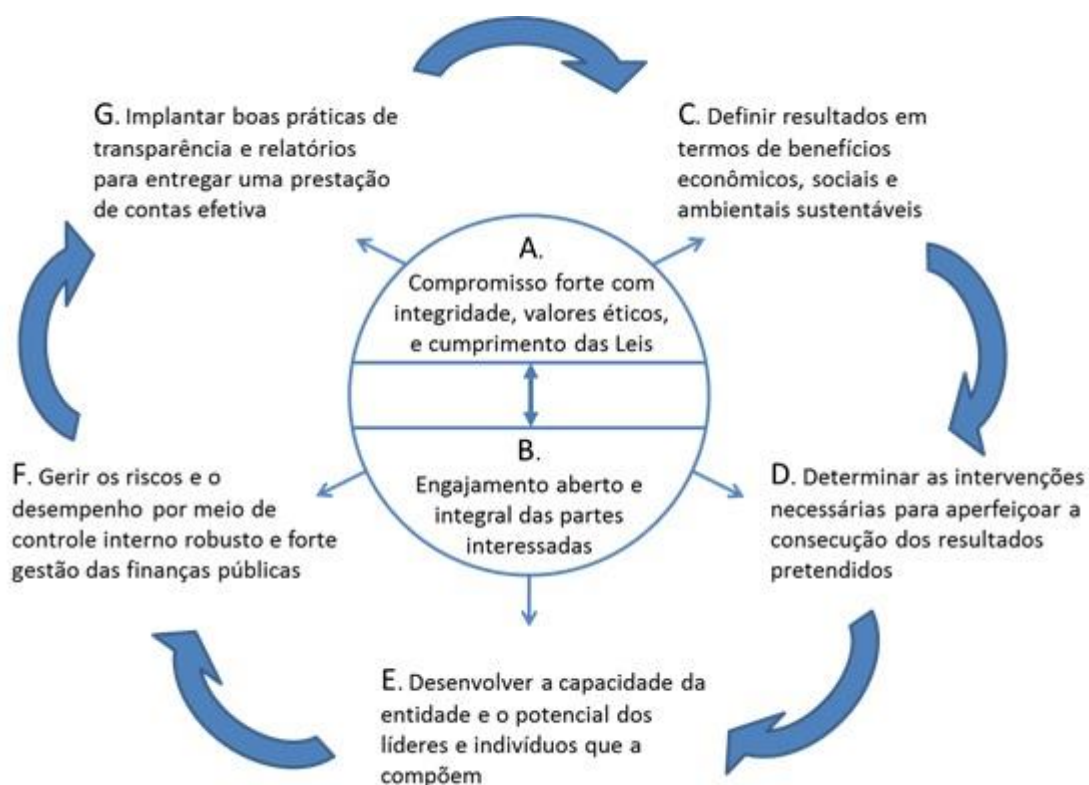
Fonte: Matias-Pereira (2010); IBGC (2009).

Conforme evidenciado no Quadro 18, dois princípios de Governança Corporativa apontados no *Governance in the public sector: a governing body perspective* (2001) do IFAC estão contemplados nos Princípios de Governança Corporativa do IBGC, respectivamente a transparência e *accountability*. Em relação à *accountability*, o dever de prestar contas está estabelecido formalmente na Constituição Federal de 1988, ao dispor que “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, assumira obrigações de natureza pecuniária” (BRASIL, 1988, art. 70). Pelos dispositivos legais, pode-se inferir que o dever de prestar contas da gestão de bens e interesses da coletividade não restringe-se à gestão financeira, mas a todos os atos do governo, o que inclui informações relativas a sustentabilidade.

Igualmente, no que se refere ao princípio da transparência, a definição do IBGC acrescenta que as informações reportadas não devem restringir-se ao desempenho econômico-financeiro, contemplando também os demais fatores que norteiam a gestão. Pelo princípio da responsabilidade corporativa aplicada a gestão pública, no qual os agentes de governança devem zelar pela sustentabilidade, incorporando considerações de ordem social e ambiental, reforça-se a necessidade da prestação de contas do setor público contemplar de forma integrada as dimensões da sustentabilidade.

Em 2014, o IFAC em parceria com o *Chartered Institute of Public Finance and Accountancy* (CIPFA) editou o *International framework: good governance in the public*, no qual defende que compete ao setor público satisfazer a uma gama complexa de objetivos políticos, econômicos, sociais e ambientais, a fim de cumprir seus objetivos (IFAC; CIPFA, 2014). Diferentemente do setor privado, o objetivo principal de entidades do setor público é alcançar resultados, melhorando e/ou mantendo o bem-estar dos cidadãos, ao invés de gerar lucros. A função da boa governança no setor público é assegurar que as entidades ajam no interesse público em todos os momentos. Nesse sentido, o *International framework: good governance in the public*, estabelece duas exigências básicas que se relacionam à outras cinco exigências para se alcançar a boa governança no setor público, denominadas igualmente de *Principles for Good Governance in the Public Sector*, conforme demonstrado pela Figura 1.

Figura 1 - Relacionamento entre os Princípios de Boa Governança no setor público



Fonte: IFAC; CIPFA, (2013).

Conforme pode ser visualizado pela Figura 1, a governança é dinâmica. O núcleo apresenta os princípios básicos A e B da boa governança que se relacionam a outros cinco 'princípios' C a G que são ligados uns aos outros, ou seja, inter-relacionados, por meio do ciclo *Plan-Do-Check-Act*³⁹. Tanto os Princípios de Governança do Código de Melhores Práticas de Governança Corporativa do IBGC (2009), como os *Principles for Good Governance in the Public Sector* do (IFAC; CIPFA, 2014), reconhecem que para uma boa governança os agentes de governança precisam zelar pela sustentabilidade, incorporando aos resultados benefícios econômicos, sociais e ambientais.

Para fazer cumprir o direito do cidadão a garantir a governança e a governabilidade, segundo Malaia, Viegas e Magalhães (2011), tem-se no Brasil um arcabouço legal de controle da Administração Pública, no qual os autores citam a Lei

³⁹ Plan-Do-Check-Act, conhecido por ciclo PDCA, é um método de gestão, que pode ser aplicado tanto em processos quanto em produtos. Em português as quatro palavras significam respectivamente: Planejar-Executar-Checar-Agir.

n. 8.429/1992, a Lei n. 8.666/1993, a Lei Complementar n. 101/2000, a Lei n. 10.257/2001, Lei n. 10.520/2002, Decreto n. 5.450/2005, Lei Complementar n. 131/2009 e a Lei Complementar n. 135/2010⁴⁰. Além dessas legislações, tem-se o Instituto Brasileiro de Governança Pública (IBGP) que é um Centro de Treinamento focado na formação de gestores, auditores e técnicos do setor público brasileiro. O IBGP, além de colaborar com o aprimoramento da Governança Pública, por meio da formação de profissionais, também incentiva a pesquisa, debates e publicações sobre os temas de Governança, Riscos e Controle no setor público⁴¹.

3.4 Exercício da *accountability* na gestão pública municipal

Ao longo das reformas administrativas do Estado, foi criada uma série de instrumentos e arenas participativas com o intuito e capacidade de estabelecer controle político e social dos agentes governamentais, ou seja, exercer a *accountability* na gestão pública. Entretanto, segundo Abrucio (2007, p. 84) é necessário, no caso brasileiro, “fazer valer o que já existe. Tribunais de contas, conselhos de políticas públicas e ouvidorias precisam cumprir seus papéis institucionais onde não são efetivos - e na maior parte do país infelizmente esta é a realidade.”

Entre os instrumentos e arenas participativas, ou seja, de exercício da *accountability*, considerou-se relevante abordar, inicialmente, a gestão orçamentária participativa por meio do orçamento participativo. O Orçamento Participativo é apresentado por Abrucio e Loureiro (2004) como um dos instrumentos do Controle Social, utilizado como forma de *accountability* vertical. Por meio do Orçamento Participativo, a população participa da discussão e deliberação sobre a aplicação dos recursos públicos, pela administração municipal, em obras e serviços.

O Orçamento Participativo (OP) foi adotado pela primeira vez pelo Partido dos Trabalhadores (PT) na Prefeitura de Porto Alegre do Estado do Rio Grande do Sul -

⁴⁰ A Lei n. 8.429/1992 trata da improbidade administrativa. A Lei n. 8.666/1993 dispõe sobre as licitações e contratos administrativos. A Lei Complementar n. 101/2000, conhecida como LRF foi abordada especificamente na seção 3.3.1. A Lei n. 10.257/2001 dispõe sobre o Estatuto da Cidade. A Lei n. 10.520/2002 trata da licitação na modalidade de pregão. O Decreto n. 5.450/2005 regulamenta o pregão eletrônico. A Lei Complementar n. 131/2009 acrescenta dispositivos à LRF e à Lei Complementar n. 135/2010 trata da inelegibilidade.

⁴¹ Detalhamentos sobre as atividades e publicações do IBGP podem ser obtidos pelo link: <http://governanca.net.br/index.php/quem-somos>.

Brasil em 1989, como forma de promover justiça social, responsabilidade e transparência. A partir de então, o Orçamento Participativo foi adotado por um grande número de municípios brasileiros e municípios de outros países, como de Saint-Denis (França), Rosário (Argentina), Montevideu (Uruguai), Barcelona (Espanha), Toronto (Canadá), e Bruxelas (Bélgica), tornando-se referência para o mundo (PREFEITURA MUNICIPAL DE PORTO ALEGRE, 2014). Abrucio e Loureiro (2004) ressaltam que a experiência brasileira vem sendo reconhecida pelo mundo e elogiada por organismos internacionais. Conforme a ONU, a experiência é uma das 40 melhores práticas de gestão pública urbana no mundo. O Banco Mundial reconhece o processo de participação popular de Porto Alegre como um exemplo bem-sucedido de ação comum entre Governo e sociedade civil (PREFEITURA MUNICIPAL DE PORTO ALEGRE, 2014).

O Orçamento Participativo Brasileiro é resultado de um sistema orçamentário que passou por vários aperfeiçoamentos, desde seu marco inicial, com a Lei Federal n. 4.320/1964 e o Decreto lei n. 200/1967. Posteriormente, foram incluídos novos instrumentos ao sistema orçamentário pela Constituição Federal de 1988 que foram consolidados com a LRF, considerada um marco histórico da moralização da condução dos negócios públicos. Segundo Rocha (2008), o sistema orçamentário se articula em relação aos seus três principais instrumentos constitutivos: o Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA), discutidos no capítulo da Contabilidade aplicada ao setor público.

Rocha (2008) apresenta uma contribuição ao estudo do sistema orçamentário brasileiro, analisando como sua articulação, com seus instrumentos constitutivos, permite a integração efetiva das formas de *accountability*. Destaca que a partir da Constituição Federal de 1988, foi possível concretizar-se um planejamento da ação governamental

em bases mais consistentes e, o mais importante, que possibilita o estabelecimento de um vínculo efetivo das propostas eleitorais, naquilo que se pode chamar de “promessas de campanha”, com o planejamento das ações de governo para o período do mandato e deste com as propostas anuais e suas conseqüentes ações efetivas, estabelecendo assim, mediante um vínculo instrumental, a necessária ligação entre as formas de *accountability* relativas ao processo eleitoral e ao controle institucional durante o mandato (ROCHA, 2008, p.1).

Entretanto, Rocha (2008) adverte que o sistema orçamentário brasileiro ampliado e consolidado pelos novos instrumentos e vinculações instituídas pela Constituição Federal de 1988 é desacreditado, pois muitos argumentam a sua não

funcionalidade na prática. Alegam “que o Legislativo e os parlamentares não cumprem as suas obrigações de representantes da sociedade e que o processo orçamentário, entendido e constituído como um instrumento pleno e integrador da *accountability*, é de difícil implementação política” (ROCHA, 2008, p. 12). Para o autor, a culpa não é do sistema orçamentário brasileiro.

O sucesso da *accountability* não está apenas nos instrumentos que a possibilitam. Ao observar-se a realidade brasileira, verifica-se que os mecanismos de *accountability* não só existem como são regularmente utilizados. As eleições livres e democráticas acontecem a cada período sem quaisquer problemas e as diferentes instâncias de controle no interior da estrutura do Estado funcionam normalmente. O que parece acontecer, de fato, é que a maneira como esses mecanismos são utilizados não conduzem ao exercício pleno da *accountability* (ROCHA, 2008, p. 12).

No entendimento de Rocha (2008) há falta de participação ativa da sociedade para se alcançar o exercício pleno da *accountability*. Campos (1990) já sinalizava esse entendimento na década de 1990, afirmando que é condição para a *accountability*, cidadãos vigilantes e conscientes de seus direitos. Com a constituição Federal de 1988, buscou-se criar condições para que os atores sociais se organizassem e passassem a participar mais ativamente do processo político, contemplando em vários artigos a participação popular. Posteriormente, essa participação, foi institucionalizada em várias legislações, a exemplo do Estatuto da Cidade, criado pela Lei Federal n. 10.257/2001 que regulamentou os artigos n. 182 e 183 da Constituição Federal que tratam da política urbana.

Além de contemplar o princípio do desenvolvimento sustentável nas diretrizes da política urbana, o Estatuto da Cidade ao instituir a participação da sociedade em espaços de decisão sobre as políticas de desenvolvimento urbano, avançou nos instrumentos que podem promover junto à sociedade o exercício da *accountability*. Entre os instrumentos a serem utilizados na política urbana, em termos de exercício da *accountability* destaca-se para o planejamento municipal o plano diretor e a gestão orçamentária participativa. Para garantir a gestão democrática da cidade, o artigo n. 43 do Estatuto da Cidade incluiu a realização de debates, audiências e consultas públicas, órgãos colegiados de política urbana, conferências sobre assuntos de interesse urbano, e iniciativas populares de projeto de lei e de planos, programas e projetos de desenvolvimento urbano.

Igualmente, ao tratar da gestão orçamentária participativa, o Estatuto da Cidade, no art. n. 44, contemplou os instrumentos de audiências e consultas públicas referente às propostas do PPA, da LDO e do Orçamento Anual, como condição obrigatória para

sua aprovação pela Câmara Municipal (BRASIL, Lei n. 10.257, 2001).

O Estatuto da Cidade, segundo Alli e Reali (2010, p. 35) “representou a conclusão de um percurso de luta e mobilização pela democratização da gestão das cidades e de seus territórios”. Alli e Reali (2010, p. 35) salientam que o Estatuto “buscou dar efetividade aos instrumentos de que os municípios dispõem para implantar uma política de desenvolvimento urbano sustentável e capaz de corrigir as graves injustiças que marcaram a ocupação de suas áreas urbanas”. Miranda (2009), ao tratar dos espaços estratégicos e fragilidades insustentáveis, destaca que o Estatuto da Cidade, além de oferecer novas possibilidades para as gestões municipais, trouxe inovações, no qual pode-se destacar para exercício da *accountability* na gestão pública municipal, a institucionalização da participação da sociedade em espaços de decisão sobre as políticas de desenvolvimento urbano.

Para Pires e Vaz (2012, p. 7), nas “últimas décadas, fez-se perceptível a disseminação de formas de interação e colaboração de cidadãos, grupos da sociedade e atores privados na formulação, implementação e monitoramento de políticas públicas”. Em estudo realizado, verificaram que o governo brasileiro tem sustentado uma proposta de participação social e interlocução Estado-sociedade, como método de gestão, acelerando a institucionalização e desenvolvimento de instâncias como conselhos gestores de políticas públicas, conferências temáticas, audiências e consultas públicas, mesas de negociação, ouvidorias públicas, entre outros (PIRES; VAZ, 2012).

A legislação brasileira prevê a existência de inúmeros conselhos de políticas públicas, alguns com abrangência nacional e outros com atuação restrita aos estados e municípios. A instituição de conselhos e das condições necessárias para o seu funcionamento são condições obrigatórias para que estados e municípios possam receber recursos do Governo Federal para o desenvolvimento de uma série de ações. No caso dos municípios, os conselhos foram criados para auxiliar a prefeitura na tarefa de utilizar bem o dinheiro público. Alguns exemplos de conselhos que devem ser constituídos pelos municípios são: o Conselho de Alimentação Escolar, Conselho Municipal de Saúde, Conselho do Fundo da Educação Básica (Fundeb), Conselho de Assistência Social (voltados para as crianças (creches), idosos, portadores de deficiências físicas) (CGU, 2012). No Quadro 19, apresenta-se uma síntese dos principais espaços de participação social existentes na administração pública federal.

Quadro 19 - Principais espaços de participação social existentes na administração pública federal

Espaço de participação	Descrição
Conselhos de política pública	Previstos na Constituição Federal, os conselhos são espaços participativos, que podem ser tanto consultivos como deliberativos. São compostos por representantes do poder público e da sociedade civil para a discussão de várias questões sobre políticas públicas, que variam desde a temática da saúde, passando pelas de assistência social, criança e adolescente, até a de patrimônio público e cultural.
Conferências de políticas públicas	São eventos que ocorrem com periodicidade específica (geralmente bianual) sobre questões e direcionamentos normativos de áreas temáticas em políticas públicas pré-determinadas. As conferências ocorrem geralmente nos três níveis de governo, e é aberta ao público, ainda que, nos níveis estadual e nacional, apenas delegados escolhidos no âmbito das conferências do nível anterior tenham poder de voto.
Audiências públicas	Audiências públicas são encontros públicos presenciais, promovidos pelo governo em torno de temáticas específicas, com o objetivo de discutir aspectos relativos a uma determinada política, aberta a participação dos indivíduos e grupos interessados.
Consultas públicas	As consultas públicas são instrumentos bastante semelhantes às audiências públicas, referente à compreensão das principais demandas da sociedade em questões específicas. A principal diferença é que sua estruturação não se dá presencialmente, mas por meio de ferramentas de votação e colaboração a distância, como internet e telefone.
Reuniões com grupos de interesse	São canais pelos quais grupos específicos da sociedade, como empresários e sindicalistas, entre outros, negociam diretamente com o governo determinadas questões de interesse.
Mesas de negociação ou Mesas de diálogo	Iniciativa do governo brasileiro em resposta à representação e/ou demandas de entidades ou movimentos sociais com fins de solucionar eventuais e/ou potenciais. É uma experiência nova no país e segundo Pires e Vaz (2012), três tipos de mesas ocorreram no governo Lula, variando tanto em temática quanto em desenho: a Mesa Nacional de Negociação Permanente com os Servidores Públicos, instituída em 2003; a Mesa de Negociação do Salário Mínimo, instituída em 2005; e a Mesa de Diálogo para Aperfeiçoar as Condições de Trabalho na Cana-de-Açúcar, instituída em 2008.
Ouvidorias	São instâncias dos órgãos governamentais que disponibilizam um meio específico para contato, geralmente telefone ou e-mail (<i>internet</i>), para receberem reclamações, denúncias e/ou demandas gerais dos cidadãos, visando o aprimoramento da prestação do serviço, além de contribuir para a formulação de políticas públicas.
Plano Plurianual Participativos	O Plano Plurianual (PPA) é um instrumento de planejamento público, elaborado de quatro em quatro anos. Parte do sistema orçamentário previsto na Constituição Federal de 1988, juntamente a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA), que são elaborados anualmente.

Fonte: Pirez e Vaz (2012); CGU (2012).

Além desses espaços de interlocução Estado-sociedade apresentados no Quadro 19, nos últimos anos estão se desenvolvendo no Brasil os Observatórios Sociais (OS). Os Observatórios Sociais são um espaço democrático e apartidário, que reúnem entidades representativas da sociedade civil para o exercício da cidadania com o objetivo de contribuir para a melhoria da gestão pública. Os Observatórios Sociais são estruturados legalmente em forma de associação e, por meio de trabalho

técnico, atuam preventivamente no controle social. Possuem como foco principal o monitoramento das compras públicas em nível municipal, atuando também na educação fiscal, na inserção da micro e pequena empresa nos processos licitatórios, e na construção de Indicadores da Gestão Pública (OBSERVATÓRIO SOCIAL DO BRASIL, 2015). A Rede Observatório Brasil (OSB) em 2015 está presente em 18 estados brasileiros, com um total de 96 Observatórios Sociais. A experiência dos Observatórios Sociais é originária do modelo de Observatório desenvolvido na cidade de Maringá-PR em 2004, com a missão de proporcionar à sociedade oportunidades que promovam a coesão social, por meio da transparência e zelo na gestão dos recursos públicos (OBSERVATÓRIO SOCIAL DE MARINGÁ, 2015).

Malaia, Viegas e Magalhães (2011, p. 13), em estudo sobre ‘governança gerencialista e governabilidade com controle social: experiência brasileira’, verificaram que a “mobilização da sociedade civil brasileira nos controles sociais já se faz presente sob diferentes aspectos”. Salientam o uso de Tecnologia da Informação e Comunicação para apresentar de forma transparente as ações de governo e os gastos públicos na *internet*, e citaram como exemplos o *site* ‘Contas Abertas⁴²’ e o ‘Índice de Transparência⁴³’. Também fizeram referência ao Observatório Social do Brasil. Perceberam “uma dicotomia entre as ações do Governo e o despertar, ainda incipiente, da sociedade brasileira na compreensão de seu papel de ente proativo nas ações do governo e na cobrança de seus direitos de cidadão” (MALAIA; VIEGAS; MAGALHÃES 2011, p.14).

A existência de diversos espaços e mecanismos que permitam a participação social, embora seja um requisito fundamental para uma governança democrática, não necessariamente induz a uma maior qualidade na participação (PIRES; VAZ, 2012). Grau (2013) destaca que a participação dos cidadãos na gestão pública, além de ser um mecanismo de fortalecimento da cidadania, também constitui-se em um importante mecanismo de prevenção da corrupção. O controle social é um

⁴² Contas abertas é uma entidade da sociedade civil, sem fins lucrativos, que reúne pessoas físicas e jurídicas, lideranças sociais, empresários, estudantes, jornalistas, bem como quaisquer interessados em conhecer e contribuir para o aprimoramento do dispêndio público, notadamente quanto à qualidade, à prioridade e à legalidade. Informações sobre os objetivos da entidade podem ser obtidas pelo link <http://www.contasabertas.com.br/website/institucional>.

⁴³ O Índice de Transparência foi desenvolvido com base nos preceitos do Decreto n. 7.185/2010 e da LC n. 131/2009, por um Comitê de especialistas em finanças e contas públicas, com o objetivo de estabelecer um *ranking* dos *sites* com maior ou menor grau de transparência. Dados sobre o Índice de Transparência e resultados alcançados podem ser obtidos pelo *link* <http://indicedetransparencia.com/>.

complemento indispensável ao controle institucional realizado pelos órgãos que fiscalizam os recursos públicos (CGU, 2012). Entretanto, a efetividade dos mecanismos de controle social depende essencialmente da capacidade de mobilização da sociedade, do seu desejo de participar e contribuir. Para tal, é fundamental que os cidadãos conheçam e compreendam os mecanismos disponíveis, o que permitirá um controle mais efetivo dos recursos públicos e conseqüentemente uma utilização mais adequada por parte dos gestores.

A contabilidade aplicada ao setor público vem ao encontro da demanda por informações que possam auxiliar o cidadão no controle social, constituindo-se em um importante instrumento de gestão para a administração pública em todas as esferas. Na sequência, no capítulo 'A contabilidade aplicada ao setor público', reforça-se o papel social da contabilidade, que além de atender aos dispositivos legais e normativos, auxilia na transparência e na *accountability* governamental.

4 A CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO

Nesse capítulo, busca-se contextualizar e aprofundar elementos da contabilidade aplicada ao setor público, fundamentais para a análise da integração da sustentabilidade nos controles e na prestação de contas da gestão pública municipal sob os fundamentos da *accountability*. A discussão dos aspectos contábeis aplicados ao setor público municipal possibilita evidenciar a importância da contabilidade para a produção de informações úteis aos gestores municipais, para a tomada tempestiva e qualificada de decisões e para o conhecimento do cidadão, servindo e contribuindo para a transparência pública ativa e passiva e para a *accountability*.

A contabilidade aplicada ao setor público, influenciada pelas significativas transformações que ocorreram nas normas contábeis no Brasil, em especial, desde 2008, em virtude da sua convergência aos padrões internacionais, é discutida e analisada pelo seu contexto histórico e pela materialidade, para o qual, no presente capítulo, inicia-se com uma seção voltada ao controle e sua historicidade normativa na gestão pública. Justifica-se esta abordagem inicial, uma vez que para a elaboração de informações fidedignas e confiáveis e uma adequada e transparente prestação de contas pelo setor público é necessária a existência de controles administrativos e contábeis eficientes.

Castro (2008) revela que, na origem, o controle na administração pública era contábil, o que reforça sua abordagem no presente capítulo. Após são contextualizados em seções específicas, os marcos da evolução da contabilidade aplicada ao setor público municipal, as normas legais da contabilidade pública de acordo com a Lei Federal n. 4.320/1964 e legislações posteriores, os Princípios de Contabilidade (PCs) sob a perspectiva do setor público e as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP).

4.1 O Controle e sua historicidade normativa na gestão pública

O controle, historicamente, vem sendo citado como parte integrante das relações de trabalho, relativas às atividades administrativas e contábeis, necessário para a fidedignidade das informações produzidas e evidenciadas em diferentes relatórios, tanto para a gestão pública como para a gestão empresarial. Segundo Cruz e Glock (2003), alguns pesquisadores apontam que a palavra 'controle' deriva da expressão

contre-rôle do Francês. Seu uso no século XVII já significava o poder ou o ato de controlar, averiguar, verificar. Os historiadores relatam que o *contre-rôle* era um registro efetuado em confronto com o documento original, com a finalidade de verificação da fidedignidade dos dados.

Segundo Castro (2008), o controle na administração pública tem sua origem na contabilidade. Seu surgimento deriva de um fato econômico datado de 1914, quando o então Ministro da Fazenda não teve condições de realizar operações de crédito com banqueiros ingleses por incapacidade de oferecer garantias para empréstimos. Relata-se que o motivo foi a “falta de uma contabilidade organizada que produzisse informação consistente sobre a situação financeira, econômica e patrimonial do governo” (CASTRO, 2008, p. 92). Decorrente desse incidente foi criada em 1921 pelo Decreto n. 15.210, de 28 de dezembro de 1921 a Contadoria Geral da República e no ano seguinte foi instituído o Código de Contabilidade Pública pelo Decreto n. 4.536 de 28 de janeiro de 1922. A estrutura inicial foi baseada nas principais informações exigidas para a realização dos Balanços no setor público, sendo dividida em contabilidade orçamentária, financeira e patrimonial.

Na administração pública, segundo Castro (2008, p. 28), “o controle é visto como um instrumento da democracia”, associado às finanças e ao equilíbrio do orçamento. Mesmo antes do incidente de 1914 e da criação da Contadoria Geral da República em 1921 e do Código de Contabilidade Pública instituído pelo Decreto n. 4.536/1922, a 1ª Constituição da República Brasileira, de 1824, de alguma forma já tratava sobre a necessidade de controle. As Constituições seguintes, de 1891, 1930, 1934, também apresentaram disposições consideráveis a respeito da matéria (CAVALHEIRO; FLORES, 2007). A Constituição de 1946 clarificou o assunto em seu artigo 22 ao dispor que a “administração financeira, especialmente a execução do orçamento, será fiscalizada, na União, pelo Congresso Nacional, com o auxílio do Tribunal de Contas, e, nos Estados e Municípios, pela forma que for estabelecida nas Constituições estaduais”, sendo denominado de controle interno (CAVALHEIRO; FLORES, 2007, p. 22).

Em termos de cronologia, a implantação do sistema de controle interno na administração pública teve sua importância evidenciada na Lei Federal n. 4.320/1964, nos artigos 75 a 86 e sua obrigatoriedade instituída na Constituição Federal de 1967 (art. 71 e art. 72) e posteriormente na Constituição Federal de 1988 (§ 1º do art. 31 e art. 74). No entanto, mesmo sendo clara a obrigatoriedade nas Constituições de 1967

e 1988, a maioria dos Municípios só passou a cumprir tal exigência após a edição da LRF e depois de cobranças intensas dos Tribunais de Contas para seu efetivo funcionamento (MACHADO; TONIN, 2014). Além da Lei Federal n. 4.320/1964, também cabe mencionar que o controle foi abordado na redação do artigo 73 do Decreto-lei n. 200/1967 e posteriormente na Lei n. 8.429/1992 que trata da probidade administrativa. Porém, o controle, como instrumento de democracia se consolidou na administração pública por meio da LRF, que reforçou a necessidade do equilíbrio financeiro e impôs limites de gastos com pessoal e limites ao endividamento (CASTRO, 2008).

Na gestão pública, o controle como um instrumento de democracia, além de possibilitar que o cidadão, individual ou coletivamente, possa controlar os atos do gestor, também apresenta-se como um mecanismo de coibir abusos, desvios e condutas impensadas por parte dos governantes. Cavalheiro e Flores (2007) salientam que o controle não está ligado diretamente a uma penalidade, mas serve de aviso para que sejam tomadas medidas para a correção de irregularidades, bem como para que as mesmas não voltem a acontecer. Em termos prudenciais, poderá livrar muitos gestores de glosas por descumprimento das normas constitucionais e infraconstitucionais. Para Cavalheiro e Flores (2007), um bom controle beneficia os gestores públicos e, principalmente, a sociedade, que poderá ter confiança de uma correta aplicação dos recursos e transparência na prestação de contas.

A prestação de contas é viabilizada e reforçada pela existência de bons controles e um sistema de contabilidade eficaz. “Controlar significa comparar o que foi feito com um padrão, com o que deveria ser feito. É um espelho, um parâmetro” (CAVALHEIRO; FLORES, 2007, p. 27). Entretanto, historicamente, segundo Cavalheiro e Flores (2007), o vocábulo ‘controle’ sempre foi cercado de polêmicas e incompreensões, na medida em que gestores públicos o consideram um ato de interferência de profissionais, no serviço público de verificação de falhas e irregularidades em sua administração. Castro (2008, p. 27) também destaca que o vocábulo ‘controle’ tem amplo sentido, podendo significar “dominação (hierarquia/subordinação), direção (comando), limitação (proibição), vigilância (fiscalização contínua), verificação (exame), registro (identificação).”

Sob os fundamentos da *accountability*, o controle faz-se necessário, tanto o controle entre poderes (legislativo, executivo e judiciário) e controle de contas (pelos tribunais de contas), denominada de *accountability* horizontal, quanto o controle social

exercido diretamente pela população, denominada de *accountability* vertical, conforme classificação defendida por O'Donnell (1988). Segundo Fonseca, Antunes e Sanches (2002), os instrumentos de controle horizontais, variam de país para país, e de acordo com Saraiva (1996) podem ser classificados em quatro tipos principais: (a) os controles administrativos, que são um autocontrole, exercido pelos próprios poderes sobre seus atos e agentes; (b) os controles legislativos, que são representados pelo apoio ou rejeição às iniciativas do poder executivo nos legislativos (controle político); (c) os controles de contas, essencialmente técnicos, com a função de controlar as contas públicas, subsidiando os legislativos; e (d) os controles judiciários, que objetivam coibir abusos do patrimônio público e do exercício do poder por parte das autoridades.

Os controles administrativos, segundo Fonseca, Antunes e Sanches (2002) são denominados genericamente de Controles Internos (CIs). "Fazem parte da estrutura administrativa de cada poder, tendo por função acompanhar a execução dos seus atos, indicando, em caráter opinativo, preventivo ou corretivo, ações a serem desempenhadas com vista ao atendimento da legislação" (FONSECA; ANTUNES; SANCHES, 2002, p. 31). Os controles legislativos sobre o poder executivo e o de contas são denominados pelos autores de 'Controles externos' (CEs), uma vez que são exercidos por órgãos independentes da administração, a quem cabe exercer a fiscalização dos atos praticados.

Conforme Brito (2009), na área pública, as expressões 'Controle Interno' e 'Controle Externo', com definição de suas respectivas funções, foram apresentadas pela primeira vez na Lei Federal n. 4.320/1964, que instituiu normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Posteriormente, a Reforma Administrativa, implantada pelo Decreto-Lei n. 200/1967 instituiu o controle como um dos princípios fundamentais da administração federal. A Constituição Federal de 1988 consolidou e estruturou o novo sistema de controle da administração pública, fundamentada nos princípios constitucionais de legalidade, moralidade, finalidade pública, motivação, impessoalidade e publicidade. Segundo Brito (2009), com a Constituição Federal de 1988, ampliou-se o alcance do controle interno, não se restringindo às áreas financeira e orçamentária, envolvendo também, a contábil, a operacional e a patrimonial, respeitando os princípios da legalidade, da legitimidade e da economicidade.

Os fundamentos do controle interno e externo foram estabelecidos pela Lei Federal n. 4.320/1964 que dedicou um capítulo específico para ambos, conforme recorte do texto legal, apresentado no Quadro 20.

Quadro 20 – Controle da Execução Orçamentária da Lei Federal n. 4.320/1964

Capítulo	Artigo	Descrição
Capítulo I – Das disposições gerais	75	O controle da execução orçamentária compreenderá: I - a legalidade dos atos de que resultem a arrecadação da receita ou a realização da despesa, o nascimento ou a extinção de direitos e obrigações; II - a fidelidade funcional dos agentes da administração, responsáveis por bens e valores públicos; III - o cumprimento do programa de trabalho expresso em termos monetários e em termos de realização de obras e prestação de serviços.
Capítulo II - Do Controle interno	76	O Poder Executivo exercerá os três tipos de controle a que se refere o artigo 75, sem prejuízo das atribuições do Tribunal de Contas ou órgão equivalente.
	77	A verificação da legalidade dos atos de execução orçamentária será prévia, concomitante e subsequente.
	78	Além da prestação ou tomada de contas anual, quando instituída em lei, ou por fim de gestão, poderá haver, a qualquer tempo, levantamento, prestação ou tomada de contas de todos os responsáveis por bens ou valores públicos.
	79	Ao órgão incumbido da elaboração da proposta orçamentária ou a outro indicado na legislação, caberá o controle estabelecido no inciso III do artigo 75. Parágrafo único. Esse controle far-se-á, quando for o caso, em termos de unidades de medida, previamente estabelecidos para cada atividade.
Capítulo III - Do Controle Externo	80	Compete aos serviços de contabilidade ou órgãos equivalentes verificar a exata observância dos limites das cotas trimestrais atribuídas a cada unidade orçamentária, dentro do sistema que for instituído para esse fim.
	81	O controle da execução orçamentária, pelo Poder Legislativo, terá por objetivo verificar a probidade da administração, a guarda e legal emprego dos dinheiros públicos e o cumprimento da Lei de Orçamento.
	82	O Poder Executivo, anualmente, prestará contas ao Poder Legislativo, no prazo estabelecido nas Constituições ou nas Leis Orgânicas dos Municípios. § 1º As contas do Poder Executivo serão submetidas ao Poder Legislativo, com Parecer prévio do Tribunal de Contas ou órgão equivalente. § 2º Quando, no Município não houver Tribunal de Contas ou órgão equivalente, a Câmara de Vereadores poderá designar peritos contadores para verificarem as contas do prefeito e sobre elas emitirem parecer.

Fonte: BRASIL (1964).

Pelo texto da Lei Federal n. 4.320/1964 ficou estabelecido que o Poder Executivo exerça o controle interno da execução orçamentária, sem prejuízo das atribuições dos órgãos criados especificamente para este fim; e que o Poder Legislativo exerça o

controle externo da execução orçamentária, com o objetivo de verificar a probidade da administração, a guarda e legal emprego dos recursos públicos e o cumprimento da Lei de Orçamento (BRASIL, 1964). No Quadro 20 apresenta-se um recorte do texto legal da Lei Federal n. 4.320/1964, que ao tratar o controle da execução orçamentária dedicou um capítulo específico para o Controle Interno e outro para o Controle Externo.

Segundo Peter e Machado (2003), a Constituição Federal de 1988 reforçou os dispositivos legais da Lei Federal n. 4.320/1964, ao estabelecer que o controle interno deve ser exercido de forma integrada pelos poderes Legislativo, Executivo e Judiciário. No Quadro 21 apresenta-se o texto legal da Constituição Federal de 1988, relativo ao sistema de controle interno, que consolidou e estruturou o sistema de controle da Administração Pública, reforçando os dispositivos da Lei Federal n. 4.320/1964.

Quadro 21 – Sistema de controle da Administração Pública – Constituição Federal de 1988

Capítulo	Artigo	Descrição
Capítulo IV Dos Municípios	31	A fiscalização do Município será exercida pelo Poder Legislativo Municipal, mediante controle externo, e pelos sistemas de controle interno do Poder Executivo Municipal, na forma da lei. § 1º O controle externo da Câmara Municipal será exercido com o auxílio dos Tribunais de Contas dos Estados ou do Município ou dos Conselhos ou Tribunais de Contas dos Municípios, onde houver. § 2º O parecer prévio, emitido pelo órgão competente sobre as contas que o Prefeito deve anualmente prestar, só deixará de prevalecer por decisão de dois terços dos membros da Câmara Municipal. § 3º As contas dos Municípios ficarão, durante sessenta dias, anualmente, à disposição de qualquer contribuinte, para exame e apreciação, o qual poderá questionar-lhes a legitimidade, nos termos da lei. § 4º É vedada a criação de Tribunais, Conselhos ou órgãos de Contas Municipais.
Capítulo I Do Poder Legislativo Seção IX Da Fiscalização Contábil, Financeira e Orçamentária	70	Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder. 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, assumira obrigações de natureza pecuniária.

Capítulo	Artigo	Descrição
<p style="text-align: center;">Capítulo I Do Poder Legislativo</p> <p style="text-align: center;">Seção IX Da Fiscalização Contábil, Financeira e Orçamentária</p>	71	<p>O controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União, ao qual compete:</p> <p>I - apreciar as contas prestadas anualmente pelo Presidente da República, mediante parecer prévio que deverá ser elaborado em sessenta dias a contar de seu recebimento;</p> <p>II - julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta e indireta, incluídas as fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo Poder Público federal, e as contas daqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário público;</p> <p>III - apreciar, para fins de registro, a legalidade dos atos de admissão de pessoal, a qualquer título, na administração direta e indireta, incluídas as fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, excetuadas as nomeações para cargo de provimento em comissão, bem como a das concessões de aposentadorias, reformas e pensões, ressalvadas as melhorias posteriores que não alterem o fundamento legal do ato concessório;</p> <p>IV - realizar, por iniciativa própria, da Câmara dos Deputados, do Senado Federal, de Comissão técnica ou de inquérito, inspeções e auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, nas unidades administrativas dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, e demais entidades referidas no inciso II;</p> <p>V - fiscalizar as contas nacionais das empresas supranacionais de cujo capital social a União participe, de forma direta ou indireta, nos termos do tratado constitutivo;</p> <p>VI - fiscalizar a aplicação de quaisquer recursos repassados pela União mediante convênio, acordo, ajuste ou outros instrumentos congêneres, a Estado, ao Distrito Federal ou a Município;</p> <p>VII - prestar as informações solicitadas pelo Congresso Nacional, por qualquer de suas Casas, ou por qualquer das respectivas Comissões, sobre a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial e sobre resultados de auditorias e inspeções realizadas;</p> <p>VIII - aplicar aos responsáveis, em caso de ilegalidade de despesa ou irregularidade de contas, as sanções previstas em lei, que estabelecerá, entre outras cominações, multa proporcional ao dano causado ao erário;</p> <p>IX - assinar prazo para que o órgão ou entidade adote as providências necessárias ao exato cumprimento da lei, se verificada ilegalidade;</p> <p>X - sustar, se não atendido, a execução do ato impugnado, comunicando a decisão à Câmara dos Deputados e ao Senado Federal;</p> <p>XI - representar ao Poder competente sobre irregularidades ou abusos apurados.</p> <p>§ 1º [...]</p>
	74	<p>Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:</p> <p>I – avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;</p> <p>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;</p>

Capítulo	Artigo	Descrição
Capítulo I Do Poder Legislativo Seção IX Da Fiscalização Contábil, Financeira e Orçamentária	74	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. § 1º Os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência ao Tribunal de Contas da União, sob pena de responsabilidade solidária. § 2º Qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato é parte legítima para, na forma da lei, denunciar irregularidades ou ilegalidades perante o Tribunal de Contas da União.
	75	As normas estabelecidas nesta seção aplicam-se, no que couber, à organização, composição e fiscalização dos Tribunais de Contas dos Estados e do Distrito Federal, bem como dos Tribunais e Conselhos de Contas dos Municípios. Parágrafo único. As Constituições estaduais disporão sobre os Tribunais de Contas respectivos, que serão integrados por sete Conselheiros.

Fonte: BRASIL (1988).

Pela Constituição Federal de 1988, as instituições públicas estão sujeitas a controles internos e externos em seus diferentes níveis da administração. Conforme já disposto na Lei Federal n. 4.320/1964, o texto da Constituição Federal de 1988 estabeleceu que a fiscalização do Município fosse exercida pelo Poder Legislativo Municipal, mediante controle externo, e pelos sistemas de controle interno do Poder Executivo Municipal, reforçando a prestação de contas do Poder Executivo ao Poder Legislativo, no prazo estabelecido nas Constituições Estaduais ou nas Leis Orgânicas dos Municípios. No caso dos controles internos caberá a cada nível de governo estabelecer legislação própria para cada um de seus poderes (BRASIL, 1988).

No entendimento de Matias-Pereira (2010, p. 170) o sistema de controle interno do País

se apresenta como uma atividade essencial para a boa governança do setor público, na medida em que busca permitir que sejam sanadas suas eventuais falhas, verificar seus atos em conformidade com o ordenamento jurídico, bem como analisar e avaliar os resultados obtidos, com a finalidade de buscar a máxima eficiência.

Castro (2008) destaca cinco finalidades principais dos controles internos: (a) assegurar a segurança do ato praticado e obtenção de informação adequada; (b) promover a eficiência operacional da entidade; (c) estimular a obediência e o respeito às políticas traçadas; (d) proteger os ativos; e (e) inibir a corrupção. Segundo Castro (2008, p. 67), no setor público, “há uma preocupação recorrente em se criar controles como forma de inibição da corrupção”. Segundo Fonseca, Antunes e Speck (2002, p.

33) os controles internos “possuem existência apenas formal, isto é, verificam basicamente se os gastos são feitos de acordo com o processo administrativo correspondente. Na verdade, realizam uma ‘contabilidade pública’ e não propriamente um ‘controle’.”

Fonseca, Antunes e Speck (2002) apontam a fragilidade do sistema de controle interno do poder executivo, que baseado historicamente na escrituração contábil, contribui para tornar o modelo geral de controle *a posteriori*, acarretando a perda de sua tempestividade⁴⁴ e eficácia⁴⁵. Salientam que há um espaço de tempo muito grande entre a ocorrência de um determinado problema e sua percepção/análise/correção. Conforme Fonseca, Antunes e Speck (2002), a histórica fragilidade dos controles internos no Brasil pode ser atestada por diversos fatores, entre os quais o autor faz referência aos seguintes:

a) não são institucionalizados, em razão de sua dependência do perfil de quem esteja no poder, pois não possuem autonomia para o controle das ações das autoridades encarregadas de arrecadar e gastar os recursos públicos, sobretudo os agentes políticos; b) atuam com o objetivo de, principalmente, realizar a contabilidade pública — que pode ser facilmente maquiada — e não propriamente os controles; c) as respectivas literaturas referentes, sobretudo, à administração pública e à ciência política conferem importância secundária ao tema dos CIs (FONSECA; ANTUNES; SPECK, 2002, p. 46).

No entendimento de Fonseca, Antunes e Speck (2002), os dispositivos constitucionais, tanto em nível federal quanto estadual em relação aos controles internos não garantem a efetividade dos mesmos, uma vez que, segundo os autores, o fazem de forma genérica, não estabelecendo articulações institucionais com os controles externos. “Os controles internos devem, portanto, ser pensados em termos de freios e contrapesos no interior de cada poder, muito além, portanto, do exercício de mera contabilidade pública” (FONSECA; ANTUNES; SPECK, 2002, p. 46).

Em relação às críticas feitas por Fonseca, Antunes e Speck (2002), verifica-se com a promulgação da LRF, que as regras de gestão foram fortalecidas, com novos dispositivos legais que acrescentaram atribuições e exigências para uma administração pública gerencial, objetivando um controle de resultados, de

⁴⁴ A tempestividade é uma característica qualitativa da informação contábil e em observância aos Princípios de Contabilidade integra as 12 características do registro e da informação contábil no setor público pela NBC T 16.5, abordada na seção 4.4 dos Princípios de Contabilidade (PCs) sob a perspectiva do setor público e as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP).

⁴⁵ A eficácia é um preceito constitucional do sistema de controle interno. Segundo Megginson et al. (1998, p. 11), pode-se entender por eficácia “a capacidade de ‘fazer as coisas certas’ ou de conseguir resultados. Isto inclui a escolha dos objetivos mais adequados e os melhores meios de alcançá-los”.

atingimento de metas, de avaliação e controle de custos. A LRF também reforçou dispositivos mais antigos, contemplados pela Lei Federal n. 4.320/1964, pelo Decreto-Lei n. 200/1967 e pela Constituição Federal de 1988, fortalecendo o controle interno ao exigir a publicação de relatórios resumidos da execução orçamentária da gestão fiscal. Além disso, determinou o acompanhamento e a fiscalização dessas informações pelos Tribunais de Contas e pelo sistema de controle interno de cada Poder (BRASIL, 2000).

A necessidade de padronização dos sistemas de controle interno para os municípios exigiu por parte dos Tribunais de Contas dos Estados, o estabelecimento de diretrizes para o aperfeiçoamento dos mecanismos de controle interno incidentes sobre a gestão municipal, consoante com as disposições do artigo 31 da Constituição Federal de 1988. A título de exemplo, citam-se as diretrizes a serem observadas pelos municípios do Rio Grande do Sul, em observância a Resolução n. 936/2012 do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul (TCE/RS). As diretrizes orientam o sistema de controle interno municipal, visando ao aperfeiçoamento da fiscalização procedida pelas unidades centrais de controle interno, em especial sobre a gestão administrativa, financeira e patrimonial do Município, nos termos dos artigos 31 e 74 da Constituição da República.

Conforme a normatização, cabe aos municípios instituir um sistema de controle interno por meio de lei municipal de iniciativa do Poder Executivo, observando as atribuições previstas no artigo 74, incisos I a IV, da Constituição Federal, bem como estabelecer sua forma de atuação. Além de estabelecer a estrutura organizacional da Unidade Central de Controle Interno (UCCI), devem ser previstos os itens de verificação obrigatória por parte do controle interno, contemplando, em especial, as áreas da contabilidade, de orçamento, de patrimônio e de finanças públicas; da gestão administrativa e de pessoal, incluídos os atos de admissão, bem como o atendimento ao parágrafo único do artigo n. 54 da Lei Complementar n. 101/2000.

Em relação aos itens de verificação obrigatória, considerando o objetivo do presente estudo de análise da integração da sustentabilidade ao controle e à prestação de contas da gestão pública municipal, cabe detalhar, em relação às despesas e ao conjunto da gestão, que a verificação do controle interno contemple as seguintes atividades:

- a) exame da execução da folha de pagamento;
- b) exame da manutenção da frota de veículos e equipamentos;
- c) exame do controle e acompanhamento dos bens patrimoniais;

- d) exame dos procedimentos licitatórios e da execução dos contratos em vigor;
- e) acompanhamento dos limites dos gastos com pessoal;
- f) acompanhamento das despesas com a manutenção e desenvolvimento do ensino e com as ações e serviços públicos de saúde;
- g) exame da gestão dos regimes próprios de previdência;
- h) exame da legalidade e avaliação dos resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração municipal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades do direito privado (TCE/RS, 2012).

O estabelecimento, bem como a normatização, de um conjunto de controles institucionalizados para a gestão pública visa garantir o cumprimento da lei e o atendimento do interesse público, buscando assegurar que os objetivos estabelecidos sejam atingidos. Além disso, também são necessários para evitar, ou pelo menos não oportunizar o abuso de poder por parte dos governantes. Os dispositivos da LRF fortaleceram a estrutura do sistema de controle interno no âmbito da gestão pública municipal, ao estabelecer a obrigatoriedade da aposição da assinatura da autoridade responsável pelo controle interno nos relatórios de gestão fiscal, juntamente com a do chefe do respectivo Poder, conforme preceitua o parágrafo único do art. 54 (BRASIL, 2000).

A necessidade de controle é antiga, tanto para a gestão pública como para a gestão empresarial, sendo parte integrante das relações de trabalho e de poder. Conforme apontado por Moraes, Oliveira e Niwa (2013, p. 226) “do controle interno advém a transparência na Administração Pública, necessária para proporcionar o controle social”. Ratificam que o Sistema de Controle Interno “propicia inúmeros benefícios para a administração, constituindo-se em instrumento que auxilia a efetivação dos atos públicos [...], possibilitando a *accountability*” (MORAES; OLIVEIRA; NIWA, 2013 p. 234). Considerando que o controle financeiro tem por base a contabilidade, que fornece o suporte informacional para a tomada de decisão e para a prestação de contas da gestão orçamentária e fiscal, dedica-se as seções seguintes à discussão da contabilidade aplicada ao setor público, iniciando-se pela contextualização histórica e sua função social de servir de instrumento para a *accountability*.

4.2 Marcos da evolução da contabilidade aplicada ao setor público

A Contabilidade Aplicada ao Setor Público é um dos ramos mais complexos da Ciência Contábil, tendo como objetivo captar, registrar, acumular, resumir e interpretar os fenômenos que afetam as situações orçamentárias, financeiras e patrimoniais das entidades de direito público, atuando sobre os sistemas: orçamentário; financeiro; patrimonial; e de compensação (KOHAMA, 2010). Oliveira, Carvalho e Correa (2013, p. 95) salientam que a “evidenciação (*disclosure*) e responsabilidade de prestação de contas (*accountability*)” do setor público são sustentadas pela contabilidade, enquanto ciência social, aglutinadora de dados úteis ao processo informacional. Araújo (2004) argumenta que a contabilidade aplicada ao setor público, denominada pelo autor de contabilidade governamental, representa um importante instrumento de gestão para a administração pública, uma vez que proporciona as informações necessárias para que se possam cumprir as disposições constitucionais de prestação de contas e elaboração de informações orçamentárias, financeiras, econômicas e patrimoniais.

Em termos históricos, a contabilidade pública no Brasil tem sua oficialização com a chegada da Família Real Portuguesa em 1808. Nesse ano foi criado o Erário Régio e instituído o Conselho da Fazenda, com normas reguladoras para a escrituração da contabilidade do Erário, podendo ser considerado o primeiro marco da contabilidade aplicada ao setor público no Brasil.

Segundo Araújo (2004, p. 47), as normas estabeleceram que a escrituração fosse “mercantil por partidas dobradas, por ser a única seguida pelas nações mais civilizadas”, sendo inspirada no sistema italiano de contabilidade. Salienta que a contabilidade “foi institucionalizada originalmente no Brasil como instrumento de registro e de controle do patrimônio do Estado, que, aliás, são suas finalidades originárias” (ARAÚJO, 2004, p. 47). Em 1914, a contabilidade pública brasileira teve que ser reformulada, para atender as exigências de banqueiros ingleses que exigiram, para a concessão de um empréstimo, uma demonstração da receita e da despesa da União, conforme já abordado na seção anterior, ao discutir-se o controle interno na administração pública.

Decorrente desse incidente, da falta de uma contabilidade adequada para produzir as informações necessárias sobre a situação financeira, econômica e patrimonial do governo, segundo Castro (2008) foi criada em 1921 a Contadoria Geral da República e no ano seguinte, foi instituído o Código de Contabilidade da União,

pelo Decreto n. 4.536/1922. A publicação do Código de Contabilidade foi um marco significativo para a história da contabilidade pública.

No entendimento de Araújo (2004), o código revolucionou as práticas contábeis até então vigentes, dispondo sobre a centralização dos serviços de contabilidade, do exercício financeiro (orçamento e contas da gestão financeira), da receita e da despesa pública, das demais operações a cargo das tesourarias do Estado, dos saldos do Balanço Financeiro, das normas administrativas que devem preceder o empenho das despesas, dos bens públicos e dos seus responsáveis. A estruturação inicial da contabilidade pública, segundo Castro (2008, p. 93), “foi baseada nas principais informações exigidas para a realização dos balanços no setor público [...] dividida em contabilidade orçamentária, financeira e patrimonial”.

Segundo Breda (2014), mesmo com os avanços institucionais providos na década de 1930, com as Constituições de 1934 e 1937 que trataram e destacaram o orçamento público, a falta de padronização de normas e procedimentos orçamentários e contábeis nos diversos níveis de governo causou sérias dificuldades ao governo para consolidar as contas nacionais. Em virtude dessas dificuldades, conforme relato de Breda (2014), o Governo Federal convocou em 1939 a 1ª Conferência de Técnicos em Contabilidade Pública e Assuntos Fazendários, para divulgar e discutir o projeto do padrão orçamentário elaborado pelo Conselho Técnico de Economia e Finanças. A 1ª Conferência, e, posteriormente em 1940, a 2ª Conferência de Técnicos em Contabilidade Pública e Assuntos Fazendários subsidiaram a elaboração e a consolidação de um padrão orçamentário que foi institucionalizado pelo Decreto-Lei n. 2.416/1940. Esse Decreto-Lei, segundo Slomski (2002), substituiu o Código de Contabilidade da União de 1922, e posteriormente, em 1964, foi substituído pela Lei Federal n. 4.320/1964, atualmente ainda em vigor.

A Lei Federal n. 4.320/1964 estabeleceu normas gerais de direito financeiro para a elaboração e o controle dos orçamentos e balanços da União, dos estados, dos municípios e do Distrito Federal. Trouxe avanços significativos no que se refere à padronização dos orçamentos e dos balanços, sendo considerada no passado, uma conquista importante para a democracia. Hoje, desatualizada, continua sendo a base legal da contabilidade aplicada ao setor público, juntamente com outros dispositivos legais e normativos que buscaram avançar no controle orçamentário e fiscal e na transparência das contas públicas, como a LRF e a LAI. No Quadro 22 apresenta-se

uma síntese da evolução da Contabilidade Aplicada ao setor público, a partir da Lei Federal n. 4.320/1964.

Quadro 22 – Evolução da contabilidade aplicada ao setor público a partir da Lei Federal n. 4.320/1964

Ano	Descrição
1964	Lei Federal n. 4.320/1964 – Lei de Direito Financeiro
1986	Criação da Secretaria do Tesouro Nacional (STN)
2000	Publicação da Lei Complementar n. 101/2000 - Lei de Responsabilidade Fiscal
2007	Publicação da Resolução CFC n. 1.111 que aprovou o Apêndice II da Resolução CFC n. 750/1993 sobre os Princípios de Contabilidade (PC) com interpretação dos PCs sob a perspectiva do setor público
2008	Publicação da Portaria MF n. 184 (Portaria da Convergência)
2008	Publicação pelo CFC das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) e implantação do Grupo de Convergência
2009	Publicação da 1ª edição do PCASP, junto com o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público
2012	Publicação das Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (IPSAS) pelo IFAC traduzidas para o Português
2014	Implantação obrigatória do PCASP por todos os entes da Federação
2015	Informações divulgadas em um novo padrão de contabilidade

Fonte: Secretaria do Tesouro Nacional (2013).

Os dispositivos legais e normativos pós Lei Federal n. 4.320/1964, evidenciados no Quadro 22, buscaram a melhoria dos procedimentos contábeis para a geração de informações úteis para servirem de apoio à tomada de decisão e ao processo de prestação de contas por parte da gestão pública. Com o processo de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade aos padrões internacionais, que abrange tanto a área privada como o setor público, a contabilidade no Brasil passou nos últimos dez anos por uma “verdadeira revolução” (STN, 2013, p. 7). Especificamente a contabilidade aplicada ao setor público iniciou o processo de convergência com a publicação da Portaria MF n. 184 e das NBCASP pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), em 2008, conforme evidenciado no Quadro 22⁴⁶.

O aperfeiçoamento da contabilidade no Brasil, com o processo de convergência às normas internacionais, buscou resgatar o valor informacional da contabilidade, o qual passou a observar primordialmente a essência dos eventos econômicos. Na área pública, esse novo padrão de entendimento e interpretação conferiu uma mudança de abordagem, no qual a contabilidade pública também passou a ter como foco o patrimônio público. Historicamente, a contabilidade aplicada ao setor público teve o

⁴⁶ As normas gerais de contabilidade estabelecidas pela Lei Federal n. 4.320/1964, os Princípios e a implantação obrigatória do PCASP por todos os entes da Federação, são detalhados e discutidos em seções específicas.

seu foco direcionado ao orçamento público, diferentemente do enfoque da contabilidade empresarial, que é, no caso, o patrimônio.

A mudança de enfoque da contabilidade aplicada ao setor público para o patrimônio público reforçou a ciência contábil, que como qualquer outra área do conhecimento humano, tem seu ponto de partida nos princípios que a sustentam, e que não podem ser diferentes para o setor público (CFC, 2007). Deste modo, “o objetivo da Contabilidade Aplicada ao Setor Público é fornecer informações de natureza tanto **orçamentária** quanto **econômica, financeira e física** do patrimônio das entidades do setor público” (STN, 2013, p. 11). Além da modernização com o processo de convergências aos padrões internacionais, a contabilidade também vem passando por uma mudança de paradigma, com discussões sobre sua responsabilidade social perante a sociedade.

Conforme Ludícibus et al. (2011), a contabilidade, ao longo da história, tem recebido diferentes rotulagens, provocando certo desconforto para aqueles que a estudam, pesquisam ou praticam. É entendida e vista por alguns como arte ou simplesmente uma técnica de escrituração. Para outros, é vista como um sistema ou ciência. Como ciência social aplicada, Macedo et al. (2008) argumentam seu papel social, como provedora de informações que não apenas atende e supre as necessidades de um grupo específico de usuários, pelo contrário, auxilia no arbitramento do conflito distributivo⁴⁷.

Corroborando o entendimento de Ludícibus et al. (2011, p. 284), faz-se necessária uma discussão de um conceito de contabilidade “que explicita seu objeto e sua missão e a coloque em um plano cognitivo estimulador de seu desenvolvimento e visibilidade, face seu compromisso social imanente”. Pesquisadores da área contábil, a exemplo do professor Alexandro Broedel Lopes, buscam contribuições da teoria crítica da Escola de Frankfurt para formatar um

contraponto à hegemonia da abordagem positivista, bem como à tentativa de definir a contabilidade como uma técnica ou mesmo como um sistema, centrado em um objeto, o patrimônio das entidades, ensimesmado, para dentro de si mesmo, com reflexos no enfraquecimento de seu compromisso humano e alcance social (IUDÍCIBUS et al., 2011, p. 284).

⁴⁷ O conflito distributivo, segundo Ribeiro Filho, Lopes e Pederneiras (2009, p. 2) é compreendido como “um processo de confronto, entre pessoas, decorrente da tendência individual em direção à apropriação adicional de bens e serviços, em detrimento do outro”. Numa visão teórica-reflexiva da teoria da contabilidade Ribeiro Filho, Lopes e Pederneiras (2009, p. 2) explicam que o papel da contabilidade é buscar um “modelo de informação que auxilie na redução do conflito distributivo decorrente dos movimentos de apropriação de bens e serviços na sociedade”.

A contabilidade, sob a luz da teoria crítica⁴⁸ da Escola de Frankfurt, como ciência social, é pautada no interesse público e na dignidade humana, constituindo-se num conceito fundamental para a democracia (IUDICIBUS et al., 2011). Fundamentado nas contribuições teóricas de Max Horkheimer⁴⁹, Jürgen Habermas⁵⁰ e Axel Honneth⁵¹ e nas discussões e debates dos palestrantes que participaram do I Simpósio Brasileiro de Teoria da Contabilidade (SBTCont) (2010), foi proposto como resultado das discussões o seguinte conceito para a contabilidade:

A Contabilidade é uma Ciência Social cujo objeto de estudo é a mediação (arbitramento) do conflito distributivo, mediante o 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 (IUDÍCIBUS et al., 2011, p. 284).

À luz da teoria crítica a contabilidade, como ciência social, apresenta um padrão cognitivo mais amplo, envolvendo outras ciências sociais, como o direito, a economia, a filosofia, a educação, a sociologia, a psicologia, no sentido de estimular a multi e interdisciplinaridades em prol do desempenho de sua missão (IUDÍCIBUS et al., 2011). Nessa perspectiva, o objeto de estudo passa a ser a mediação do conflito distributivo, e não mais o patrimônio em si, destacando-se o desafio proposto por Horkheimer, ao afirmar que a teoria crítica principia na arena da economia de troca, do valor, da mercadoria e do dinheiro, do embate humano pela sobrevivência (HORKHEIMER, 1980).

Na nova definição proposta para a contabilidade, sob a perspectiva de uma atuação ética, pautada no interesse público e na dignidade do ser humano, sintetiza

⁴⁸ O termo 'Teoria Crítica', utilizado para a análise da contabilidade numa perspectiva social e humana, refere-se à corrente de pensamento produzida pelo grupo de intelectuais, pesquisadores, atuantes no Instituto para a Pesquisa Social de Frankfurt, na Alemanha. O Instituto de Pesquisa Social foi fundado em 1923 por Carl Grünberg, com o objetivo de realizar levantamentos históricos das lutas do movimento operário alemão. Em 1929, a direção da escola foi assumida pelo filósofo Max Horkheimer que alterou a linha de pesquisa para compreender melhor as relações entre modernidade e os problemas sociais. A Teoria Crítica dos intelectuais da Escola de Frankfurt inaugurou uma identidade epistemológica de contraposição à teoria tradicional, ou mais especificamente, às formas então dominantes de teorizar sobre a sociedade e suas relações. Da mesma forma, demarcou uma nova concepção no entendimento da relação teoria e prática no campo das ciências sociais, uma vez que instaurou o compromisso ideológico de agir sobre ela (VILELA, 2006).

⁴⁹ Max Horkheimer é considerado o principal formulador da teoria crítica da Escola de Frankfurt. Em 1937, publicou seu artigo '*Teoria tradicional e teoria crítica*', que fundamenta uma discussão em torno das limitações alienantes do modelo proposto por Descartes (1596-1650).

⁵⁰ Jürgen Habermas representa a geração intermediária da Escola de Frankfurt. É reconhecido como filósofo e sociólogo pela vasta produção literária, com destaque para as obras '*Racionalidade e comunicação*' e '*Teoria do Agir comunicativo*'.

⁵¹ Axel Honneth é reconhecido como o mais proeminente dentre os teóricos da terceira geração da Escola de Frankfurt. Os seus estudos tratam, principalmente, da explicação teórica e crítico-normativa das relações de poder, respeito e reconhecimento na sociedade.

a formulação da teoria crítica e seu compromisso essencial com a vida do ser humano. Esta assertiva, segundo Iudícibus et al. (2011), posiciona a contabilidade no conjunto mais amplo da ciência social. Em sua perspectiva crítica, objetiva primordialmente, auxiliar e apoiar uma convivência social que seja preservadora de uma vida digna para todas as pessoas, uma vez que ao mensurar e evidenciar a mediação do conflito distributivo, em última instância, representa o dinheiro das pessoas, seus empregos, suas rendas, seus salários, enfim, suas subsistências e suas vidas (IUDÍCIBUS et al., 2011).

Na área pública, reforça-se a responsabilidade social e o papel da contabilidade, enquanto ciência social, uma vez que as informações produzidas pela contabilidade atendem à diferentes interesses e usuários. Para a gestão pública, as informações contábeis, conforme reforçado por Oliveira, Carvalho e Corrêa (2013, p.92), “subsidiar o exercício do poder de tributar dos estados (em sentido *lato*) e, até mesmo, contribuem com a fundamentação sustentável de políticas públicas voltadas ao bem-estar da sociedade”. Essas mesmas informações auxiliam os mecanismos de transparência e *accountability* governamental, exercendo um papel decisivo para que o usuário ‘cidadão’ de forma individual ou coletiva possa exercer o controle social.

Com o processo de convergência aos padrões internacionais, a contabilidade aplicada ao setor público, como sistema de informações, está recuperando seu papel social, adotando parâmetros de boa governança, demonstrando a importância de um sistema que forneça o apoio necessário à integração das informações macroeconômicas do setor público e à consolidação das contas nacionais. Nesse contexto, considerando-se a proposta de análise da integração da sustentabilidade pela contabilidade aplicada ao setor público, apresenta-se na sequência em seções específicas um detalhamento das normas gerais da contabilidade pública de acordo com a Lei Federal 4.320/1964, os Princípios de Contabilidade sob a perspectiva do setor público, as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao setor Público editadas pelo CFC e os critérios normativos da STN para a implantação obrigatória dos novos procedimentos contábeis por todos os entes da Federação.

4.3 Normas gerais de contabilidade pública de acordo com a Lei Federal n. 4.320/1964 e legislações posteriores

A Lei Federal n. 4.320/1964 pode ser considerada o primeiro marco histórico da evolução da contabilidade aplicada ao setor público no Brasil. A Lei é reconhecida pelas suas contribuições para a organização das finanças e administração pública como um todo. Segundo Ferreira (2014), considerando-se o ambiente social, político e econômico em que foi instituída, representou um marco legal sem precedentes na história do País. As normas gerais de direito financeiro para a elaboração e o controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal foram instituídas de forma sistêmica e abrangente, englobando desde a forma de elaboração da proposta orçamentária, perpassando pela execução, registro, evidenciação, até o controle do orçamento público (FERREIRA, 2014).

Para as normas de contabilidade, a Lei dedicou 24 artigos, especificamente os artigos 83 a 106, o que confirma o grande avanço atribuído na época à contabilidade. Com a Lei Federal n. 4.320/1964, o orçamento público ganhou importância no País, por ter sido definido como o principal instrumento para o controle das finanças públicas. Como consequência da importância conferida ao orçamento público, “as normas relativas a registros e demonstrações contábeis, vigentes até hoje, acabaram por dar enfoque, sobretudo, aos conceitos orçamentários, em detrimento da evidenciação dos aspectos patrimoniais” (STN, 2014, p. 23).

O sistema orçamentário brasileiro passou por vários aperfeiçoamentos, desde seu marco inicial, com a Lei Federal n. 4.320/1964. Em 1967, o Decreto-Lei n. 200 que dispôs sobre a organização da administração federal e instituiu diretrizes para a reforma administrativa estabeleceu, entre outras providências, a obrigatoriedade da adoção de um plano de contas contábil único. Posteriormente, com a Constituição Federal de 1988, foram incluídos novos instrumentos ao sistema orçamentário que foram consolidados com a LRF. A Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) foi a maior inovação no sistema orçamentário trazida com a Constituição Federal de 1988. Segundo Piscitelli, Timbó e Rosa (2006, p. 69) a LDO “funciona como ‘ponte’ entre o plano e o orçamento”.

Os instrumentos constitutivos do sistema orçamentário foram estabelecidos pelo artigo n. 165 da Constituição Federal de 1988, como leis de iniciativa do Poder

Executivo que devem elaborar o plano plurianual, as diretrizes orçamentárias, e os orçamentos anuais.

§ 1º - A lei que instituir o plano plurianual estabelecerá, de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada.

§ 2º - A lei de diretrizes orçamentárias compreenderá as metas e prioridades da administração pública federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, orientará a elaboração da lei orçamentária anual, disporá sobre as alterações na legislação tributária e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento.

§ 3º - O Poder Executivo publicará, até trinta dias após o encerramento de cada bimestre, relatório resumido da execução orçamentária.

§ 4º - Os planos e programas nacionais, regionais e setoriais previstos nesta Constituição serão elaborados em consonância com o plano plurianual e apreciados pelo Congresso Nacional.

§ 5º - A lei orçamentária anual compreenderá:

I - o orçamento fiscal referente aos Poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público;

II - o orçamento de investimento das empresas em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto;

III - o orçamento da seguridade social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público.

§ 6º - O projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia.

§ 7º - Os orçamentos previstos no § 5º, I e II, deste artigo, compatibilizados com o plano plurianual, terão entre suas funções a de reduzir desigualdades inter-regionais, segundo critério populacional.

§ 8º - A lei orçamentária anual não conterà dispositivo estranho à previsão da receita e à fixação da despesa, não se incluindo na proibição a autorização para abertura de créditos suplementares e contratação de operações de crédito, ainda que por antecipação de receita, nos termos da lei.

§ 9º - Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre o exercício financeiro, a vigência, os prazos, a elaboração e a organização do plano plurianual, da lei de diretrizes orçamentárias e da lei orçamentária anual;

II - estabelecer normas de gestão financeira e patrimonial da administração direta e indireta bem como condições para a instituição e funcionamento de fundos (BRASIL, 1988, art. 165).

Segundo Rocha (2008), o sistema orçamentário articula-se em relação aos seus três principais instrumentos constitutivos: o Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA). Rocha (2008) argumenta que o sistema orçamentário instituído pela Constituição Federal de 1988, possibilitou um planejamento da ação governamental em bases mais consistentes e, o mais importante no entendimento do autor, o estabelecimento de um vínculo efetivo das propostas eleitorais com

o planejamento das ações de governo para o período do mandato e deste com as propostas anuais e suas consequentes ações efetivas, estabelecendo

assim, mediante um vínculo instrumental, a necessária ligação entre as formas de *accountability* relativas ao processo eleitoral e ao controle institucional durante o mandato (ROCHA, 2008, p.1).

Outro avanço para a contabilidade aplicada ao setor público, igualmente, vinculada às finanças públicas, foi a edição da LRF, que estabeleceu limites de dívida consolidada, garantias, operações de crédito, restos a pagar e despesas de pessoal, dentre outros, com o intuito de propiciar o equilíbrio das finanças públicas e instituir instrumentos de transparência da gestão fiscal. Em termos contábeis, pelo artigo 51, ficou instituída a exigência de realizar-se a consolidação nacional das contas públicas bem como sua divulgação, inclusive por meio eletrônico de acesso público (BRASIL, 2000). As Demonstrações Contábeis previstas pela Lei Federal n. 4.320/1964 foram o Balanço Orçamentário, o Balanço Financeiro, o Balanço Patrimonial, e a Demonstração das Variações Patrimoniais, especificados no Quadro 23.

Quadro 23 – Demonstrações Contábeis previstas pela Lei Federal n. 4.320/1964

Demonstração	Descrição
Balanço Orçamentário	Demonstra as receitas e despesas previstas em confronto com as realizadas.
Balanço Financeiro	Demonstra a receita e a despesa orçamentárias bem como os recebimentos e os pagamentos de natureza extra-orçamentária, conjugados com os saldos em espécie, provenientes do exercício anterior, e os que se transferem para o exercício seguinte.
O Balanço Patrimonial	Demonstra o Ativo Financeiro, o Ativo Permanente, o Passivo Financeiro; o Passivo Permanente; o Saldo Patrimonial; e as Contas de Compensação.
Demonstração das Variações Patrimoniais	Demonstra as alterações verificadas no patrimônio, resultantes ou independentes da execução orçamentária, e indicará o resultado patrimonial do exercício.

Fonte: BRASIL (1967).

Com o processo de convergência das normas de contabilidade aos padrões internacionais de contabilidade e edição das NCASP, pelo CFC, por meio das onze primeiras NBCs Técnicas⁵², em conformidade com a Portaria do MF n. 184/2008, as Demonstrações Contábeis previstas pela Lei Federal n. 4.320/1964 foram revisadas e ampliadas, pela NBC T 16. 6, detalhadas no Quadro 24. A NBC T 16.6 dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-las convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

⁵² O conteúdo das NBCs T 16 são abordadas em seção específica, juntamente com a interpretação dos Princípios de Contabilidade sob a perspectiva do setor público.

Quadro 24 – Demonstrações Contábeis previstas na NBC-T 16.6 aplicadas ao setor público

Demonstração	Descrição
Balanço Orçamentário	Evidencia as receitas e as despesas orçamentárias, detalhadas em níveis relevantes de análise, confrontando o orçamento inicial e as suas alterações com a execução, demonstrando o resultado orçamentário. O Balanço Orçamentário é estruturado de forma a evidenciar a integração entre o planejamento e a execução orçamentária.
Balanço Financeiro	Evidencia as receitas e despesas orçamentárias, bem como os ingressos e dispêndios extraorçamentários, conjugados com os saldos de caixa do exercício anterior e os que se transferem para o início do exercício seguinte.
O Balanço Patrimonial	Evidencia qualitativa e quantitativamente a situação patrimonial da entidade pública, estruturado em Ativo, Passivo e Patrimônio Líquido.
Demonstração das Variações Patrimoniais	Evidencia as variações quantitativas, o resultado patrimonial e as variações qualitativas decorrentes da execução orçamentária.
Demonstração dos Fluxos de Caixa	Evidencia as movimentações havidas no caixa e seus equivalentes, nos seguintes fluxos: (a) das operações; (b) dos investimentos; e (c) dos financiamentos. A demonstração pode ser elaborada pelo método direto ou indireto.
Demonstração do Resultado Econômico	Evidencia o resultado econômico de ações do setor público. (Excluída pela Resolução CFC n.º 1.437/13)
Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL)	Evidencia a movimentação havida em cada componente do Patrimônio Líquido com a divulgação, em separado, dos efeitos das alterações nas políticas contábeis e da correção de erros.
Notas Explicativas	Parte integrante das demonstrações contábeis, sendo que as informações devem ser relevantes, complementares ou suplementares àquelas não suficientemente evidenciadas ou não constantes nas demonstrações contábeis. Incluem os critérios utilizados na elaboração das demonstrações contábeis, as informações de naturezas patrimonial, orçamentária, econômica, financeira, legal, física, social e de desempenho e outros eventos não suficientemente evidenciados ou não constantes nas referidas demonstrações.

Fonte: CFC (2008), (2013).

A inclusão das novas demonstrações para a contabilidade aplicada ao setor público, pela NBC T 16.6, respectivamente a Demonstração dos Fluxos de Caixa, e a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL), evidenciadas no Quadro 24, não altera, conforme esclarece Silva (2015), as disposições relativas à contabilidade da Lei Federal n. 4.320/1964, que continua sendo o diploma legal que fixa as regras gerais da contabilidade para o setor público. A referida lei foi objetiva ao determinar no artigo 85 que os serviços de contabilidade fossem organizados de forma a permitirem o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais e a análise e interpretação dos resultados econômicos e financeiros (BRASIL, 1964).

Conforme salienta Silva (2015), a Lei Federal n. 4.320/1964 contemplou duas categorias de contabilidade, a Contabilidade Orçamentária e Financeira e a

Contabilidade Patrimonial e Industrial. Historicamente, a contabilidade aplicada ao setor público teve o seu foco no orçamento público, realizando para tal, todos os registros necessários ao acompanhamento e gestão dos recursos públicos, esquecendo-se, no entanto, que o objeto da contabilidade é o patrimônio, enquanto ciência social aplicada, não podendo ser diferente para o setor público.

Com as mudanças promovidas pelo processo de convergência das normas de contabilidade aos padrões internacionais, as NBCASP resgataram a contabilidade patrimonial que foi deixada de lado, em prol do controle das finanças pelo caixa, por meio da contabilidade orçamentária e financeira. Segundo Silva (2015), esse enfoque deve-se em parte ao processo histórico da evolução da gestão das finanças públicas no Brasil, e para as práticas da época, a lei estava à frente do seu tempo. Outro aspecto apresentado por Silva (2015) é o fato de uma contabilidade patrimonial ser mais complexa, se comparada à contabilidade orçamentária e financeira, uma vez que enseja a aplicação integral do Princípio da Competência e da Oportunidade⁵³.

Da mesma maneira como a contabilidade patrimonial, a contabilidade industrial também ficou esquecida pelo setor público, prevista como uma categoria a ser adotada pela gestão pública pela Lei Federal n. 4.320/1964. Conforme dispôs a Lei Federal, a contabilidade industrial deveria ser utilizada para o serviço público, ainda que não organizado como empresa pública, para a determinação dos custos, ingressos e resultados, sem prejuízo da escrituração patrimonial e financeira (BRASIL, 1964). Em termos, a contabilidade industrial foi resgatada pela LRF, ao dispor que a “Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial” (BRASIL, 2000, § 3º art. 50).

Posteriormente a Lei n. 10.180/2001, que trata do Sistema de Contabilidade Federal do Poder Executivo, concedeu à STN a competência para tratar do assunto. Destarte, após um longo período de estudos e análises, a STN publicou a Portaria n. 157/2011 que dispõe sobre a criação do Sistema de Custos do Governo Federal, estruturado na forma de um subsistema organizacional da administração pública federal brasileira e vinculado ao Sistema de Contabilidade Federal.

⁵³ Dada a importância da aplicação dos Princípios de Contabilidade sob a perspectiva do setor público, para a produção e disponibilização de informações contábeis transparentes, os Princípios de Contabilidade e as NBCASP são abordados em seção específica.

Na análise da integração da sustentabilidade, pela contabilidade aplicada ao setor público, merece destaque a Portaria MOG n. 42/1999 que atualizou a discriminação da despesa por função tratada na Lei Federal n. 4.320/1964, inciso I do § 1º do art. 2º e § 2º do art. 8º, estabelecendo para os gestores públicos o que deve-se entender por função, subfunção, programa, projeto, atividade e operações especiais. Dada a importância desse entendimento, para o estudo em questão, apresenta-se nos Quadros 25 e 26, o detalhamento estabelecido no art. 1º da Portaria MOG n. 42/1999.

Quadro 25 – Detalhamento da discriminação da despesa conforme Portaria MOG n. 42/1999

Identificação da despesa	Descrição
Função	Evidencia o maior nível de agregação das diversas áreas de despesa que competem ao setor público.
A função "Encargos Especiais"	Engloba as despesas em relação às quais não se possa associar um bem ou serviço a ser gerado no processo produtivo corrente, tais como: dívidas, ressarcimentos, indenizações e outras afins, representando, portanto, uma agregação neutra.
Subfunção	Representa uma partição da função, visando a agregar determinado subconjunto de despesa do setor público. Poderão ser combinadas com funções diferentes daquelas a que estejam vinculadas.
Programa	É o instrumento de organização da ação governamental visando à concretização dos objetivos pretendidos, sendo mensurado por indicadores estabelecidos no plano plurianual.
Projeto	É um instrumento de programação para alcançar o objetivo de um programa, envolvendo um conjunto de operações, limitadas no tempo, das quais resulta um produto que concorre para a expansão ou o aperfeiçoamento da ação de governo.
Atividade	É um instrumento de programação para alcançar o objetivo de um programa, envolvendo um conjunto de operações que se realizam de modo contínuo e permanente, das quais resulta um produto necessário à manutenção da ação de governo.
Operações especiais	Incluem as despesas que não contribuem para a manutenção das ações de governo, das quais não resulta um produto, e não geram contraprestação direta sob a forma de bens ou serviços.

Fonte: BRASIL, (1999).

As despesas orçamentárias caracterizam-se por estarem fixadas na Lei de Orçamentos (LDO) e pela sua vinculação à aplicação em programas governamentais. De acordo com a Portaria MOG n. 42/1999, em consonância com a Lei Federal n. 4.320/1964, a despesa pública é classificada em institucional, funcional, programática, natureza da despesa e fonte de recurso. A classificação Institucional identifica quem é responsável pelo gasto dentro da estrutura do ente público e está estruturada em

dois níveis hierárquicos: órgão orçamentário e unidade orçamentária. Conforme apresentado no Quadro n. 25, a classificação funcional segrega as dotações orçamentárias em funções e subfunções, buscando responder em que área de ação governamental a despesa foi realizada. Conforme dispõe a Portaria MOG n. 42/1999 a Função pode ser entendida como o maior nível de agregação das diversas áreas de despesa que competem ao setor público e a subfunção representa uma parte da função, visando agregar determinado subconjunto de despesa do setor público, conforme detalhamento da Portaria MOG n. 42/1999, apresentada no Quadro n. 26.

Quadro 26 – Descrição das funções e subfunções de Governo estabelecidas pela Portaria MOG n. 42/1999

Função de governo	Subfunção de Governo
01 - Legislativa	031 – Ação Legislativa
	032 - Controle Externo
02 - Judiciária	061 - Ação Judiciária
	062 - Defesa do Interesse Público no Processo Judiciário
03 - Essencial à Justiça	091 - Defesa da Ordem Jurídica
	092 – Representação Judicial e Extrajudicial
04 - Administração	121 – Planejamento e Orçamento
	122 - Administração Geral
	123 - Administração Financeira
	124 - Controle Interno
	125 - Normatização e Fiscalização
	126 - Tecnologia da Informação
	127 - Ordenamento Territorial
	128 - Formação de Recursos Humanos
	129 - Administração de Receitas
	130 - Administração de Concessões
	131 - Comunicação Social
05 - Defesa Nacional	151 - Defesa Área
	152 - Defesa Naval
	153 - Defesa Terrestre
06 - Segurança Pública	181 - Policiamento
	182 - Defesa Civil
	183 - Informação e Inteligência
07 - Relações Exteriores	211 - Relações Diplomáticas
	212 - Cooperação Internacional
08 - Assistência Social	241 - Assistência ao Idoso
	242 - Assistência ao Portador de Deficiência
	243 - Assistência à Criança e ao Adolescente
	244 - Assistência Comunitária
09 - Previdência Social	271 - Previdência Básica
	272 - Previdência do Regime Estatutário
	273 - Previdência Complementar
	274 - Previdência Especial
10 - Saúde	301 - Atenção Básica
	302 - Assistência Hospitalar e Ambulatorial
	303 - Suporte Profilático e Terapêutico
	304 - Vigilância Sanitária
	305 - Vigilância Epidemiológica
	306 - Alimentação e Nutrição

Função de governo	Subfunção de Governo
11 - Trabalho	331 - Proteção e Benefícios ao Trabalhador
	332 - Relações de Trabalho
	333 - Empregabilidade
	334 - Fomento ao Trabalho
12 - Educação	361 - Ensino Fundamental
	362 - Ensino Médio
	363 - Ensino Profissional
	364 - Ensino Superior
	365 - Educação Infantil
	366 - Educação de Jovens e Adultos
	367 - Educação Especial
13 - Cultura	391 - Patrimônio Histórico, Artístico e Arqueológico
	392 - Difusão Cultural
14 - Direitos da Cidadania	421 - Custódia e Reintegração Social
	422 - Direitos Individuais, Coletivos e Difusos
	423 - Assistência aos Povos Indígenas
15 - Urbanismo	451 - Infraestrutura Urbana
	452 - Serviços Urbanos
	453 - Transportes Coletivos Urbanos
16 - Habitação	481 - Habitação Rural
	482 - Habitação Urbana
17 - Saneamento	511 - Saneamento Básico Rural
	512 - Saneamento Básico Urbano
18 - Gestão Ambiental	541 - Preservação e Conservação Ambiental
	542 - Controle Ambiental
	543 - Recuperação de Áreas Degradadas
	544 - Recursos Hídricos
	545 - Meteorologia
19 - Ciência e Tecnologia	571 - Desenvolvimento Científico
	572 - Desenvolvimento Tecnológico e Engenharia
	573 - Difusão do Conhecimento Científico e Tecnológico
20 - Agricultura	601 - Promoção da Produção Vegetal
	602 - Promoção da Produção Animal
	603 - Defesa Sanitária Vegetal
	604 - Defesa Sanitária Animal
	605 - Abastecimento
	606 - Extensão Rural
	607 - Irrigação
21 - Organização Agrária	631 - Reforma Agrária
	632 - Colonização
22 - Indústria	661 - Promoção Industrial
	662 - Produção Industrial
	663 - Mineração
	664 - Propriedade Industrial
	665 - Normalização e Qualidade
23 - Comércio e Serviços	691 - Promoção Comercial
	692 - Comercialização
	693 - Comércio Exterior
	694 - Serviços Financeiros
	695 - Turismo
24 - Comunicações	721 - Comunicações Postais
	722 - Telecomunicações
25 - Energia	751 - Conservação de Energia
	752 - Energia Elétrica
	753 - Petróleo
	754 - Alcool

Função de governo	Subfunção de Governo
26 - Transporte	781 - Transporte Aéreo
	782 - Transporte Rodoviário
	783 - Transporte Ferroviário
	784 - Transporte Hidroviário
	785 - Transportes Especiais
27 - Desporto e Lazer	811 - Desporto de Rendimento
	812 - Desporto Comunitário
	813 - Lazer
28 - Encargos Especiais	841 - Refinanciamento da Dívida Interna
	842 - Refinanciamento da Dívida Externa
	843 - Serviço da Dívida Interna
	844 - Serviço da Dívida Externa
	845 - Transferências
	846 - Outros Encargos Especiais

Fonte: BRASIL, (1999).

Conforme evidenciado no Quadro n. 26, a Portaria MOG n. 42/1999 prevê 28 funções, entre as quais estão os gastos realizados com a saúde, educação, assistência social, trabalho, cultura, direitos da cidadania, urbanismo, habitação, saneamento e gestão ambiental, contemplando especificamente várias ações dos governos municipais nas dimensões social e ambiental. Embora a função ambiental, já estivesse disposta no texto constitucional como atribuição dos governos e entidades públicas, até a publicação da Portaria MOG n. 42/1999, não era monitorada por uma função específica. Ademais, tanto para a área privada como para o setor público a inserção da variável ambiental pela contabilidade, ainda é uma problemática nova. Além de alguns avanços, considerando-se os Relatórios de Sustentabilidade, com base nas diretrizes internacionais da GRI, a mensuração e evidenciação dos eventos ambientais ainda são incipientes pelas tradicionais Demonstrações Contábeis.

Segundo estudo realizado por Souza e Pfitscher (2013), ainda são poucas as pesquisas que buscam verificar a gestão e sustentabilidade ambiental na área pública. Entre os estudos identificados, Souza e Pfitscher (2013) destacaram a pesquisa realizada por Cunha et al. (2008)⁵⁴ que analisaram, por meio do Sistema Contábil Gerencial Ambiental (SICOGEA) como a Prefeitura Municipal de Florianópolis está contribuindo para a gestão do meio ambiente. O uso e a aplicação de ferramentas de avaliação, como por exemplo, do SICOGEA, possibilitam a gestão pública repensar as práticas cotidianas voltadas à sustentabilidade, e que segundo Bellen (2004, p. 69),

⁵⁴ A pesquisa de Cunha et al. (2008), intitulada 'A gestão da Prefeitura Municipal de Florianópolis quanto ao meio ambiente com o auxílio da contabilidade e controladoria ambiental', foi apresentada no 25º SIMPÓSIO DE GESTÃO DA INOVAÇÃO TECNOLÓGICA, Brasília, 2008 e consta nos Anais do evento.

“pode ajudar a transformar a preocupação com sustentabilidade em uma ação pública consistente”.

A mensuração e divulgação de informações quantitativas e qualitativas de natureza ambiental pelas Demonstrações Contábeis, que reflitam as interações da entidade com o meio ambiente, ainda necessitam de discussão e normatização. Em termos contábeis, cabe mencionar que o Conselho Federal de Contabilidade vem discutindo desde 2009 procedimentos de evidenciação de eventos de natureza ambiental, para o qual foi elaborada uma minuta de NBC TG sobre a interação da entidade com o meio ambiente. Infelizmente, a discussão não evoluiu para a edição de uma Norma Brasileira de Contabilidade. Posteriormente, o texto da minuta foi revisado e em julho de 2013, apresentado para discussão em audiência pública na modalidade de Interpretação Técnica Geral, sob a denominação de ITG 2004, novamente sem êxito (CFC, 2013).

Independentemente da evolução das discussões e aprovação da ITG 2004 pelo CFC, bem como de instruções normativas da STN, a gestão pública municipal tem à sua disposição vários instrumentos de evidenciação e prestação de contas, reportados no capítulo 2, na seção 2.2 Iniciativas e ferramentas de adesão e monitoramento de sustentabilidade, como por exemplo as propostas de Balanço Social e as diretrizes da *Global Reporting Initiative* para a elaboração voluntária de Relatórios de Sustentabilidade com indicadores setoriais para órgãos governamentais. No entanto, essas propostas têm recebido pouca adesão por parte da gestão pública municipal, conforme já evidenciado no capítulo 2.

Diferentemente da discussão contábil sobre procedimentos de evidenciação dos eventos de natureza ambiental, as normas de contabilidade vinculadas à gestão financeira, orçamentária e patrimonial aplicadas ao setor público, receberam novas demonstrações e interpretações. Para detalhar esse novo padrão contábil, apresenta-se na sequência uma seção específica, no qual são abordados os Princípios de Contabilidade sob a perspectiva do setor público e as NBCASP editadas pelo CFC, bem como os critérios normativos da STN para a implantação obrigatória do novo padrão contábil pela gestão pública municipal.

4.4 Princípios de Contabilidade (PCs) sob a perspectiva do setor público e as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao setor Público (NBCASP)

O novo padrão de contabilidade para o setor público, com base nos padrões internacionais de contabilidade resgatou a essência da contabilidade aplicada ao setor público, dando o enfoque adequado ao seu objeto, o patrimônio público. Para tal, o CFC apresentou uma interpretação dos princípios de contabilidade sob a perspectiva do setor público⁵⁵, pela Resolução CFC n. 1.111/2007, com redação atualizada pela Resolução CFC n. 1.367/2011. A orientação do Conselho Federal de Contabilidade em relação aos Princípios de Contabilidade se antecipou ao marco inicial da convergência dada pela Portaria n. 184/2008 da STN, que estabeleceu as novas diretrizes a serem observadas pela gestão pública quanto aos procedimentos, às práticas, à elaboração e à divulgação das Demonstrações Contábeis.

A contabilidade pública nunca esteve dispensada da observância dos Princípios de Contabilidade, que são fundamentais para o adequado tratamento teórico dos fenômenos do setor público, bem como para que os registros e informações produzidas pela contabilidade reflitam a essência das transações governamentais e seu impacto no patrimônio. Os Princípios de Contabilidade, conforme disposto pela Resolução do CFC n. 1.111/2007, são “o ponto de partida para qualquer área do conhecimento humano [...]” e fornecem a base teórica para “a adequada interpretação dos fenômenos patrimoniais do setor público, o acompanhamento do processo orçamentário, a análise dos resultados econômicos e o fluxo financeiro” (CFC, 2007). A necessidade de uma interpretação dos Princípios de Contabilidade sob a perspectiva pública foi desencadeada pela mudança de enfoque de uma contabilidade orçamentária para uma contabilidade patrimonial.

No setor público, a busca pela convergência foi instituída legalmente pelo Decreto n. 6.976/2009, que estabeleceu em seu artigo 4º, inciso II, a necessidade do Sistema de Contabilidade Federal promover a busca pela convergência aos padrões

⁵⁵ Os Princípios de Contabilidade no Brasil estão normatizados pela Resolução do CFC n. 750/1993 que não eram observados pela contabilidade aplicada ao setor público, uma vez que a mesma, historicamente estava mais direcionada ao orçamento do que ao patrimônio público. Com o processo de convergência aos padrões internacionais o CFC acrescentou um apêndice aos Princípios de Contabilidade, Apêndice II, que apresentou uma interpretação dos Princípios de Contabilidade sob a perspectiva pública. Anteriormente à publicação do Apêndice II, não havia nenhuma orientação específica sobre a observância dos Princípios de Contabilidade pelo setor público, uma vez que os Princípios de Contabilidade reconhecem o patrimônio como objeto de estudo da contabilidade.

internacionais de contabilidade, respeitados os aspectos formais e conceituais estabelecidos na legislação vigente. Diferentemente do setor privado, que segue as *International Financial Reporting Standards* (IFRS), editadas pelo *International Accounting Standard Board* (IASB), o setor público segue as *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS), editadas pelo *International Federation of Accountants* (IFAC)⁵⁶. Juntamente com Portaria n. 184/2008 da STN e das primeiras NBCASP editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade, sob a denominação de NBC T 16.1 a 16.11, a STN passou a editar anualmente o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) com base NBC T 16.1 a 16.11 do CFC e nas IPSAS editadas pelo IFAC, respeitando a legislação vigente, ou seja, a Lei Federal n. 4.320/1964 e regulações complementares a ela.

Os Princípios de Contabilidade representam “a essência das doutrinas e teorias relativas à Ciência da Contabilidade” (CFC, 2010, art. 2º). O entendimento científico e profissional, considerando a contabilidade no seu sentido mais amplo de ciência social, reconhecem o patrimônio das entidades e o patrimônio público como objeto de estudo da contabilidade. Essa nova leitura fez-se necessária para promover o desenvolvimento conceitual da contabilidade e para que o setor público passasse a registrar todos os ativos e passivos, bem como cumprir os dispositivos da LRF e da Lei Federal n. 4.320/1964, adotando uma Contabilidade Patrimonial e um Sistema de Custos.

O reconhecimento e a observância dos Princípios de Contabilidade, sob a perspectiva do setor público, representam uma mudança de paradigma. A ênfase dada à contabilidade orçamentária pelo setor público, segundo Nascimento, Botelho e Lima (2011), foi resultado de um processo histórico das finanças públicas, que passou por várias crises econômicas, elevado déficit orçamentário, inflação crescente, elevadas taxas de juros, para o qual a Lei Federal n. 4.320/1964 estabeleceu o ‘Orçamento público’ como o instrumento mais importante para atingir o equilíbrio das finanças públicas.

Para um detalhamento da interpretação dos Princípios sob a perspectiva pública, apresenta-se no Quadro 27 o entendimento padrão dos Princípios de Contabilidade normatizados pelo Conselho Federal de Contabilidade e sua interpretação para a

⁵⁶ A IFAC é uma organização mundial composta por 173 membros e associados, incluindo o Brasil, que tem como objetivo contribuir para o desenvolvimento da economia internacional e é responsável pela edição das IPSAS. Mais informações podem ser obtidas no site da organização, <http://www.ifac.org>.

contabilidade aplicada ao setor público, dada pelo Apêndice II à Resolução do CFC n. 750/1993, com redação atualizada pela Resolução do CFC n. 1.367/2011.

Quadro 27 – Interpretação padrão dos Princípios de Contabilidade e sob a perspectiva do setor público

Princípios	Interpretação padrão	Interpretação sob a perspectiva do setor público
Entidade	Reconhece o Patrimônio como objeto da contabilidade e afirma a autonomia patrimonial, para o qual diferencia o patrimônio particular do patrimônio pertence a entidade, seja ela com ou sem fins lucrativos.	Afirma-se para o ente público, pela autonomia e responsabilização do patrimônio a ele pertencente. A autonomia patrimonial tem origem na destinação social do patrimônio e a responsabilização pela obrigatoriedade da prestação de contas pelos agentes públicos.
Continuidade	Pressupõe que a Entidade continuará em operação no futuro e, portanto, a mensuração e a apresentação dos componentes do patrimônio levam em conta esta circunstância.	A continuidade está vinculada ao estrito cumprimento da destinação social do seu patrimônio, ou seja, a continuidade da entidade se dá enquanto perdurar sua finalidade.
Oportunidade	Refere-se ao processo de mensuração e apresentação dos componentes patrimoniais para produzir informações íntegras e tempestivas.	Base indispensável à integridade e à fidedignidade dos processos de reconhecimento, mensuração e evidenciação da informação contábil, dos atos e dos fatos que afetam ou possam afetar o patrimônio da entidade pública.
Registro pelo Valor Original	Determina que os componentes do patrimônio devem ser inicialmente registrados pelos valores originais das transações, expressos em moeda nacional, podendo sofrer variações decorrentes dos seguintes fatores: custo corrente, valor realizável, valor presente, valor justo e atualização monetária.	Para o registro será considerado o valor original dos componentes patrimoniais, para o qual o valor original, que ao longo do tempo não se confunde com o custo histórico, corresponde ao valor resultante de consensos de mensuração com agentes internos ou externos, com base em valores de entrada – a exemplo de custo histórico, custo histórico corrigido e custo corrente; ou valores de saída – a exemplo de valor de liquidação, valor de realização, valor presente do fluxo de benefício do ativo e valor justo.
Competência	Determina que os efeitos das transações e outros eventos sejam reconhecidos nos períodos a que se referem, independentemente do recebimento ou pagamento. Pressupõe a simultaneidade da confrontação de receitas e de despesas correlatas	Entendimento padrão aplicado integralmente ao Setor Público.
Prudência	Determina a adoção do menor valor para os componentes do Ativo e do maior para os do Passivo, para a quantificação das mutações patrimoniais que alterem o patrimônio líquido. Pressupõe o emprego de certo grau de precaução no exercício dos julgamentos necessários às estimativas em certas condições de incerteza, no sentido de que ativos e receitas não sejam superestimados e que passivos e despesas não sejam subestimados.	As estimativas de valores que afetam o patrimônio devem refletir a aplicação de procedimentos de mensuração que prefiram montantes, menores para ativos, entre alternativas igualmente válidas, e valores maiores para passivos. A prudência deve ser observada quando, existindo um ativo ou um passivo já escriturado por determinados valores, segundo os Princípios do Valor Original, surgirem possibilidades de novas mensurações.

Fonte: CFC, (2010), (2011a).

A observância e a adoção dos Princípios de Contabilidade pelo setor público, também foram impulsionadas pela Lei de Responsabilidade Fiscal, que estabeleceu que a apuração da dívida e o reconhecimento das despesas fossem realizados sob a ótica do Princípio da Competência, não restringindo a avaliação da situação fiscal aos registros da execução orçamentária. Conforme Nascimento, Botelho e Lima (2011), diversos organismos internacionais, como a IFAC, o FMI e a União Europeia apoiam a adoção do regime de competência pela contabilidade aplicada ao setor público. Salientam que, na prática, poucos países, implantaram com sucesso um quadro contábil com base na competência para o levantamento de demonstrações contábeis. Citam como referência a Austrália, o Canadá, a Colômbia, os Estados Unidos, a França, a Nova Zelândia e o Reino Unido (NASCIMENTO; BOTELHO; LIMA, 2011).

O processo de implantação dos novos procedimentos para a contabilidade aplicada ao setor público estabelecidos no Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) pela STN foi realizado de forma gradual, com prazos escalonados, conforme as Portarias da STN n. 828/2011 e 753/2012. Antes do detalhamento da implantação dos novos procedimentos, considerou-se necessário apresentar as principais mudanças introduzidas pelas NBCASP editadas pelo CFC identificadas pela nomenclatura NBC T 16.1 a 16.11. O conjunto dessas 11 normas constitui um novo modelo tecnológico de produção de informações no ciclo da gestão pública, desde o planejamento, o orçamento, a gestão financeira, até o controle, migrando-se de uma cultura contábil orçamentária para uma cultura contábil patrimonial. As Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público reforçaram dispositivos contidos na Lei Federal n. 4.320/1964 referentes à eficácia e à efetividade da contabilidade em promover a integração entre os planos, a implantação do sistema de custos e o regime de competência para as receitas.

Em estudo realizado anteriormente,⁵⁷ analisaram-se as principais alterações e inovações trazidas pelas NBC T 16, destacando-se o processo evolutivo das normas de contabilidade aplicadas ao setor público. As NBC T 16 abordam desde a conceituação, o objeto e o campo de aplicação da contabilidade até a obrigatoriedade da adoção de um sistema de custos. Numa primeira aproximação aos padrões

⁵⁷ Estudo realizado sobre o processo de adaptação dos Municípios da Região Centro-Serra – RS às mudanças da contabilidade no contexto da harmonização das normas de contabilidade aplicadas ao setor público sob o ponto de vista da preparação dos profissionais contábeis, da aplicação das novas normas e da estrutura organizacional dos municípios (RAVANELLO; MARCUZZO; FREY, 2012).

internacionais, foram traduzidas para a língua portuguesa as IPSAS e editadas 11 normas de contabilidade aplicadas ao setor público pelo CFC, especificadas no Quadro 28.

Quadro 28 – Estrutura das Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao setor público, identificadas pela nomenclatura NBC T 16

Identificação da NBC	Descrição
NBC T 16.1	Conceituação, objeto e campo de aplicação
NBC T 16.2	Patrimônio e sistemas contábeis
NBC T 16.3	Planejamento e seus instrumentos sob o enfoque contábil
NBC T 16.4	Transações no setor público
NBC T 16.5	Registro contábil
NBC T 16.6	Demonstrações contábeis
NBC T 16.7	Consolidação das demonstrações contábeis
NBC T 16.8	Controle interno
NBC T 16.9	Depreciação, amortização e exaustão
NBC T 16.10	Avaliação e mensuração de ativos e passivos em entidades do setor público
NBC T 16.11	Sistema de Informação de custos do setor público

Fonte: CFC (2008), (2011b).

A primeira norma, a NBC T 16.1, definiu que o patrimônio, e não o orçamento, é o objeto da contabilidade pública, deixando definitivamente claro quais são as entidades que estão no campo de atuação da contabilidade pública, o que, até então, não era consenso. Conforme preceitua a norma, a função social da Contabilidade Aplicada ao Setor Público “deve refletir, sistematicamente, o ciclo da administração pública para evidenciar informações necessárias à tomada de decisões, à prestação de contas e à instrumentalização do controle social” (CFC, 2008, NBC T 16.1). Ficou estabelecido que o campo de aplicação da contabilidade pública abrange todas as entidades do setor público, como órgãos, fundos e pessoas jurídicas de direito público ou que, possuindo personalidade jurídica de direito privado, recebam, guardem, movimentem, gerenciem ou apliquem dinheiros, bens e valores públicos, na execução de suas atividades (CFC, 2008, NBC T 16.1).

Segundo a norma, o objetivo da Contabilidade Aplicada ao Setor Público

é fornecer aos usuários informações sobre os resultados alcançados e os aspectos de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio da entidade do setor público e suas mutações, em apoio ao processo de tomada de decisão; a adequada prestação de contas; e o necessário suporte para a instrumentalização do controle social (CFC, 2008, NBC T 16.1).

Ao contemplar em seu objetivo a adequada prestação de contas e o necessário suporte para a instrumentalização do controle social, reforçou-se a função social da

Contabilidade Aplicada ao Setor Público, que deve refletir, sistematicamente, a movimentação e gestão dos recursos e do patrimônio público, fornecendo informações que sejam compreensíveis e úteis ao cidadão, sobre o desempenho da atividade de controle do uso dos recursos e do patrimônio público pelos agentes públicos.

Como principal alteração introduzida pela NBC T 16.2, destaca-se a designação dos subsistemas de informação contábil denominados de subsistema orçamentário, patrimonial, custos e compensação. A norma suprimiu o sistema financeiro passando este a fazer parte do subsistema patrimonial. Com isso, os lançamentos contábeis no setor público tornam-se menos complexos e mais compatíveis com a contabilidade geral, aplicada no setor privado.

Segundo a NBC T 16.3, a contabilidade aplicada ao setor público “deve permitir a integração dos planos hierarquicamente interligados, comparando as metas programadas com as realizadas, e evidenciando as diferenças relevantes por meio de notas explicativas” (CFC, 2008, NBC T 16.3). A mudança está na ampliação do controle contábil sobre os instrumentos de planejamento, compreendidos pelo Plano Plurianual (PPA), Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e Lei Orçamentária Anual (LOA). Darós e Pereira (2009) reforçam a contribuição da norma, que além de evidenciar a execução orçamentária anual, deve acompanhar o cumprimento das metas estratégicas contidas no PPA, além de evidenciar as diferenças relevantes entre as metas programadas com as realizadas por meio de Notas Explicativas.

Ao dispor sobre as transações no setor público, a NBC T 16.4 trouxe uma classificação para os atos e fatos, dividindo-os em econômico-financeiros e administrativos, sendo os primeiros originados por transações que afetam o patrimônio público, dependentes ou independentes da execução orçamentária e os segundos originados de atos administrativos que não afetam o patrimônio público. Além disso, a norma, ao dispor sobre as transações que envolvem valores de terceiros, as chamadas transações extra orçamentárias que não afetam o patrimônio público, reafirmou que as mesmas devem ser demonstradas de forma segregada.

A NBC T 16.5 trouxe para a contabilidade aplicada ao setor público critérios para os registros contábeis que até então não existiam, sendo que os profissionais contábeis nessa área não tinham clareza se deviam adotar as mesmas formalidades da contabilidade societária aplicada para a área privada. Entre as adequações trazidas pela norma, destaca-se o regime da competência, o qual ficou claramente

disposto na norma. Também dispõe sobre a segurança da documentação contábil, bem como sobre critérios de reconhecimento e bases de mensuração e avaliação aplicáveis ao patrimônio. Para atingir o fim social da contabilidade aplicada ao setor público, a NBC T 16.5, considerando que a entidade do setor público deve manter procedimentos uniformes de registros contábeis, elegeu 12 características do registro e da informação contábil no setor público em observância aos Princípios de Contabilidade, descritas no Quadro n. 29.

Quadro 29 – Características dos registros e das informações contábeis no setor público conforme a NBC T 16.5

Característica	Descrição segundo a NBC T 16.5
Comparabilidade	Os registros e as informações contábeis devem possibilitar a análise da situação patrimonial de entidades do setor público ao longo do tempo e estaticamente, bem como a identificação de semelhanças e diferenças dessa situação patrimonial com a de outras entidades.
Compreensibilidade	As informações apresentadas nas demonstrações contábeis devem ser entendidas pelos usuários. Para esse fim, presume-se que estes já tenham conhecimento do ambiente de atuação das entidades do setor público. Todavia, as informações relevantes sobre temas complexos não devem ser excluídas das demonstrações contábeis, mesmo sob o pretexto de que são de difícil compreensão pelos usuários.
Confiabilidade	O registro e a informação contábil devem reunir requisitos de verdade e de validade que possibilitem segurança e credibilidade aos usuários no processo de tomada de decisão
Fidedignidade	Os registros contábeis realizados e as informações apresentadas devem representar fielmente o fenômeno contábil que lhes deu origem
Imparcialidade	Os registros contábeis devem ser realizados e as informações devem ser apresentadas de modo a não privilegiar interesses específicos e particulares de agentes e/ou entidades.
Integridade	Os registros contábeis e as informações apresentadas devem reconhecer os fenômenos patrimoniais em sua totalidade, não podendo ser omitidas quaisquer partes do fato gerador.
Objetividade	O registro deve representar a realidade dos fenômenos patrimoniais em função de critérios técnicos contábeis preestabelecidos em normas ou com base em procedimentos adequados, sem que incidam preferências individuais que provoquem distorções na informação produzida.
Representatividade	Os registros contábeis e as informações apresentadas devem conter todos os aspectos relevantes.
Tempestividade	Os fenômenos patrimoniais devem ser registrados no momento de sua ocorrência e divulgados em tempo hábil para os usuários.
Uniformidade	Os registros contábeis e as informações devem observar critérios padronizados e contínuos de identificação, classificação, mensuração, avaliação e evidenciação, de modo que fiquem compatíveis, mesmo que geradas por diferentes entidades. Esse atributo permite a interpretação e a análise das informações, levando-se em consideração a possibilidade de se comparar a situação econômico-financeira de uma entidade do setor público em distintas épocas de sua atividade.
Utilidade	Utilidade – os registros contábeis e as informações apresentadas devem atender às necessidades específicas dos diversos usuários.
Verificabilidade	Os registros contábeis realizados e as informações apresentadas devem possibilitar o reconhecimento das suas respectivas validades
Visibilidade	Os registros e as informações contábeis devem ser disponibilizados para a sociedade e expressar, com transparência, o resultado da gestão e a situação patrimonial da entidade do setor público.

Fonte: CFC, (2008).

A observância das características assinaladas pela NBC T 16.5 para a realização dos registros e preparação das informações contábeis produzidas por entidades do setor público contribuem para a melhoria e transparência da prestação de contas, ou seja, para a *accountability*, tanto horizontal como vertical. Entre as características destaca-se a visibilidade que reforça o princípio constitucional da publicidade.

As características confiabilidade, fidedignidade, imparcialidade, integridade, objetividade e representatividade, quando analisadas com as características qualitativas da informação estabelecidas pela NBC TG ESTRUTURA CONCEITUAL – Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro, poderiam ser sintetizadas em uma única, a ‘representação fidedigna’ que requer confiabilidade, imparcialidade, integridade, objetividade e representatividade (CFC, 2011c). A característica utilidade remete a relevância que requer que a informação tenha valor preditivo e confirmatório, características essenciais para os orçamentos públicos.

No entendimento de Darós e Pereira (2009, p. 6) o posicionamento da NBC T 16.5 “demonstra um desprendimento do foco estritamente orçamentário, e serve como reforço para a implementação de uma contabilidade pública com visão patrimonial”, devendo essa evidenciar a totalidade das transações no setor público de modo que prevaleça a essência da ciência contábil.

A NBC T 16.6 trouxe como principais alterações a mudança na estrutura das demonstrações regulamentadas pela Lei Federal n. 4.320/1964 de forma a torná-las mais informativas. Inovou com a instituição de duas novas demonstrações, a Demonstração do Fluxo de Caixa e a Demonstração do Resultado Econômico, que foi posteriormente excluída pela nova redação dada a NBC T 16.6 pela Resolução CFC n. 1.437/2013. Cabe destacar que a norma definitivamente instituiu que as Notas Explicativas são parte integrante das demonstrações contábeis, haja vista que até então os Poderes Públicos, mais especificamente os da esfera municipal, não elaboravam notas explicativas para as demonstrações. A norma também reafirmou que as demonstrações devem ser amplamente divulgadas à sociedade, reforçando em outros termos a *accountability* e a transparência na gestão pública.

Em relação à consolidação das demonstrações contábeis, objetivando o conhecimento e a disponibilização de macro agregados do setor público, a visão global do resultado e a instrumentalização do controle social, a NBC T 16.7 não trouxe inovações à medida em que a consolidação já era prevista no artigo n. 111 da Lei

Federal n. 4.320/1964 e no artigo n. 51 da LRF. Contudo, a norma agregou ao determinar critérios para a realização de consolidações, dispondo que “os ajustes e as eliminações decorrentes do processo de consolidação devem ser realizados em documentos auxiliares, não originando nenhum tipo de lançamento na escrituração das entidades que formam a unidade contábil” (CFC, 2008, NBC T 16.7).

Quanto à NBC T 16.8, verifica-se a ampliação da atuação do controle interno para as transações de natureza contábil e operacional, visando, desta forma, uma efetiva fiscalização dos registros contábeis realizados e das ações de natureza mais administrativa que envolve todo o fluxo de informações necessário para o funcionamento dos serviços públicos. Pelos dispositivos do artigo n. 59 da LRF, o controle interno possuía uma atuação mais normativa, atendendo à fiscalização do cumprimento de leis. Em conformidade com o artigo n. 77 da Lei Federal n. 4.320/1964, o controle interno tinha uma abordagem orçamentária, acompanhando a execução do orçamento. Segundo a NBC T 16.8 o controle interno sob o enfoque contábil compreende o conjunto de recursos, métodos, procedimentos e processos adotados pela entidade do setor público, com a finalidade de:

- (a) salvaguardar os ativos e assegurar a veracidade dos componentes patrimoniais;
- (b) dar conformidade ao registro contábil em relação ao ato correspondente;
- (c) propiciar a obtenção de informação oportuna e adequada;
- (d) estimular adesão às normas e às diretrizes fixadas;
- (e) contribuir para a promoção da eficiência operacional da entidade;
- (f) auxiliar na prevenção de práticas ineficientes e antieconômicas, erros, fraudes, malversação, abusos, desvios e outras inadequações. (CFC, 2008, NBC T 16.8)

Ainda em relação à NBC T 16.8, cabe salientar que o sistema de informação e comunicação da entidade do setor público “deve identificar, armazenar e comunicar toda informação relevante, na forma e no período determinados, a fim de permitir a realização dos procedimentos estabelecidos e outras responsabilidades”, proporcionando confiabilidade, integridade e fidedignidade às informações produzidas para orientar a tomada de decisão dos gestores públicos, bem como, e principalmente, contribuindo para uma prestação de contas transparente (CFC, 2008, NBC T 16.8).

A NBC T 16.9 instituiu um dos principais desafios para a contabilidade aplicada ao setor público, à obrigatoriedade do reconhecimento e respectivo registro da depreciação, amortização e exaustão para os bens do setor público. Embora a depreciação já fosse prevista na Lei Federal n. 4320/1964, para o orçamento das entidades autárquicas ou para estatais (artigo 108, § 2º), a mesma não era um

procedimento adotado pela administração pública municipal. Da mesma forma como para o setor privado, as Demonstrações Contábeis do setor público também passam ter a obrigatoriedade de divulgar, para cada classe de imobilizado, em nota explicativa as seguintes informações: o método de depreciação, amortização e/ou exaustão utilizado, a vida útil econômica e a taxa utilizada; o valor contábil bruto e a depreciação, amortização e exaustão acumuladas no início e no fim do período; e as mudanças nas estimativas em relação a valores residuais (CFC, 2008, NBC T 16.9).

A norma também listou quatro classes de ativos não sujeitos ao regime de depreciação, a saber: (a) bens móveis de natureza cultural, tais como obras de artes, antiguidades, documentos, bens com interesse histórico, bens integrados em coleções, entre outros; (b) bens de uso comum que absorveram ou absorvem recursos públicos, considerados tecnicamente, de vida útil indeterminada; (c) animais que se destinam à exposição e à preservação; e (d) terrenos rurais e urbanos (CFC, 2008, NBC T 16.9).

No que se refere à avaliação e mensuração de ativos e passivos em entidades do setor público, tratada pela NBC T 16.10, destaca-se como adequação, a obrigatoriedade da contabilização dos ativos de infraestrutura, também chamados de bens de uso comum do povo que até então não constavam no ativo imobilizado dos entes públicos. A norma também inovou ao tratar não somente das reavaliações que já eram permitidas pelas disposições da Lei Federal n. 4.320/1964, mas também da redução ao valor recuperável (*impairment*). Quanto aos elementos do ativo imobilizado a norma também deixou expresso que os bens que tiverem vida útil econômica limitada ficam sujeitos à depreciação, amortização ou exaustão sistemática durante esse período, sem prejuízo das exceções expressamente consignadas.

A NBC T 16.11, instituída posteriormente, em 2011 pela Resolução CFC n. 1.366, com redação atualizada pela Resolução CFC n. 1.437/2013 tratou do Subsistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP), abordando desde noções conceituais até os objetivos e regras básicas para implantação do subsistema de custos no setor público. Essa norma reforçou a exigência de um sistema de custos para o Poder Público, já determinado na Lei Federal n. 4.320/1964 no artigo n. 99, e na LRF no artigo n. 50, § 3º. Infelizmente, dado o contexto histórico da administração pública, no qual foi priorizado como instrumento principal das finanças o 'orçamento', a contabilidade não foi organizada conforme preceituado no artigo 85 da Lei Federal

n. 4.320/1964, de forma a permitir o adequado acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros (BRASIL, 1964).

Igualmente, pela determinação posterior da LRF, que entre outros dispositivos impôs ao ente público a obrigatoriedade da inclusão do subsistema de custos, o tema não foi tratado com a devida importância, tanto pelos órgãos públicos como pelos profissionais contábeis. Considerando-se que a contabilidade aplicada ao setor público é um dos ramos mais complexos da Ciência Contábil, e que historicamente foi orientada para atender as necessidades da elaboração do 'Orçamento', pode-se entender em parte a dificuldade da adoção e implementação do subsistema de custos.

O funcionamento desse sistema depende de uma série de ajustes no modelo de contabilidade pública atual, dentre eles, a configuração do plano de contas preconizado para os entes públicos. Nesse contexto, com o processo de convergência às normas internacionais aplicadas ao setor público, a STN, instituiu um conjunto de medidas, para a adoção integral das NBCASP, o que inclui a observância obrigatória dos Princípios de Contabilidade sob a perspectiva do setor público, conforme Apêndice II da Resolução CFC n. 750/93.

Conforme disposto na Portaria Conjunta da STN/SOF n. 01/2011, o prazo inicial para os entes públicos aderirem às novas normas contábeis, previsto inicialmente para a União e Estados, em 2012, e para os Municípios em 2013, foi ajustado, para o qual ficou definido que a aplicação dos procedimentos contábeis orçamentários e específicos ocorresse a partir de 2012, para os três entes da federação. A aplicação dos procedimentos patrimoniais foi regulamentada pela Portaria MF n. 828/2011 que determinou a adoção de forma gradual, a partir de 2012, e integralmente até o final de 2014. A adoção obrigatória do novo plano de contas e da elaboração das Demonstrações Contábeis, dentro das novas normas foi prevista, inicialmente, para ocorrer a partir de 2013, com término determinado, posteriormente pela Portaria da STN n. 634/2013, para o exercício de 2014.

A Secretaria do Tesouro Nacional, enquanto órgão central do Sistema de Contabilidade Federal, responsável pela edição de normativos e instruções de procedimentos contábeis, em consonância com as onze NBCs T 16 editadas pelo CFC e as *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS), editadas pelo *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB), editou um novo

Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) e um Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP)⁵⁸, para a implantação obrigatória das novas normas contábeis. Segundo a STN (2014) a aplicação do PCASP e do MCASP materializa o processo de convergência aos padrões internacionais, resgatando o objeto da contabilidade pública.

O novo Plano de Contas Aplicado ao Setor Público “representa uma das maiores conquistas da contabilidade aplicada ao setor público. Além de ser uma ferramenta para a consolidação das contas nacionais e instrumento para a adoção das normas internacionais de contabilidade, [...] permitiu diversas inovações” (STN, 2014, p. 23). Entre as inovações trazidas, está a segregação das informações orçamentárias e patrimoniais de modo que os registros orçamentários não influenciem ou alterem os registros patrimoniais, e vice-versa, a adoção do regime de competência para o reconhecimento das variações patrimoniais aumentativas e diminutivas; realização de registros em observância às normas internacionais, como as provisões, os créditos tributários e não tributários, os estoques, os ativos imobilizados e intangíveis, dentre outros; e procedimentos de mensuração após o reconhecimento, tais como a reavaliação, a depreciação, a amortização, a exaustão e a redução ao valor recuperável (*impairment*), dentre outros.

Todas as orientações foram detalhadas e reunidas em cinco capítulos (Partes) no Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), editado pela STN. O texto da primeira parte, referente aos Procedimentos Orçamentários, constantes no Manual foi aprovado pela Portaria Conjunta da STN/SOF n. 1/2014 e as demais partes (Parte II – Procedimentos Contábeis Patrimoniais, Parte III – Procedimentos Contábeis Específicos, Parte IV – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, e Parte V – Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público) foram aprovados pela Portaria STN n. 700/2014. As inovações trazidas pelo processo convergência às normas internacionais de contabilidade aplicada ao setor público impactam, principalmente nos procedimentos contábeis patrimoniais, e nas Demonstrações

⁵⁸ O Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) foi discutido e elaborado a partir de dispositivos da LRF, que no artigo 50, § 2º instituiu que as normas gerais para consolidação das contas públicas caberá ao órgão central de contabilidade da União. Posteriormente foi reforçado pela Lei Complementar 131/2009 e pelo Decreto n. 6.976/2009 que dispôs sobre o Sistema de Contabilidade Federal e deu outras providências. O MCASP editado em 2014 está na sua 6º edição, que ao longo dos seis anos vem incorporando todas as mudanças que foram aprovadas para a contabilidade aplicada ao setor público.

Contábeis Aplicadas ao Setor Público, para o qual foi proposto o novo Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP).

Cabe salientar que, com o processo de convergência da contabilidade aplicada ao setor público aos padrões internacionais, alavancou-se na área contábil brasileira a discussão conceitual sobre o papel da contabilidade, resgatando-se seu objeto de estudo que é o patrimônio público. Nesse sentido, reforçou-se a observância aos Princípios de Contabilidade, que receberam por parte do CFC em 2007, uma interpretação sob a perspectiva do setor público, entendendo-se que “os princípios são, por definição, da contabilidade e não de uma espécie patrimonial determinada por suas características econômicas, sociais ou jurídicas” (SILVA, 2011b, p. 53). Logo, descartou-se a proposição da formulação de princípios de contabilidade que sejam aderentes a natureza de um setor social ou econômico específico, ou seja, para a contabilidade aplicada ao setor público.

Em consonância ao processo de convergência e às novas exigências instituídas pela LRF, com a publicação de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentário-financeira em meios eletrônicos de acesso público, em tempo real, a STN desenvolveu um novo sistema para o fluxo de informações contábeis e fiscais padronizadas que pudesse alicerçar o processo decisório dos gestores públicos, auxiliar na elaboração de políticas públicas de médio e de longo prazo e produzir as informações necessárias aos diferentes canais de transparência pública. O Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro (SICONFI) substituiu o Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI), implantado em 1987, quando houve a mudança de foco da Contabilidade Pública para uma visão de resultado. A mudança para o SICONFI auxiliou na padronização e na consolidação das contas nacionais, além de aumentar a qualidade e confiabilidade das informações contábeis, financeiras e de estatísticas fiscais, sendo uma ferramenta essencial para a promoção de práticas de transparência pública e de controle social.

No novo modelo de contabilidade aplicada ao setor público, introduzido pelas NBCASP editadas pelo CFC sob a nomenclatura NBC T 16 e pelo MCASP editado pela STN, o ‘Orçamento’ deixou de ser o protagonista da história da gestão pública “para se tornar um coadjuvante importante que trata do fluxo de caixa do Governo com base em autorização legislativa para arrecadar receitas e realizar despesas” (SILVA, 2011b, p. XIV). Sob os fundamentos da *accountability*, a contabilidade aplicada ao setor público teve ampliada sua função social de prestar contas a todos

seus usuários, em especial ao cidadão, para quem os representantes 'governantes eleitos' têm necessidade de prestar contas e submeter-se ao veredicto da população (MIGUEL, 2005).

Conforme discutido no capítulo 3, da 'Gestão Pública municipal e a *accountability*', com a modernização da administração pública, introduzida pela emenda Constitucional n. 19/1998, o País avançou em termos de *accountability*, ao cobrar a responsabilização por meio da administração por objetivos e por outros mecanismos de democracia direta e de controle social (BRESSER-PEREIRA, 1999). Além da Constituição Federal, também foram referenciados por Rocha (2008), a Lei Federal n. 4.320/1964, a LRF e a LAI que instituíram e reforçaram importantes instrumentos de *accountability* no País, discutidos na sequência, sob o enfoque da integração da sustentabilidade na gestão pública municipal.

5 INTEGRAÇÃO DA SUSTENTABILIDADE NA GESTÃO PÚBLICA MUNICIPAL

A integração da sustentabilidade na gestão pública municipal vem ao encontro da proposição da Agenda 21 Global, que, no capítulo 8, tratou da necessidade de integração entre meio ambiente e desenvolvimento para a tomada de decisões; e no capítulo 40, propôs a redução das diferenças em termos de dados, e a melhoria na disponibilidade da informação, por meio do desenvolvimento e promoção do uso global de indicadores de desenvolvimento sustentável. Passados 20 anos da aprovação da Agenda 21 Global, por ocasião da Conferência das Nações Unidas sobre Desenvolvimento Sustentável 'Rio + 20, ' os chefes de Estado e de Governo renovaram o compromisso com o desenvolvimento sustentável e com a promoção de um futuro econômico, social e ambientalmente sustentável para o planeta e para as atuais e futuras gerações. Afirmaram “a necessidade de uma melhor integração dos aspectos econômicos, sociais e ambientais do desenvolvimento sustentável em todos os níveis [...]” (ONU, 2012, p. 3).

Para tal, propôs-se no presente estudo verificar e analisar a incorporação das dimensões da sustentabilidade de forma integrada no controle e na prestação de contas sob os fundamentos da *accountability* na gestão pública municipal vigente, normatizada pela Lei Federal n. 4.320/1964, Constituição Federal de 1988, Lei complementar n. 101/2000 - Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) e pelas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP). A investigação foi conduzida tendo como hipótese que o modelo vigente de gestão pública municipal tem vários instrumentos de governança participativa e programas socioambientais não incorporados de forma integrada no controle e na prestação de contas sob os fundamentos da *accountability*.

Deste modo, no presente capítulo, aborda-se em três seções o detalhamento da investigação, iniciando-se com a análise dos instrumentos de controle e prestação de contas de natureza contábil exigidos para a gestão pública municipal. Na sequência, analisam-se os instrumentos e as iniciativas de sustentabilidade aplicadas ao setor público municipal e por último, a incorporação das dimensões da sustentabilidade de forma integrada no controle e na prestação de contas na gestão pública municipal sob os fundamentos da *accountability*.

5.1 Instrumentos de controle e de prestação de contas de natureza contábil exigidos para a gestão pública municipal

Conforme identificado e discutido no capítulo 3 que aborda a ‘Gestão pública e a *accountability*’ e, no capítulo 4, que apresenta ‘A contabilidade aplicada ao setor público’, vários são os instrumentos de controle e de prestação de contas de natureza contábil, exigidos para o setor público. Verificou-se que, historicamente, o controle e a prestação de contas no setor público estavam e continuam vinculados às finanças e ao orçamento, bem como ao sistema de contabilidade, que pela sua sistemática, possibilita fornecer as informações de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio para a adequada prestação de contas e o necessário suporte para a instrumentalização do controle social.

Como sistema de informação a contabilidade aplicada ao setor público foi influenciada pelo orçamento e, sobretudo pela Lei Federal n. 4.320/1964 (ARAÚJO, 2004), que na época da sua elaboração e aprovação, estava à frente de seu tempo em termos de práticas (SILVA, 2015). Desde seu marco inicial, com a Lei Federal n. 4.320/1964, o sistema orçamentário brasileiro e por extensão, a contabilidade aplicada ao setor público, passaram por vários aperfeiçoamentos, com a Constituição Federal de 1988, que incluiu novos instrumentos ao sistema orçamentário, posteriormente, consolidados com a LRF e mais recentemente com a LAI, que ampliou o conjunto de informações que os órgãos públicos necessitam produzir e publicizar, analisados na sequência.

5.1.1 Instrumentos de controle e de prestação de contas exigidos por legislações federais

Para a análise da integração dos aspectos econômicos, sociais e ambientais do desenvolvimento sustentável na gestão pública municipal, verificaram-se inicialmente os instrumentos de controle e de prestação de contas de natureza contábil exigidos pela legislação federal que normatiza o modelo de gestão pública municipal vigente. Nesse contexto, foram apresentados no capítulo 3 e 4, sob diferentes enfoques, a Lei Federal n. 4.320/1964, a Constituição Federal de 1988, a LRF e legislações complementares.

Como marco inicial de análise dos instrumentos de controle e prestação de contas de natureza contábil prevaleceu a Lei Federal n. 4.320/1964, que teve dispositivos de natureza contábil e orçamentários reforçados pela Constituição Federal de 1988 e pela LRF e mais recentemente pela LAI que ampliou a transparência das contas públicas. A Lei Federal n. 4.320/1964, também conhecida como a Lei de Direito Financeiro e Lei da Contabilidade Pública, constituiu-se em um marco histórico da administração pública e da contabilidade. A referida Lei introduziu avanços na padronização dos orçamentos e dos balanços, possibilitando a interconexão de atividades relacionadas ao planejamento, execução e controle do orçamento público.

A Lei Federal n. 4.320/1964 dedicou 24 artigos para a Contabilidade, estabelecendo que os serviços de contabilidade fossem organizados de forma a permitirem “o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros” (BRASIL, 1964, art. 85). A ênfase da lei foi para o ‘orçamento’, dispondo sobre os elementos do orçamento (a receita e a despesa), e de todas as suas fases, como: da proposta orçamentária, da elaboração da lei do orçamento, dos créditos adicionais, da execução do orçamento e do controle da execução orçamentária.

Com a padronização dos orçamentos e balanços, a Lei Federal n. 4.320/1964 rompeu com a antiga classificação da despesa, realizada por natureza em ‘Verba’, ‘Consignação’ e ‘Subconsignação’, estabelecendo a obrigatoriedade da classificação funcional, indicadora das ações do governo (SILVA, 2011b). Posteriormente o orçamento, por força do Decreto-lei n. 200/1967, evoluiu na sua concepção, sem abandonar as regras e a organização definidas na Lei Federal n. 4.320/1964, recebendo a denominação de Orçamento-Programa (ROCHA, 2008). O sistema orçamentário foi reforçado na Constituição Federal de 1988, que introduziu dois novos instrumentos: o Plano Plurianual e a Lei de Diretrizes Orçamentárias, que juntos à Lei Orçamentária Anual, passaram a compor o sistema de orçamento nacional.

A partir dos estudos realizados e contextualizados nos capítulos anteriores, pode-se inferir que o Sistema Orçamentário Brasileiro se constitui em um importante instrumento de controle da gestão pública municipal, uma vez que, pelo ‘Orçamento Público’, conforme dispõe a Lei Federal n. 4.320/1964 e a Constituição Federal de

1988, o governo só pode arrecadar os tributos e fazer os gastos que forem autorizados pelo Poder Legislativo. O Orçamento Público, seja em nível municipal, estadual ou federal, espelha a capacidade e a qualidade do planejamento e da gestão pública (SANTOS, 2011). Desta forma, pode-se dizer que o orçamento público reúne, de forma sistemática e organizada, todas as receitas estimadas para determinado ano e o detalhamento das despesas que o governo espera executar, sendo em sua forma, um documento contábil de receitas e despesas.

Conforme apresentado no capítulo 3 da 'gestão pública municipal e a *accountability*', o orçamento não é apenas um instrumento contábil, mas fundamentalmente um instrumento político que organiza a programação de gastos por área de atuação governamental, compatibilizando o conteúdo dos planos setoriais com as orientações estratégicas de governo (SANTOS, 2011). Embora desacreditado por muitos, conforme argumenta Rocha (2008), o orçamento se constitui em um importante instrumento integrador da *accountability*, porém de difícil implementação política. Uma experiência de implementação política, destacada na literatura é o Orçamento Participativo⁵⁹ adotado pela Prefeitura Municipal de Porto Alegre do Estado do Rio Grande do Sul, que passou a ser referência nacional e internacional. Por meio do Orçamento Participativo a população é convidada a participar da discussão e da deliberação sobre a aplicação dos recursos públicos, pela administração municipal, em obras e serviços, exercitando a *accountability* e o controle social.

Em 2000, com a LRF, o sistema orçamentário (PPA, LDO e LOA) foi incluído nos instrumentos de transparência da gestão fiscal, para os quais, a lei determinou ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público. A LRF também estabeleceu atribuições à LDO, como a de dispor sobre metas e riscos fiscais, programação financeira, limitação de empenho e movimentação financeira (contingenciamento) e transferências de recursos a entidades públicas e privadas, entre outras.

Posteriormente, a LAI que regulamentou o acesso à informação previsto da Constituição Federal de 1988, incluiu, entre o conjunto de informações a serem divulgadas, os registros de quaisquer repasses ou transferências de recursos

⁵⁹ O Orçamento Participativo, adotado pela Prefeitura Municipal de Porto Alegre do Estado do Rio Grande do Sul, está descrito na seção 3.4 Exercício da *accountability* na gestão pública municipal do capítulo 3 da gestão pública municipal e a *accountability*.

financeiros; os registros das despesas; informações concernentes a procedimentos licitatórios, inclusive os respectivos editais e resultados, bem como a todos os contratos celebrados; e dados gerais para o acompanhamento de programas, ações, projetos e obras de órgãos e entidades. No Quadro 30, apresenta-se a síntese dos instrumentos de controle e de prestação de contas de natureza contábil, instituídos a partir da Lei Federal n. 4.320/1964, da Constituição Federal de 1988 e da LRF, que posteriormente, pela LAI, tiveram a sua publicização ampliada, conferindo-se maior transparência às contas públicas.

Quadro 30 – Instrumentos de controle e de prestação de contas exigidos pela Lei Federal n. 4.320/1964, Constituição Federal de 1988 e LRF

Instrumentos de Controle e de Prestação de Contas	Legislação	Descrição
Balanço Orçamentário	Lei Federal n. 4.320/1964 CF de 1988 LRF Lei n. 101/2000	Demonstra as receitas e despesas previstas em confronto com as realizadas.
Balanço Financeiro	Lei Federal n. 4.320/1964 CF de 1988 LRF Lei n. 101/2000	Evidencia as receitas e despesas orçamentárias, bem como os ingressos e dispêndios extraorçamentários, conjugados com os saldos de caixa do exercício anterior e os que se transferem para o início do exercício seguinte.
O Balanço Patrimonial	Lei Federal n. 4.320/1964 CF de 1988 LRF Lei n. 101/2000	Evidencia qualitativa e quantitativamente a situação patrimonial da entidade pública, estruturado em Ativo, Passivo e Patrimônio Líquido.
Demonstração das Variações Patrimoniais	Lei Federal n. 4.320/1964 CF de 1988 LRF Lei n. 101/2000	Demonstra as variações quantitativas, o resultado patrimonial e as variações qualitativas decorrentes da execução orçamentária.
Lei do Plano Plurianual	CF 1988 LRF Lei n. 101/2000	Define as ações de governo para um período de um mandato de governo (quatro anos) e evidencia quais serão os programas de trabalho a serem implementados pelos gestores públicos durante esse período.
Lei de Diretrizes Orçamentárias	Lei Federal n. 4.320/1964 CF e 1988 LRF Lei n. 101/2000	Estabelece as metas e prioridades do governo para cada exercício e as regras a serem observadas na elaboração e na execução do orçamento anual.
Lei Orçamentária Anual	CF e 1988 LRF Lei n. 101/2000	Apresenta ações operacionais de curto prazo as estratégias e objetivos de médio e longo prazo constantes do PPA e dos planos setoriais.
Relatório Resumido de Execução Orçamentária e versão simplificada (RREO)	CF 1988 LRF Lei n. 101/2000	O RREO é composto pelo Balanço Orçamentário, pelo Demonstrativo da Receita Corrente Líquida e pelos Demonstrativos das Ações e Serviços Públicos de Saúde e de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino – MDE.
Relatório de Gestão Fiscal e versão simplificada (RGF)	LRF Lei n. 101/2000	Tem como objetivo dar transparência à gestão fiscal do titular do Poder/órgão por meio da verificação do cumprimento dos limites tratados na LRF. É composto pelos anexos descritos no art. 54 da Lei 101/2000.

Fonte: BRASIL, Lei n. 4.320 (1964); BRASIL, CF (1988); BRASIL, LRF (2000).

O Balanço Orçamentário, o Balanço Financeiro, o Balanço Patrimonial, e a Demonstração das Variações Patrimoniais, apresentados no Quadro 30, compõem as Demonstrações Contábeis exigidas pela Lei Federal n. 4.320/1964 e pela Constituição Federal de 1988. Posteriormente a LRF trouxe a imposição e fiscalização da publicação junto com a Prestação de Contas Anual encaminhada à União e exigida pelos Tribunais de Contas do Estado. As quatro Demonstrações Contábeis apresentam os resultados gerais da gestão pública, devendo ser elaboradas pelo Poder Executivo ao final de cada exercício financeiro e apresentadas aos órgãos institucionais do Poder Legislativo, da União e do Tribunal de Contas do Estado, como também para a sociedade como um todo, observando-se os preceitos da *accountability* horizontal e vertical.

No âmbito dos municípios, a Constituição Federal de 1988 estabelece “que as contas dos Municípios ficarão, durante 60 (sessenta) dias, anualmente à disposição de qualquer contribuinte, para exame e apreciação, o qual poderá questionar-lhe a legitimidade, nos termos da lei” (BRASIL, 1988, § 3º art. 31). Essa exigência foi reforçada pela LRF, pelo artigo 48, que incluiu nos instrumentos de transparência, as prestações de contas, que contemplam, entre outros, as Demonstrações Contábeis estabelecidas pela Lei Federal n. 4.320/1964.

Em termos de exercício da *accountability*, a LRF ampliou o conceito de participação popular que, pela Constituição Federal, ficou restrito ao cidadão contribuinte, o que, de certa forma, exclui os cidadãos não contribuintes. A LRF pelo parágrafo único do art. 48 ao dispor que “a transparência será assegurada também mediante incentivo a participação popular e realização de audiências públicas [...]”, contemplou o direito de todo o cidadão de receber informações sobre a forma como os recursos da sociedade estão sendo gerenciados (BRASIL, 2000, art. 48).

Cabe salientar, que na contabilidade aplicada ao setor público, os resultados da gestão são apurados mensalmente, por meio de Balancetes e anualmente, mediante a elaboração das Demonstrações Contábeis, estabelecidas pela Lei Federal n. 4.320/1964. As Demonstrações Contábeis, segundo Silva (2011b, p. 335), “têm sido elaboradas de modo burocrático, em que o objetivo é muito mais cumprir a lei do que realmente servir de instrumento para informar os cidadãos e os órgãos institucionais.” Considerando que as Demonstrações Contábeis foram revisadas e ampliadas pela NBC T 16.6, como parte integrante do processo de convergência das normas de contabilidade aos padrões internacionais de contabilidade em conformidade com a

Portaria do MF n. 184/2008, as mesmas são detalhadas na seção 5.1.2, que apresenta os instrumentos de controle e de prestação e contas instituídos pelas NBCASP.

A Lei do Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei do Orçamento Anual (LOA), constituem o sistema orçamentário brasileiro. Os referidos instrumentos definidos pelo art. 165 da Constituição Federal de 1988 são elaborados pelo Poder Executivo e submetidos à apreciação do Poder Legislativo. Segundo Abrucio e Loureiro (2004, p. 90), a Constituição Federal de 1988, “trouxe inegável avanço na estrutura institucional que organiza o processo orçamentário brasileiro. Ela não só introduziu o processo de planejamento no ciclo orçamentário, [...] mas, sobretudo, reforçou o Poder Legislativo.” O sistema orçamentário, consolidado posteriormente como instrumento de programação pela LRF, passou a “expressar com maior veracidade a responsabilidade do Governo para com a sociedade, visto que o orçamento deve indicar com clareza os objetivos perseguidos pela nação da qual o governo é intérprete” (SILVA, 2011b, p. 178).

O PPA, introduzido pela Constituição Federal de 1988, conforme apontado por Rocha (2008) é fruto de uma experiência antiga no orçamento, iniciada com a Lei Federal n. 4.320/1964, que já determinava que as receitas e despesas de capital fossem objeto de um Quadro de Recursos e de Aplicação de Capital (QRAC), aprovado por decreto do Poder Executivo, abrangendo, no mínimo um triênio. Também já estava previsto, pelo mesmo artigo, no parágrafo único, o reajuste anual do referido QRAC e o acréscimo das previsões de mais um ano, de modo a assegurar a projeção contínua dos períodos (BRASIL, 1964, art. 23). Posteriormente, conforme Giacomoni (2012), esse dispositivo (QRAC) recebeu outra denominação, passando a denominar-se de Orçamento Plurianual de Investimentos (OPI). A partir da experiência desse instrumento, segundo Giacomoni (2012), foi criado o PPA, que corrigiu as falhas detectadas no OPI, que não tinha uma vinculação com o orçamento anual.

Em termos gerais, o PPA é a lei orçamentária que define as ações de governo para um período de um mandato de governo (quatro anos) e evidencia quais serão os programas de trabalho a serem implementados pelos gestores públicos durante esse período. O PPA se constitui num instrumento de planejamento intermediário entre o planejamento de longo prazo e a programação orçamentária de curto prazo. A Constituição Federal de 1988 não apresenta em si, uma definição do que seja o PPA, estabelecendo, entretanto, algumas condições que deverão ser observadas para a

elaboração da lei que instituir o plano plurianual, como o estabelecimento de forma regionalizada, das diretrizes, dos objetivos e das metas da administração pública federal para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada (BRASIL, 1988).

A definição do PPA, sua elaboração e execução, tem se dado por decretos e portarias do Poder Executivo Federal e por normas suplementares (SANTOS, 2011). A elaboração do PPA começa com a formulação da proposta inicial pelo Poder Executivo e, posterior apreciação e votação da proposta pelo Poder Legislativo. O processo de discussão envolve a realização de audiências públicas com as autoridades governamentais e a sociedade. Cabe ressaltar, que em nível municipal as leis do sistema orçamentário estão vinculadas ao Plano Diretor, instituído pela Lei n. 10.257/2001, conhecida como o Estatuto das Cidades. O parágrafo 1º do art. 40 estabelece que “o plano diretor é parte integrante do processo de planejamento municipal, devendo o plano plurianual, as diretrizes orçamentárias e o orçamento anual incorporar as diretrizes e as prioridades nele contidas” (BRASIL, 2001, art. 40).

A LDO tem como objetivo realizar a ligação entre o planejamento de médio prazo, representado pelo PPA, e o planejamento e as ações de curto prazo, representado pela LOA. Para tanto, entre outras finalidades, detalha e quantifica para cada exercício financeiro, as metas, as prioridades e as metas fiscais da administração que serão a base para a elaboração do orçamento anual (GIACOMONI, 2012). A LDO cumpre diversas funções definidas pela Constituição Federal de 1988 e pela LRF. Para cumprir a função de levar para a LOA os objetivos e metas definidos no PPA, a LDO estabelece as metas e prioridades do governo para cada exercício e as regras a serem observadas na elaboração e na execução do orçamento anual.

Segundo Santos (2011), a finalidade original da LDO foi definida pela Constituição Federal de 1988, ao dispor que a LDO “compreenderá as metas e prioridades da administração pública federal [...] orientará a elaboração da Lei Orçamentária Anual, disporá sobre as alterações na legislação tributária e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento” (BRASIL, 1988, art. 165). A LRF atribuiu à LDO a incumbência de dispor sobre metas e riscos fiscais, programação financeira, limitação de empenho e movimentação financeira (contingenciamento) e transferências de recursos a entidades públicas e privadas, entre outras (BRASIL, 2000).

Com base nas metas estabelecidas pelo PPA e nas orientações dadas pela LDO, o Poder Executivo elabora a Lei Orçamentária Anual (LOA), considerada o instrumento mais detalhado do sistema brasileiro de planejamento e orçamento. A LOA também recebeu aperfeiçoamentos com o texto normativo da Constituição Federal de 1988. Na avaliação de Rocha (2008), que estudou o sistema orçamentário brasileiro como instrumento de *accountability*, os aprimoramentos referem-se ao detalhamento da sua composição e ao vínculo com os demais instrumentos orçamentários. Com os dispositivos constitucionais deu-se um passo importante para transformar a LOA “em um instrumento eficiente e confiável como organizadora e promotora das ações governamentais e, ademais, contribuiu fortemente para a consolidação do processo orçamentário dando-lhe maior abrangência e credibilidade” (ROCHA, 2008, p. 7).

A principal finalidade da LOA é estimar as receitas que o governo espera dispor no ano seguinte e fixar as despesas que serão realizadas com tais recursos. Em outros termos a lei orçamentária constitui-se em um instrumento de autorização de gastos com base nas receitas previstas. No aspecto contábil o orçamento é dividido em duas partes distintas, em Receitas e Despesas. Em termos de despesa pública, as previsões contidas no orçamento apresentam características limitativas e imperativas, inibindo e proibindo a administração pública de efetuar gastos além dos créditos concebidos.

Por essas características, segundo Santos (2011), o orçamento é dito autorizativo. Pelo seu caráter de documento legislativo que autoriza e limita a ação do governante, a programação de receitas e despesas deve obedecer a um conjunto de princípios orçamentários, cujo objetivo é facilitar a gestão e o controle do orçamento. Os princípios fundamentais recomendados pela doutrina ou instituídos pela legislação são os seguintes: unidade, universalidade, anualidade, equilíbrio, exclusividade, especificação, publicidade, clareza, uniformidade, precedência, não afetação da receita, legalidade da tributação.

Segundo Silva (2011b), a esses podem ser acrescentados outros, como o princípio da precedência que pode ser conjugado com o princípio da anualidade. Além do princípio da precedência, Santos (2011) observa, pelo texto constitucional, outro princípio, conhecido como ‘regra de ouro’, que tem por objetivo impedir que a Administração Pública contraia dívidas para custear despesas correntes. Ainda em relação aos princípios a serem observados, cabe mencionar que a LRF, no art. 48

ampliou o princípio da publicidade, explicitando sua função de promover a transparência das contas públicas e a participação social no sistema orçamentário. A LRF estabeleceu a obrigatoriedade das contas apresentadas pelo chefe do Poder Executivo ficarem disponíveis durante todo o exercício para consulta e apreciação pelos cidadãos e instituições da sociedade.

Além de constituir-se num importante instrumento de controle parlamentar, o sistema orçamentário possibilitou o estabelecimento de um vínculo efetivo das propostas eleitorais, com o planejamento das ações de governo para o período do mandato e deste com as propostas anuais e suas ações efetivas, “estabelecendo assim, mediante um vínculo instrumental, a necessária ligação entre as formas de *accountability* relativas ao processo eleitoral e ao controle institucional” (ROCHA, 2008, p. 1). Segundo Rocha (2008), com base na metodologia do sistema orçamentário, no qual os instrumentos constitutivos PPA, LDO e LOA, se articulam entre si, pode-se verificar as três formas de *accountability* democrática apontados por ABRUCIO E LOUREIRO (2008), cujos instrumentos estão descritos do Quadro 14, apresentado no capítulo da ‘gestão pública municipal e a *accountability*⁶⁰.

O Relatório Resumido da Execução Orçamentária – RREO é exigido pela Constituição Federal de 1988, e pela LRF. Pelo art. 52 da LRF, ficou estabelecido que o Poder Executivo, publique o RREO até trinta dias após o encerramento de cada bimestre, sendo que os municípios com população inferior a cinquenta mil habitantes podem fazer a publicação de alguns demonstrativos que o compõem ao final de cada semestre. Faz parte do RREO o Balanço Orçamentário e o Demonstrativo da execução das receitas e despesas. O Balanço Orçamentário deve especificar por categoria econômica as receitas por fonte, informando as realizadas e a realizar, bem como a previsão atualizada; e as despesas por grupo de natureza, discriminando a dotação para o exercício, a despesa liquidada e o saldo.

O Demonstrativo da execução das receitas e despesas deve evidenciar as receitas por categoria econômica e fonte, especificando a previsão inicial, a previsão atualizada para o exercício, a receita realizada no bimestre, a realizada no exercício e a previsão a realizar; e, as despesas, igualmente devem ser especificadas por categoria econômica e grupo de natureza da despesa, discriminando dotação inicial,

⁶⁰ A discussão da *accountability* de forma integrada é retomada na seção 5.3, no qual se analisa a incorporação das dimensões da sustentabilidade de forma integrada pela contabilidade no controle e na prestação de contas sob os fundamentos da *accountability*.

dotação para o exercício, despesas empenhada e liquidada, no bimestre e no exercício, bem como também devem ser especificadas, por função e subfunção (BRASIL, 2000).

Também ficou estabelecido pela LRF que o Relatório Resumido da Execução Orçamentária seja acompanhado com demonstrativos relativos à apuração da receita corrente líquida, com sua evolução, bem como a previsão de seu desempenho até o final do exercício; as receitas e despesas previdenciárias; os resultados nominal e primário; as despesas com juros; e os Restos a Pagar, detalhando, por Poder e órgão, os valores inscritos, os pagamentos realizados e o montante a pagar. Além dessas informações, o RREO do último bimestre do exercício deverá ser complementado ainda com demonstrativos das projeções atuariais dos regimes de previdência social, geral e próprio dos servidores públicos; e, da variação patrimonial, evidenciando a alienação de ativos e a aplicação dos recursos dela decorrentes.

Em termos gerais, o Relatório Resumido da Execução Orçamentária é composto pelo Balanço Orçamentário (Padrão) e por 13 demonstrativos, no qual quatro demonstrativos são de periodicidade anual. Entre os demonstrativos merece destaque o Anexo 2 - Demonstrativo da Execução das Despesas por Função e Subfunção que apresenta as despesas de acordo com a classificação estabelecida pela Portaria MOG n. 42/1999. O detalhamento da classificação das despesas por funções e subfunções do governo foi abordado no capítulo da 'Contabilidade aplicada ao setor público', no Quadro 26. A classificação funcional segrega as despesas por área de ação governamental, conforme pode ser conferido no Quadro 31, no qual se apresenta a estrutura proposta pela STN para o Demonstrativo da Execução das Despesas por Função/Subfunção.

Na estrutura das despesas, apresentada no Quadro 31, optou-se por ilustrar apenas as funções, uma vez que as respectivas subfunções vinculadas a cada função já foram detalhadas anteriormente, no Quadro 26. A classificação dos gastos governamentais de acordo com a vinculação às funções de governo, já prevista na Lei Federal n. 4.320/1964, recebeu importantes acréscimos pela Portaria MOG n. 42/1999. Um deles, a ser destacado, se refere à função 'Gestão Ambiental', dividida em cinco subfunções: Preservação e conservação ambiental, Controle ambiental, Recuperação de áreas degradadas, Recursos Hídricos e Meteorologia.

A inclusão dessa função veio ao encontro de uma lacuna do controle e da prestação de contas por parte da gestão pública, uma vez que a gestão e a defesa

dos recursos ambientais constituem finalidade da ação do Estado. A partir dessa função e de outras, como Saneamento, Habitação, Urbanismo, Educação, Cultura, Direitos da Cidadania, Trabalho, Saúde e Assistência Social, verifica-se um caminho inicial para a integração da sustentabilidade no controle e na prestação de contas da gestão pública municipal.

Quadro 31 – Demonstrativo da Execução das Despesas por Função/Subfunção

Função/Subfunção	Execução da despesa									Saldo	
	Dotação inicial	Dotação atual.	Despesas empenhadas			Saldo	Despesas Liquidadas				Saldo
			No bim.	Até bim.	%		No bim.	Até bim.	%		
Despesas orçamentárias (I)											
Legislativa											
Judiciária											
Essencial à Justiça											
Administração											
Defesa Nacional											
Segurança Pública											
Relações Exteriores											
Assistência Social											
Previdência Social											
Saúde											
Trabalho											
Educação											
Cultura											
Direitos da Cidadania											
Urbanismo											
Habitação											
Saneamento											
Gestão Ambiental											
Ciência e tecnologia											
Agricultura											
Organização Agrária											
Indústria											
Comércio e Serviços											
Comunicações											
Energia											
Transporte											
Desporto e Lazer											
Encargos especiais											
Reserva de contingência											
Reserva do RPPS											
Despesas Intra-orçamentárias (II)											
Total											

Fonte: STN (2002).

A apresentação do Demonstrativo da Execução das Despesas por Função/Subfunção, evidenciado no Quadro 31, propicia à sociedade, órgãos de controle interno e externo e ao usuário da informação pública em geral, acompanhar e analisar o desempenho das ações governamentais estabelecidas na LDO e na LOA, uma vez que as despesas orçamentárias caracterizam-se por estarem fixadas na Lei de Orçamentos e por estarem vinculadas à aplicação em programas governamentais.

Outro instrumento de controle e de prestação de contas exigido, evidenciado no Quadro 30, é o Relatório de Gestão Fiscal (RGF), sendo esse, novo e exigido

exclusivamente pela LRF. Tem como objetivo dar transparência à gestão fiscal do titular do Poder/órgão, principalmente, por meio da verificação do cumprimento de limites estabelecidos pela LRF. Conforme dispõe o art. 55 da LRF, o Relatório de Gestão Fiscal deverá ser emitido ao final de cada quadrimestre e conterá demonstrativos comparativos com os limites estabelecidos em relação aos montantes da despesa total com pessoal; dívida consolidada; concessão de garantias e contragarantias; e operações de crédito. Para o último quadrimestre, o RGF também deverá apresentar os demonstrativos do montante da disponibilidade de caixa em 31 de dezembro e a inscrição em Restos a Pagar.

Além dos instrumentos formalmente citados, a LRF, no art. 48, ao citar entre os instrumentos de transparência da gestão fiscal, as prestações de contas, contemplou as Demonstrações Contábeis que fazem parte do exame de contas anuais dos prefeitos municipais, relativos à gestão econômico-financeira e patrimonial. Como aos demais instrumentos, às Demonstrações Contábeis também deverá ser dada ampla divulgação. A publicização de informações sobre a despesa e receita foi reforçada pela LAI, sendo que a mesma deve ser realizada em tempo real em meios eletrônicos de acesso público.

A LRF, ao reforçar os instrumentos de controle e de prestação de contas, como o PPA, a LDO e a LOA, e instituir uma série de demonstrativos complementares para assegurar o equilíbrio das contas públicas, promoveu, segundo Sacramento (2005), um avanço gradual no processo de institucionalização da *accountability* no Brasil. A LRF, contemplou tanto mecanismos da *accountability* horizontal quanto vertical, conforme classificação defendida por O'Donnell (1998) em seus estudos sobre responsabilização democrática.

Conforme referenciado no capítulo da 'Gestão pública e a *accountability*', no entendimento de O'Donnell (1998) a *accountability* horizontal se efetiva mediante a fiscalização mútua entre os Poderes, o que, por sua vez, foi contemplado pela LRF, ao determinar que "o Poder Legislativo, diretamente ou com o auxílio dos Tribunais de Contas, e o sistema de controle interno de cada Poder e do Ministério Público, fiscalizarão o cumprimento das normas desta Lei Complementar, [...]" (BRASIL, 2000, art. 59). A vertical, se refere aos mecanismos de controle ascendentes por parte dos cidadãos, mediante o voto, plebiscitos e o controle social; contemplada pela LRF, ao dispor sobre a transparência que também será assegurada mediante "incentivo à participação popular e realização de audiências públicas, durante os processos de

elaboração e de discussão dos planos, lei de diretrizes orçamentárias e orçamentos” (BRASIL, 2000, art. 48).

Segundo Sacramento (2005), no campo formal, a LRF contribuiu para que o processo de *accountability* avançasse no Brasil. No entanto, adverte em seu estudo sobre a contribuição da LRF para o avanço da *accountability* no país, “que para uma verdadeira *accountability* o exercício e o reconhecimento da cidadania devem estar presentes no padrão de relacionamento Estado/Sociedade, fato ainda carente de comprovações empíricas [...]” (SACRAMENTO, 2005, p. 45).

Retomando alguns entendimentos de *accountability* levantados por Pessanha (2007), sintetizados no Quadro 15, apresentado no capítulo da ‘gestão pública municipal e a *accountability*, cabe destacar que a *accountability* está, na maioria das vezes, como é no caso da LRF, associada fortemente à ideia de controle financeiro, que foi o objetivo principal da LRF. Para controlar as finanças, os dispositivos da LRF foram conduzidos para a responsabilidade na gestão fiscal, concentrando-se em dois itens de finanças públicas, o endividamento e a despesa de pessoal.

Por outro lado, a exigência da LRF, de um conjunto de relatórios, em especial dos Relatórios de Gestão de Execução Orçamentária e de Gestão Fiscal, passou a exigir um maior volume de informações da contabilidade, atribuindo à mesma maior importância e visibilidade, uma vez que a base de toda informação consistente é a contabilidade. Aliado a isso, a exigência de uniformizar a classificação das receitas e despesas orçamentárias, bem como pela imposição da adoção de normas de consolidação das contas públicas e padronização da prestação de contas, conferiu a contabilidade aplicada ao setor público um novo patamar.

A STN, em consonância com os dispositivos da LRF e com o processo de convergência das normas brasileiras de contabilidade aos padrões internacionais, atualizou a estrutura das Demonstrações Contábeis exigidas pela Lei Federal n. 4.320/1964 e consolidou as mesmas com as demonstrações exigidas pelas NBCASP. A consolidação nacional das contas públicas requereu um tratamento contábil padronizado no âmbito do setor público. Para tal, a STN, enquanto órgão central do Sistema de Contabilidade Federal passou a editar normativos, manuais e instruções de procedimentos contábeis em consonância com as 11 primeiras Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas Aplicadas ao Setor Público, editadas pelo CFC, denominadas pela STN de NBCASP. Deste modo, na sequência abordam-se as Demonstrações Contábeis exigidas pela STN em conformidade com a NBCT 16.6 –

Demonstrações Contábeis, que se constituem em importantes instrumentos contábeis de controle e de prestação de contas.

5.1.2 Instrumentos de controle e de prestação de contas instituídos pelas NBCASP

Os instrumentos de controle e de prestação de contas, instituídos pelas NBCASP, especificamente pela NBC T 16.6, abrangem as quatro Demonstrações Contábeis previstas na Lei Federal n. 4.320/1964, e duas demonstrações novas, conforme evidenciado no Quadro 24, apresentado no capítulo da 'contabilidade aplicada ao setor público'. A partir da NBC T 16.6, as seis Demonstrações Contábeis exigidas para o setor público, passaram a ser complementadas com Notas Explicativas, ampliando a transparência da evidenciação dos resultados da gestão pública pelas demonstrações.

Entre os atos normativos da STN, em face ao novo cenário contábil internacional e ao cumprimento dos dispositivos da LRF, está o novo plano de contas nacional, que apresenta uma metodologia, estrutura, regras, conceitos e funcionalidades que possibilitam a obtenção de dados que atendam às necessidades de elaboração das Demonstrações Contábeis com base nas novas regras das NBCASP e, aos diferentes interesses dos usuários da informação sobre o desempenho da gestão pública. O novo plano de contas e todas as demais orientações sobre procedimentos orçamentários, contábeis patrimoniais e específicos e as Demonstrações Contábeis, foram reunidas em uma única publicação pela STN, denominado de Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP).

Conforme a STN, as Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASP), instituídas, inicialmente, pela Lei Federal n. 4.320/1964 e, posteriormente, exigidas pela NBC T 16.6 e pela LRF, vigentes para a União e Estados a partir de 2012 e para os Municípios em 2013, são: o Balanço Orçamentário; o Balanço Financeiro; o Balanço Patrimonial; a Demonstração das Variações Patrimoniais; a Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC); e a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL). As orientações constantes no MCASP, conforme destacado pela STN, não modificaram as regras orçamentárias fixadas pela Lei Federal n. 4.320/1964, pela Portaria MOG n. 42/1999 e pela Portaria STN/SOF n. 163/2001 e suas alterações, que continuam sendo a base normativa para a

elaboração e execução dos orçamentos nos três níveis de governo.

O Balanço Orçamentário “evidencia as receitas e as despesas orçamentárias, detalhadas em níveis de análise, confrontando o orçamento inicial e as suas alterações com a execução, demonstrando o resultado orçamentário” (CFC, 2008). Segundo instruções da STN, o Balanço Orçamentário é composto por três quadros: (a) Quadro Principal; (b) Quadro da Execução dos Restos a Pagar não Processados; e (c) Quadro da Execução dos Restos a Pagar Processados. Para a Administração pública, a receita e a despesa orçamentárias assumem, “fundamental importância, pois representam o montante que o Estado se apropria da sociedade por intermédio da tributação e a sua contrapartida aos cidadãos por meio da geração de bens e serviços” (STN, 2014, p. 31).

Considerando-se a integração da sustentabilidade de forma integrada pela contabilidade, cabe destacar a classificação das despesas, que são apresentadas por categoria econômica em despesas correntes e de capital, não evidenciando as funções intrínsecas do estado, preconizadas pela Constituição Federal de 1988, conforme pode ser verificado na estrutura de contas estabelecidas para o Balanço Orçamentário, apresentado no Quadro 32.

Quadro 32 – Balanço Orçamentário

RECEITAS ORÇAMENTÁRIAS	Previsão Inicial (a)	Previsão Atualizada (b)	Receitas Realizadas (c)	Saldo (d) =(c-b)
Receitas Correntes (I)				
Receita Tributária				
Receita de Contribuições				
Receita Patrimonial				
Receita Agropecuária				
Receita Industrial				
Receita de Serviços				
Transferências Correntes				
Outras Receitas Correntes				
Receitas de Capital (II)				
Operações de Crédito				
Alienação de Bens				
Amortizações de Empréstimos				
Transferências de Capital				
Outras Receitas de Capital				
Recursos Arrecadados em Exercícios Anteriores (III)				
SUBTOTAL DAS RECEITAS (IV) = (I + II + III)				
Operações de Crédito / Refinanciamento (V)				
Operações de Crédito Internas				
Mobiliária				
Contratual				
Operações de Crédito Externas				
Mobiliária				
Contratual				
SUBTOTAL C/ REFINANCIAMENTO (VI) = (IV+V)				
Déficit (VII)				
TOTAL (VIII) = (VI + VII)				

RECEITAS ORÇAMENTÁRIAS		Previsão Inicial (a)	Previsão Atualizada (b)	Receitas Realizadas (c)	Saldo (d) =(c-b)	
Saldos de Exercícios Anteriores (Utilizados p/Créditos Adicionais) Superávit Financeiro Reabertura de Créditos Adicionais						
DESPESAS ORÇAMENTÁRIAS	Dotação Inicial (e)	Dotação Atualizada (f)	Despesas Empenhadas (g)	Despesas Liquidadas (h)	Despesas Pagas (i)	Saldo da Dotação (j)=(f-g)
Despesas Correntes (IX) Pessoal e Encargos Sociais Juros e Encargos da Dívida Outras Despesas Correntes Despesas de Capital (X) Investimentos Inversões Financeiras Amortização da Dívida Reserva de Contingência (XI) Reserva do RPPS (XII) SUBTOTAL DAS DESPESAS (XIII) = (IX + X + XI + XII) Amortização da Dívida/ Refinanciamento (XIV) Amortização Dívida Interna Dívida mobiliária Outras Dívidas Amortização Dívida Externa Dívida Mobiliária Outras Dívidas SUBTOTAL COM REFINANCIAMENTO (XV) = (XIII + XIV) Superávit (XVI) TOTAL (XVII) = (XV + XVI)						

Fonte: STN (2014)

A ênfase do Balanço Orçamentário, em termos de evidenciação das despesas, conforme pode ser visualizado no Quadro 32, é no acompanhamento das alterações da dotação inicial, conforme aprovado pelo Poder Legislativo na Lei Orçamentária Anual (LOA), com a execução e as modificações que vão sendo introduzidas, demonstrando o resultado orçamentário ao final de um exercício. A partir da NBC T 16.6, o Balanço Orçamentário deve ser acompanhado de notas explicativas que divulguem um conjunto mínimo de detalhamentos⁶¹. O objetivo principal das notas explicativas é reportar informações não suficientemente evidenciadas ou que não são capazes de ser expressas no corpo da demonstração, por conta de sua natureza, geralmente não quantitativa.

O Balanço Financeiro (BF) evidencia as receitas e despesas orçamentárias, bem como os ingressos e dispêndios extraorçamentários, conjugados com os saldos de

⁶¹ Os detalhamentos divulgados em Notas Explicativas, bem como demais orientações técnicas, podem ser acessados na íntegra no Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), 6. ed., 2014, editado pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN), disponibilizado no site da STN, pelo link <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/-/mcasep>.

caixa do exercício anterior e os que se transferem para o início do exercício seguinte (CFC, 2008, NBC T 16.6). Segundo instruções da STN, o Balanço Financeiro é composto por um único quadro que evidencia a movimentação financeira, demonstrando: (a) a receita orçamentária realizada e a despesa orçamentária executada, por fonte/destinação de recurso, discriminando as ordinárias e as vinculadas; (b) os recebimentos e os pagamentos extraorçamentários; (c) as transferências financeiras recebidas e concedidas, decorrentes ou independentes da execução orçamentária, destacando os aportes de recursos para o RPPS; e (d) o saldo em espécie do exercício anterior e para o exercício seguinte. No Quadro 33 apresenta-se a estrutura e os elementos constitutivos do Balanço Financeiro normatizado pela STN no MCASP.

Quadro 33 – Balanço Financeiro

INGRESSOS	Exerc. Atual	Exerc. Anterior	DISPÊNDIOS	Exerc. Atual	Exerc. Anterior
Receita Orçamentária (I) Ordinária e Vinculada Recursos Vinculados à Educação Recursos Vinculados à Saúde Recursos Vinculados à Previdência Social – RPPS Recursos Vinculados à Previdência Social – RGPS Recursos Vinculados à Seguridade Social (...)			Despesa Orçamentária (VI) Ordinária e Vinculada Recursos Destinados à Educação Recursos Destinados à Saúde Recursos Destinados à Previdência Social – RPPS Recursos Destinados à Previdência Social – RGPS Recursos Destinados à Seguridade Social (...)		
Transferências Financeiras Recebidas (II) Transferências Recebidas para a Execução Orçamentária Transferências Recebidas Independentes de Execução Orçamentária Transferências Recebidas para Aportes de recursos para o RPPS Transferências Recebidas para Aportes de recursos para RGPS			Transferências Financeiras Concedidas (VII) Transferências Concedidas para a Execução Orçamentária Transferências Concedidas Independentes de Execução Orçamentária Transferências Concedidas para Aportes de recursos para RPPS Transferências Concedidas para Aportes de recursos para RGPS		
Recebimentos Extraorçamentários (III) Inscrição de Restos a Pagar Não Processados Inscrição de Restos a Pagar Processados Depósitos Restituíveis e Valores Vinculados Outros Receb. Extraorçamentários			Pagamentos Extraorçamentários (VIII) Pagamentos de Restos a Pagar Não Processados Pagamentos de Restos a Pagar Processados Depósitos Restituíveis e Valores Vinculados Outros Pagtos. Extraorçamentários		
Saldo do Exercício Anterior (IV) Caixa e Equivalentes de Caixa Depósitos Restituíveis e Valores Vinculados			Saldo para o Exercício Seguinte (IX) Caixa e Equivalentes de Caixa Depósitos Restituíveis e Valores Vinculados		
TOTAL (V) = (I + II + III + IV)			TOTAL (X) = (VI + VII + VIII + IX)		

Fonte: STN (2014)

Pelos elementos constitutivos do Balanço Financeiro, demonstrado no Quadro 33, pode-se verificar que sua finalidade é apresentar o fluxo de caixa da entidade pública. Os recursos recebidos 'ingressos' e os gastos realizados 'dispêndios', ordinários e vinculados, são classificados respectivamente como receita e despesa orçamentária. Os ordinários compreendem as receitas e despesas orçamentárias de livre alocação entre a origem e a aplicação de recursos, e os vinculados envolvem as receitas e despesas orçamentárias cuja aplicação dos recursos é definida em lei.

Nos elementos constitutivos de receitas e despesas vinculadas, destacam-se os investimentos definidos em lei para a saúde e educação. A Constituição Federal de 1988, com redação atualizada pelas Emendas Constitucionais, prevê em seu art. 212, que os municípios devem aplicar anualmente 25%, no mínimo, da receita resultante de impostos, compreendida a proveniente de transferências, na manutenção e desenvolvimento do ensino. No que diz respeito à saúde, estipula o percentual de 15%, sobre a mesma base de cálculo, excluindo-se 1% proveniente de adicional do Fundo de Participação dos Municípios.

Em termos de equilíbrio financeiro, como uma das dimensões da sustentabilidade, não se pode deixar de mencionar outro elemento do Balanço Financeiro, que se refere à evidenciação da Inscrição de Restos a Pagar, apresentado como 'Receita extraorçamentária'. Os 'Restos a Pagar', segundo a Lei Federal n. 4.320/1964, referem-se às despesas empenhadas, mas não pagas até o dia 31 de dezembro distinguindo-se as processadas das não processadas. Os Restos a Pagar estão entre as restrições estabelecidas ao gestor público pela LRF, que limitou a existência de Restos a Pagar (despesas empenhadas, mas não pagas até 31 de dezembro), dispondo pelo art. 42, que nos últimos dois quadrimestres do mandato, os prefeitos não poderão contrair obrigação de despesa que não possa ser cumprida integralmente dentro do respectivo mandato, ou que tenha parcelas a serem pagas no exercício seguinte sem que haja suficiente disponibilidade de caixa ou equivalentes de caixa para sua liquidação.

O Balanço Patrimonial evidencia qualitativa e quantitativamente a situação patrimonial da entidade, compreendendo as contas de Ativo, Passivo e Patrimônio Líquido (CFC, 2008). Segundo a STN (2014), o Balanço Patrimonial deve ser elaborado e apresentado em quatro quadros: (a) Quadro Principal; (b) Quadro dos Ativos e Passivos Financeiros e Permanentes; (c) Quadro das Contas de Compensação (controle); e (d) Quadro do Superávit / Déficit Financeiro. Em termos

de ilustração da estrutura dos elementos patrimoniais, apresenta-se no Quadro 34 o Quadro principal do Balanço Patrimonial.

Quadro 34 – Balanço Patrimonial

ATIVO	Exerc. Atual	Exerc. Anterior	PASSIVO E PATRIMÔNIO LÍQUIDO	Exerc. Atual	Exerc. Anterior
Ativo Circulante Caixa e Equivalentes de Caixa Créditos a Curto Prazo Investimentos e Aplicações Temporárias a CP Estoques VPD Pagas Antecipadamente Total do Ativo Circulante Ativo Não Circulante Realizável a LP Créditos a LP Investimentos Temporários a LP Estoques VPD pagas antecipadamente Investimentos Imobilizado Intangível Diferido Total do Ativo ATIVO Exercício Atual Exercício Anterior Total do Ativo Ñ Circulante TOTAL DO ATIVO			Passivo Circulante Obr. Trab., Prev. e Assist. a CP Emprést. Financ. a CP Fornec. Contas a Pagar a CP Obrig. Fiscais a CP Obrig. Repartições a Outros Entes Provisões a CP Demais Obrigações a CP Total do Passivo Circulante Passivo Não Circulante Obrig. Trab., Prev. e Assist. a LP Emprést. Financ. a LP Fornec. Contas a Pagar a LP Obrigações Fiscais a LP Provisões a Longo Prazo Demais Obrigações a LP Resultado Diferido Total Passivo Ñ Circulante Patrimônio Líquido Patr. Social e Capital Social Adiant. P/ Aumento Capital Reservas de Capital Ajustes de Av. Patrimonial Reservas de Lucros Demais Reservas Resultados Acumulados (-) Ações / Cotas Tesouraria Total Patrimônio Líquido TOTAL DO PASSIVO E DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO		

Fonte: STN (2014)

A partir da Constituição Federal de 1988 e da LRF, a classificação rígida estabelecida pela Lei Federal n. 4.320/1964 para os Ativos e Passivos ficou mais flexível. Ao estabelecer que os instrumentos de prestação de contas facilitem a transparência e a evidenciação das contas públicas a LRF viabilizou à contabilidade realizar a classificação e apresentação de acordo com o grau de conversibilidade para os Ativos e o grau de exigibilidade para os Passivos, conforme adotado na contabilidade geral, segregando os Ativos e Passivos em ‘Circulante’ e ‘Não Circulante’.

Os ativos devem ser classificados como ‘Circulante’ quando estiverem disponíveis para realização imediata ou tiverem a expectativa de realização até doze meses da data das Demonstrações Contábeis. Os demais ativos devem ser classificados como ‘Não Circulante’. Os passivos devem ser classificados como

‘Circulante’ quando corresponderem a valores exigíveis até doze meses da data das Demonstrações Contábeis; e corresponderem a valores de terceiros ou retenções em nome deles, quando a entidade do setor público for a fiel depositária, independentemente do prazo de exigibilidade. Os demais passivos devem ser classificados como ‘Não circulante’ (CFC, 2008, 2013).

Sem desconsiderar a classificação conferida pela Lei Federal n. 4.320/1964, no qual o ativo e o passivo foram segregados em Financeiro e Permanente, atribuindo ao Balanço Patrimonial um viés orçamentário para a ação legislativa, corrobora-se o argumento de Silva (2011b), no qual é preciso considerar que, é o cidadão o destinatário das ações governamentais. Portanto, cabe à contabilidade cumprir sua função de fornecer informações úteis e fidedignas dos atos e do desempenho da gestão pública que atendam aos interesses de todos os seus *stakeholders*, o que inclui o cidadão.

Com a adoção das NBCASP, resultado do processo de convergência aos padrões das IPSAS, a contabilidade aplicada ao setor público também passou a adotar a definição de Ativo dada pela *Conceptual Framework for Financial Reporting* do *International Accounting Standards Board*, normatizado no Brasil pelo CFC por meio da NBC TG ESTRUTURA CONCEITUAL - Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro.

Segundo a NBC T 16.6, atualizada pela Resolução do CFC n. 1.437/2013 em conformidade com a NBC TG ESTRUTURA CONCEITUAL, ‘ativo’ é um recurso controlado pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que fluam futuros benefícios econômicos para a entidade (CFC, 2013). Pela definição, a contabilidade aplicada ao setor público, em observância ao Princípio da Continuidade deve reconhecer todos os ativos (recursos econômicos) que tenham capacidade de proporcionar serviços ou benefícios para a entidade pública.

No âmbito do setor público, o valor e a utilidade do ativo, segundo interpretação de Silva⁶² (2011b) não se restringe ao fluxo positivo de tesouraria para a entidade, devendo-se considerar o valor e a utilidade do ativo em relação à sua capacidade de contribuir com o objetivo final da entidade pública. Ou seja, deve-se considerar a capacidade dos ativos serem utilizados “no fornecimento de bens e serviços que

⁶² O entendimento de Silvia (2011b) sobre o reconhecimento de ‘ativos’ pela contabilidade aplicada ao setor público está fundamentado no *Statement of Financial Accounting Concepts – SFAC* n. 6, editado pelo *Financial Accounting Standards Board* (FASB).

satisfaçam às necessidades dos cidadãos” (SILVA, 2011b, p. 124).

Nessa perspectiva, infere-se que o Balanço Patrimonial, em especial as contas do ‘Ativo’, deve servir para que governo e a sociedade tenham à disposição um instrumento contábil que lhes permita conhecer, entre outros aspectos, a situação patrimonial da entidade pública, bem como qualitativa e quantitativamente o patrimônio ambiental. No entanto, os bens públicos⁶³ de uso comum naturais não são evidenciados como Ativos no Balanço Patrimonial. Souza e Silva (2012) em estudo realizado sobre o registro contábil dos bens de uso comum defendem que os bens de uso comum poderiam ser demonstrados em contas específicas do Ativo e do Patrimônio Líquido, podendo deste modo, ser controlados e evidenciados contabilmente, uma vez que os mesmos integram o patrimônio público e geram benefícios sociais.

Mesmo que os bens públicos de uso comum do povo (naturais), não tenham uma vinculação contábil convencional com a entidade gestão pública, os mesmos encontram-se sob a responsabilidade, direta ou indireta, de um ente da administração pública, que responde pela sua gestão e proteção. Reforça-se que o seu controle pela contabilidade pode ser uma valiosa base de informações para o planejamento, integrando objetivos de desenvolvimento econômico e sustentabilidade ambiental, além de uma evidenciação mais fidedigna e transparente do patrimônio público.

A Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP) tem por objetivo evidenciar as alterações verificadas no patrimônio, resultantes ou independentes da execução orçamentária, e indicar o resultado patrimonial do exercício. O resultado patrimonial do período é apurado pelo confronto entre as variações patrimoniais quantitativas aumentativas e diminutivas. (CFC, 2008, STN, 2014). Em outros termos a Demonstração das Variações Patrimoniais evidencia as variações quantitativas, o resultado patrimonial e as variações qualitativas decorrentes da execução orçamentária (CFC, 2009). Segundo Silva (2011b) a DVP também pode ser denominada de Balanço de Resultado, uma vez que evidencia as alterações ocorridas no Patrimônio durante um exercício, apurando o resultado patrimonial do período.

⁶³ Os bens públicos, de acordo com o Código Civil compreendem os bens de domínio nacional, pertencentes à União, aos Estados e aos Municípios. Esses bens, segundo critérios jurídicos, são classificados em três categorias: bens de uso comum do povo, bens de uso especial e bens dominicais. Os bens de uso comum do povo são divididos, segundo sua formação em naturais e artificiais. Os naturais correspondem aos bens que não absorvem recursos públicos, como mares, baías, enseadas, rios, praias, lagos, ilhas entre outros. Em virtude de sua complexidade de mensuração, os bens naturais, ainda não são contabilizados pela contabilidade (BRASIL, 2002).

Como ilustração apresenta-se no Quadro 35 as categorias dos elementos constitutivos (modelo sintético) da Demonstração das Variações Patrimoniais.

Quadro 35 - Demonstração das Variações Patrimoniais (modelo sintético)

VARIAÇÕES PATRIMONIAIS AUMENTATIVAS	Exercício atual	Exercício anterior
Impostos, Taxas e Contribuições de melhoria Contribuições Exploração e Venda de Bens, Serviços e Direitos Variações Patrimoniais Aumentativas Financeiras Transferências e Delegações Recebidas Valorização e Ganhos com Ativos e Desincorporação de Passivos Outras Variações Patrimoniais Aumentativas Total das Variações Patrimoniais Aumentativas (I)		
VARIAÇÕES PATRIMONIAIS DIMINUTIVAS		
Pessoal e Encargos Benefícios Previdenciários e Assistenciais Uso de Bens, Serviços e Consumo de Capital Fixo Variações Patrimoniais Diminutivas Financeiras Transferências e Delegações Recebidas Desvalorização e Perdas de Ativos e Incorporação de Passivos Tributárias Custo das Mercadorias e Produtos Vendidos, e dos Serviços Prestados Outras Variações Patrimoniais Diminutivas Total das Variações Patrimoniais Diminutivas (II) RESULTADO PATRIMONIAL DO PERÍODO (III) = (I – II)		

Fonte: SNT (2014)

A DVP, segundo instruções da STN pode ser elaborada de acordo com dois modelos apresentados no MCASP: o modelo sintético ou o modelo analítico. O modelo sintético evidenciado no Quadro 35 facilita a visualização dos grandes grupos de variações patrimoniais que compõem o resultado patrimonial, contudo, deve vir acompanhado de quadros anexos que devem detalhar a composição dos grupos. O modelo analítico apresenta em um único quadro os grupos e subgrupos das variações patrimoniais.

Os dados apresentados pela DVP mostram o quanto o serviço público realizado promoveu de alterações quantitativas nos elementos patrimoniais, permitindo a análise do desempenho da administração pública. A DVP possui função semelhante à Demonstração do Resultado do Exercício (DRE) do setor privado, que tem por finalidade apurar o resultado em termos de lucro ou prejuízo. Inicialmente no processo de convergência aos padrões internacionais das IPSAS, estava previsto pela NBC T 16.6 a Demonstração do Resultado Econômico, que posteriormente foi excluída do conjunto de Demonstrações Contábeis para o setor público pela Resolução CFC n. 1.437/2013. A Demonstração do Resultado Econômico tinha por objetivo evidenciar o

resultado econômico de ações do setor público. Em relação à estrutura anterior, antes das alterações trazidas pelas NBCASP, infere-se que o atual modelo ampliou o conjunto de informações trazidas para o processo de prestação de contas, de consolidação das contas nacionais e de apoio à tomada de decisão da administração pública.

Além das demonstrações abordadas, conforme já referenciado no início da seção 5.1.2, as NBCASP acrescentaram a Demonstração do Fluxo de Caixa (DFC), muito utilizada no setor privado. A elaboração da DFC, conforme estrutura evidenciada no Quadro 36 permite ao gestor público projetar cenários de fluxos futuros de caixa e elaborar análise sobre eventuais mudanças em torno da capacidade de manutenção do regular financiamento dos serviços públicos.

Quadro 36 – Demonstração do Fluxo de Caixa (DFC)

VARIAÇÕES PATRIMONIAIS AUMENTATIVAS	Exercício atual	Exercício anterior
FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES OPERACIONAIS Ingressos Receitas derivadas e originárias Transferências correntes recebidas Outros ingressos operacionais Desembolsos Pessoal e demais despesas Juros e encargos da dívida Transferências concedidas Outros desembolsos operacionais Fluxo de caixa líquido das atividades operacionais (I)		
FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES DE INVESTIMENTO Ingressos Alienação de bens Amortização de empréstimos e financiamentos concedidos Outros ingressos de investimentos Desembolsos Aquisição de ativo não circulante Concessão de empréstimos e financiamentos Outros desembolsos de investimentos Fluxo de caixa líquido das atividades de investimento (II)		
FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES DE FINANCIAMENTO Ingressos Operações de crédito Integralização do capital social de empresas dependentes Transferências de capital recebidas Outros ingressos de financiamentos Desembolsos Amortização /Refinanciamento da dívida Outros desembolsos de financiamentos Fluxo de caixa líquido das atividades de financiamento (III)		
GERAÇÃO LÍQUIDA DE CAIXA E EQUIVALENTE DE CAIXA (I+II+III) Caixa e Equivalentes de caixa inicial Caixa e Equivalente de caixa final		

Fonte: STN (2014)

Segundo a NBC T 16.6 a Demonstração do Fluxo de Caixa deve ser elaborada pelo método direto ou indireto e evidenciar as movimentações havidas no caixa e seus equivalentes, nos fluxos das operações; dos investimentos; e dos financiamentos. Conforme instruções da STN, no MCASP, as informações referentes à Demonstração do Fluxo de Caixa devem ser segregadas em cinco quadros, sendo que a estrutura apresentada no Quadro 36 evidencia apenas o Quadro Principal da Demonstração do Fluxo de Caixa. O Quadro Principal da Demonstração do Fluxo de Caixa deve ser acompanhado pelos seguintes quadros: Quadro de Receitas Derivadas e Originárias, Quadro de Transferências Recebidas e Concedidas, Quadro de Desembolsos de Pessoal e Demais Despesas por Função, e Quadro de Juros e Encargos da Dívida.

Outra demonstração nova, introduzida pelas NBCASP, é a Demonstração das Mutações no Patrimônio Líquido (DMPL). Segundo a NBC T 16.6 a DMPL têm por objetivo evidenciar a movimentação havida em cada componente do Patrimônio Líquido com a divulgação, em separado, dos efeitos das alterações nas políticas contábeis e da correção de erros, demonstrando a evolução do patrimônio líquido. Segundo a LRF, a DMPL complementa o Anexo de Metas Fiscais (AMF), integrante do Projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO). A DMPL é obrigatória para as empresas estatais dependentes, constituídas sob a forma de sociedade anônima e facultativa para os demais órgãos e entidades dos entes da Federação (STN, 2014). Considerando-se tratar de uma demonstração facultativa para a gestão pública municipal, optou-se em não evidenciar sua estrutura, conforme proposto pela STN.

Conforme referenciado no início da seção 5.1.2, as Demonstrações Contábeis normatizadas pelas NBCASP devem ser acompanhadas de Notas Explicativas, que passaram a integrar as Demonstrações Contábeis. As Notas Explicativas apresentam informações adicionais com o objetivo de facilitar a compreensão das Demonstrações Contábeis a seus diversos *stakeholders*. Segundo instruções da STN as Notas Explicativas devem ser apresentadas de forma sistemática, iniciando com informações gerais sobre o ente público que reporta a informação, seguido de um resumo sobre as políticas contábeis significativas, informações de suporte e detalhamento de itens apresentados nas Demonstrações Contábeis pela ordem em que cada demonstração e cada rubrica sejam apresentadas, e outras informações relevantes.

Os critérios são semelhantes às Notas Explicativas normatizadas para o setor privado, sendo que em outras informações relevantes, entende-se que podem e

devem ser divulgadas informações de natureza ambiental e sua interação com a dimensão econômico-financeira. Salienta-se que a contabilidade está presente em todas as fases do processo de planejamento, programação, execução, controle e avaliação e sistematiza os resultados dos atos e da gestão pública por meio das Demonstrações Contábeis que tiveram seu escopo ampliado com o processo de convergência aos padrões internacionais das IPSAS.

Além da ampliação do escopo das Demonstrações Contábeis, o processo de convergência, segundo Silva (2015), permitiu o redescobrimto do valor informacional da contabilidade aplicada ao setor público, que para sua correta interpretação é necessário levar em conta a *accountability* como sendo seu principal objetivo. De acordo com Nakagawa; Relvas e Dias Filho (2007), a *accountability* tem início com o processo de escrituração da contabilidade realizada por partidas dobradas e encerra com as informações e as comunicações por ela geradas sobre o desempenho econômico-financeiro das atividades e suas consequências futuras, em termos de fluxos de caixa. Conforme os autores “a *accountability* é o que distingue a contabilidade de outros sistemas de informação” (NAKAGAWA; RELVAS E DIAS FILHO, 2007, p. 90). Esse entendimento está claramente presente na contabilidade aplicada ao setor público, fato pelo qual, é vista comumente como a obrigação e o ato de prestar contas.

As NBCASP, bem como o novo Plano de Contas Nacional instituído pela STN buscaram padronizar a evidenciação orçamentária e patrimonial do setor público. Esses instrumentos propiciaram uma harmonização contábil de toda a Federação, atendendo à base legal, aos princípios da ciência contábil e aos esforços de convergência às Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público, em atendimento à Portaria MF n. 184/2008 e ao Decreto n. 6.976/2009. A edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) pela STN contribuiu para que a contabilidade, enquanto ciência do patrimônio possa cumprir sua função de atender à demanda de informações requeridas por seus diferentes *stakeholders*, possibilitando a análise de Demonstrações Contábeis adequadas aos padrões internacionais e a avaliação da situação fiscal dos órgãos e entidades públicos, sob os enfoques orçamentário e patrimonial.

Entretanto, todo esse esforço, de uma política fiscal e orçamentária mais rígida, com a LRF, do processo de convergência às normas internacionais das IPSAS e da consolidação das contas nacionais a partir do novo Plano de Contas obrigatório para

todos os entes públicos, foi realizado sem levar em consideração uma série de iniciativas e declarações formais da necessidade de desenvolver-se uma estrutura de controle e de prestação de contas que incorpore os conceitos de desenvolvimento sustentável.

Entre as iniciativas arroladas no capítulo da 'Sustentabilidade e do desenvolvimento sustentável' são analisadas na sequência, os dispositivos do capítulo 8 e 40 da Agenda 21 Global que subsidiaram os *Indicators of sustainable developments* e os Indicadores de desenvolvimento sustentável: Brasil, os Objetivos de desenvolvimento do Milênio (ODM) que estão sendo sucedidos pelos Objetivos do Desenvolvimento Sustentável (ODS) e a plataforma dos indicadores do Programa Cidades Sustentáveis (PCS).

5.2 Instrumentos e iniciativas de sustentabilidade aplicados ao setor público municipal

Conforme apresentado no capítulo da 'Sustentabilidade e desenvolvimento sustentável' estão disponíveis, tanto para a esfera pública como para a esfera privada, um conjunto de indicadores e de ferramentas que buscam auxiliar a gestão da responsabilidade social e da sustentabilidade, contribuindo na busca de um desenvolvimento sustentável. Tornar o desenvolvimento sustentável, segundo Becker (2001b), passou a ser uma necessidade do processo de globalização econômica e do próprio desenvolvimento capitalista, que no entendimento de Sachs (2008, p. 55) é cego "para quaisquer considerações que não sejam lucros e a eficiência smithiana de alocação de recursos". Contudo, a necessidade de um desenvolvimento sustentável desafia o desenvolvimento econômico a operar de forma equilibrada com o meio ambiente (BECKER, 2001b).

A busca e as discussões por esse "desenvolvimento diferenciado e diferenciador" (BECKER, 2001b, p. 32), ou seja, por um desenvolvimento que incorpore à viabilidade econômica, critérios de sustentabilidade social e ambiental (Sachs, 2008), assumiu nas últimas décadas uma posição de destaque na pauta das agendas internacionais e na academia. Para subsidiar a análise dos instrumentos e iniciativas de sustentabilidade aplicados ao setor público municipal, buscou-se compreender os diferentes entendimentos conceituais da sustentabilidade e do desenvolvimento sustentável, bem como sistematizar as principais iniciativas e

ferramentas ligadas à gestão da responsabilidade social e à sustentabilidade, detalhados no capítulo 2.

Entre as iniciativas e ferramentas inventariadas para a sustentabilidade, referenciou-se, para o presente estudo, os dois compêndios organizados por Louette (2007a), (2007b) e o estudo do GESE, coordenado por Brandão e Santos (2007), publicado pelo IBGC. Nos Compêndios organizados por Louette (2007a), (2007b) foram, respectivamente, sistematizados 25 indicadores de sustentabilidade das nações, e ferramentas de gestão de responsabilidade social de 33 países, aplicáveis tanto à área empresarial como também ao setor público e organizações não governamentais.

No estudo do GESE, a temática da sustentabilidade foi apresentada do ponto de vista da governança corporativa, sendo que as ferramentas inventariadas foram agrupadas em quatro categorias: baseados em princípios, em desempenho, em processos e os híbridos. Dentre todas as iniciativas e ferramentas inventariadas por Louette (2007a), (2007b) e Brandão e Santos (2007), destacaram-se para a área pública a Agenda 21 Global, os Indicadores de Desenvolvimento Sustentável: Brasil, os Objetivos de Desenvolvimento do Milênio, a plataforma dos indicadores do Programa Cidades Sustentáveis, e instrumentos de evidenciação da responsabilidade social e da sustentabilidade propostos para o setor público municipal.

A Agenda 21 Global, como instrumento de planejamento para a construção de sociedades sustentáveis, pode ser considerada um dos principais instrumentos de sustentabilidade aplicado ao setor público municipal. A contribuição do documento para o desenvolvimento sustentável é destacada por diversos autores, como Jacobi (1999), Mota (2000), Bellen (2006), Nascimento, Campo e Schenini (2006), Barbieri (2011), Bessa (2011) entre outros. Bellen (2006) refere-se à Agenda 21 Global como a segunda definição mais conhecida e aceita de desenvolvimento sustentável. Além da Agenda 21 Global ser referência para o planejamento de um futuro sustentável, também fomentou um processo de planejamento participativo em nível local, envolvendo todos os atores sociais na discussão dos principais problemas e na formação de parcerias para a sua solução, estimulando o controle social e o exercício da *accountability*.

No Brasil, a partir de 2003, a Agenda 21 Global entrou na fase de implementação, sendo elevada à condição de Programa do Plano Plurianual, PPA 2004-2007, o que conferiu ao documento, na visão de Louette (2007b) maior alcance,

capilaridade e importância como política pública. A Agenda 21 Global fomentou várias iniciativas e ferramentas em prol da sustentabilidade, na qual destaca-se no presente estudo, os *Indicators of sustainable development: framework and methodologies*, e os indicadores do Programa Cidades Sustentáveis.

Os *Indicators of sustainable development: framework and methodologies*, conhecido como Livro Azul, elaborados pela *Commission on Sustainable Development* concretizam as disposições dos capítulos 8 e 40 da Agenda 21 Global, que tratam da relação entre meio ambiente, desenvolvimento sustentável e informações para a tomada de decisões. Os indicadores da *Commission on Sustainable Development* foram adaptados para o Brasil pelo IBGE, que passou a editar, a partir de 2002, os Indicadores de Desenvolvimento Sustentável Brasil, com edições em 2004, 2008, 2010, 2012 e 2015. Os indicadores Brasil 2015, referem a dados de 1990 a 2013 e compreendem na edição de 2015, 63 indicadores em quatro dimensões, com 15 temas, abordados e detalhados no capítulo 2 da 'Sustentabilidade e desenvolvimento sustentável', no Quadro 4.

Da edição de 2010 e 2012 para a edição de 2015, foram excluídos dois importantes indicadores, que merecem ser apresentados na discussão da integração da sustentabilidade no controle e na prestação de contas da gestão pública municipal. Um refere-se ao tema 'Saneamento' da dimensão ambiental, o indicador 'Destinação final de lixo'. De acordo com a metodologia utilizada pelo IBGE (2012) o indicador expressa a capacidade de se dar uma destinação final adequada ao lixo coletado. As variáveis que foram utilizadas no levantamento, realizado em 2012, foi a quantidade de lixo coletado que recebe destino final considerado adequado e a quantidade total de lixo coletado, expressas em toneladas por dia (t/dia). O outro indicador excluído também se relaciona à problemática do lixo, referente à 'Coleta seletiva de lixo' componente da dimensão econômica. O indicador apresenta a existência de serviço de coleta seletiva do lixo no município. As variáveis utilizadas são o número de municípios que dispõem de coleta seletiva, a abrangência da coleta seletiva no município e o número total de municípios (IBGE, 2012).

Os indicadores, 'Destinação final do lixo' e 'Coleta seletiva de lixo', presentes nas edições de 2010 e 2012, foram retirados dos Indicadores de desenvolvimento Sustentável: Brasil 2015, devido à impossibilidade de atualização (IBGE, 2015). É lamentável não ter-se condições de atualização de tão importantes indicadores. Os dados levantados no indicador 'Coleta seletiva de lixo' de 2012 evidenciaram uma

realidade lastimável, no qual, referente ao período analisado pelo IBGE (2000 a 2008), observou-se que, em 2000, somente 8,2% dos municípios brasileiros possuíam coleta seletiva de lixo e, em 2008, esse percentual alcançou 19,5% (IBGE, 2012). Em relação ao indicador 'Destinação final do lixo' da Dimensão Ambiental o estudo realizado pelo IBGE (2012), identificou a partir dos dados da Pesquisa Nacional de Saneamento Básico (PNSB) 1989, 2000 e 2008, que houve um crescimento da quantidade de lixo que recebe destinação final adequada, tendo alcançado, em 2008, 66,4% do lixo coletado. Este resultado, segundo o estudo, "é ainda mais significativo quando se verifica que a quantidade total de lixo coletado cresceu mais de 50% neste período" (IBGE, 2012, p. 129).

Tanto a coleta seletiva do lixo como a destinação final são ações indispensáveis para o desenvolvimento sustentável. São fundamentais para a qualidade ambiental do entorno e para a sustentabilidade do planeta. O tratamento e a destinação adequados do lixo coletado são condições essenciais para a preservação da qualidade ambiental e da saúde da população e precisam ser priorizados e controlados. Deixar-se de ter instrumentos para atualização desses indicadores vem à contramão da política ambiental urbana do Estatuto da Cidade⁶⁴ e da Política Nacional de Resíduos Sólidos (PNRS). Para a execução da política urbana, o texto legal do Estatuto da Cidade regulamentou e ampliou o teor dos artigos 182 e 183 da Constituição Federal de 1988. A PNRS, instituída pela Lei n. 12.305/2010⁶⁵ preencheu uma lacuna deixada pelo Estatuto da Cidade, em relação ao manejo do resíduo sólido produzido nas cidades.

No conjunto, os 'Indicadores de Desenvolvimento Sustentável: Brasil, fornecem informações em nível de regiões e por unidades da Federação, apresentando um panorama global do padrão de desenvolvimento sustentável do País. Em seus

⁶⁴ A problemática da questão ambiental está claramente colocada nos dispositivos do Estatuto da Cidade, no qual se percebe uma grande preocupação com temas ligados ao meio ambiente. A questão ambiental está presente desde a diretriz fundamental do Estatuto da Cidade, ao dispor que a presente Lei estabelece "normas de ordem pública e interesse social que regulam o uso da propriedade urbana em prol do bem coletivo, da segurança e do bem-estar dos cidadãos, bem como do equilíbrio ambiental" (BRASIL, 2001, Lei n. 10.257/2001, Parágrafo único do art. 1º).

⁶⁵ A Lei n. 12.305/2010 também criou o Comitê Interministerial da PNRS e o Comitê Orientador para a Implantação dos Sistemas de Logística Reversa, estabelecendo instrumentos para o enfrentamento dos principais problemas ambientais, sociais e econômicos decorrentes do manejo inadequado dos resíduos sólidos. Os dispositivos legais preveem a prevenção e a redução na geração de resíduos, tendo como proposta a prática de hábitos de consumo sustentável e um conjunto de instrumentos para propiciar o aumento da reciclagem e da reutilização dos resíduos sólidos e a destinação ambientalmente adequada dos rejeitos (aquilo que não pode ser reciclado ou reutilizado) (BRASIL, 2010, Lei n. 12.305/2010).

aspectos essenciais, os indicadores procuram mensurar as qualidades ambiental e de vida da população, o desempenho macroeconômico do País, os padrões de produção e consumo e a governança para o desenvolvimento sustentável (IBGE, 2015b). Esses indicadores, além de servirem para a formulação de políticas públicas em nível federal podem servir de subsídio para os municípios buscarem seus indicadores individuais, uma vez que, o município é o nível de governo mais próximo do povo, desempenhando um papel essencial em favor de um desenvolvimento sustentável.

Conforme disposto na Agenda 21 Global, muito dos problemas ambientais e sociais tem suas raízes nas atividades locais, para o qual a participação e cooperação das autoridades locais é fator determinante para a solução dos mesmos. As autoridades locais, ou seja, os gestores públicos, constroem, operam e mantêm a infraestrutura econômica, social e ambiental, supervisionam os processos de planejamento, estabelecem as políticas e regulamentações ambientais locais e contribuem para a implementação de políticas sociais e ambientais nacionais e subnacionais, a exemplo da municipalização das ODM. Como nível de governo mais próximo do povo, a gestão pública municipal “desempenha um papel essencial na educação, mobilização e resposta ao público, em favor de um desenvolvimento sustentável” (UNCED, 199, p. 314).

Em relação aos ordenamentos legais e jurídicos, reforça-se o entendimento de Bessa (2011), no qual o Estado, além de ser o agente regulador também é destinatário das normas legais, sendo igualmente consumidor, gestor e prestador de serviços e como tal, entende-se que a incorporação da sustentabilidade na gestão pública é uma responsabilidade intrínseca à sua função. A constituição Federal de 1988, no seu art. 225 reconhece o meio ambiente como um bem de uso comum do povo, um direito fundamental das presentes e futuras gerações, que precisa ser preservado conjuntamente pelo Estado e pela sociedade (BRASIL, 1988).

Vários ordenamentos jurídicos brasileiros contemplam tanto o princípio do desenvolvimento sustentável como normas para sua aplicação, prevenção, fiscalização e punição, a exemplo da Lei n. 12.305/2010 que trata da Política Nacional de Resíduos Sólidos (PNRS), da Lei n. 12.187/2009 que institui a Política Nacional sobre Mudança do Clima (PNMC), do Decreto n. 5.378/2005 que instituiu o Programa Nacional de Gestão Pública e Desburocratização – GESPÚBLICA, entre outros. Como agente regulador e destinatário das normas legais, corrobora-se o entendimento de

Bessa (2011, p. 162) no qual deve-se “considerar a administração pública diante de sua própria responsabilidade por um mundo mais sustentável”.

Nesse contexto, a gestão pública, diante da sua própria responsabilidade por um mundo mais sustentável deveria se comprometer com o Programa Cidades Sustentáveis (PCS), que disponibiliza aos gestores uma agenda para a sustentabilidade das cidades organizada em 12 eixos temáticos, com 100 indicadores básicos e 345 indicadores gerais associados aos eixos temáticos. No entanto, a adesão ainda é pequena. Em nível de país, até outubro de 2015, o PCS possui uma adesão de 283 municípios, o que representa apenas 5%, do total dos 5.565⁶⁶ municípios brasileiros. Com base na posição de municípios que aderiram ao PCS até o final de 2014⁶⁷, 267 municípios, pode-se verificar um movimento, mesmo que reduzido de novas adesões. Das 16 novas adesões, registradas em 2015, 50% se concentram no Estado do Paraná, que possui o segundo maior número de municípios participantes da plataforma do PCS.

A plataforma apresenta uma base sólida, inspirada nos 10 Compromissos de Aalborg, que, como os *Indicators of sustainable development*, também foi fomentado pela Agenda 21 Global. A adesão, ao PCS, disponibilizado no Brasil para todos os municípios a partir de 2012, depende de atitude, que pode ser dos partidos políticos ou dos prefeitos, de incluir o PCS no Plano de Governo. A adesão ao programa auxilia os gestores públicos a trabalhar prioridades que levem em consideração variáveis econômicas, sociais, ambientais, bem como culturais de forma integrada.

O PCS tem como proposta adaptar e incorporar aos indicadores da plataforma os Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODSs), aprovados recentemente, pelos 193 Estados-membros da ONU, na Cúpula das Nações Unidas sobre o Desenvolvimento Sustentável, realizada nos dias 25 a 27 de setembro 2015. Com a adequação proposta pelo PCS, os gestores públicos terão uma importante ferramenta, com objetivos, referências de metas, indicadores e um banco de boas práticas nacionais e internacionais que contribuirão para o cumprimento dos ODSs em nível local (CIDADES SUSTENTÁVEIS, 2015).

Os ODSs são uma iniciativa global, acordada na Conferência das Nações Unidas sobre o Desenvolvimento Sustentável ‘Rio + 20’, para dar continuidade aos ODMs,

⁶⁶ Conforme dados do Censo 2010 (IBGE, 2010b).

⁶⁷ Posição apresentada no capítulo da ‘Sustentabilidade e desenvolvimento sustentável’.

cujo prazo termina no final de 2015. O Brasil é signatário dos ODMs e aderiu à sua municipalização em 2013. A municipalização dos ODMs foi proposta pela ONU em 2010, na Conferência de Revisão dos ODMs, quando se concluiu que as nações deveriam implantar os ODMs nos municípios para auxiliar no alcance das metas até 2015. Para a municipalização dos ODMs, o Brasil organizou uma agenda de compromissos, com um conjunto de informações para subsidiar os gestores municipais sobre os programas federais que foram vinculados aos oito ODMs, para o qual, conforme Körbes (2015) obteve-se uma adesão de 470 municípios.

Considerando-se o total dos municípios brasileiros, a adesão pela municipalização foi reduzida, de apenas 8,4%. Para que o mesmo não aconteça com os ODSs, que compreendem um conjunto de 17 objetivos com 169 ações, detalhados no Quadro 37, será necessário um grande esforço por parte do governo federal para a sua implementação, monitoramento e avaliação.

Quadro 37 - Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODSs)

Objetivo	Descrição dos ODSs	Ações por ODSs
	Acabar com a pobreza em todas as suas formas, em todos os lugares.	7
	Acabar com a fome, alcançar a segurança alimentar e melhoria da nutrição e promover a agricultura sustentável.	8
	Assegurar uma vida saudável e promover o bem-estar para todos, em todas as idades.	13
	Assegurar a educação inclusiva e equitativa e de qualidade, e promover oportunidades de aprendizagem ao longo da vida para todos.	10
	Alcançar a igualdade de gênero e empoderar todas as mulheres e meninas.	9
	Assegurar a disponibilidade e gestão sustentável da água e saneamento para todos.	8
	Assegurar o acesso confiável, sustentável, moderno e a preço acessível à energia para todos.	5
	Promover o crescimento econômico sustentado, inclusivo e sustentável, emprego pleno e produtivo e trabalho decente para todos.	12

Objetivo	Descrição dos ODSs	Ações por ODSs
	Construir infraestruturas resilientes, promover a industrialização inclusiva e sustentável e fomentar a inovação.	8
	Reduzir a desigualdade dentro dos países e entre eles	10
	Tornar as cidades e os assentamentos humanos inclusivos, seguros, resilientes e sustentáveis.	10
	Assegurar padrões de produção e de consumo sustentáveis.	11
	Tomar medidas urgentes para combater a mudança climática e seus impactos.	5
	Conservação e uso sustentável dos oceanos, dos mares e dos recursos marinhos para o desenvolvimento sustentável.	10
	Proteger, recuperar e promover o uso sustentável dos ecossistemas terrestres, gerir de forma sustentável as florestas, combater a desertificação, deter e reverter a degradação da terra e deter a perda de biodiversidade.	12
	Promover sociedades pacíficas e inclusivas para o desenvolvimento sustentável, proporcionar o acesso à justiça para todos e construir instituições eficazes, responsáveis e inclusivas em todos os níveis.	12
	Fortalecer os meios de implementação e revitalizar a parceria global para o desenvolvimento sustentável.	19

Fonte: *Sustainable Development Knowledge Platform* (2015); ONU (2015).

Da mesma forma como aconteceu com os ODMs, a implementação dos ODSs será um novo desafio, requerendo uma parceria global⁶⁸ com a participação ativa de todos, o que inclui segundo o Programa das Nações Unidas para Desenvolvimento - PNUD (2015), governos, sociedade civil, setor privado, academia, mídia, e as Nações Unidas. As 169 metas, vinculadas aos ODSs, conforme apresentado no Quadro 37, propõem erradicar a pobreza e a fome; combater desigualdades dentro dos países e

⁶⁸ Para incentivar o engajamento de parcerias em nível global, foi criada uma plataforma ODS (*Partnerships for SDGs*), versão Beta, em torno dos diversos e diferentes *multi-stakeholders* em apoio aos ODS, que pode ser acessada pelo *link* <https://sustainabledevelopment.un.org/partnerships>. Até o dia 15 de novembro de 2015, a Plataforma está realizando uma enquete, para levantar subsídios que visam orientar o desenvolvimento da versão "completa" projetada para alcançar o seu objetivo de se tornar uma ferramenta de incentivo de parcerias e engajamento global a favor dos ODS, ser lançado em janeiro de 2016, respondendo às necessidades dos *multi-stakeholders*.

entre eles; construir sociedades pacíficas, justas e inclusivas; proteger os direitos humanos e promover igualdade de gênero e o empoderamento de mulheres e meninas; e garantir uma proteção duradoura do planeta e de seus recursos naturais.

De acordo com o PNUD (2015), os ODSs são integrados e indivisíveis, e mesclam, de forma equilibrada, as três dimensões do desenvolvimento sustentável: a econômica, a social e a ambiental e buscarão concluir o que os ODMs não conseguiram alcançar até seu encerramento, no final de 2015. As novas metas são mais direcionadas à sustentabilidade e buscam estimular a ação para os próximos 15 anos, até 2030, em áreas cruciais para a humanidade e para o planeta, envolvendo as pessoas, o planeta, a prosperidade, a paz e a parceria. Na figura 2 ilustra-se os cinco enfoques prioritários da Agenda dos ODSs, denominada pelo PNUD (2015) ‘Os cinco P’s da Agenda 2030’.

Figura 2 - Os cinco P’s da Agenda 2030



Fonte: PNUD (2015).

Os ODSs estão sendo construídos de forma coletiva, com a participação dos diversos e diferentes *multi-stakeholders*. No documento, ‘Transformando nosso mundo: a Agenda 2030 para o Desenvolvimento Sustentável’, os chefes de Estado e de Governo declararam que estão determinados a mobilizar os meios necessários para executar a referida Agenda por meio de uma parceria global para o desenvolvimento sustentável revitalizada, “com base num espírito de solidariedade global reforçada, concentrada em especial nas necessidades dos mais pobres e mais

vulneráveis e com a participação de todos os países, todas as partes interessadas e todas as pessoas” (ONU, 2015, p. 3).

A necessidade do engajamento de todos, para um efetivo acompanhamento e avaliação da aplicação dos ODSs, nos próximos 15 anos, reiterada no documento da Agenda pelos chefes de Estado e de Governo, irá requerer um processo participativo, transparente e integrado, para o qual, o sistema orçamentário brasileiro, tem instrumentos (PPA, LDO e LOA), que podem auxiliar a integração da sustentabilidade no controle e na prestação de contas sob os fundamentos da *accountability*. Além do sistema orçamentário, o setor público tem à sua disposição instrumentos de evidenciação da sustentabilidade já consolidados na área empresarial, que podem ser adequados às especificidades do setor público, analisados na sequência, na incorporação da sustentabilidade de forma integrada no controle e na prestação de contas na gestão pública municipal.

5.3 Incorporação da sustentabilidade de forma integrada no controle e na prestação de contas na gestão pública municipal

A administração pública, a exemplo dos instrumentos de controle da gestão orçamentária, também requer um sistema confiável de informações que integrem à dimensão econômico-financeira as dimensões social e ambiental. A análise dos instrumentos, exigidos pela Lei Federal n. 4.320/1964 e ampliados pelo processo de convergência da contabilidade aos padrões internacionais das IPSAS, evidenciou, que a abordagem continua focada no controle financeiro, esquecendo-se o que vem sendo acordado em documentos oficiais desde a Agenda 21 Global.

Na Agenda 21 Global propôs-se o estabelecimento de sistemas de contabilidade ambiental e econômica integrada e o que foi feito de concreto em nível de contas do governo? Para a efetivação da integração das dimensões ambiental e social à dimensão econômica, a Agenda 21 Global buscou incentivar toda a sociedade e não apenas os governos a implementarem ações que visem ao desenvolvimento sustentável, entre as quais coube aos governos estimular as empresas a reportar informações ambientais por meio de relatórios aos *stakeholders* e desenvolverem e implementarem métodos e normas para o *disclosure* do desenvolvimento sustentável. Transcorridos mais de 20 anos, pouco se evoluiu em termos de um sistema de contabilidade que pudesse estabelecer relações numéricas entre os impactos

ambientais positivos e negativos e evidenciar de forma integrada a sustentabilidade.

Por outro lado, não se pode deixar de mencionar que ocorreram avanços nos relatórios corporativos, que vem buscando reportar com maior transparência a realidade dos negócios e sua interação com o meio ambiente, divulgando informações socioambientais. Um movimento internacional que se destaca é o '*Accounting for Sustainability (A4S)*' instituído em 2010, pelo Príncipe de Gales, com o objetivo de discutir a integração, pelas empresas, de seus relatórios contábil-financeiros aos socioambientais (não financeiros), conhecidos por Relatórios de Responsabilidade Social e ou Relatórios de Sustentabilidade.

Dessa iniciativa, em conjunto com a *Global Reporting Initiative (GRI)*, surgiu o *International Integrated Reporting Council (IIRC)*, Conselho Internacional para Relato Integrado, uma coalizão global de reguladores, investidores, empresas, profissionais do setor contábil e ONGs. O IIRC compartilha a visão de que comunicar a geração de valor é o passo evolutivo para relatos corporativos. Empresas brasileiras, em especial algumas como a Natura e a BRF, já elaboram seus Relatórios de Sustentabilidade com base nas diretrizes da GRI e nos princípios do Relato Integrado do IIRC.

Um 'Relato Integrado' visa explicar os recursos e os relacionamentos utilizados e afetados por uma organização, denominados, coletivamente, de 'capitais'. Também procura explicar como uma organização interage com o ambiente externo e com esses capitais, para gerar valor no curto, médio e longo prazos. Os 'capitais', na estrutura proposta de Relato Integrado, são considerados os fatores de valor que aumentam, diminuem ou se transformam por meio de atividades e produtos da organização. São segregados em capital financeiro e manufaturado, capital intelectual, capital humano, capital social e de relacionamento e capital natural (IIRC, 2014).

A proposta de 'Relato Integrado' não garante em si, uma economia mais sustentável, mas é um caminho em direção à integração da sustentabilidade às práticas empresariais e da gestão pública. Esse instrumento, como outros, mais simples podem e deveriam ser implementados para o setor público municipal. No entanto, dados levantados e evidenciados no capítulo 2 da 'Sustentabilidade e do desenvolvimento sustentável' mostram que a elaboração de Relatórios de Responsabilidade Social mais simples, como o Balanço Social, não tem recebido a devida atenção por parte dos gestores municipais. Um exemplo é a reduzida participação das Prefeituras do Estado do Rio Grande do Sul, nos últimos anos, no Prêmio Responsabilidade Social RS, instituído pela Lei Estadual n. 11.440/2000, com

o objetivo de difundir a responsabilidade social no Estado, por meio da elaboração e apresentação do Balanço Social. Além de reduzida, a participação dos municípios é pontual, o que evidencia, de certa forma, a falta de uma gestão voltada para a sustentabilidade.

Aliado à proposta do Prêmio de Responsabilidade Social RS, de estimular a elaboração do Balanço Social por parte das entidades do Estado, que incluem as prefeituras municipais, buscou-se, em estudo realizado anteriormente⁶⁹ desenvolver uma proposta de estrutura de Balanço Social que atendesse as especificidades do setor público municipal. A proposta de um modelo de Balanço Social para o setor público municipal objetivou preencher uma lacuna verificada na área pública, defendida por Herbert de Souza (1997), mentor da proposta de Balanço Social do Ibase para o setor privado em geral.

Após a elaboração e divulgação do modelo de Balanço Social para a área privada, Souza (1997) ressaltou a necessidade de uma proposta de Balanço Social orientada para a administração pública, tanto municipal, quanto estadual e federal, enfim, para todas as instituições públicas. Corroborar-se o entendimento de Souza (1997), no qual o setor público municipal, sob os fundamentos da *accountability*, tem o dever de prestar contas de todos os seus atos e não apenas da gestão orçamentária e fiscal, focada na dimensão econômico-financeira, mas sim, e acima de tudo, da sua função social e ambiental.

No período da realização do estudo por Oliveira, Marcuzzo e Frey (2006), não existia, pelo edital do Prêmio de Responsabilidade Social RS e pelo Ibase, um modelo de Balanço Social específico, em termos de estrutura, que atendesse as peculiaridades do setor público municipal. Destarte, com base no modelo de Balanço Social do Ibase, versão 2005, voltado ao setor empresarial, desenvolveu-se uma estrutura adaptada às peculiaridades do orçamento e à contabilidade aplicada ao setor público municipal, mais especificamente no que se refere à receita e aos gastos, que são regidos por legislações específicas, em especial a Lei Federal n. 4.320/1964, a LRF, a Portaria MOG n. 42/1999, e a Portaria STN/SOF n. 163/2001.

Defende-se que a elaboração e publicização do Balanço Social é um primeiro passo para a integração da sustentabilidade no controle e na prestação de contas pelo setor público municipal. A proposta desenvolvida também subsidiou o modelo

⁶⁹ OLIVEIRA; MARCUZZO; FREY. O Balanço Social como ferramenta de transparência para o setor público municipal. *Revista Universo Contábil*, n. 2, p. 75-92, abr./jun. 2008.

instituído posteriormente pelo Edital do Prêmio Responsabilidade Social RS, que a partir da edição 2008, passou a incluir um modelo específico de Balanço Social para municípios. Independentemente da elaboração dos relatórios voltados à evidenciação da responsabilidade social e ou da sustentabilidade serem de caráter voluntário, entende-se que a esfera pública, pelo conceito de *accountability*, discutido no capítulo 3 da 'Gestão pública municipal e a *accountability*', tem o dever de prestar contas à sociedade de todos os seus atos que inclui sua interação com o meio ambiente.

A elaboração do Balanço Social de forma segregada das demais Demonstrações Contábeis poderá complementar a prestação de contas da gestão pública municipal, referente à sua função intrínseca de promover o bem social. Por outro lado, defende-se que também poderá contribuir para o avanço da integração da sustentabilidade no controle e na discussão de uma prestação de contas que englobe de forma integrada as dimensões da sustentabilidade num único 'Relatório orçamentário', ou por meio do Relato Integrado, que utiliza a metodologia da interação dos fluxos de capitais (capital financeiro e manufaturado, capital intelectual, capital humano, capital social e de relacionamento e capital natural).

Não se pode esquecer, que a administração pública, tem como missão institucional promover a melhoria e o bem-estar da população por meio da execução de políticas públicas, no qual estão implícitas as dimensões econômica, social e ambiental, consensuada na Conferência das Nações Unidas sobre o Meio Ambiente e Desenvolvimento (Eco-92). Portanto, sob os fundamentos da *accountability*, a sociedade tem o direito de saber, como estão sendo geridos os recursos públicos, o que impõe ao gestor público, a obrigação de uma prestação de contas completa, integrada, transparente e compreensível para todo cidadão. Entende-se que a sustentabilidade presente na execução de várias políticas públicas, precisa ser mensurada e evidenciada pela contabilidade aplicada ao setor público e integrar a prestação de contas, mesmo que, inicialmente, seja realizada por meio da elaboração de mais uma demonstração contábil.

Com base nos estudos de Bresser-Pereira (2010), sobre Democracia, Estado Social e Reforma Gerencial, considerados por ele instituições dialeticamente inter-relacionadas, no qual verificou-se que a transição da administração burocrática para a gerencial, foi uma resposta à necessidade de maior eficiência ou menor custo, dos novos serviços sociais e científicos que o Estado passou a exercer, defende-se que também seja possível a transição para uma administração pública que leve em

consideração a integração das dimensões econômica, social e ambiental em resposta à necessidade de uma gestão para a sustentabilidade, para o qual é imperativo pensar globalmente e agir localmente.

Ao encontro do estudo da integração da sustentabilidade no controle e prestação de contas na gestão pública municipal, reforçam-se os quatro objetivos políticos que surgiram, segundo Bresser-Pereira (2010), com a formação do Estado moderno, que são: a liberdade, a riqueza ou o bem-estar econômico, a justiça social e a proteção da natureza. Esses objetivos somaram-se ao da segurança, que já caracterizava o Estado antigo, correspondendo às quatro ideologias que nasceram com a Revolução Capitalista. Na análise de Bresser-Pereira (2010, p.112), “esses objetivos e as respectivas ideologias são em grande parte reforçadores uns dos outros, mas não são plenamente compatíveis”, como a liberdade individual que corresponde ao liberalismo, a justiça social ao socialismo e a proteção da natureza ao ambientalismo.

Em relação à proteção da natureza é necessário avançar, e conforme Bresser-Pereira (2010, p. 112-113), para governar é necessário “[...] alcançar a maioria, é definir as leis e políticas públicas, é tomar decisões estratégicas voltadas para o interesse público [...] é aperfeiçoar constantemente o aparelho do Estado de forma a operar os serviços públicos com qualidade e eficiência”, e para tal, entende-se necessário o aperfeiçoamento do aparelho do Estado para uma gestão econômico-financeira que incorpore de forma integrada a dimensão ambiental. Conforme proposto no documento da Agenda 21 Global, o desenvolvimento sustentável exige comprometimento com políticas econômicas saudáveis, uma gestão pública eficaz e previsível e a integração das preocupações ambientais ao processo de tomada de decisões. Desta forma será possível avançar para um Governo democrático, sustentável e com a participação de todos os grupos envolvidos (UNCED, 1992).

Na análise da incorporação da sustentabilidade no controle e na prestação de contas na gestão pública, verificou-se que o Estado brasileiro tem à disposição instrumentos promissores de planejamento e participação pública, no qual se destaca o sistema orçamentário composto pelo PPA, LDO e LOA. Os instrumentos existem, porém, é necessário adequá-los e utilizá-los também em prol da gestão para a sustentabilidade. Santos (2011) aponta um desalinhamento entre as políticas públicas e o sistema orçamentário, que se constitui em um dos principais problemas do sistema orçamentário.

Um exemplo desse desalinhamento, entre o processo de elaboração e execução

do orçamento e o processo de elaboração e execução das políticas públicas são os ODMs, do qual o Brasil é signatário e elaborou várias políticas públicas que não foram vinculadas como tal, ao PPA, a LDO e a LOA. A própria municipalização proposta pela ONU para o alcance das metas, da qual o Brasil aderiu, alcançou apenas 470⁷⁰ dos 5.565 municípios do país. Para que isso aconteça, a exemplo do que ocorreu com a adoção do novo padrão de contabilidade, será necessária uma imposição legal, com vinculação de recursos e perda de repasses. E, será necessária uma fiscalização efetiva, para que a integração da sustentabilidade pela gestão pública municipal não fique apenas na intenção e no discurso.

Para a municipalização dos ODMs, o Governo Federal propôs uma agenda de compromissos para o período de 2013/2016, com vinculação de 25 políticas públicas/programas federais⁷¹, detalhados no Quadro 5, apresentado no capítulo da 'Sustentabilidade e desenvolvimento sustentável'. A opção à municipalização é voluntária, o que, de certa forma, explica a adesão de apenas 8,44% dos municípios brasileiros. O que falta para que os gestores públicos se comprometam com o que deve ser feito?

A maioria das políticas públicas federais e/ou programas, é realizada pelos municípios, independentemente da adesão à municipalização dos ODMs. Os municípios que adotam formalmente os ODMs, por meio da adesão à municipalização em sua plataforma de gestão obtêm benefícios adicionais aos outros municípios, como por exemplo: agregam políticas públicas em torno de objetivos comuns, acessam recursos federais por meio do alinhamento das políticas locais à estratégia de desenvolvimento adotada pelo Governo Federal, fomentam o diálogo com as comunidades locais, facilitada pela mensagem dos ODMs, que é pública e internacionalmente conhecida, entre outros.

Reforça-se que um caminho possível, para a integração da sustentabilidade no controle e na prestação de contas na gestão pública, é a vinculação obrigatória dos ODMs e, a partir de 2016, dos ODSs ao PPA, à LDO e à LOA, buscando-se um "modelo de planejamento, governança e gestão voltados para resultados, visando a

⁷⁰ Posição do Relatório de Adesão da Agenda de Compromissos dos ODMs, disponível no *site* da Secretaria de Governo da Presidência da República pelo *link*: <http://www.agendacompromissosodm.planejamento.gov.br/agendaCompromisso/PrincipalUC/PrincipalUC.do?Usr=guest&Pwd=guest>.

⁷¹ Mais detalhes podem ser obtidos no Guia de apoio para o alcance das metas – Agenda de Compromissos dos Objetivos de Desenvolvimento do Milênio - Governo Federal e Municípios 2013-2016', disponível pelo *link* <http://www.secretariageral.gov.br/atuacao/odm/agenda-de-compromissos-2013-2016>.

transcender o mero controle de insumos” (SANTOS, 2011, p. 139). É uma questão de concretizar o que foi proposto e acordado na Agenda 21 Global e em documentos posteriores, como na Declaração Final da Conferência Rio + 20, ‘O futuro que queremos’. Basta fazer o que deve ser feito. O setor público deve ser o protagonista na integração da sustentabilidade, como regulador e usuário e não como vem ocorrendo, com a área privada conduzindo o processo de monitoramento e evidenciação da sustentabilidade.

Na área empresarial, muitas empresas são signatárias dos ODMs e fazem a vinculação voluntária das metas com os indicadores de desempenho econômico, ambiental e social propostos pelas diretrizes da GRI. Além dessa vinculação voluntária, por decisão da organização que reporta a informação, as diretrizes da GRI para Relatórios de Sustentabilidade já vinculam formalmente aos indicadores de desempenho os 10 Princípios do Pacto Global⁷². Conforme mencionado no capítulo 2 da ‘Sustentabilidade e desenvolvimento sustentável’, salienta-se, a iniciativa pioneira na América Latina, da Prefeitura Municipal do Rio de Janeiro que elaborou em 2012, por ocasião da ‘RIO + 20’, um Relatório de Sustentabilidade, com base nas diretrizes da GRI (versão G3).

Defende-se que a iniciativa pode incentivar outros municípios a elaborarem de forma voluntária seu Relatório de Sustentabilidade. A elaboração e divulgação do Relatório GRI de Sustentabilidade da Prefeitura Municipal da Cidade do Rio de Janeiro, pode ser considerada um marco da gestão pública municipal em prol da sustentabilidade. Justifica-se esse entendimento na medida em que não é possível reportar aquilo que não se faz. A metodologia de elaboração do Relatório de Sustentabilidade com base nas diretrizes da GRI também impõe a necessidade de justificar aquilo que é omitido em termos de indicadores. Igualmente como nas empresas, a prática de reportar a sustentabilidade pelo setor público municipal ajuda a entender o impacto ambiental e social dos programas e ações nos municípios, onde as pessoas vivem.

⁷² O Pacto Global é uma iniciativa desenvolvida pelo ex secretário-geral da ONU, Kofi Annan, com o objetivo de mobilizar a comunidade empresarial internacional para a adoção, em suas práticas de negócios, de valores fundamentais e internacionalmente aceitos nas áreas de direitos humanos, relações de trabalho, meio ambiente e combate à corrupção refletidos em 10 princípios. Conforme dados da Rede Brasileira do Pacto Global, até outubro de 2015 já são mais de 13.000 organizações signatárias, do qual 700 são organizações signatárias do Brasil. A lista completa dos signatários e detalhamentos sobre a adesão podem ser obtidos no *site* do Pacto Global Rede Brasileira, pelo *link* <http://www.pactoglobal.org.br/artigo/64/Lista-de-Signatarios> (PACTO GLOBAL REDE BRASILEIRA, 2013, 2015).

Outra iniciativa, que busca a incorporação das dimensões da sustentabilidade para o controle e a prestação de contas na gestão pública municipal é o PCS, que igualmente como as outras iniciativas, discutidas no presente estudo, têm uma reduzida adesão por parte dos gestores públicos. Atualmente, até outubro de 2015, o PCS possui uma adesão de apenas 5%, dos municípios brasileiros. Somada à reduzida adesão, Couto e Frey (2015) verificaram que muitos municípios, a exemplo dos 31 municípios do Estado do Rio Grande do Sul-RS, que aderiram ao programa, apenas quatro estão divulgando parcialmente seus indicadores em relação aos eixos temáticos propostos.

O PCS, inspirado em experiências de sustentabilidade bem sucedidas de municípios europeus, que possuem como base os compromissos de Aalborg e as diretrizes da Agenda 21 Global, vem sendo divulgado, desde 2012, diretamente aos prefeitos e partidos políticos, sendo difícil de compreender a reduzida participação dos gestores municipais. Questiona-se por que os mesmos são refratários ao PCS e a outras iniciativas que visam questões que vão além das exigidas formalmente pela Lei Federal n. 4.320/1964, LRF, LAI e legislações complementares? Infelizmente, a resposta é conhecida, o setor público se preocupa e executa somente o que é exigido e permitido por lei.

Considerando-se as iniciativas de sustentabilidade identificadas e discutidas no presente estudo e a análise dos instrumentos de controle e de prestação de contas na gestão pública, exigidos por legislações e pelas NBCASP sob os fundamentos da *accountability*, confirmou a hipótese que norteou o estudo, de que o modelo vigente de gestão pública municipal tem vários instrumentos de governança participativa e programas voltados à sustentabilidade não incorporados de forma integrada, no controle e na prestação de contas, para o qual a contabilidade pode contribuir.

6 CONCLUSÃO

Ao concluir-se o presente estudo, que teve como objetivo verificar e analisar a incorporação das dimensões da sustentabilidade de forma integrada no controle e na prestação de contas na gestão pública municipal sob os fundamentos da *accountability*, identificou-se uma questão precedente e central a ser discutida na gestão dos recursos públicos que é o problema de como são elaboradas as políticas públicas e as leis que regem o processo decisório. Sob os fundamentos da *accountability*, busca-se a responsabilização política do Poder Público para com a sociedade, conferida pelo processo eleitoral que legitima a soberania popular e pelo processo institucional que fornece os instrumentos e regras de controle e de fiscalização sobre os gestores com responsabilidade decisória.

Entretanto, isso não assegura que as decisões tomadas pelos governantes e gestores públicos definam leis, políticas públicas e estratégias voltadas para uma gestão econômico-financeira e patrimonial que incorpore de forma integrada a dimensão social e ambiental. É necessária uma mudança de cultura na gestão pública, principalmente em nível municipal, espaço territorial onde as pessoas vivem e os problemas acontecem. Verificou-se a existência de várias iniciativas, nacionais e internacionais, a exemplo do Programa Cidades Sustentáveis (PCS) e dos Objetivos de Desenvolvimento do Milênio (ODMs) que serão sucedidos pelos Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODSs) a partir de 2016, voltadas à sustentabilidade, que, para serem implementadas, necessitam da adesão local, em nível municipal.

As duas iniciativas, salientadas na análise, o PCS e os ODMs, tem tido pouca adesão por parte dos municípios, tendo em comum, a necessidade da atitude, da decisão do gestor para serem incorporadas na proposta do plano de governo. A partir dessa realidade, a questão que se coloca ao final do presente estudo, não é mais prioritariamente a integração da sustentabilidade em instrumentos de controle e de prestação de contas, mas sim realizá-la, uma vez que não se consegue evidenciar algo que efetivamente não é concretizado e monitorado. A adesão e implementação do PCS no plano de governo e da municipalização dos ODMs e posteriormente dos ODSs, a partir de 2016, deveria ser compulsória e integrada à gestão fiscal e financeira dos municípios.

Incentivos, como premiações, não bastam, a exemplo do Prêmio Cidades Sustentáveis, instituído para estimular a adesão de prefeitos e partidos políticos e o

Prêmio ODM Brasil, para valorizar e dar visibilidade às práticas que contribuam para o alcance dos ODMs. É necessário um sistema regulatório, a exemplo da LRF e da LAI, para institucionalizar o que na realidade deveria ser um compromisso inerente de qualquer poder público, zelar pela sustentabilidade em todas as dimensões de forma integrada, e não focada em uma ou outra dimensão, como na gestão fiscal e financeira.

Na análise dos instrumentos de controle e de prestação de contas exigidos por legislações federais, pela própria ênfase dada pela Lei Federal n. 4.320/1964 e pela Constituição Federal de 1988 que trouxe um inegável avanço, introduzindo o processo de planejamento no ciclo orçamentário, distinguiu-se o 'orçamento', como o principal instrumento de controle e de execução de políticas públicas. O 'Orçamento Público', além de ser uma demonstração contábil de receitas e despesas, é um instrumento político que organiza a programação de gastos por área de atuação governamental, constituindo-se em um importante instrumento integrador da *accountability*. O sistema orçamentário foi consolidado posteriormente pela LRF, divulgando com 'maior veracidade' a responsabilidade do Governo perante a sociedade.

Em termos de incorporação da sustentabilidade nos instrumentos constitutivos do sistema orçamentário (PPA, LDO e LOA), verificou-se a necessidade de adequá-los para também serem utilizados na gestão pública voltada à sustentabilidade. Da mesma forma, como já existem recursos constitucionais para a educação e para a saúde que são vinculados ao sistema orçamentário, entende-se, ser igualmente necessária à vinculação de recursos constitucionais para políticas públicas que considerem, de forma integrada, as dimensões da sustentabilidade, da qual a educação e a saúde são parte.

A análise dos instrumentos de controle e de prestação de contas evidenciou que no sistema orçamentário vigente, há um desalinhamento entre o processo de elaboração e execução do orçamento e o processo de elaboração e execução das políticas públicas. Como exemplo desse desalinhamento, identificou-se os ODMs, dos quais o Brasil é signatário e elaborou várias políticas públicas não vinculadas ao PPA, a LDO e a LOA. Defende-se que um caminho possível para a integração da sustentabilidade na gestão pública é a vinculação obrigatória da 'Agenda 2030 dos ODSs' ao PPA, à LDO e à LOA, buscando-se um processo de planejamento, de governança e de gestão que contemplem de forma integrada a sustentabilidade econômico-financeira, social e ambiental. O setor público, como regulador e usuário

deve ser o protagonista na integração da sustentabilidade, e não como vem ocorrendo, com a área privada conduzindo o processo de monitoramento e evidenciação da sustentabilidade.

Nesse contexto, salienta-se que instrumentos de evidenciação utilizados pela área privada com êxito, podem ser replicados para o setor público, a exemplo do Relatório de Sustentabilidade elaborado com base nas diretrizes da GRI. A GRI é uma organização internacional independente, de colaboração do Programa das Nações Unidas para o Meio Ambiente, que tem por missão auxiliar empresas, governos e outras organizações a compreender que a sustentabilidade deve ser parte integrante do processo de tomada de decisão e ser divulgada de forma padronizada, elevando o grau de transparência para todos os *stakeholders*. Para tal, a GRI disponibiliza um conjunto de diretrizes alinhadas aos Princípios do Pacto Global.

Empresas brasileiras, em especial as com Índice de Sustentabilidade Empresarial (ISE), listadas na BM&F BOVESPA, elaboram voluntariamente os seus Relatórios de Sustentabilidade com base nas diretrizes da GRI. Algumas, como a BRF, são signatárias dos ODMs, vinculando os mesmos aos indicadores de desempenho econômico, social e ambiental evidenciados no Relatório de Sustentabilidade.

A elaboração e publicização no Portal da Transparência de Relatórios de Sustentabilidade com base nas diretrizes da GRI com indicadores setoriais é um caminho possível para o setor público municipal controlar, monitorar e avaliar políticas públicas voltadas à sustentabilidade. Da mesma forma como no setor empresarial, principalmente as organizações com ISE, que elaboram e divulgam voluntariamente seu Relatório de Sustentabilidade, o setor público também deveria incluir nos seus processos de prestação de contas a elaboração e divulgação de Relatórios de Sustentabilidade. Desta forma, voluntariamente, estaria se fazendo o que deveria ser feito, observar os dispositivos da Agenda 21 Global e de documentos posteriores, como na Declaração Final da 'Conferência 'Rio + 20', 'O futuro que queremos' que buscam integrar as três dimensões da sustentabilidade. Reforça-se, que, para o setor público municipal, a elaboração e a publicização voluntária de Relatórios de Sustentabilidade é uma questão de *accountability*.

O controle e a prestação de contas do setor público teve e continua tendo sua base nas informações produzidas pela contabilidade pública, que passou por profundas transformações com o processo e convergência aos padrões internacionais

do *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS). Além da ampliação do escopo das Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público, o processo de convergência resgatou o valor informacional da contabilidade, que para sua correta interpretação é necessário levar em conta a *accountability* como sendo seu principal objetivo. Para essa interpretação, buscou-se o entendimento de Nakagawa; Relvas e Dias Filho (2007), que defendem que a *accountability* inicia com o processo de escrituração da contabilidade e finaliza com as informações e as comunicações por ela geradas. Esse entendimento está presente na contabilidade aplicada ao setor público, fato pelo qual, é vista comumente como a obrigação e o ato de prestar contas.

Como sistema de informação, a contabilidade, além de afiançar o controle financeiro e subsidiar a prestação de contas da gestão pública, pode contribuir para uma fundamentação consistente de políticas públicas voltadas à sustentabilidade. Cabe à contabilidade cumprir sua função social de fornecer informações úteis e fidedignas dos atos e do desempenho da gestão pública que atendam aos interesses de todos os *stakeholders* e que incluam de forma integrada informações de natureza econômica, social e ambiental, contemplando a abordagem *Triple Bottom Line* (TBL), defendido por John Elkington, que pode ser adotada tanto pelo setor privado como pelo setor público. Da mesma forma como defendido por Elkington (1997), que vê a necessidade do capitalismo de se adaptar aos novos padrões da sustentabilidade para não perecer, defende-se a necessidade da gestão pública municipal também avançar para uma gestão que incorpore as dimensões da sustentabilidade. Nessa questão, alia-se o pensamento de 'Charles Darwin', que para sobreviver é necessário se adaptar às mudanças.

A partir do estudo realizado, defende-se que a contabilidade aplicada ao setor público deveria priorizar seu papel social e humano e avançar em termos teóricos para incorporar de forma integrada as dimensões da sustentabilidade não se restringindo às exigências legais da Lei Federal n. 4.320/1964, da Constituição Federal de 1988 e demais legislações que normatizam os controles internos e a prestação de contas da União ao cidadão. A publicização de todos os atos do poder público municipal, que inclui todas as suas funções, também é um princípio constitucional e deve compreender, além das informações financeiras e fiscais, as demais dimensões da sustentabilidade.

Entende-se que é necessário, principalmente na gestão pública, que as dimensões econômico-financeira, social e ambiental caminhem em sincronia. A

viabilidade econômico-financeira deve ser buscada e alcançada a partir de uma gestão socialmente justa e ambientalmente correta. O capital financeiro não pode se reproduzir sobre a exploração do capital humano e sobre o exaurimento e destruição do capital natural. Em outros termos, qualquer atividade econômica ou não, que inclui as atividades do Estado, deve buscar simultaneamente a articulação do econômico, do social e do ambiental.

O compromisso por um desenvolvimento sustentável é consenso formalizado em vários documentos, destacando-se no presente estudo, a 'Agenda 21 Global' e a 'Declaração Final da Rio + 20', 'O futuro que queremos'. No documento dos ODSs 'Transformando nosso mundo: a agenda para o desenvolvimento sustentável', foi reforçado a necessidade de parcerias globais, com a participação de todos os países e todas as pessoas para alcançar as 'Metas' estipuladas para os próximos quinze anos que buscam de forma equilibrada atender as três dimensões do desenvolvimento sustentável.

Na busca pela integração das dimensões da sustentabilidade, sublinha-se a contradição entre o compromisso governamental consensuado e as políticas orçamentárias voltadas quase que exclusivamente para o crescimento econômico. Em nível governamental não se avançou na implementação de contas ambientais ou que integrassem as dimensões da sustentabilidade por ocasião da elaboração do novo Plano de Contas Contábil Único, como resultado na imposição feita pela LRF, que estabeleceu a necessidade da consolidação das contas nacionais.

Esqueceu-se dos dispositivos da Agenda 21 Global que propôs um conjunto de ações a serem implementadas em prol do desenvolvimento sustentável. Por que o Plano de Contas Contábil Único não contemplou a questão da integração da sustentabilidade, enquanto base estrutural do sistema de controle e de prestação de contas? Na mesma forma, por que os aspectos ambientais não fizeram parte das novas orientações e normas contábeis da Secretaria do Tesouro Nacional (STN)?

Defende-se que a prestação de contas deve ir além daquelas exigidas por lei para o efetivo exercício da *accountability*. Os relatórios publicizados também precisam ser acessíveis ao cidadão comum, não apenas no sentido da facilidade ao acesso (*link*), 'Portal do cidadão', 'Portal da transparência', mas também precisam ser compreendidos pelo cidadão. É necessário que sejam claros e objetivos ao disporem e reportarem a informação, seja ela de qualquer natureza.

Reforça-se essa questão, uma vez que os relatórios e as Demonstrações Contábeis que integram a prestação de contas, exigidos pela Lei Federal n. 4.320/1964, Constituição Federal de 1988, LRF e pelas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), apresentados no presente estudo, têm sido elaborados de modo burocrático, apresentados em uma linguagem pouco acessível à maioria dos cidadãos, em que o objetivo é muito mais cumprir a lei do que realmente servir de instrumento para informar aos cidadãos e aos órgãos institucionais, prejudicando o entendimento do seu conteúdo e conseqüente exercício da *accountability*.

Os resultados alcançados confirmaram a hipótese que norteou o estudo, de que o modelo vigente de gestão pública municipal tem vários instrumentos e programas voltados à sustentabilidade não incorporados de forma integrada no controle e na prestação de contas, para o qual a contabilidade enquanto sistema de informações pode contribuir. Verificou-se que a gestão pública municipal, normatizada pela Lei Federal n. 4.320/1964, Constituição Federal de 1988, LRF e pelas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), embora tenha instrumentos possíveis, não está incorporando as dimensões da sustentabilidade de forma integrada no controle e na prestação de contas sob os fundamentos da *accountability*.

Em síntese, como resposta ao problema de pesquisa, no qual investigou-se como a gestão pública municipal vigente, normatizada pela Lei Federal n. 4.320/1964, Constituição Federal de 1988, LRF e pelas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) está incorporando as dimensões da sustentabilidade de forma integrada no controle e na prestação de contas sob os fundamentos da *accountability*, verificou-se que os atuais instrumentos de controle e de prestação de contas da gestão pública municipal não contemplam de forma integrada as dimensões da sustentabilidade. Pela análise constatou-se que os mesmos continuam vinculados às finanças e ao orçamento. Porém, entre os instrumentos de prestação de contas, o Relatório Resumido da Execução Orçamentária, composto pelo Balanço Orçamentário Padrão e por outros demonstrativos, destacou-se por um dos seus demonstrativos, o da Execução das Despesas por Função e Subfunção que evidencia as despesas pela classificação funcional, segregadas por área de ação governamental.

Infere-se, que a classificação das despesas governamentais de acordo com sua vinculação às funções de governo, prevista na Lei Federal n. 4.320/1964 e atualizada

pela Portaria MOG n. 42/1999, utilizada no Relatório Resumido da Execução Orçamentária é um caminho inicial para a integração da sustentabilidade no controle e na prestação de contas na gestão pública municipal. A integração da sustentabilidade na classificação funcional das despesas às funções de Saneamento, de Habitação, de Urbanismo, de Educação, de Cultura, de Direitos da cidadania, de Trabalho, de Saúde e de Assistência social foi reforçada com a inclusão da função Gestão Ambiental, com cinco subfunções pela Portaria MOG n. 42/1999. Aliada a classificação das despesas, vinculadas às funções de governo, o sistema orçamentário (PPA, LDO e LOA) mostrou-se como um caminho possível para a integração da sustentabilidade no controle e na prestação de contas da gestão pública municipal sob os fundamentos da *accountability*.

A investigação também identificou a existência de diversas iniciativas que buscam incorporar as dimensões da sustentabilidade na gestão pública municipal, entretanto não incorporadas de forma integrada no controle e na prestação de contas, com destaque para a municipalização dos Objetivos de Desenvolvimento do Milênio (ODMs), que serão sucedidos em 2016, pelos Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODSs) e a plataforma do Programa Cidades Sustentáveis (PCS). Especificamente em relação aos ODMs, no qual o governo federal propôs uma agenda de compromissos com vinculação de 25 programas, verificou-se um desalinhamento entre as políticas públicas e o sistema orçamentário, evidenciando a falta de integração dessa iniciativa no controle orçamentário e na respectiva prestação de contas à sociedade.

Além do sistema orçamentário, que se constituiu num instrumento promissor de planejamento e participação popular, verificou-se no estudo, outras condições de incorporação das dimensões da sustentabilidade no controle e na prestação de contas que podem ser implementadas pela gestão pública municipal, como a elaboração de mais um demonstrativo, a exemplo do Relatório de Sustentabilidade com base nas diretrizes da GRI, cuja estrutura contempla de forma integrada as dimensões da sustentabilidade. Salienta-se que a metodologia de elaboração de Relatório de Sustentabilidade com base nas diretrizes da GRI poderá auxiliar a gestão pública municipal no controle, no monitoramento e na avaliação das políticas públicas voltadas à sustentabilidade, além de conferir maior transparência à aplicabilidade dos recursos públicos.

A partir dos resultados encontrados no presente estudo, sinalizam-se possibilidades de estudos futuros que podem contribuir para a integração da sustentabilidade no controle e na prestação de contas na gestão pública municipal. De imediato, decorre a proposta de verificar e analisar o processo de municipalização dos Objetivos de Desenvolvimento do Milênio (ODMs) alcançado até 2015 e acompanhar a implementação da agenda pós-2015, que introduz os Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODS), que deverão guiar o desenvolvimento global. Outro estudo relevante para o desenvolvimento regional e para a *accountability* governamental é o aprofundamento da discussão do conceito de contabilidade à luz da teoria crítica da Escola de Frankfurt, que propõe um padrão cognitivo mais amplo. Nessa concepção, a contabilidade além de servir à legalidade dos atos da execução orçamentária, financeira e patrimonial, por meio da prestação de contas, também deve ser vista e compreendida sob a perspectiva de uma atuação ética, pautada no interesse público e na dignidade humana, constituindo-se num instrumento para a democracia.

Um terceiro estudo, aliado aos instrumentos de controle e de prestação de contas, que pode auxiliar no exercício da cidadania e no controle social é a análise dos indicadores do Programa Cidades Sustentáveis (PCS) que disponibiliza aos gestores públicos uma agenda para a sustentabilidade das cidades, com 100 indicadores básicos e 345 indicadores gerais associados aos eixos temáticos do programa. A partir dessa plataforma, é possível identificar um conjunto de indicadores que podem ser integrados no sistema orçamentário e nos indicadores sociais do município e contribuir preventivamente no controle social. O monitoramento desses indicadores, em nível municipal, pode ser viabilizado por meio dos Observatórios Sociais que se constituem em um espaço democrático e apartidário com o objetivo de contribuir para a melhoria da gestão pública.

REFERÊNCIAS

- ABRUCIO, Fernando Luiz. Trajetória Recente da Gestão Pública Brasileira. *Revista de Administração Pública (RAP)*. Rio de Janeiro, Edição Especial Comemorativa 1967-2007, v. 41, p. 67-86, 2007. Disponível em: <<http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=241016441005>>. Acesso em: 4 set. 2014.
- ABRUCIO, Fernando Luiz; PEDROTI, Paula e PÓ, Marcos Vinicius. A formação da burocracia brasileira: a trajetória e o significado das reformas administrativas. In: LOUREIRO, Maria Rita; ABRUCIO, Fernando Luiz e PACHECO, Regina Silvia. (Org.). *Burocracia e política no Brasil: desafios para a ordem democrática no século XXI*. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2010. p. 27-72.
- ABRUCIO, Fernando Luiz; LOUREIRO, Maria Rita. Finanças públicas, democracia e *accountability*. In: ARVATE, Paulo Roberto; BIDERMAN, Ciro. (Org.) *Economia do setor público no Brasil*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004. p. 75-102.
- ABU-EL-HAJ, Jawdat. Da "Era Vargas" à FHC: transições políticas e reformas administrativas. *Revista de Ciências Políticas*. v. 36 n. 1, p. 33-51, 2005.
- ALLI, Sérgio; REALI, Mário. A cidade de Diadema e o Estatuto da Cidade. In: CARVALHO, Celso Santos; ROSSBACH, Anaclaudia. *O Estatuto da Cidade comentado*. São Paulo: Ministério das Cidades: Aliança das Cidades, 2010, p. 35-54.
- ALVES, Álvaro Marcel. O método materialista histórico dialético: alguns apontamentos sobre a subjetividade. *Revista de Psicologia da UNESP*, São Paulo, v. 9, n. 1, 2010. Disponível em: <<http://www2.assis.unesp.br/revpsico/index.php/revista/article/viewFile/74/214>>. Acesso em: 7 jun. 2013.
- AMARAL, Marcelo Santos. *Accountability, governo local e democracia: investigação em portais municipais do Estado da Bahia*. 2007. 133 f. Dissertação (Mestrado em Administração), Escola de Administração da Universidade Federal da Bahia, Núcleo de Pós-Graduação em Administração, Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2007.
- ARATO, Andrew. Representação, soberania popular e accountability. *Revista Lua Nova*. São Paulo, n. 55/56, p. 85-103, 2002.
- ARAÚJO, Inaldo da Paixão Santos. *Redescobrimo a contabilidade governamental: uma mudança de paradigmas para uma melhor transparência*. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.
- ASHLEY, Patrícia Almeida. *Ética e responsabilidade social nos negócios*. São Paulo: Saraiva, 2002.
- ASSEMBLÉIA LEGISLATIVA DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. *Prêmio Responsabilidade Social*. Disponível em: <<http://www.al.rs.gov.br/responsabilidadesocial/2014/pesquisa.asp?txtAno=2014&txtCategoria=0&txtTipo=3>>. Acesso em: 05 fev. 2015.

BARBIERI, José Carlos. *Gestão ambiental empresarial: conceitos, modelos e instrumentos*. São Paulo: Saraiva, 2011.

BARBIERI, José Carlos; CAJAZERA, Jorge Emanuel Reis. *Responsabilidade social empresarial e empresa sustentável: da teoria à prática*. 2. ed. atual. ampl., São Paulo: 2012.

BARONI, Margaret. Ambiguidades e deficiências no conceito de desenvolvimento sustentável. *Revista de Administração de Empresas*. São Paulo, n. 32(2), p.14-24, abr./jun. 1992. Disponível em: <http://rae.fgv.br/sites/rae.fgv.br/files/artigos/10.1590_S0034-75901992000200003.pdf> Acesso em: 23 fev 2013.

BECKER, Dinizar Fermiano. Sustentabilidade: um novo (velho) paradigma de desenvolvimento regional. In: BECKER, Dinizar Fermiano (Org.). *Desenvolvimento sustentável: necessidade e/ou possibilidade?* 3. ed. Santa Cruz do Sul: Edunisc, 2001a, p. 27-94.

_____. A economia política da regionalização do desenvolvimento contemporâneo. *Revista Redes – Programa de Pós-Graduação em Desenvolvimento Regional*. Santa Cruz do Sul, n. 3, p. 7-46, set./dez. 2001b.

BEHN, Robert D. O novo paradigma da gestão pública e a busca da *accountability* democrática. *Revista do Serviço Público*. Brasília: ENAP. Ano 49, n. 04, out./dez. 1998.

BELLEN, Hans Michael Van. Desenvolvimento sustentável: uma descrição das principais ferramentas de avaliação. *Ambiente & Sociedade*, v. 7, n. 1, p. 67-88, 2004.

_____. *Indicadores de sustentabilidade: uma análise comparativa*. 2. ed. Rio de Janeiro: FGV, 2006.

BESSA, Fabiane Lopes Bueno Netto. Gestão pública orientada ao desenvolvimento sustentável e indicadores de desempenho socioambiental. *Caderno de Finanças Públicas*. Brasília, n. 11, p. 159-185, dez. 2011.

BINSWAHGER, Hans Christoph. Fazendo a sustentabilidade funcionar. In: CALVALCANTI, Clóvis. *Meio ambiente, desenvolvimento sustentável e políticas públicas*. São Paulo: Cortez; Recife: Fundação Joaquim Nabuco, 1997. p. 41- 55.

BOBBIO, Norberto. *O futuro da democracia: uma defesa das regras do jogo*. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1992.

BORJA, Alcione Gonçalves Borges; RIBEIRO, Francis Lee. Crédito de carbono: da estruturação do Protocolo de Kyoto à implementação das atividades de projeto MDL. *Revista de Economia da UEG*, Anápolis, v. 3, n. 1, p. 67-86, jan./jun. 2007.

BRANDÃO, Eduardo Lessa; SANTOS, Homero Luís (Coord.). *Guia de Sustentabilidade para as empresas*. São Paulo: IBGC, 2007 (Série Cadernos de Governança Corporativa, 4).

BRASIL. Lei Federal n. 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*. Brasília, Senado Federal, 1964. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm>. Acesso em: 20 maio 2013.

_____. Decreto-lei n. 200 de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Brasília, Senado Federal, 1967. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0200.htm>. Acesso em: 10 jun. 2014.

_____. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1967*. Brasília, Senado Federal, 1967. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao67.htm>. Acesso em: 10 set. 2014.

_____. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, Senado Federal, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 20 maio 2013.

_____. Lei n. 8.429 de 2 de junho de 1992. *Dispõe sobre as sanções aplicáveis aos agentes públicos nos casos de enriquecimento ilícito no exercício de mandato, cargo, emprego ou função na administração pública direta, indireta ou fundacional e dá outras providências*. Brasília, Senado Federal, 1992. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8429.htm>. Acesso em: 13 mar. 2014.

_____. Portaria MOG n. 42, de 14 de abril de 1999. *Atualiza a discriminação da despesa por funções de que tratam o inciso I do § 1º do art. 2º e § 2º do art. 8º, ambos da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, estabelece os conceitos de função, subfunção, programa, projeto, atividade, operações especiais, e dá outras providências*. Disponível em: <<http://www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/portaria42.pdf>>. Acesso em: 29 mar. 2014.

_____. Lei Complementar n. 101, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 05 maio. 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 19 mar. 2013.

_____. Lei n. 10.257 de 10 de julho de 2001. *Regulamenta os arts. 182 e 183 da Constituição Federal, estabelece diretrizes gerais da política urbana e dá outras providências*. Brasília, 2001. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/leis_2001/l10257.htm>. Acesso em: 28 jun. 2013.

_____. Portaria Interministerial n.163, de 04 maio 2001. *Dispõe sobre normas gerais de consolidação de contas públicas no âmbito da União, Estados, Distrito Federal e Municípios*. 2001. Disponível em: <http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/leg_contabilidade.asp>. Acesso em: 11 mar. 2014.

_____. Lei n. 10.180 de 6 de fevereiro de 2001. *Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências*. Brasília, 2001. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LEIS_2001/L10180.htm>. Acesso em: 11 mar. 2014.

_____. Lei n. 10.406 de 10 de janeiro de 2002. *Institui o Código Civil*. Brasília, 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm>. Acesso em: 23 set. 2015.

_____. Decreto n. 5.378 de 23 de fevereiro de 2005. *Institui o Programa Nacional de Gestão Pública e Desburocratização - GESPÚBLICA e o Comitê Gestor do Programa Nacional de Gestão Pública e Desburocratização, e dá outras providências*. Brasília, 2005. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/Decreto/D5378.htm>. Acesso em: 8 ago. 2015.

_____. Portaria MOG n. 140, de 16 de março de 2006. *Disciplina a divulgação de dados e informações pelos órgãos e entidades da Administração Pública Federal, por meio da rede mundial de computadores – internet, e dá outras providências*. 2006. Disponível em: <http://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/portarias/portaria_cgu-mpog_140_2006.pdf>. Acesso em: 3 mar. 2015.

_____. Portaria n. 184, de 25 de agosto de 2008. *Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, laboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público*. 2008. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/institucional/legislacao/2008/portaria184>>. Acesso em: 12 jul. 2015.

_____. Lei Complementar n. 131, de 27 de maio de 2009. Acrescenta dispositivos à Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências, a fim de determinar a disponibilização, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 27 maio. 2009. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp131.htm>. Acesso em: 19 mar. 2013.

_____. Decreto n. 6.976 de 7 de outubro de 2009. Dispõe sobre o Sistema de Contabilidade Federal e dá outras providências. Brasília, 2009. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Decreto/D6976.htm>. Acesso em: 14 nov. 2014.

_____. Projeto de Lei. *Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição, e dá outras providências*. Brasília, 2009. Disponível em: <http://www.camara.gov.br/sileg/integras/656530.pdf>. Acesso em: 20 mar. 2014.

_____. Lei n. 12.503 de 02 de agosto de 2010. Institui a Política Nacional de

Resíduos Sólidos; altera a Lei no 9.605, de 12 de fevereiro de 1998; e dá outras providências. Brasília, 2010. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/lei/l12305.htm>. Acesso em: 24 ago. 2013.

_____. Lei n. 12.527, de 18 de novembro de 2011. Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal; altera a Lei n. 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei n. 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei n. 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá outras providências. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 18 nov. 2011. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12527.htm>. Acesso em: 15 abr. 2013.

_____. Portaria STN n. 828, de 14 de dezembro de 2011. *Altera o prazo de implementação do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público e dá outras providências*. Brasília, 2011. Disponível em: <http://www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/PortSTN_828_20111214.pdf>. Acesso em: 15 nov. 2014.

_____. Portaria Conjunta STN/SOF n. 1, de 20 de junho de 2011. *Altera a Portaria Interministerial STN/SOF nº 163, de 4 de maio de 2001, e aprova as Partes I – Procedimentos Contábeis Orçamentários e VIII – Demonstrativo de Estatísticas de Finanças Públicas, da 4ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP)*. Brasília, 2011. Disponível em: <http://www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Port_Conjunta012011_MCASP_altera163.pdf>. Acesso em: 15 nov. 2014

_____. Portaria STN n. 157 de 7 de março de 2011. *Dispõe sobre a criação do Sistema de Custos do Governo Federal*. Brasília, 2011. Disponível em: <http://www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/PortSTN_157_09mar2011.pdf>. Acesso em: 15 nov. 2014.

_____. Portaria STN n. 753 de 21 de dezembro de 2012. *Altera a Portaria nº 437, de 12 de julho de 2012, e a Portaria nº 828, de 14 de dezembro de 2011, e dá outras providências*. Brasília, 2012. Disponível em: <<http://www.govbr.com.br/portaria-no-753-stn-prorroga-o-prazo-para-a-implantacao-do-pcasp-e-das-dcasp/>>. Acesso em: 15 nov. 2014.

_____. Decreto n. 7.724 de 16 de maio de 2012. Regulamenta a Lei n. 12.527, de 18 de novembro de 2011, que dispõe sobre o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do caput do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 16 maio. 2012. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2012/Decreto/D7724.htm>. Acesso em: 20 maio 2013.

_____. Portaria STN n. 634, de 19 de novembro de 2013. *Dispõe sobre regras gerais acerca das diretrizes, normas e procedimentos contábeis aplicáveis aos entes da Federação, com vistas à consolidação das contas públicas da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, sob a mesma base conceitual*. Brasília, 2013. Disponível em: <<http://www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/>

contabilidade/Portaria_STN_634_2013_Processo_Convergencia.pdf>. Acesso em: 15 nov. 2014.

_____. Portaria Conjunta STN/SOF n. 1 de 10 de dezembro de 2014. *Aprova a Parte I - Procedimentos Contábeis Orçamentários da 6ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP)*. Brasília, 2014. Disponível em: <http://www.stn.fazenda.gov.br/documents/10180/390684/CPU_Portaria_STN_SOF_1_2014_MCASP_6_PCO.pdf/31a8bde7-f15c-4cca-a615-07298207e65b>. Acesso em: 14 mar. 2015.

_____. Portaria STN n. 700 de 10 de dezembro de 2014. *Aprova as Partes II – Procedimentos Contábeis Patrimoniais, III – Procedimentos Contábeis Específicos, IV – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público e V – Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público da 6ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP)*. Brasília, 2014. Disponível em: <http://www.stn.fazenda.gov.br/documents/10180/390684/CPU_Portaria_STN_700_2014_MCASP_6.pdf/5d3a2fa8-0af5-4eac-b56f-a9074e4cbaad>. Acesso em: 14 de mar. 2015

BREDA, Ivânio Breda. Lei Federal n. 4.320/64 - Breve Histórico. *Academia Brasileira de Ciências Contábeis - ABRACICON*. 2014. Disponível em: <<http://www.abracicon.org/index.php/noticias/120-artigo-lei-federal-n-4-320-64-breve-historico>>. Acesso em: 09 set. 2015.

BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos. *Crise econômica e reforma do Estado no Brasil: para uma nova interpretação da América Latina*. São Paulo: Editora 34, 1996.

_____. A reforma do Estado dos anos 90. *Revista Lua Nova*. São Paulo. n. 45, p. 50-95, 1998.

_____. *Reforma do Estado para a cidadania: a reforma gerencial brasileira na perspectiva internacional*. São Paulo: Editora 34, 1998.

_____. Da administração pública burocrática à gerencial. In: BRESSER PEREIRA, Luiz Carlos; SPINK, Peter Kevin. (Org.). *Reforma do Estado e administração pública gerencial*. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1998.

_____. Reflexões sobre a reforma gerencial brasileira de 1995. *Revista do Serviço Público*. n. 50(4), p. 5-30, 1999.

_____. Uma nova gestão para um novo Estado: liberal, social e republicano. *Revista do Serviço Público*, n. 52 (1), p. 5-24, jan. 2001.

_____. Burocracia pública e classes dirigentes no Brasil. *Revista de Sociologia e Política*, Curitiba, n. 28, p. 9-30, 2007.

_____. Democracia, Estado social e reforma gerencial. *Revista de Administração de Empresas*. São Paulo, v. 50, n.1, p. 112-116, jan./mar. 2010.

BRINGERHOFF, Derick W.. Accountability and Health Systems: toward conceptual clarity and policy relevance. *Health and Policy Planning*, v. 19 (6), p. 371-379, 2001.

- BRITO, Jaime Ricardo de. Breve histórico do controle interno do poder executivo Federal: origem, evolução, modelo atual e visão de futuro. *Business Review*. n. 7, p. 1-24, mar. 2009.
- BRUSEKE, Franz Josef. O problema do Desenvolvimento Sustentável. In: VIOLA, Eduardo et al. (Org.). *Meio ambiente, desenvolvimento e cidadania: desafios para as ciências sociais*. São Paulo: Cortez, 1995. p. 25-45.
- BUSATTO, Cezar. *Responsabilidade Social: revolução do nosso tempo*. Porto Alegre: CORAG, 2001.
- CAMPOS, Ana Maria. Accountability: Quando poderemos traduzi-la para o português? *Revista da Administração Pública*. Rio de Janeiro, n. 24 (2), p. 30-50, fev./abr. 1990.
- CARLOMAGNO, Marcio Cunha. *Accountability* ou propaganda? a publicização no setor público: estudo de caso do Programa Escola de Governo do Governo do Paraná. In: CONGRESSO CONSAD DE GESTÃO PÚBLICA, 3. 2010. *Anais ...* Brasília, 2010.
- CARVALHO, Paulo Gonzaga Mibielli de; BARCELOS, Frederico Cavadas. Mensurando a sustentabilidade. In: MAY, Peter H. (Org.). *Economia e meio ambiente: teoria e prática*. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010. p. 99-131.
- CASTRO, Domingos Poubel de. *Auditoria e controle interno na administração pública: evolução do controle interno no Brasil – do Código e Contabilidade de 1922 até a criação da CGU em 2003*. São Paulo: Atlas, 2008.
- CAVALHEIRO, Jader Branco; FLORES, Paulo Cesar. *A organização do Sistema de Controle Interno Municipal*. 4. ed. Porto Alegre: CRCRS, 2007.
- CIDADES SUSTENTÁVEIS. *Programa Cidades Sustentáveis*. Cidades Participantes. Disponível em: < <http://www.cidadessustentaveis.org.br/signatarios-candidatos>>. Acesso em: 3 mar. 2013.
- _____. *Nossa São Paulo participa de evento na ONU para o lançamento dos ODS*. 2015. Disponível em: < <http://www.cidadessustentaveis.org.br/noticias/nossa-sao-paulo-participa-de-evento-na-onu-para-o-lancamento-dos-ods>>. Acesso em: 14 set. 2015.
- COMISSÃO ESPECIAL DE RESPONSABILIDADE SOCIAL NO SETOR PÚBLICO. *Relatório final da Comissão Especial de Responsabilidade*. Porto Alegre. Assembleia Legislativa do Estado do Rio Grande do Sul. ago. 2003.
- CMMAD-COMISSÃO MUNDIAL SOBRE O MEIO AMBIENTE E DESENVOLVIMENTO. *Nosso futuro comum*. 2. ed. Rio de Janeiro: FGV, 1991.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). Resolução CFC n. 750/93. *Dispõe sobre os Princípios de Contabilidade (PC)* (Redação dada pela Resolução CFC n. 1.282/2010). CFC, Brasília, 2010. Disponível em:

<<http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/Confirmacao.aspx>>. Acesso em: 15 mar. 2014.

_____. Resolução CFC n. 1.111/2007. *Aprova o Apêndice II da Resolução CFC n. 750/93 sobre os Princípios de Contabilidade*. CFC, Brasília, 2007. Disponível em: <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2007/001111>. Acesso em: 15 mar. 2014.

_____. *Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público* (NBC T 16.1 a 16.10). CFC, Brasília, 2008. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/Confirmacao.aspx>>. Acesso em: 10 jan. 2014.

_____. Resolução CFC n. 1.268/2009. *Altera, inclui e exclui itens das NBC T 16.1, 16.2 e 16.6*. Brasília, 2009. Disponível em: <<http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/Confirmacao.aspx>>. Acesso em: 25 set. 2015.

_____. Resolução CFC n. 1.367/2011. *Altera o Apêndice II da Resolução CFC n.º 750/93, aprovado pela Resolução CFC n. 1.111/07*. CFC, Brasília, 2011a. Disponível em: <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2011/001367>. Acesso em: 15 mar. 2014.

_____. *Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público* (NBC T 16.11). CFC, Brasília, 2011b. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/Confirmacao.aspx>>. Acesso em: 10 jan. 2014.

_____. Resolução CFC n. 1.374/2011. *Dá nova redação à NBC TG ESTRUTURA CONCEITUAL – Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro*. CFC, Brasília, 2011c. Disponível em: <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2011/001374>. Acesso em: 12 jun. 2014.

_____. *ITG 2004 - Interação da Entidade com o meio ambiente*. CFC, Brasília, Audiência Pública, 17 set. 2013. Disponível em: <<http://portalcfc.org.br/noticia.php?new=970>>. Acesso em: 15 ago. 2014.

_____. Resolução CFC n. 1.437/2013. *Altera, inclui e exclui itens das NBCs T 16.1, 16.2, 16.4, 16.5, 16.6, 16.10 e 16.11 que tratam das Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas aplicadas ao Setor Público*. CFC, Brasília, 2013. Disponível em: <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2013/001437>. Acesso em: 15 ago. 2014.

CONTAS ABERTAS. Institucional – *Quem somos*. Disponível em: <http://www.contasabertas.com.br/website/institucional>. Acesso em: 24 jul. 2015.

CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO - CGU. *Controle Social: orientações aos cidadãos para participação na gestão pública e exercício do controle social*. Coleção Olho Vivo. Brasília: CGU, 2010. Disponível em: <<http://www.cgu.gov.br/Publicacoes/control-social/arquivos/Controlesocial.pdf>>. Acesso em: 20 nov. 2011.

_____. *Acesso à informação pública: uma introdução à Lei 12.527, de 18 de novembro de 2011*. Brasília: CGU, 2011. Disponível em: <<http://www.cgu.gov.br>>.

Acesso em: 15 mar.2015.

_____. *Controle Social: orientações aos cidadãos para participação na gestão pública e exercício do controle social*. 3. ed. Coleção Olho Vivo. Brasília: CGU, 2012.

_____. *Manual da Lei de Acesso à Informação para Estados e Municípios BRASIL transparente*. Brasília: Secretaria de Prevenção da Corrupção e Informações Estratégicas. abr./2013.

COOPER, Donald R.; SCHINDLER, Pamela. S. *Métodos de pesquisa em administração*. 7. ed. Porto Alegre: Bookman, 2003.

CORBARI, Ely Celia. *Accountability e controle social: desafio à construção da cidadania*. *Cadernos da Escola de Negócios da UniBrasil*. p. 99-111, jan./jun. 2004.

COSTA; Frederico Lustosa da. Brasil: 200 anos de Estado; 200 anos de administração pública; 200 anos de reformas. *Revista de Administração Pública (RAP)*, Rio de Janeiro, n. 42, 829-874, set./out. 2008.

COUTO, Taiane Ebert do; FREY, Márcia Rosane. Análise da evidenciação da sustentabilidade pela contabilidade aplicada ao setor público municipal. In: CSEAR SOUTH AMERICA, 4. 2015, Salvador. *Anais...* Salvador: CSEAR, 2015. Disponível em: <<http://www.csearsouthamerica.net/events/index.php/csear/CSEAR2015/paper/view/129/117>>. Acesso em: 20 jul. 2015.

CRUZ, Claudia Ferreira et al. Transparência da gestão pública municipal: um estudo a partir dos portais eletrônicos dos maiores municípios brasileiros. *Revista de Administração Pública (RAP)*. Rio de Janeiro. n. 46, p. 153-76, jan./fev. 2012.

CRUZ, Flávio da, et al. *Lei de responsabilidade fiscal comentada: Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

CRUZ, Flávio da; GLOCK, José Osvaldo. *Controle interno nos municípios*. São Paulo: Atlas, 2003.

CUNHA, Carla Thaís Nascimento da, et al. A gestão da Prefeitura Municipal de Florianópolis quanto ao meio ambiente com o auxílio da contabilidade e controladoria ambiental. In: SIMPÓSIO DE GESTÃO DA INOVACAO TECNOLÓGICA, 25. Brasília, 2008. *Anais...* Brasília, 2008.

CURY, Carlos Roberto Jamil. *Educação e Contradição*. 7. ed. São Paulo: Cortez, 2000.

DAHL, Robert Alan. *Poliarquia: participação e oposição*. Tradução de Celso Mauro Paciornik. São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo, 1997.

DALLARI, Pedro B. de Abreu. Institucionalização da participação popular nos municípios brasileiros. *Instituto Brasileiro de Administração Pública*, Caderno n. 1, p. 13-51, 1996.

DARÓS, Leandro Luís; PEREIRA, Adriano de Souza. Análise das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público – NBCASP: mudanças e desafios para a contabilidade pública. In: CONGRESSO USP DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA, 6, 2009, São Paulo. *Anais...* São Paulo: USP, 2009. Disponível em: <<http://www.congresso.usp.fipecafi.org/artigos92009/467.pdf>>. Acesso em: 11 ago. 2013.

DE LUCCA, Márcia Martins Mendes. *Demonstração do valor adicionado: do cálculo da riqueza criada pela empresa ao valor do PIB*. São Paulo: Atlas. 1998.

DE LUCCA, Márcia Martins Mendes et al. *Demonstração do valor adicionado: do cálculo da riqueza criada pela empresa ao valor do PIB*. 2. ed. rev. atual. São Paulo: Atlas. 1998.

EDWARDS, Meredith et al. *Public sector governance in Australia*. Australia: ANU e Press, 2012.

EISENKRAEMER, Vera; FREY, Márcia Rosane. Uma contribuição ao estudo das adequações necessárias na estrutura contábil para elaboração do Balanço Social. *Revista Paulista de Contabilidade*. São Paulo, n. 485, p. 30-38, out. 2002.

ELKINGTON, John. *Cannibals with forks: the triple bottom line of 21st Century business*. Oxford: Capstone, 1997.

_____. *Sustentabilidade: Canibais com garfo e faca*. Tradução de Patrícia Martins Ramalho. São Paulo: Makron Books, 2001.

FARINHA, João; POEIRA, Lurdes. *Aalborg+10 Inspirando o Futuro - Versão Portuguesa*. Portugal, 2004. Disponível em: <<http://www.torresvedras21.com/paginas/aalborg-10>>. Acesso em: 24 set. 2014.

FERREIRA, Aracéli Cristina de Sousa; MARQUES, Alessandra Lima; CRUZ, Cláudia Ferreira da. Informações Ambientais na Contabilidade Pública: Reconhecimento de sua importância para a sustentabilidade. In: ST SOUTH AMERICAN CONGRESSO SOCIAL AND ENVIRONMENTAL ACCOUTING RESEARCH – CSEAR, 1. 2009. Rio de Janeiro. *Anais ...* Universidade Federal do Rio de Janeiro. Disponível em: <<http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/ufrrj/article/view/763>>. Acesso em: 28 fev. 2014.

FERREIRA, Joaquim Osório Liberalquino. A Lei 4.320/64: Uma reflexão perspectivista. Academia Brasileira de Ciências Contábeis - *ABRACICON*. 2014. Disponível em: <<http://www.abracicon.org/index.php/noticias/125-artigo-a-lei-4-320-64-uma-reflexao-perspectivista>>. Acesso em: 09 set. 2015.

FONSECA, Francisco; ANTUNES, Fernando; SANCHES Oscar. Controles Internos. In: SPECK, Bruno Wilhelm (Org.). *Caminhos da transparência*. Campinas: Editora da Universidade Estadual de Campinas, 2002.

FREY, Márcia Rosane; AREND, Silvio Cezar. Gestão e políticas públicas de desenvolvimento sustentável. In: ENANGRAD, 25., 2014, Belo Horizonte. *Anais ...* Rio de Janeiro: ANGRAD, 2014. v. 01. p. 1-13.

FREY, Márcia Rosane; FREY, Irineu Afonso. O papel do Balanço Social na difusão da responsabilidade social e empresarial. *Revista de Contabilidade CRCSP*, São Paulo, n. 32, p. 32-51, jun./ago. 2005.

CENEVIVA, Ricardo; FARAH, Marta Ferreira Santos. Democracia, Avaliação e Accountability: a avaliação de políticas públicas como instrumento de controle democrático. In: ENCONTRO DE ADMINISTRADORES PÚBLICOS E GOVERNANÇA – EnANPG/ANPAD 30 Anos, 2006, São Paulo. *Anais...* São Paulo:ANPAD, 2006. p. 1-17.

GIACOMONI, James. Orçamento público. 16. ed., amp., rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2012.

GIUBERTI, Ana Carolina. *Efeitos da Lei de Responsabilidade Fiscal sobre os gastos dos municípios brasileiros*. Dissertação (mestrado em economia) — Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. 54 f. Universidade de São Paulo, São Paulo, 2005.

GLOBAL REPORTING INITIATIVE (GRI). G4 *Diretrizes para Relato de Sustentabilidade*: Princípios para o relato e conteúdo padrão. Amsterdã, 2013. Disponível em: <<http://www.globalreporting.org>>. Acesso em: 27 de out. 2014.

_____. *About GRI*. 2014. Disponível em:<<https://www.globalreporting.org/information/about-gri/Pages/default.aspx>>. Acesso em: 27 de out. 2014.

GODOY, Arilda Schmidt. Pesquisa qualitativa: tipos fundamentais. *Revista de Administração de Empresas*, São Paulo, v. 35, n. 2, p. 20-29, maio/jun., 1995. Disponível em: <http://rae.fgv.br/sites/rae.fgv.br/files/artigos/10.1590_S0034-75901995000300004.pdf>. Acesso: 23 jan. 2013.

GRAU, Nuria Cunill. Modelos de controle e de participação sociais existentes na administração pública federal. In: ANTERO, Samuel, Antero; SALGADO, Valéria Alpino Bigonha (Org.). *Participação Social: textos para discussão*. Brasília: Editora IABS, 2013. p. 143-320.

GRAISON, David; HODGES, Adrian. *Compromisso social e a gestão empresarial*. Tradução de Carlos Mendes Rosa, César Taylor e Mônica Tambelli. São Paulo: Publifolha, 2002.

GUERRA João; SCHMIDT, Luísa. Da carta aos compromissos de Aalborg – sustentabilidade local em Portugal no contexto europeu. In: SEMINÁRIO INTERNACIONAL ‘EXPERIÊNCIAS DE AGENDAS 21: OS DESAFIOS DO NOSSO TEMPO’. 27-29 nov. 2009. Ponta Grossa. *Anais...*, Ponta Grossa, 2009. p. 1-15.

HORKHEIMER, Max. Teoria tradicional e teoria crítica. In: BENJAMIN, Walter et al. *Textos escolhidos*. Tradução de José Lino Grünwald et al. São Paulo: Abril Cultural, 1980.

INDICATORS of sustainable development: guidelines and methodologies. 3rd ed. New York: United Nations, Department of Economic and Social Affairs, 2007. 93 p.

Disponível em: <<http://www.un.org/esa/sustdev/natlinfo/indicators/guidelines.pdf>>. Acesso em: jun. 2012.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA (IBGE). *Indicadores de Desenvolvimento sustentável: Brasil 2010*. Estudos e Pesquisas Informação Geográfica, n. 7, Rio de Janeiro: IBGE, 2010a.

_____. Censo Demográfico 2010. 2010b. Disponível em: <<http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/populacao/censo2010/default.shtm>>. Acesso em: 02 out. 2015.

_____. *Indicadores de Desenvolvimento sustentável: Brasil 2012*. Estudos e Pesquisas, Rio de Janeiro: IBGE, 2012.

_____. *Cidades*. Rio Grande do Sul. 2015a. Disponível em: <<http://cidades.ibge.gov.br/xtras/uf.php?lang=&coduf=43&search=rio-grande-do-sul>>. Acesso em: 15 mar. 2015.

_____. *Indicadores de Desenvolvimento sustentável: Brasil 2015*. Estudos e Pesquisas, Rio de Janeiro: IBGE, 2015b. Disponível em: <<http://www.ibge.gov.br/biblioteca/visualizacao/livros/liv94254.pdf>>. Acesso em: 10 set. 2015.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA (IBGC). *Código das melhores práticas de governança corporativa*. 4. ed. São Paulo: IBGC, 2009.

INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA (IPEA). *Sustentabilidade ambiental no Brasil: biodiversidade, economia e bem-estar humano*. Livro 7. Brasília: Ipea, 2010.

INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA (IPEA); SECRETARIA DE PLANEJAMENTO E INVESTIMENTOS ESTRATÉGICOS (SPI/MP). *Objetivos de Desenvolvimento do Milênio: Relatório Nacional de Acompanhamento*. Brasília: IPEA, SPI/MP, 2014.

INSTITUTO ETHOS DE EMPRESAS E RESPONSABILIDADE SOCIAL (ETHOS); UNIETHOS. *Guia de Compatibilidade de Ferramentas 2005*. São Paulo: Ethos, 2005.

INSTITUTO ETHOS DE EMPRESAS E RESPONSABILIDADE SOCIAL (ETHOS). *Guia de Elaboração de Balanço Social e Relatório de Sustentabilidade*. São Paulo, 2007. Disponível em: <<http://www3.ethos.org.br/cedoc/guia-de-elaboracao-do-balanco-social-versao-2007/#.VLQw2b1TvIU>>. Acesso em: 12 nov. 2014.

INSTITUTO ETHOS DE EMPRESAS E RESPONSABILIDADE SOCIAL (ETHOS); SERVIÇO BRASILEIRO DE APOIO ÀS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS (SEBRAE). *Indicadores Ethos – Sebrae de Responsabilidade Social Empresarial para micro e pequenas empresas*. São Paulo, 2013. Disponível em: <http://www.ethos.org.br/wp-content/uploads/2013/07/IndicadoresEthos-Sebrae_2013_PORT.pdf>. Acesso em: out. 2014.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (IFAC). *Governance in the Public Sector: a governing body perspective*. study 13. 2001. Disponível em: <<http://www.ifac.org>>. Acesso em: 27 jun. 2015.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (IFAC); CHARTERED INSTITUTE OF PUBLIC FINANCE AND ACCOUNTANCY (CIPFA). *Good Governance in the Public Sector - Consultation Draft for an International Framework* Consultation Draft June 2013 Comments due: September 17, 2013. Disponível em: <<http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/Good-Governance-in-the-Public-Sector.pdf>>. Acesso em: 30 jul. 2015.

_____. *International Framework: good governance in the public sector*. July 2014. Disponível em: <<http://viewer.zmags.com/services/DownloadPDF?pubVersion=19&publicationID=39f562a2&selectedPages=all>>. Acesso em: 30 jul. 2015.

INTERNATIONAL INTEGRATED REPORTING COUNCIL (IIRC). Estrutura internacional para relato integrado. Traduzida pela Federação Brasileira de Bancos (FEBRABAN). 2014. Disponível em: <<http://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2015/03/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK-Portugese-final-1.pdf>>. Acesso em: 14 set. 2015.

IUDÍCIBUS et al. Uma reflexão sobre a contabilidade: caminhando por trilhas da “Teoria Tradicional e Teoria Crítica”. *Base – Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos*, São Leopoldo, n.4, p. 274-285, out./dez. 2011. Disponível em: <<http://www.spell.org.br/documentos/download/7049>>. Acesso em: 16 jan. 2014.

JACOBI, Pedro Roberto. Meio ambiente e sustentabilidade: o complexo desafio da sustentabilidade. In: CEPAM. *O Município no Século XXI: cenários e perspectivas*. ed. especial. São Paulo: CEPAM, 1999, p.175-183.

JARA, Carlos Julio. *A sustentabilidade do desenvolvimento local: desafios de um processo em construção*. Brasília: Instituto Interamericano de Cooperação para a Agricultura (IICA); Recife: Secretaria do Planejamento do Estado de Pernambuco (Seplan), 1988. Disponível em: <<https://books.google.com.br/books?id=N8kqAAAAYAAJ&printsec=frontcover&hl=pt-BR#v=onepage&q&f=false>>. Acesso em: 16 jun. 2014.

KOHAMA, H. *Contabilidade pública: teoria e prática*. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

KONDO, Seiichi. Promovendo o diálogo para fortalecer a boa governança. In: KONDO, Seiichi et al. *Transparência e Responsabilização no Setor Público: fazendo acontecer*. Tradução de Maria Emília Soares Mendes. Brasília: MP, SEGES, 2002, p. 11-18.

KORBES, Laurêncio João. Resultados alcançados pelos Objetivos de Desenvolvimento do Milênio (ODM). In: SEMINÁRIO DE BOAS PRÁTICAS – OBJETIVOS DE DESENVOLVIMENTO DO MILÊNIO ODM 2. Palestra. Santa Cruz do Sul, out. 2015.

KROETZ, Cesar Eduardo Stevens. Contabilidade Social. *Revista Brasileira de Contabilidade*, Brasília, n. 120, p. 29-38, nov./dez. 1999.

LÉLÉ, Sharachchandra M. Sustainable development: a critical review. *World Development*. Great Britain, v. 19, n. 6, p. 607-621, 1991.

LIMA, Sídia Maria Porto. A Emenda Constitucional n. 19/98 e a administração gerencial no Brasil. *Jus Navigandi*, Teresina, ano 5, n. 38, 1 jan. 2000. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/475>>. Acesso em: 17 nov. 2014.

LOUETTE, Anne (Org.). *Indicadores de Nações: uma contribuição ao diálogo da sustentabilidade: gestão do conhecimento*. São Paulo: Willis Harman House, 2007a.

_____. *Compêndio para a sustentabilidade: ferramentas de gestão de responsabilidade socioambiental*. São Paulo: Willis Harman House, 2007b.

MACEDO; João Marcelo Alves et al. Informação Contábil: Usuário Interno, Externo e o Conflito Distributivo. *Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ*, Rio de Janeiro, v.13, n.3, p. 1-17, set./dez., 2008.

MACHADO, Quelen Cristiane Moraes; TORIN, Guerino Antônio. Benefícios do controle interno para administração pública municipal. *Revista Eletrônica do TCE-RS*. Porto Alegre, v. 1, n. 1, p. 92-128, set. 2014.

MALAIA, Maria Cecília Bezerra Tavares; VIEGAS, Maria Cristina Leal de Carvalho e MAGALHÃES, Guilherme de Souza. Governança gerencialista e governabilidade com controle social: experiência brasileira. In: EnANPAD. Rio de Janeiro, 4-7 set. 2011. *Anais...* Rio de Janeiro: ANPAD, 2011, p. 1-17. Disponível em: <<http://www.anpad.org.br/admin/pdf/APB895.pdf>>. Acesso em: 10 jul. 2015.

MARX, Karl. *O Capital: crítica da economia política*. Tradução de Reginaldo Sant'Anna. Rio de Janeiro: Bertrand Brasil, 1989.

MATIAS-PEREIRA, José. Administração pública comparada: uma avaliação das reformas administrativas do Brasil, EUA e União Europeia. *Revista de Administração Pública (RAP)*. Rio de Janeiro, n. 42(1), p. 61-82, jan./fev. 2008.

_____. Governança corporativa aplicada no setor público brasileiro. *Administração Pública e Gestão Social - APGS*. Viçosa, v.2, n.1, p. 109-134, jan./mar. 2010.

MCCORMICK, John. *Rumo ao paraíso: a história do movimento ambientalista*. Rio de Janeiro: Relume-Dumará, 1992.

MEDEIROS, Anny Karine de; CRANTSCHANINOV, Tamara Ilinsky; SILVA, Fernanda Cristina da. Estudos sobre *accountability* no Brasil: meta-análise de periódicos brasileiros das áreas de administração, administração pública, ciência política e ciências sociais. *Revista de Administração Pública (RAP)*. Rio de Janeiro, n. 47, p. 745-775, maio/jun. 2013.

MEGGINSON, Leon C. et al. *Administração: conceitos e aplicações*. 4. ed. São Paulo: Harbra, 1998.

MELO NETO, Francisco Paulo de; FROES, César. *Gestão da responsabilidade social corporativa: o caso brasileiro*. 2. ed. Rio de Janeiro: Qualitymark, 2001.

MIGUEL, Luis Felipe. Impasse da *accountability*: dilemas e alternativas da representação política. *Revista de Sociologia e Política*. Curitiba, n. 25, p. 25-38, nov. 2005. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0104-44782005000200004>. Acesso em: 20 jan. 2014.

MINISTÉRIO DO PLANEJAMENTO, ORÇAMENTO E GESTÃO; SECRETARIA DE GESTÃO. *Programa Nacional de Gestão Pública e Desburocratização – Prêmio Nacional da Gestão Pública – 2010*; Brasília: MP, SEGES, 2009. Versão 1/2010. Disponível em: <<http://www.gespublica.gov.br/>>. Acesso em: 9 ago. 2014.

MINISTÉRIO DO PLANEJAMENTO; SECRETARIA DE GESTÃO. *Guia Referencial para Medição do Desempenho e Manual para Construção de Indicadores*. Brasília, dez. 2009. Disponível em: <http://www.gespublica.gov.br/ferramentas/pasta.2010-05-24.1806203210/guia_indicadores_jun2010.pdf>. Acesso em: 20 nov. 2011.

MIRANDA, Livia Izabel Bezerra de. A reforma urbana, as políticas territoriais e a questão urbana-rural: uma integração necessária. In: BITOUN, Jan; MIRANDA, Livia (Org.). *Desenvolvimento e Cidades no Brasil: contribuições para o debate sobre as políticas territoriais*. Recife: FASE: Observatório das Metrôpoles, 2009. p.151-173.

MOISÉS, Elvio N. O Município-Rede - Planejamento, desenvolvimento político e sustentabilidade. In: Fundação Prefeito Faria Lima. *O município no século XXI: cenários e perspectivas*. São Paulo: Cepam, 1999, p. 305-324.

MONTIBELLER FILHO, Gilberto. *O mito do desenvolvimento sustentável: meio ambiente e custos sociais no moderno sistema produtor de mercadorias*. Florianópolis: Ed. UFSC, 2001.

MORAES, Maria Aparecida de; OLIVEIRA, Antônio Gonçalves de; NIWA, Tiago Hideki. Controle interno como instrumento de planejamento, organização e transparência na administração pública municipal: o caso do município de Guareí/SP. *Revista Controle – Doutrina e Artigos*. Ceará, v. XI, n. 2, p. 217-238, dez. 2013.

MOREIRA; Helena Margarido; GIOMETTI; Analúcia Bueno dos Reis. O Protocolo de Quioto e as Possibilidades de Inserção do Brasil no Mecanismo de Desenvolvimento Limpo por meio de Projetos em Energia Limpa. *Contexto internacional*. Rio de Janeiro, v. 30, n. 1, p. 9-47, jan./abr. 2008.

MOTA, José Aroudo. *Valoração de ativos ambientais como subsídio à decisão pública*. Brasília, 2000. 225 f. Tese de Doutorado (Centro de Desenvolvimento Sustentável - CDS), Universidade de Brasília - UnB, Brasília. 2000.

NAKAGAWA, Masayuki. *Introdução a controladoria: conceitos, sistemas, implementação*. São Paulo: Atlas, 1993.

NAKAGAWA, Masayuki; RELVAS, Tânia Regina Sordi; DIAS FILHO, José Maria. *Accountability: a razão de ser da contabilidade*. Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade-REPeC, Brasília, v. 1, n. 3, p. 83-100, set./dez. 2007.

NASCIMENTO, Edson Ronaldo; DEBUS, Ilvo. *Lei Complementar n. 101/2000: entendendo a Lei de Responsabilidade Fiscal*. 2. ed. Atualizada. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/pt_PT/lei-de-responsabilidade-fiscal>. Acesso em: 14 jul. 2015.

NASCIMENTO, Heriberto Henrique Vilela do.; BOTELHO, Dulcinéli Regis; LIMA, Diana Vaz de. *Convergência às Normas Internacionais de Contabilidade Governamental: análise e comparação das estruturas das normas brasileiras atuais e propostas*. *RIC - Revista de Informação Contábil*. V.5, n. 2, p. 21-42, abr./jun. 2011.

NASCIMENTO, Daniel Trento do; CAMPOS, Edson Telê; SCHENINI, Pedro Carlos. *Estatuto da Cidade: um instrumento democrático para o ordenamento territorial e urbano*. In: SCHENINI, Pedro Carlos; NASCIMENTO, Daniel Trento do; CAMPOS, Edson Telê (Org.). *Planejamento, gestão e legislação territorial urbana: uma abordagem sustentável*. Florianópolis: Papa-Livro, 2006. p. 121-142.

NOBRE, M. *A teoria crítica*. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 2004.

NÚCLEO REGIONAL DO VALE DO RIO PARDO – RS. *Resultados alcançados pelos Objetivos de Desenvolvimento do Milênio (ODM). SEMINÁRIO DE BOAS PRÁTICAS – OBJETIVOS DE DESENVOLVIMENTO DO MILÊNIO ODM 2*. Santa Cruz do Sul, out. 2015.

OBSERVATÓRIO SOCIAL DE MARINGÁ (OSM). *Institucional: histórico*. Disponível em: <<http://observatoriosocialmaringa.org.br/institucional/>>. Acesso em: 24 jul. 2015.

OBSERVATÓRIO SOCIAL DO BRASIL (OSB). *Institucional: o que é o Observatório Social do Brasil (OSB)?* Disponível em: <<http://osbrasil.org.br/o-que-e-o-observatorio-social-do-brasil-osb/>>. Acesso em: 24 jul. 2015.

ODM BRASIL. *Os Objetivos de Desenvolvimento do Milênio*. Disponível em: <http://www.odmbrasil.gov.br/os-objetivos-de-desenvolvimento-do-milenio>>. Acesso em: 5 abr. 2014.

O'DONNELL, Guillermo. *Accountability horizontal e novas poliarquias*. *Revista Lua Nova*. São Paulo, n. 44, p. 27-54, 1988.

OLIVEIRA, Antônio Gonçalves; CARVALHO, Hilda Alberton; CORRÊA, Dayanne Paretii. *Governança Pública e Governabilidade: Accountability e Disclosure possibilitadas pela Contabilidade Aplicada ao Setor Público como Instrumento de Sustentabilidade do Estado*. *REPeC – Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, Brasília, v. 7, n. 1, art. 6, p. 91-104, jan./mar. 2013.

OLIVEIRA, Carine de; MARCUZZO, Juliana Luiza; FREY, Márcia Rosane. *O Balanço Social como ferramenta de transparência para o setor público municipal*.

Revista Universo Contábil, Blumenau, v. 4, n. 2, p. 75-92, abr./jun. 2008.

ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS (ONU). Declaração Final da Conferência das Nações Unidas sobre desenvolvimento sustentável (RIO + 20). *O futuro que queremos*. Rio de Janeiro, agosto 2012 (documento final). Disponível em: <<http://www.mma.gov.br/port/conama/processos/61AA3835/O-Futuro-que-queremos1.pdf>>. Acesso em: 9 jan. 2014.

_____. *Transformando nosso mundo: a Agenda 2030 para o desenvolvimento sustentável*. Traduzido pelo Centro de Informação das Nações Unidas para o Brasil (UNIC Rio), 8 set. 2015. Disponível em: <<https://sustainabledevelopment.un.org>>. Acesso em: 10 out. 2015.

PACTO GLOBAL REDE BRASILEIRA. *Pacto Global: o que é?* São Paulo, jun. 2013. Disponível em: <<http://www.pactoglobal.org.br/artigo/70/O-que-eh>>. Acesso em: 14 out. 2015.

_____. *Lista de signatários*. São Paulo, out. 2015. Disponível em: <<http://www.pactoglobal.org.br/artigo/64/Lista-de-Signatarios>>. Acesso em: 14 out. 2015.

PEREIRA, Adriane Alice. *O tripé da sustentabilidade*. Associação Nacional de Entidades Promotoras de Empreendimentos Inovadores. 2007. Disponível em: <www.anprotec.org.br>. Acesso em: 09 abr. 2011.

PESSANHA, C. *Accountability e Controle Externo no Brasil e na Argentina*. In: GOMES, Ângela de Castro (Coord.). *Direitos e cidadania*. Rio de Janeiro: FGV, 2007. p. 139-167.

PETER, Maria da Glória Arrais; MACHADO, Marcus Vinícius Veras. *Manual de auditoria governamental*. São Paulo: Atlas, 2003.

PHILOMENA, Antônio Libório. O imperativo Humano: ou, como fica a questão populacional no Desenvolvimento sustentável? In: BECKER, Dinizar Fermiano (Org.). *Desenvolvimento sustentável: necessidade e/ou possibilidade?* 3. ed. Santa Cruz do Sul: Edunisc, 2001. p. 139-154.

PIRES, Roberto; VAZ, Alexander Vaz. *Participação social como método de governo? Um mapeamento das "interfaces socioestatais" nos programas federais*. (Texto para discussão) Rio de Janeiro: IPEA, fev. 2012.

PIRES, Marília Freitas de Campos. O materialismo histórico-dialético e a educação. *Interface – Comunicação, Saúde, Educação*. Botucatu, n. 1, p. 83-94, ago. 1997.

PLATT NETO, Orion Augusto et al.. Publicidade e transparência das contas públicas: obrigatoriedade e abrangência desses princípios na administração pública brasileira. *Contabilidade Vista & Revista*, v. 18, n. 1, p. 75-94, jan./mar. 2007.

PONTES, Joseane; POSSAMAI, Osmar. Responsabilidade social das organizações: um modelo para priorizar as necessidades sociais da região onde a organização está

inserida. In: ENCONTRO NACIONAL DE ENGENHARIA DE PRODUÇÃO, 22. Curitiba, 2002. *Anais ...* Curitiba, 2002.

PORTALODM. Acompanhamento brasileiro dos Objetivos de Desenvolvimento do Milênio. *Relatórios dinâmicos: monitoramento de indicadores*. Disponível em: <<http://www.relatoriosdinamicos.com.br/portalodm/>>. Acesso em: 02 jun. 2014.

PORTER, Michael E.; KRAMER, Mark R. Estratégia e Sociedade: o elo entre vantagem competitiva e responsabilidade social empresarial. *Harvard Business Review* (Brasil). São Paulo, n. 12, p. 52-66, dez. 2006.

PREFEITURA MUNICIPAL DE PORTO ALEGRE. Histórico do Orçamento Participativo. *Portal Transparência e acesso a informação*. Disponível em: <http://www2.portoalegre.rs.gov.br/op/default.php?p_secao=1>. Acesso em: 12 nov. 2014.

PREFEITURA MUNICIPAL DO RIO DE JANEIRO. *Relatório GRI de Sustentabilidade da Prefeitura da Cidade do Rio de Janeiro 2012*. Rio de Janeiro, 2012. Disponível em: <http://www.rio.rj.gov.br/dlstatic/10112/4150419/4104385/Relatório_GRI_Relatorio_RJ_2011.pdf>. Acesso em: 10 dez. 2013.

PROGRAMA DAS NAÇÕES UNIDAS PARA O DESENVOLVIMENTO (PNUD). *Os Objetivos de Desenvolvimento Sustentável: dos ODM aos ODS*. Brasília, 2015. Disponível em: <<http://www.pnud.org.br/ODS.aspx>>. Acesso em: 10 out. 2015.

RATTNER, Henrique. Sustentabilidade: uma visão humanista. *Ambiente & Sociedade*. Ano II, n. 5, p. 233-240, 2. Sem. 1999.

RAVANELLO, Mariangêla, Juliana Luiza Marcuzzo, FREY, Márcia Rosane. Análise da adequação dos municípios às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. In: CONFRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE 19. Belém, 26-29 ago. *Anais ...* Belém, 2012. Disponível em: <<http://www.congressocfc.org.br/anais/index.html>>. Acesso em: 25 out. 2013.

RIBEIRO FILHO, José Francisco; LOPES, Jorge; PEDERNEIRAS, Marcleide. Uma visão teórico-reflexiva da teoria da contabilidade. In: _____. (Org.) *Estudando Teoria da Contabilidade*. São Paulo: Atlas, 2009.

RIO GRANDE DO SUL. Lei n. 11.440, de 18 de janeiro de 2000. Cria o Certificado Responsabilidade Social-RS – para empresas estabelecidas no âmbito do Estado do Rio Grande do Sul e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.al.rs.gov.br>>. Acesso em: 18 mar. 2013.

ROCHA, Arlindo Carvalho. O Processo Orçamentário Brasileiro como instrumento de *Accountability*. In: ENCONTRO NACIONAL DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO (EnANPG). 2008. *Anais...* Salvador, nov. 2008.

_____. *Accountability na Administração Pública: modelos teóricos e abordagens. Contabilidade, Gestão e Governança*, Brasília, v. 14, n. 2, p. 82-97, maio/ago. 2011.

RONCONI, Luciana Francisco de Abreu. Governança pública: um desafio à democracia. In: SEMINÁRIO NACIONAL, 3. e SEMINÁRIO INTERNACIONAL MOVIMENTOS SOCIAIS PARTICIPAÇÃO E DEMOCRACIA, 1. 2010, Florianópolis. *Anais...* Florianópolis: UFSC, 2010.

ROUSSEFF, Dilma. Apresentação do quinto Relatório Nacional de acompanhamento dos ODMs. In: INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA (IPEA); SECRETARIA DE PLANEJAMENTO E INVESTIMENTOS ESTRATÉGICOS (SPI/MP). *Objetivos de Desenvolvimento do Milênio: Relatório Nacional de Acompanhamento*. Brasília: Ipea, SPI/MP, 2014.

SACHS, Ignacy. *Ecodesenvolvimento: crescer sem destruir*. São Paulo: Vértice, 1986.

_____. *Caminhos para o desenvolvimento sustentável*. 4. ed. Rio de Janeiro: Garamond, 2002.

_____. *Desenvolvimento includente, sustentável sustentado*. Rio de Janeiro: Garamond, 2008.

SACRAMENTO, Ana Rita Silva. Contribuições da Lei de Responsabilidade Fiscal para o avanço da *accountability* no Brasil. *Cadernos Gestão Pública e Cidadania*, v. 10, n. 47, p. 20-47, jul./dez. 2005.

SANO, Hironobu; ABRUCIO, Fernando Luiz. Promessas e resultados da nova gestão pública no Brasil: o caso das organizações sociais de saúde em São Paulo. *ERA*. v. 48, n. 3, p. 67-80, jul./set. 2008.

SANTOS, Rita de Cássia Leal Fonseca dos. *Orçamento Público*. Florianópolis: UFSC; Brasília: CAPES: UAB, 2011.

SARAIVA, Iram. *Criação dos Tribunais de Contas, sua importância histórica: alterações pós-constituinte e posição no cenário brasileiro*. Brasília: TCU, 1996.

SARTORI, Giovanni. *A teoria da democracia revisitada*. São Paulo: Ática, 1994.

SCHENINI, Pedro Carlos; NASCIMENTO, Daniel Trento do. Gestão pública sustentável. *Revista de Ciências da Administração*, v. 4, n. 8, p. 101-115, 2002.

SCHENINI, Pedro Carlos; LOCH, Carlos. SIG como suporte técnico para a gestão pública. In: SCHENINI, Pedro Carlos; NASCIMENTO, Daniel Trento do; CAMPOS, Edson Telê (Org.). *Planejamento, gestão e legislação territorial urbana: uma abordagem sustentável*. Florianópolis: Papa-Livro, 2006. p. 83-94.

SCHENINI, Pedro Carlos; HELOW FILHO, Esperidião Amin; CARDOSO, André C. Felix. Ações de Sustentabilidade na gestão pública. In: SCHENINI, Pedro Carlos; NASCIMENTO, Daniel Trento do; CAMPOS, Edson Telê (Org.). *Planejamento, gestão e legislação territorial urbana: uma abordagem sustentável*. Florianópolis: Papa-Livro, 2006. p. 49-70.

SECRETARIA DE GESTÃO PÚBLICA – SEGEP. Participação e Controle Social: Instrumentos jurídicos e mecanismos institucionais; Brasília: MP, SEGEP, 2013.

SECRETARIA-GERAL DA PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. *Municípios fortes – Brasil Sustentável*: Guia de apoio para o alcance das metas. Agenda de compromissos dos objetivos de desenvolvimento do milênio 2013-2016. Brasília: SRI, 2013.

SECRETARIA DO TESOUREO NACIONAL (STN). Relatório Resumido da Execução Orçamentária: manual de elaboração. Brasília: MF/STN, 2002. Disponível em: <<http://www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/ManualRREO2.pdf>>. Acesso em: 2 out. 2015.

_____. Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP). 6. ed. Brasília: MF/STN, 2014. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/-/mccasp>>. Acesso em: 18 jun. 2015.

_____. *Nova contabilidade e gestão fiscal: modernização da gestão pública*. Brasília: GEIFO/CODIN, 2013.

SEIFFERT, Maia Elizabete Bernardini. *Sistemas de Gestão Ambiental (SGA-ISO 14001): melhoria contínua e produção mais limpa na prática e experiência de 24 empresas brasileiras*. São Paulo: Atlas, 2011.

SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 1992.

SILVA, Mariana Delgado de Carvalho. Exercício pleno da cidadania: a transparência como instrumento de controle social. In: CONGRESSO CONSAD DE GESTÃO PÚBLICA. Brasília, 2011. *Anais ...*. Painel 44/156 – Transparência e controle social. Brasília, 2011a.

SILVA, Lino Martins da. *Contabilidade governamental: um enfoque administrativo da nova contabilidade pública*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2011b.

SILVA, Paulo Henrique Feijó da. Entendendo a contabilidade orçamentária no setor público. *Revista Abracicon Saber*. n. 11, p. 26-39, fev./abr., 2015.

SLOMSKI, Valmor. *Controladoria e governança na gestão pública*. São Paulo: Atlas, 2005.

_____. SLOMSKI, Valmor. *Manual de contabilidade pública: um enfoque na contabilidade municipal, de acordo com a Lei de Responsabilidade Fiscal*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

SOUZA, Fábila Jaiany Viana de; SILVA, Maurício Corrêa da. BENS PÚBLICOS: ANÁLISES DE REGISTROS CONTÁBEIS DOS BENS DE USO COMUM *Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade*, Salvador, v. 2, n. 3, p. 73-85, set./dez., 2012.

SOUZA, Herbert de. Balanço Social nas empresas públicas. *Folha de São Paulo*,

São Paulo, 06 maio 1997. Disponível em: <<http://www.balancosocial.org.br>>. Acesso em: 5 abr. 2013.

_____. *Mensagem do Betinho*. Balanço Social, 2004. Disponível em: <http://www.balancosocial.org.br/cgi/cgilua.exe/sys/start.htm?inoid=4&sid=32&tpl=pr_interview>. Acesso em: 22 set. 2013.

SOUZA, Paula de; PFITSCHER, Elisete Dahmer. Gestão e Sustentabilidade Ambiental: Estudo em um Órgão Público do Estado de Santa Catarina Autoria. In: *ECONTRÓ E ESTUDOS EM ESTRATÉGIA*, 6. Bento Gonçalves, 19-21 maio 2013. *Anais...* Bento Gonçalves, 2013, p. 1-16. Disponível em: <http://www.anpad.org.br/diversos/trabalhos/3Es/3es_2013/2013_3Es16.pdf>. Acesso em: 20 ago. 2015.

SOUZA, Renato Santos de. *Entendendo a questão ambiental: temas de economia, política e gestão do meio ambiente*. Santa Cruz do Sul: Edunisc, 2000.

SPECK, Bruno Wilhelm (Org.). *Caminhos da transparência: análise dos componentes de um Sistema Nacional de Integridade*. Campinas: Unicamp, 2002.

SUSTAINABLE DEVELOPMENT KNOWLEDGE PLATFORM. *Transforming our world: the 2030 Agenda for Sustainable*. 18 September 2015. Disponível em: <<https://sustainabledevelopment.un.org/post2015/transformingourworld>>. Acesso em: 18 out. 2015.

TEIXEIRA, Alberto. *Guia da cidadania para a transparência: prevenção contra a corrupção*. Fortaleza: Fundação Konrad Adenauer, 2006.

TEIXEIRA, Luiz Antonio Antunes. Responsabilidade social das empresas. *Revista de Administração de Empresas*. Rio de Janeiro, FGV, p. 187-202, out./dez. 1984.

TINOCO, João Eduardo Prudência. *Balanço Social: uma abordagem socio-econômica da contabilidade*. São Paulo, 1984. 114 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade)–Universidade de São Paulo, São Paulo, 1984.

TORRES, Ciro; MANSUR, Cláudia. *Balanço Social: o desafio da transparência*. Rio e Janeiro: IBASE, 2008.

TORRES, Ciro. Responsabilidade social das empresas (RSE) e Balanço Social no Brasil. In: FREIRE, Fátima de Souza; SILVA, César Augusto Tibúrcio (Org.). *Balanço Social: teoria e prática*. São Paulo: Atlas, 2001, p. 15-31.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL– TCE-RS. *Análise quanto ao atendimento às exigências da Lei de Acesso a Informação: Lei Federal n. 12.527/2011*. Porto Alegre, nov. 2013 Disponível em: <http://portal.tce.rs.gov.br/portal/page/portal/noticias_internet/Relatorios/Analise_LAI_Municipal_2013.pdf>. Acesso em: 2 mar. 2014.

_____. Resolução n. 936 de 07 de março de 2012. Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas na estruturação e funcionamento do sistema de controle interno

municipal e dá outras providências. Porto Alegre. 2012. Disponível em: <http://www1.tce.rs.gov.br/docs/resolucao_936_2012.pdf>. Acesso em: 24 ago. 2015.

TRINDADE, Sérgio de. Agenda 21: estratégia de desenvolvimento sustentável apoiada em processos de decisão participativa. In: CALVALCANTI, Clóvis. *Meio ambiente, desenvolvimento sustentável e políticas públicas*. São Paulo: Cortez; Recife: Fundação Joaquim Nabuco, 1997. p. 260-270.

UNESCO. *Declaração universal dos direitos humanos*. Adotada e proclamada pela resolução 217 A (III) da Assembleia Geral das Nações Unidas em 10 de dezembro de 1948. Brasília: 1998

UNITED NATIONS CONFERENCE ON ENVIRONMENT AND DEVELOPMENT (UNCED). *Conferência das Nações Unidas sobre o Meio Ambiente e Desenvolvimento (1992), Agenda 21 Global*, em português. Ministério do Meio Ambiente – MMA. Disponível em: <<http://www.mma.gov.br/port/se/agen21/ag21global>>. Acesso em: 02 fev. 2015.

VEIGA, João Paulo Cândia. *O compromisso das empresas com as Metas do Milênio*. São Paulo: Instituto Ethos, 2004.

VEIGA, José Eli da. *Desenvolvimento sustentável: o desafio do século XXI*. Rio de Janeiro: Garamond, 2010.

_____. *Do global ao local*. Campinas: Armazém do Ipê, 2005.

VILELA, Rita Amélia Teixeira. *Teoria crítica da educação de Theodor Adorno e sua apropriação para a análise das questões atuais sobre currículo e práticas escolares*. Relatório Final de Pesquisa 2004-2006, Pró-Reitoria de Pesquisa e Pós-graduação da UC Minas e Deutsche Akademischer Austausch Dienst (DAAD), dez. 2006.

WAHRLICH, Beatriz M. de Sousa. Reforma administrativa federal brasileira: passado e presente. *Revista de Administração Pública*, Rio de Janeiro, n. 8 p. 277-75, abr./jun., 1974.

XAVIER, Roberto Salles. *Accountability* e as suas múltiplas abordagens: um Balanço Teórico. In: XXXV Encontro da ANPAD, Rio de Janeiro, 2011, 4-7 set. 2011. *Anais...* Rio de Janeiro: ANPAD, 2011. p. 1-14.